



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº**

10909.005708/2008-42

**Recurso nº**

Embargos

**Acórdão nº**

**3302-004.439 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**

**Sessão de**

29 de junho de 2017

**Matéria**

Imposto de Importação, PIS/Pasep-Importação, Cofins-Importação

**Embargante**

FAZENDA NACIONAL

**Interessado**

MSX IMPORTAÇÃO E EXP PRODUTOS MANUFATURADOS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 02/09/2005 a 06/09/2005

RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.

O Imposto de Importação não se constitui tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro. O sujeito passivo do Imposto de Importação não necessita comprovar à Secretaria da Receita Federal que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. PERDIMENTO DA MERCADORIA IMPORTADA POR CONTA E ORDEM ANTES DO DESEMBARCAÇÃO ADUANEIRO. RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES INDEVIDAS. LEGITIMIDADE ATIVA DO IMPORTADOR. POSSIBILIDADE.

Por não comportar a transferência do encargo financeiro, o importador tem legitimidade ativa para pleitear a restituição dos valores indevidos da Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e da Cofins-Importação pagos no âmbito da operação de importação por conta e ordem simulada, em que as mercadorias importadas foram objeto de pena de perdimento antes do desembarco aduaneiro e da transferência ao real adquirente.

Embargos Rejeitados.

Direito Creditório Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

---

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os embargos de declaração, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, que o acolhia parcialmente. Designado o Conselheiro José Fernandes do Nascimento para redigir o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

Presidente e Relator

*(assinado digitalmente)*

**José Fernandes do Nascimento**

Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

## Relatório

Trata o presente de restituição de imposto de importação, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, recolhidos por ocasião do registro de Declarações de Importação, de acordo com o artigo 1º, §4º, inciso III do Decreto-lei nº 37/1966 e artigo 2º, inciso III, da Lei nº 10.865/2004, em razão de pena de perdimento aplicada às mercadorias importadas no processo 10909.003788/2005-59.

A mercadoria foi apreendida e encaminhada para destruição, conforme e-fls. 86. A pena de perdimento foi aplicada em mercadorias importadas por conta e ordem de XR AUDIOVISUAL DISTRIBUIDORA LTDA e em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

A Seção de Arrecadação e Cobrança da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Itajaí decidiu que a recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses de não incidência de que tratam os incisos do artigo 71 do Decreto nº 6.759/2009 (RA/2009) e os incisos do artigo 2º da Lei nº 10.865/2004, entendendo que a não incidência sobre os bens estrangeiros objeto de pena de perdimento somente alcançariam os casos em que não ocorrido o fato imponível, por exemplo, a mercadoria descaminhada que seja apreendida, além de informar que a recorrente ingressara com Mandado de Segurança para liberação das mercadorias, ainda em fase de julgamento no Tribunal Regional Federal da 4º Região.

Arrazoou, ainda, que o fato gerador ocorreu, de acordo com o artigo 73, inciso I do RA/2009 e artigo 4º da Lei nº 10.865/2009, e que não restou configurada qualquer das hipóteses de restituição previstas no artigo 110 do RA/2009, nem previstas no artigo 15 da IN SRF nº 900/2005.

A recorrente, por sua vez, apresentou manifestação de inconformidade, alegando:

1. Ofensa ao princípio constitucional de isonomia aplicando tratamento mais gravoso que na hipótese de descaminho;

2. Inocorrência do fato gerador do imposto de importação, pois que somente ocorre quando a mercadoria é destinada ao consumo, de acordo com o artigo 23 do Decreto-lei nº 37/66;

3. Que o pagamento efetuado é indevido e que a hipótese de não incidência prevista configura exclusão do crédito tributário e deve ser interpretada literalmente, de acordo com o artigo 111 do CTN;

4. Que a restituição está prevista no inciso II do artigo 15 da IN SRF nº 900/2005, pois a decretação da pena de perdimento implica, implicitamente, a competência para cancelamento de ofício das declarações de importação;

5. Que a existência de ação judicial não configura óbice à restituição, pois na hipótese de devolução das mercadorias, mediante decisão judicial, a recorrente não terá mais interesse em internalizar as mercadorias, dada sua obsolescência, e que, se vier a internalizá-las, seu desembaraço somente se verificará à vista do novo recolhimento dos respectivos gravames;

A Primeira Turma da DRJ em Florianópolis proferiu o Acórdão nº 07-22.586, nos termos da ementa que abaixo transcreve-se:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II*

*Período de apuração: 02/09/2005 a 06/09/2005*

*IMPOSTO. FATO GERADOR. RECOLHIMENTO.  
RESTITUIÇÃO.*

*Ocorrido o fato gerador e recolhido o imposto devido não há que se falar em restituição, pois não se caracteriza a repetição de indébito.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

A recorrente interpôs recurso voluntário, reprimando as alegações deduzidas na impugnação, sustentando, ainda, a existência de ilogicidade na decisão da DRJ, ao afirmar que a não incidência somente ocorreria se os tributos não tivessem sido pagos, e, se caso tivessem sido pagos, então teriam ocorrido os fatos geradores.

Na sessão de 26 de março de 2014, a Terceira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento deu provimento ao recurso voluntário, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 02/09/2005 a 06/09/2005*

*PERDIMENTO DEFINITIVO. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS.*

*O perdimento definitivo de mercadoria apreendida durante o despacho aduaneiro de importação afasta a incidência dos tributos sobre a importação, ao teor do inciso III do § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 37/66, porquanto a mercadoria foi*

---

*localizada, não foi consumida nem revendida. Corolário disso, os tributos pagos por ocasião do registro da declaração de importação devem ser restituídos.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório.*

A PGFN tomou ciência desta decisão, sem contudo interpor recurso à CSRF.

Por seu turno, a Seção de Arrecadação e Cobrança - Sarac - da Alfândega da Receita Federal do Brasil em Itajaí opôs embargos de declaração, alegando que o acórdão deixou de se pronunciar sobre a questão da legitimidade para o pleito e/ou da necessidade de anuência do adquirente, elencando as seguintes omissões:

1. *Se cabe, nesta quadra, exigir a comprovação de que o importador esteja expressamente autorizado a receber a restituição dos valores pleiteados no presente processo;*
2. *Em sendo afirmativa a resposta à questão acima, se é válida, nas circunstâncias postas, a concordância expressa da pessoa jurídica que figurou, nas DI's, como adquirente das mercadorias; ou,*
3. *Se terá que restar comprovada a origem dos recursos investidos na importação que, por óbvio, comportam os tributos pagos.*

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Trata-se embargos de declaração opostos pelo Inspetor da Alfândega do Porto de Itajaí, alegando que o acórdão deixou de se pronunciar sobre a questão da legitimidade para o pleito e/ou da necessidade de anuência do adquirente, elencando as seguintes omissões:

1. *Se cabe, nesta quadra, exigir a comprovação de que o importador esteja expressamente autorizado a receber a restituição dos valores pleiteados no presente processo;*
2. *Em sendo afirmativa a resposta à questão acima, se é válida, nas circunstâncias postas, a concordância expressa da pessoa jurídica que figurou, nas DI's, como adquirente das mercadorias; ou,*

---

3. Se terá que restar comprovada a origem dos recursos investidos na importação que, por óbvio, comportam os tributos pagos.

Antes de adentrar o mérito, destaca-se que o contribuinte peticionou às e-fls. 274 a 298, para que o processo seja devolvido à origem em razão da falta de previsão legal para o ato praticado pelo Inspetor da Alfândega do Porto de Itajaí. Ocorre que o ato praticado foi o protocolo de embargos de declaração por omissão sobre ponto que a turma deveria se pronunciar, nos termos do artigo 65 do Anexo II do RICARF.

Frise-se que, embora tal questionamento não tenha sido realizado em momento algum do processo, a questão envolve a legitimidade ativa para pleitear a restituição, sendo, pois, matéria de ordem pública, nos termos do §3º<sup>1</sup> do artigo 267 do antigo CPC, Lei nº 5.869/1973, bem como no §5º do artigo 337 do atual CPC, Lei nº 13.105/2015. Salienta-se que a interessada teve oportunidade e se manifestou sobre os referidos embargos às e-fls. 274/298.

O questionamento da Alfândega do Porto de Itajaí funda-se na dicção do artigo 166 do CTN, abaixo transcrito:

*Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

Tal dispositivo foi refletido na normatização da restituição, vigente à época dos fatos, no artigo 7º da IN SRF nº 460/2004, a seguir:

*Art. 7º A restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição administrados pela SRF que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente poderá ser efetuada a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

A transferência do encargo não se refere à mera repercussão econômica, inerente aos custos empresariais, dentre eles o de tributos, mas à repercussão jurídica, determinada pela lei, prevendo mecanismos de repasse do encargo, como ocorre nos casos do IPI e do ICMS.

Sacha Calmon Navarro, citado por Leandro Paulsen<sup>2</sup>, lecionou que "Quando o Código Tributário Nacional se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam

---

<sup>1</sup> Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:

[...]

VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

[...]

§ 3º O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos ns. IV, V e VI; todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento.

<sup>2</sup> Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 14º ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado: Editora Esmafe, 2012. Pág. 1117.

*a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla. Sendo assim, é possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo. O Código Tributário Nacional está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova de não-repercussão, ou então a autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo, para operar a devolução ao contribuinte de jure, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária."*

A respeito, o STJ julgou a matéria sob a sistemática de recursos repetitivos, no REsp nº 903.394, em 24/03/2010, que, decidindo sobre a legitimidade ativa dos distribuidores de bebidas em relação ao IPI incidente sobre descontos incondicionais dados pelos fabricantes de bebidas (IPI devido pelos fabricantes), consignou a seguinte ementa:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.*

1. *O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.*

2. *O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que:*

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na

---

elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la ."

*3. Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.*

*4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.*

*5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido:*

Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores .

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito .

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, dessume-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável : (...)

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial .

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente .

(...)"

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponível consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. Mutatis mutandis , é certo que:

"1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os

consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (*RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008*)

*14. Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa".*

*15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Destaca-se que o julgado considerou o contribuinte de direito como único legítimo a pleitear a restituição, embora o exercício deste direito subjetivo do contribuinte que recolheu aos cofres públicos o tributo indevido esteja condicionado à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização de quem suportou o encargo.

Este condicionamento para o exercício do direito subjetivo de pleitear a repetição foi confirmado pelo STJ em outros julgados submetidos a recursos repetitivos, como o REsp 1.110.550-SP, julgado em 10/06/2009 e no REsp 1.131.476/RS, julgado em 09/12/2009, cujas ementas transcrevem-se:

REsp 1.110.550-SP:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. COBRANÇA DE DIFERENÇAS DE ICMS DECLARADO EM GIA E RECOLHIDO FORA DE PRAZO. CTN, ART. 166. INCIDÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. AFASTAMENTO DA MULTA. SÚMULA 98/STJ. VERBA HONORÁRIA. ART. 21 DO CPC. SÚMULA 07/STJ.*

*1. A jurisprudência da 1ª Seção é no sentido de que o art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato (EREsp 727.003/SP, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 24.09.07, AgRg nos EREsp 752.883/SP, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 22.05.06 e EREsp 785.819/SP, 1ª Seção, Min.ª Eliana Calmon, DJ de 19.06.06). No caso, a pretensão da recorrente, se acolhida, importaria a restituição, mediante compensação, de um valor suportado pelo contribuinte*

*de fato para abatê-lo de uma obrigação própria da contribuinte de direito. Incide, portanto, o art. 166 do CTN.*

[...]

*5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.*

*REsp 1.131.476-RS:*

#### EMENTA

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO. EXIGIBILIDADE, IN CASU. ART. 166 DO CTN.*

*1. O ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto.*

*2. A pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los, o que não ocorreu in casu, consoante dessume-se do seguinte excerto da sentença, in verbis:*

"Com efeito, embora pudesse o autor ter efetuado a prova necessária, que lhe foi facultada, deixou de demonstrar que absorveu o impacto financeiro decorrente do pagamento indevido do ISS sobre a operação de locação de móveis, ou que está autorizado a demandar em nome de quem o fez. Omitiu prova de que tenha deixado de repassar o encargo aos seus clientes ou que tenha autorização destes para buscar a repetição, conforme exigência expressa inscrita no art. 166 do CTN."

*3. Precedentes: REsp 1009518/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; AgRg no AgRg no REsp 947.702/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 17/08/2009; AgRg no REsp 1006862/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008; REsp 989.634/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 10/11/2008; AgRg no REsp n.º 968.582/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJU de 18/10/2007; AgRg no Ag n.º 692.583/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU de 14/11/2005; REsp n.º 657.707/RJ, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJU de 16/11/2004).*

*4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

Este também é o posicionamento do STF consubstanciado na Súmula 546, abaixo transcrita, bem como no Ag Reg no RE 589.715-SP e Ag. Reg no AI 688.410-MG.

*Súmula 546:*

*Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo.*

Destarte, é necessária a análise da natureza dos tributos envolvidos para averiguar se comportam a transferência (jurídica) do encargo financeiro.

Mas antes, pontue-se que o importador, mesmo nas operações de importação por conta e ordem, é o contribuinte de direito legitimado a pleitear a restituição dos tributos incidentes nas importações, conforme exposto no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, cuja

*"19. Diante de todo o exposto é de se concluir:*

*a) contribuinte do imposto de importação é aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, entendendo-se como tal, em conformidade com a legislação de regência, aquele cujo nome conste no conhecimento de carga, independentemente do verdadeiro adquirente das mercadorias. As empresas comerciais importadoras e exportadoras, registradas no FUNDAP, ou seja, as consignatárias, assumem essa condição no caso de agirem por conta e ordem de terceiros;"*

Retornando ao caso concreto, a recorrente MSX pleiteou restituição de Imposto de Importação - II, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, recolhidos por ocasião de registro de DI's, informadas como operações por conta e ordem de XR AUDIOVISUAL DISTRIBUIDORA LTDA, em razão de que as mercadorias importadas foram punidas com a pena de perdimento (processo 10909.003788/2005-59), durante o despacho aduaneiro, devido à acusação de interposição fraudulenta da XR, que não comprovou a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Assim, passa-se à análise da natureza dos tributos envolvidos. Quanto ao imposto de importação, descabem maiores considerações, pois a Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Cosit nº 47/2003, o qual concluiu que o imposto de importação é tributo direto que não comporta transferência do encargo, conforme ementa e excerto abaixo:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.*

*O Imposto de Importação não se constitui tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro. O sujeito passivo do Imposto de Importação não necessita comprovar à Secretaria da Receita Federal que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter*

---

*direito à restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido.*

*Reforma do Parecer CST/DAA nº 1.965, de 18 de julho de 1980.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 166*

Excerto:

*"14. O Imposto de Importação não se caracteriza tributo cuja natureza jurídica comporta a transferência do respectivo encargo financeiro – inexistem, para o Imposto de Importação (inclusive nos casos de importação de determinado bem por conta e ordem de terceiros), as figuras do contribuinte de fato e do contribuinte de direito.*

*15. Nas hipóteses em que se pode cogitar a ocorrência da transferência do encargo financeiro do tributo, referida transferência dá-se não em decorrência da natureza jurídica do tributo, mas sim da natureza jurídica do importador ou de sua atividade econômica, a qual pressupõe o auferimento de receita suficiente para cobrir seus custos e despesas (inclusive tributárias).*

*16. Muitas vezes, a aludida transferência do encargo financeiro do tributo sequer existe, como nas importações de mercadorias por pessoas físicas não-comerciantes e que não prestam serviços utilizando-se dos bens por ela importados, bem assim nas importações destinadas ao ativo permanente.*

*17. Assim, não sendo o Imposto de Importação um tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro, o sujeito passivo do imposto não necessita comprovar à Secretaria da Receita Federal (SRF) que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido."*

No mesmo sentido, o Acórdão nº 07-36.731, proferido pela 2º Turma da DRJ em Florianópolis:

***IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO.***

*Retificação da declaração de importação após o desembaraço.*

*Por sua natureza, o Imposto de Importação não constitui tributo que comporte transferência do respectivo encargo financeiro (Parecer COSIT nº 47/2003), não se sujeitando às disposições contidas no art. 166 do CTN, nos casos de repetição do indébito.*

Dessume-se que os embargos de declaração não devem ser acolhidos em relação ao imposto de importação, pois que se trata de tributo direto, cuja natureza não comporta a repercussão financeira (jurídica) de seu encargo.

Concernente às contribuições para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, entendo que, em regra, estas contribuições sobre a importação não comportam a transferência a um terceiro contribuinte de fato, pois a pessoa responsável pelas obrigações de apurar e recolher o tributo (contribuinte de direito) é a mesma que sofre o encargo financeiro (contribuinte de fato), pois não há repasse deste tributo na cadeia. O repasse ocorre em relação ao PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as vendas posteriores, este sim, apurado e recolhido pelo contribuinte de direito, mas repassado mediante mecanismos de créditos ao adquirente, que suporta o encargo financeiro.

Neste sentido, citam-se o Parecer nº 6/2008 da Disit da 7º Região Fiscal e a Solução de Consulta Interna nº 12/2008, da Disit da 2º Região Fiscal, cujas ementas abaixo transcrevem-se:

Parecer Disit 7º RF nº 6/2008:

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*RESTITUIÇÃO DE COFINS IMPORTAÇÃO -  
INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN -  
AFASTAMENTO DO CONFLITO NEGATIVO DE  
COMPETÊNCIA*

*A Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - Cofins Importação, não se constitui em tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro. Fica, desta forma, desconfigurado, no caso concreto, o conflito negativo relativo à competência para realizar diligência para comprovação da não-repercussão do ônus fiscal.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, artigo 166; Parecer Cosit nº 47, de 2003.*

Solução de Consulta Interna Disit 2º RF nº 12/2008:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*COFINS-IMPORTAÇÃO. ART. 166 DO CTN.  
INAPLICABILIDADE.*

*A Cofins-importação não se constitui tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro. O sujeito passivo da referida contribuição não necessita comprovar à RFB que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. ART. 166 DO CTN.  
INAPLICABILIDADE.*

*O PIS/Pasep-Importação não se constitui tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo*

---

*financeiro. O sujeito passivo da referida contribuição não necessita comprovar à RFB que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido.*

Porém, ainda que as figuras de contribuinte de direito e de fato se confundem, o importador, se sujeito à não-cumulatividade, pode descontar créditos de acordo com o artigo 15 da Lei nº 10.865/2004. Esta possibilidade afasta a pretensão de repetição, pois ao se creditar, o importador transfere o encargo à União, mediante a criação de um direito creditório que reduzirá a tributação devida na venda dos produtos, não havendo, portanto, assunção do encargo financeiro, impossibilitando a restituição. Permitir a restituição concomitante ao creditamento implicaria em evidente duplicidade de utilização do valor indevidamente recolhido, mas que fora utilizado pela recorrente para abater de débitos próprios ou até como resarcimento.

Por outro lado, na operação de importação por conta e ordem, o artigo 18 da Lei nº 10.865/2004 determina que os créditos sejam aproveitados pelo encomendante, conforme abaixo transcrito:

*Art. 18. No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante.*

Neste caso, a legislação estipula a repercussão jurídica do encargo em terceiro, que arcará com o encargo financeiro do pagamento dos tributos, subsumindo-se, pois, ao comando do artigo 166 do CTN.

Neste sentido, cita-se o acórdão do STJ no Ag Rg no REsp 1.573.681-SC, que embora não adentrando na aplicação do artigo 166 do CTN, assentou que a tomada de créditos da não-cumulatividade pelo encomendante inviabiliza o pedido de restituição feito pelo importador, sob pena de duplicidade de utilização do valor a ser repetido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.573.681 - SC  
(2015/0313014-6)*

#### *EMENTA*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 211 DO STJ. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO PELO IMPORTADOR. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 18 DA LEI Nº 10.865/04. LIMITES SUBJETIVOS DO PROVIMENTO MANDAMENTAL. REVOLVIMENTO DO TÍTULO EXECUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. AÇÃO AUTÔNOMA. REVISÃO DO QUANTUM. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ.*

*1. Os arts. 244, 741, III, 474, 566 e 568 do CPC; 5º e 6º Lei nº 10.865/04; 119, 121, 123, 124, 127, 166 e 165 do CTN; e 6º da Lei nº 12.016/09, e as teses a eles relativas, não foram objeto de*

---

*juízo de valor pelo tribunal de origem, o que impossibilita o conhecimento do recurso especial em relação a eles por ausência de prequestionamento. Incide, no ponto, o teor da Súmula nº 211 do STJ.*

2. *O art. 18 da Lei nº 10.865/04 dispõe que os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 da referida lei serão aproveitados pelo encomendante. Nesse sentido, não é possível ao importador que realizou a operação por conta e ordem do terceiro repetir o indébito do tributo pago a maior, até porque os créditos já podem ter sido utilizados pelo terceiro encomendante e, assim, não poderiam ser restituído ao importador sob pena de dupla repetição. O título judicial exequendo não poderia se referir às importações realizados por conta e ordem de terceiros, mas tão somente às operações realizadas pela própria empresa importadora.*

[...]

6. *Agravo regimental não provido.*

Portanto, nas operações de importação por conta e ordem, é necessário que o importador possua a autorização para efetuar o pedido de restituição, pois que a transferência do encargo financeiro é estipulada por lei.

No caso, não há provas nos autos da referida autorização exigida pelo artigo 166 do CTN, o que implica a ausência de legitimidade da recorrente para efetuar o pedido de restituição do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação recolhidos nas referidas importações por conta e ordem.

Diante do exposto, voto para acolher parcialmente os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso voluntário quanto à restituição de PIS-Importação e Cofins-Importação, afastando-se, porém, a aplicação do artigo 166 do CTN à restituição do Imposto de Importação.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

## **Voto Vencedor**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Nos presentes embargos, a autoridade da unidade da RFB alegou que o acórdão embargado não se pronunciara sobre a legitimidade ativa da importadora e autora para formular do pedido restituição em apreço e/ou a necessidade de anuênciam do adquirente das mercadorias.

Ao analisar a alegada omissão, em relação ao Impostos sobre a Importação (II), o nobre Relator, acertadamente, concluiu que os embargos de declaração não deviam ser

---

acolhidos porque se tratava de tributo direto, cuja natureza não comportava a repercussão financeira (jurídica) de seu encargo.

De outra parte, em relação à Contribuição para o PIS-Pasep-Importação e Cofins-Importação, embora entendesse que, em regra, tais contribuições não comportassem a transferência do encargo financeiro, o repasse dos valores das referidas contribuições, apurados e recolhidos pelo contribuinte de direito, ocorria nas operações de venda posteriores, realizadas no mercado interno, por meio da apropriação de créditos pelo adquirente das mercadorias importadas, que era quem suportava o encargo financeiro dos encargos das citadas contribuições. Com base nesse entendimento, concluiu i. Relator, *in verbis*:

*Porém, ainda que as figuras de contribuinte de direito e de fato se confundem, o importador, se sujeito à não-cumulatividade, pode descontar créditos de acordo com o artigo 15 da Lei nº 10.865/2004. Esta possibilidade afasta a pretensão de repetição, pois ao se creditar, o importador transfere o encargo à União, mediante a criação de um direito creditório que reduzirá a tributação devida na venda dos produtos, não havendo, portanto, assunção do encargo financeiro, impossibilitando a restituição. Permitir a restituição concomitante ao creditamento implicaria em evidente duplicitade de utilização do valor indevidamente recolhido, mas que fora utilizado pela recorrente para abater de débitos próprios ou até como ressarcimento.*

*Por outro lado, na operação de importação por conta e ordem, o artigo 18 da Lei nº 10.865/2004 determina que os créditos sejam aproveitados pelo real adquirente, conforme abaixo transcreto:*

*Art. 18. No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante.*

*Neste caso, a legislação estipula a repercussão jurídica do encargo em terceiro, que arcará com o encargo financeiro do pagamento dos tributos, subsumindo-se, pois, ao comando do artigo 166 do CTN.*

Sem adentrar ao mérito da conclusão do nobre Relator, com a devida vênia, este Relator entende que a situação por ele vislumbrada não foi a que motivou o presente pedido de restituição. De fato, os elementos acostados aos nos autos (fls. 103/142), revelam que a operação de transferência das mercadorias para o adquirente (importador por conta e ordem) não ocorreu, haja vista que, ainda no curso despacho aduaneiro de importação e antes que do desembaraço aduaneiro ou liberação, foi aplicada às mercadorias importadas pena de perdimento.

Assim, se houve a apreensão e a declaração da pena de perdimento das mercadorias importadas antes do desembaraço aduaneiro, inequivocamente, não houve a operação de transferência das mercadorias importadas no mercado interno, por conseguinte, não ocorreu apropriação como créditos, pela importadora por conta e ordem, dos valores das contribuições pagos na referida operação de importação, conforme assegurado no art. 18 da Lei 10.865/2004, que tem o seguinte teor:

---

*Art. 18. No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante.*

E com a aplicação da pena de perdimento, por força do art. 2º, III, da Lei 10.865/2004, não houve a incidência das referidas contribuições e, portanto, a não ocorrência dos fatos geradores das contribuições pagas no âmbito dos correspondentes despachos aduaneiros de importação.

Além disso, como não houve transferência do encargo financeiro dos tributos a terceiros, por evidente impossibilidade material, nos termos do art. 165, I, do CTN, a recorrente detém legitimidade ativa para pedir a restituição dos valores indevidos das contribuições por ela pagos. Assim, uma vez demonstrada a existência do direito creditório pleiteado, não merece qualquer reparo a decisão proferida no acórdão embargado, que lhe reconheceu o direito reaver os valores dos tributos indevidos recolhidos no âmbito das correspondentes operações de importação.

Dada essa característica, o reconhecimento do direito à restituição em apreço necessita apenas da comprovação dos pagamentos dos tributos indevidos, o que foi feito nos presentes autos. De outra parte, revela-se de todo prescindível a comprovação da origem dos recursos utilizados nas correspondentes operações de importação por parte da peticionária. Essa comprovação é exigível para fins de demonstração da infração de interposição fraudulenta presumida, prevista no art. 23, § 2º, do Decreto-lei 1.455/1976, e de declaração inaptidão da pessoa jurídica perante o CNPJ, nos termos do art. 81, § 1º, da Lei 9.430/1996, situações que não se vislumbram no caso em tela.

Por todo o exposto, toma-se conhecimento, mas rejeita-se os presentes embargos de declaração.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento