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

Processo nº	11128.004961/2001-62
Recurso nº	339.849 Voluntário
Acórdão nº	**3202-00.126 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	30 de junho de 2010
Matéria	IPI Vinculado - Restituição
Recorrente	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
Recorrida	DRJ SÃO PAULO-II/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 03/04/2000

RESTITUIÇÃO DO IPI NA IMPORTAÇÃO. PROVA DE ASSUNÇÃO DO ENCARGO FINANCEIRO (ART. 166, CTN). Para a restituição do IPI pago indevidamente é condição básica a prova de assunção do encargo financeiro desse imposto, o que deve ser providenciado pelo sujeito passivo a partir de apresentação de documentos, informações e lançamentos contábeis que demonstrem de forma inequívoca o efetivo suporte desse encargo e sua não-transferência a terceiros. Para esse efeito, o pagamento indevido do tributo não é prova nem tem a ver com o requisito previsto no art. 166 do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Heroldes Bahr Neto e Rodrigo Cardozo Miranda declararam-se impedidos.

JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI - Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 13 de julho de 2010.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Heroldes Bahr Neto, Rodrigo Cardozo Miranda, João Luiz Fregonazzi, Ângela Satori (Suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra a decisão denegatória do pedido de restituição de IPI vinculado à importação no valor de R$ 104.472,14, referente à importação de hexano, objeto de despacho aduaneiro pela Declaração de Importação nº 00/0285408-7, de 3/4/2000, proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-II/SP com base na não comprovação do requisito de assunção do encargo financeiro do tributo, previsto no art. 166 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Para historiar os fatos aproveito e transcrevo o relatório constante do acórdão do órgão julgador, que apreciou a manifestação de inconformidade contra o ato do Chefe do Seort da Alfândega do Porto de Santos/SP, que havia indeferido o pleito da interessada, *verbis*:

> "Trata o presente processo de pedido de reconhecimento de crédito e restituição de tributos, postulado pela contribuinte em razão de recolhimento indevido de IPI, no valor de R$ 104.472,14, referente à DI nº 00/0285408-7, de 03/04/2000, levando em conta a não incidência do referido imposto sobre operações relativas a derivados de petróleo, conforme preceitua o parágrafo 3º do artigo 155 da Constituição Federal.
>
> A retificação da DI foi confirmada, conforme despacho do GRET/ SEORT de fls. 41 e consulta ao Siscomex (fls. 142), assim como o recolhimento do valor original do tributo foi confirmado no sistema Sinal (fls. 144/146).
>
> Instada a comprovar assunção do encargo financeiro relativo ao IPI, sem repasse a terceiros dos valores pleiteados, nos termos do artigo 4º c/c artigo 7º da IN/SRF nº 600/2005, o pedido da interessada foi indeferido, no despacho de fls. 149, com os seguintes fundamentos:
>
> *Na cópia do livro diário consta um registro de débito da conta 1249003 e a crédito da conta 1801004, no valor de R$ 104.472,14, idêntico à restituição pleiteada, porém observa-se no cabeçalho que tal registro foi efetuado* ***em março de 2000****, enquanto que a DI foi registrada apenas em* ***03/04/2000*** *e desembaraçada em 10/04/2000 (fls. 143) e não se trata de despacho antecipado. Observa-se que na coluna "Histórico" do referido registro não consta qualquer informação relacionada à referida DI ou relacionada ao presente processo.*
>
> *Através da consulta ao plano de contas (fls. 126), observa-se que a conta debitada às fls. 89 de número 1249003 é denominada "Sistema de vendas e contas a receber", e em relação à conta creditada não há informação disponível no plano de contas apresentado. Já na cópia da Conta Razão apresentada (fls. 136), na qual identifica-se o valor correspondente ao do IPI recolhido (R$ 104.472,14), a conta debitada é 1107900005 – outros impostos e Taxas a Recuperar; Também se verifica que na coluna " Data doc" consta 03.03.2000, e na coluna "Texto" não há qualquer referência à DI em questão ou a este processo;*

Embora o valor recolhido a título de coincidente com os valores encontrados às fls. 89 e 136, na da vincula estes à DI nº 00/0285408-7 ou ao processo nº 11128 004961/2001-62,

Considerando que foi concedido ao solicitante prazo suficiente para comprovação da assunção do encargo financeiro

E ao final a autoridade indeferiu o pedido de reconhecimento do direito creditório.

Ciente do indeferimento, a interessada protocolizou a manifestação de inconformidade de fl. 156/163, em 25/10/2007, alegando, em resumo, que:

- Os documentos juntados demonstram haver pagamento do tributo.
- Embora o documento de fls. 136 não faça menção ao processo ou à DI, demonstra claramente ao que se refere o lançamento na conta razão "107900005 – outros impostos ou taxas a recuperar", RPE 710 9 04 126 00, o que significa Relatório de Pagamentos Especiais nº 710 9 04126 00 0, exatamente o documento juntado às fls. 129, que descreve a operação de importação do derivado de petróleo em questão, a exigência Fiscal do IPI , o valor pago e a data de vencimento do tributo.
- Quanto ao registro da DI e a data do efetivo recolhimento, a Instrução Normativa 69/96 disciplina, no artigo 7º, que o pagamento dos tributos incidentes na importação deveria ser efetuado previamente ao registro da DI, razão pela qual tal registro foi efetuado no livro diário em data anterior a do registro da DI. Nada impede que a requerente faça provisão dos valores a serem despendidos com operações em curto espaço de tempo.
- Afirma não existirem dúvidas quanto ao direito creditório da requerente, haja vista tratar-se de lesão patrimonial autorizada pelo texto constitucional.
- Alega que a requerente não pode se creditar dos valores cobrados a título de IPI e, conseqüentemente, jamais poderia tê-los transferido a terceiros.
- Ao final sana a dúvida fiscal quanto à contabilização do pagamento do imposto, alegando que no plano de contas do Sistema Petrobrás e relatório de pagamentos especiais consta a descrição do pagamento efetuado (IPI BOW Clipper Hexano USA), o vencimento e o total pago, tudo devidamente conferido e assinado pelo responsável da área contábil da Petrobrás.
- Diante do exposto, requer o reconhecimento do direito creditório e conseqüentemente deferimento do pedido de compensação.

É o relatório."

O julgamento foi realizado pela 2ª Turma da DRJ em São Paulo-II/CE, nos termos do Acórdão DRJ/SPOII nº 17-18.153, DE 14/5/2007 (fls. 169/174), que por unanimidade de votos concluiu por negar o reconhecimento creditório do IPI pretendido pela requerente, tendo para isso considerado que a interessada não apresentou elementos capazes de demonstrar que não houve o repasse do ônus a terceiros. O julgamento foi sintetizado na seguinte ementa:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 03/04/2000

RESTITUIÇÃO

Do indeferimento do pedido de reconhecimento de direito creditório cabe recurso à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no prazo de 30 dias. Regimento Interno da SRF, art. 224, I (Portaria MF nº 30/05). Instrução Normativa SRF nº 490/04, art. 48, caput *e §§ 2º e 5º.*

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 03/04/2000

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O interessado não efetuou a comprovação de não ter se utilizado do IPI pago na importação na dedução de débitos do IPI decorrentes das vendas de produtos industrializados sujeitos à incidência do imposto, e que também não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa.

Solicitação Indeferida"

A contribuinte recorre às fls. 178/187, alegando que: • demonstrou o lançamento na conta Razão "107900005 – outros impostos e taxas a recuperar": RPE 710 9 04 126 00, o que significa Relatório de Pagamentos Especiais nº 710 9 04126 00 0, exatamente o documento juntado à fl. 129, que descreve a operação de importação do derivado de petróleo em questão, a exigência fiscal do IPI, o valor pago e a data do vencimento do tributo; • comprovou que não causava qualquer estranheza o fato de o tributo em referência ter sido apontado como débito e crédito no Livro Diário em data anterior a do registro da DI (fl. 89); nada impedia que fizesse provisão dos valores a serem despendidos com operações em curto espaço de tempo; • ainda que existisse alguma dúvida no que se refere ao direito creditório da recorrente, a posição adotada pelo Acórdão recorrido não foi a mais acertada; • se está comprovado o pagamento do tributo exigido de forma indevida, o entendimento deve ser favorável ao contribuinte; a própria fiscalização admitiu o pagamento indevido do tributo; • o bem importado objeto da DI em questão é mercadoria sobre a qual não incide o IPI; significa que não pode a recorrente se creditar dos valores cobrados a título de IPI; conseqüentemente, jamais poderia tê-los transferido a terceiros, restando cristalinamente comprovada a assunção do encargo; • seria desnecessária a produção de qualquer prova sobre a assunção do encargo financeiro, pois o ônus de provar que a recorrente não o assumiu é da fiscalização.

Pelo exposto, requer seja reformado o acórdão da DRJ, modificando-se a decisão que indeferiu o direito ao crédito pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI, Relator

O recurso interposto pela interessada é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso contra decisão de primeira instância que denegou o pedido de restituição por entender não satisfeita a comprovação do requisito de assunção do encargo financeiro do imposto, de que trata o art. 166 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Vê-se que em fase inicial do processo, ainda em nível de apreciação por parte da autoridade local, houve abertura de MPF com o objetivo de prestar as informações necessárias ao cumprimento da diligência solicitada pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária da Alfândega da Receita Federal no Porto de Santos, de verificação da efetiva assunção do encargo financeiro do imposto.

Para efeitos dessa diligência, o Fisco efetuou reiteradas intimações, com os resultados que seguem:

> a) Termo de Intimação nº 1, de 24/4/2006 (fl. 45), em que é solicitada a comprovação da manutenção no Ativo do imposto que pretende recuperar, com cópia das folhas onde constem os lançamentos no livro Diário atualmente: a interessada respondeu que os documentos requeridos ainda não foram localizados e solicitou prorrogação do prazo em 20 dias para atender ao solicitado (fl. 79).
>
> b) Termo de Reintimação nº 2, de 16/5/2006 (fl. 80), em que é novamente solicitada a comprovação da manutenção no Ativo do imposto que pretende recuperar, com cópia das folhas onde constem os lançamentos no livro Diário atualmente: a interessada declara que não se credita nem transfere o IPI a terceiros, não possuindo livro de Registro de Apuração do IPI, ficando impossibilitada de fazer tal comprovação; e apresenta à fl. 89 lançamento do valor pleiteado no livro Diário nº 1309, encerrado em 31/3/2000, a débito da conta 1249003, e a crédito da conta 1801004, cujo histórico é descrito como "PE 563051 000000710904126000".
>
> c) Termo de Intimação nº 3, de 5/6/2006 (fl. 113), em que é novamente solicitada a comprovação da manutenção no Ativo do imposto que pretende recuperar, onde constem os lançamentos atuais do livro Diário (reintimação dos Termos anteriores); a interessada apresenta Nota Fiscal de transferência da mercadoria para outro estabelecimento seu, que efetuou a venda do produto para terceiros em 52 operações conforme notas fiscais que discrimina.
>
> d) Termo de Reintimação nº 4, de 29/6/2006 (fl. 120), em que é solicitada a apresentação de folhas do livro Razão onde constem os lançamentos da conta "IPI a Recuperar" e, novamente, a comprovação da manutenção em conta do Ativo do imposto que pretende recuperar, onde constem os lançamentos,

atuais do livro Diário (reintimação do pedido anterior). Em relação a essa Reintimação não houve resposta da interessada.

Em vista dos fatos o Fisco lavrou o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, com ciência à interessada, no qual ficou registrado o desatendimento de todas as intimações e reintimações acima descritas.

Trazidas essas informações, cumpre deixar claro que o requisito obrigatório previsto no art. 166 do CTN[1], referente à prova de assunção do encargo financeiro do imposto, é exigência imperativa e que tem amparo pacífico nas esferas judicial e administrativa. Destarte, não se trata de exigência desmedida do Fisco, porque decorrente de lei expressa nesse sentido.

E diversamente do que alega a recorrente, o referido requisito não diz respeito a eventual dúvida sobre ter ou não ter havido o pagamento indevido do imposto. Aliás, resta claro nos autos do processo que o imposto foi pago indevidamente, não tendo havido qualquer manifestação contrária do Fisco quanto a esse fato.

A prova de assunção do encargo a que se refere o art. 166 do CTN tem a ver com a apresentação de informações e documentos que demonstrem, de forma inequívoca, que o imposto pago indevidamente pelo contribuinte de direito não foi transferido a terceiros adquirentes da mercadoria.

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. A matéria é disciplinada inclusive na Súmula 546 do STF, que prevê a restituição ao primeiro somente quando reconhecida a não recuperação do imposto.[2]

O fato de que se trata de operação em que não houve o crédito do IPI não é prova bastante de suporte do encargo para os efeitos pretendidos na norma prevista no CTN. As normas que regem o crédito do IPI são diversas das que tratam da assunção do encargo financeiro, pertinentes à restituição do indébito tributário. De mais, independentemente da possibilidade ou não de crédito fiscal, o encargo financeiro pode ser transferido a terceiros incluído no custo de venda.

A recorrente trouxe documentos insatisfatórios para o fim pretendido. Senão, vejamos:

a) Quanto ao lançamento do valor pleiteado no livro Diário nº 1309 (fl. 89), encerrado em 31/3/2000, a débito da conta 1249003, e a crédito da conta 1801004, cujo histórico é descrito como **"PE 563051 00000071090412600O"**: vê-se que o histórico não traz informações a respeito da operação, enquanto que a conta de débito diz respeito a **"SIST. VENDAS E CONTAS A RECEBER"** de conformidade com a nomenclatura adotada em seu plano de contas, o que não é compatível com registro contábil pertinente a impostos a serem

[1] "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."

[2] "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."

ressarcidos, que requerem conta destacada nesse sentido. Já quanto à conta de crédito não foi apresentada a nomenclatura correspondente;

b) A nota fiscal de transferência para outro estabelecimento, bem como a relação de notas fiscais de revenda não fazem prova, visto que para tanto deveria ter havido exame detalhado e correlato com as saídas anteriores à operação de importação, que viesse a demonstrar a inequívoca manutenção de preços habituais; e

c) Quanto ao lançamento na conta Razão **"107900005 – OUTROS IMP. E TAXAS A RECUPERAR"** descrito como **"RPE 710 9 04 126 00"**, que alega significar *"Relatório de Pagamentos Especiais nº 710 9 04126 00 0"*, pertinente ao documento juntado à fl. 129 que descreve a operação de importação do produto, a exigência fiscal do IPI, o valor pago e a data do vencimento desse tributo: verifica-se se tratar de lançamento que foi efetuado somente em 30/6/2006, anos depois da importação e também em momento posterior às reiteradas intimações feitas pelo Fisco em diligência fiscal para a apuração da assunção do encargo financeiro referente ao imposto pleiteado. Mostra também que no balanço anual posterior à operação de importação, feita em 2000, tal valor não constava em conta específica de "impostos e taxas a recuperar" ou conta destacada similar.

Vale dizer, o lançamento a débito de impostos a recuperar foi feito havia mais de seis (6) anos após o desembaraço aduaneiro e a entrada da mercadoria em estabelecimento da recorrente; assim, já por ocasião da protocolização do pedido não havia a recorrente feito os lançamentos que seriam apropriados para satisfazer a prova requerida.

Destarte, resta claro que os elementos acima apreciados demostram que a recorrente não laborou na adoção de técnica contábil apropriada para satisfazer ao requisito exigido em lei.

Finalmente, ao contrário do que entende a recorrente, 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 art. 166 do CTN, devem os requerentes fazer as devidas e satisfatórias demonstrações à vista de suas opções contábeis, descabendo a alegação de que tais providências devem ser tomadas pelo sujeito ativo da obrigação tributária.

Mesmo assim, o Fisco laborou na instrução do processo a partir de diversas intimações e reintimações, por tempo suficiente para que a interessada viesse a apresentar os elementos e documentos requeridos, conforme se verifica no início deste voto, sem que tenha respondido satisfatoriamente aos quesitos.

A comprovação do requisito pode não se esgotar em um ou outro quesito aqui apreciado, de forma isolada, no entanto, há necessidade de que o conjunto probatório seja inequívoco no sentido de que o requisito de lei esteja perfeitamente atendido. E as providências da recorrente não dão a convicção suficiente para que se entenda satisfeito o requisito previsto no art. 166 do CTN, condição básica para que seja reconhecido o direito creditório pleiteado.

Diante do exposto, voto por que se negue provimento ao recurso.

JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI