



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

**Processo nº** 11128.000155/2011-97  
**Recurso nº** 1 Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-006.227 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de novembro de 2018  
**Matéria** RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 21/08/2008

RESTITUIÇÃO. ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.  
INAPLICABILIDADE.

Os tributos incidentes na importação por conta própria não comportam transferência do respectivo encargo financeiro. O sujeito passivo dos tributos 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.

Recurso Voluntário Provido

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Déroulède (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, mantendo a decisão da repartição de origem de indeferimento da restituição relativa a PIS/Pasep-importação e Cofins-importação recolhidos quando do registro da Declaração de Importação posteriormente retificada, por falta de apresentação de documentação contábil e fiscal apta a comprovar a assunção do encargo financeiro recolhido indevidamente, consoante o art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN.

Segundo a Fiscalização, o referido crédito tributário recolhido quando do registro da DI poderia ter sido compensado pelo importador, nos termos da legislação de regência, independentemente de autorização da Receita Federal - RFB.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte argumentou que o crédito apurado não podia ser objeto de compensação por ser devido no registro de Declaração de Importação, conforme o artigo 74, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996, tratando-se de uma exceção legal que não proporcionava segurança jurídica para se requerer a compensação sem prévia concordância do Fisco, tendo em vista o entendimento da Fiscalização quanto à necessidade de comprovação da assunção econômica do encargo.

Segundo o então Manifestante, não havendo previsão legal de transferência do encargo financeiro, bem como existindo lei que previa o importador como contribuinte, não era cabível a alegação do Auditor Fiscal de que seria devida a comprovação de assunção do encargo financeiro do tributo recolhido.

Ainda segundo ele, mesmo que se entendesse válida a discussão acerca da assunção do encargo financeiro, essa só se justificaria em relação ao montante pago referente à mercadoria desembaraçada, inexistindo fato gerador de PIS/Pasep e Cofins relativos a uma importação não ocorrida.

A Delegacia de Julgamento (DRJ), por meio do acórdão nº 07-033.716, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, fundamentando-se também na necessidade de prova de assunção do encargo financeiro dos tributos, com apresentação de documentos, informações e lançamentos contábeis que demonstrassem de forma inequívoca o efetivo suporte desse encargo.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu o reconhecimento do seu direito, reproduzindo seus argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, aplicando-se, portanto, ao presente litígio o decidido no Acórdão nº 3302-006.205, de 27/11/2018, proferida no julgamento do processo nº 11128.000042/2011-91, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão nº 3302-006.205):

*O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.*

*Inicialmente é imperioso destacar que a solução do litígio envolve apenas a comprovação quanto a assunção do encargo financeiro referente ao PIS e COFINS recolhido indevidamente, inexistindo discussão sobre os fatos que geraram o pagamento indevido ou a maior, é o que se extrai do despacho decisório de fls. 51-53 e da decisão recorrida, a saber:*

### **Despacho decisório**

Os pleitos referem-se a importação de mercadoria a granel onde foi constatada falta em relação às quantidades manifestadas, conforme os Laudos Periciais em anexo aos processos supracitados.

Todas as DIs foram objeto de retificação após o desembaraço. Cópias dos respectivos pedidos de retificação (PCI) estão anexadas aos processos.

As retificações acima referidas, tendo em vista apuração de falta de mercadoria, demonstram que houve pagamento a maior dos tributos em questão, conforme valores discriminados na relação acima.

Ocorre que não foi acostada aos processos acima relacionados documentação contábil e fiscal apta a comprovar a assunção do encargo financeiro referente ao PIS e COFINS recolhido indevidamente, consoante o Art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN.

**Por outro lado, o crédito tributário referente ao PIS e COFINS recolhido quando do registro da DI poderá ser utilizado pelo importador, conforme a legislação que rege os tributos em questão. Este procedimento independe de autorização da RFB.**

Tendo em vista o acima exposto, proponho o **indeferimento** dos pedidos de restituição do PIS e COFINS referentes aos processos acima discriminados.

### **Decisão recorrida**

Cumpra deixar claro que o requisito obrigatório previsto no artigo 6º da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, em consonância com o artigo

166 do CTN, referente à prova de assunção do encargo financeiro do imposto, é exigência imperativa, posto que decorrente de lei.

**Não se trata de eventual dúvida sobre ter ou não ter havido o pagamento indevido dos tributos. E sim da prova de assunção do encargo a que se refere o artigo 6º da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 e artigo 166 do CTN.**

O objetivo da norma é dar certeza às administrações fazendárias sobre quem efetivamente suportou o ônus financeiro, de forma a evitar que, além do contribuinte de direito, os contribuintes de fato também venham pleitear a restituição do imposto pago indevidamente ou a maior.

E o ônus dessa demonstração não cabe ao Fisco. Os sistemas contábeis e respectivos planos de contas são de livre escolha das empresas e, no caso de pedido que envolva a prova prevista no artigo 166 do CTN, devem os requerentes fazer as devidas e satisfatórias demonstrações à vista de suas opções contábeis.

E tais demonstrações, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas.

Se a interessada, em sua escrituração fiscal, utilizou, em seu favor, de crédito correspondente ao valor de que agora pretende verse ressarcida, referente a PIS/Pasep-importação e Cofins-importação, resta impossibilitado o deferimento de seu pedido, em decorrência do duplo aproveitamento de um só crédito de tributo.

No presente caso, não há comprovação de que o requisito da norma esteja perfeitamente atendido.

*Ou seja, não se discute a ocorrência de fatos que ensejaram o pagamento indevido ou maior, mas tão e somente a comprovação quanto a assunção do encargo financeiro referente ao PIS e COFINS recolhido indevidamente, previsto no artigo 166, do CTN, outrora utilizado pela fiscalização para indeferir o pedido de Restituição da Recorrente.*

*A respeito disso, verifica-se que a decisão recorrida manteve o despacho decisório nos seguintes termos:*

Em primeiro lugar, cumpre mencionar que a restrição legal imposta à solicitação de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos decorrentes de pagamento indevido ou maior que o devido de tributos, cujo encargo financeiro tenha sido suportado por outro, encontra-se prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional CTN, nos seguintes termos:

*“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.”*

No mesmo sentido dispõe a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, em seu art. 6º, nos seguintes termos:

---

*“Art. 6º A restituição de quantia recolhida a título de tributo administrado pela RFB 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.”*

Das disposições legais transcritas surge o entendimento de que essas alcançam apenas aqueles tributos que comportam a transferência de seu ônus financeiro a terceiros, mediante o registro contábil em conta-corrente de débitos e créditos; aqueles cujo contribuinte de fato é o consumidor final, jamais o contribuinte de direito que, embora onerado pelo dever de pagar, não pode, pela própria concepção jurídica desses tributos, suportar economicamente seus encargos.

É entendimento que somente os indêbitos tributários relacionados a tributos indiretos é que são alcançados pelas disposições contidas no art. 166 do CTN. Assim, o PIS/Pasep-importação e Cofins-importação são regidos pela não-cumulatividade, estando incluídos no rol dos tributos indiretos, conforme dispõe o art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Estas contribuições possuem natureza jurídica que comporta a transferência do respectivo encargo financeiro.

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I bens adquiridos para revenda;

II bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. ( Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005 )

1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

(...)

Cumprido deixar claro que o requisito obrigatório previsto no artigo 6º da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, em consonância com o artigo

166 do CTN, referente à prova de assunção do encargo financeiro do imposto, é exigência imperativa, posto que decorrente de lei.

Não se trata de eventual dúvida sobre ter ou não ter havido o pagamento indevido dos tributos. E sim da prova de assunção do encargo a que se refere o artigo 6º da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 e artigo 166 do CTN.

O objetivo da norma é dar certeza às administrações fazendárias sobre quem efetivamente suportou o ônus financeiro, de forma a evitar que, além do contribuinte de direito, os contribuintes de fato também venham pleitear a restituição do imposto pago indevidamente ou a maior.

*Contudo, entendo que a decisão recorrida merece reforma, posto que os tributos incidentes da importação por conta própria não comportam transferência do respectivo encargo financeiro, sendo que o sujeito passivo dos tributos não necessita comprovar à Secretaria da Receita Federal 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.*

*Essa questão inclusive foi analisada nos autos do PA nº 10909.005708/2008-42 (acórdão nº 3302-004.439), que contou com a participação deste relator, a saber:*

**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 DESEMBARÇO 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.

*Neste cenário, deve ser reconhecido o crédito apurado pela Recorrente referente ao PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação recolhidos quando do registro da Declaração de Importação objeto dos autos, posteriormente retificada.*

---

*Diante do exposto, voto por dar provimento ao recuso voluntário.*

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o crédito apurado referente ao PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação recolhidos quando do registro da Declaração de Importação objeto dos autos, posteriormente retificada.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède