



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 12689.000074/2008-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-008.925 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de março de 2021  
**Recorrente** OLEOQUÍMICA IND. E COM. PROD. QUÍMICOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 27/04/2007

ACÓRDÃO DRJ. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não constatada a existência vícios formais, de vício de motivação ou ausência de análise de fundamentos e elementos de prova utilizados pelo contribuinte em Manifestação de Inconformidade capazes de infirmar o Despacho Decisório que não homologou o pedido de restituição, incabível a alegação de nulidade da decisão de primeira instância.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 27/04/2007

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO A MAIOR DAS CONTRIBUIÇÕES. COMPROVAÇÃO DE ASSUNÇÃO DOS ENCARGOS FINANCEIROS

Comprovada a assunção do ônus financeiro prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) relativamente às Contribuições para o PIS/PASEP/Importação e COFINS/Importação recolhidas por ocasião do registro de Declaração de Importação (DI), cabível o deferimento de pedido de restituição, quando o recolhimento indevido decorre de sua retificação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

## Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

**Relatório**

Trata o presente processo de inconformidade do sujeito passivo epigrafado relativamente ao indeferimento de pedido de restituição das Contribuições para o PIS/PASEP/Importação e COFINS/Importação em decorrência da não comprovação da assunção, pela requerente, dos encargos financeiros.

Por economia processual e por bem retratar a realidade dos fatos, reproduzo o Relatório da decisão de piso (destaques no original e nossos):

“Trata-se de processo iniciado em 18/01/2008, com o pleito de Restituição referente a impostos que a interessada afirmou terem sido pagos a mais do que o devido quando do registro da Declaração de Importação 07/0525446-6.

Conforme citado pela impugnante, **após o registro da referida declaração de importação, houve o desdobramento da Declaração de Importação e a necessidade de se fazer retificações da declaração por três vezes, para alteração de dados como classificação fiscal e exclusão de itens.** Essas diferenças nas classificações fiscais, gerou diferenças nas alíquotas e conseqüentemente no valor dos impostos. **Foi constatado então que se pagou impostos a mais que o devido, fato que levou a interessada a solicitar a restituição do valor não devido.**

O demonstrativo dos créditos recolhidos e dos valores para os quais foi solicitada restituição é apresentado no quadro que segue:

TRIBUTOS	VALOR PAGO (em Reais)	VALOR DEVIDO APÓS A RETIFICAÇÃO (em Reais)	VALOR A RESTITUIR (em Reais)
Imposto de Importação	248.153,15	236.519,73	11.633,42
IPI na importação	6.178,52	1.178,00	5.000,52
PIS/PASEP	39.775,66	3t892,14	1.883,52
COFINS	183.209,10	174.533,53	8.675,57
TOTAL	477.316,43	450.123,40	27.193,03

Para a análise do pleito, foi solicitado à interessada complementação das informações, através da INTIMAÇÃO ALF/SDR/SAFIA N.º 165/2008 (fl. 33).

A resposta à intimação foi apresentada em 21/11/2008.

Da referida resposta, cabe aqui a transcrição do trecho que segue que fala sobre a escrituração contábil, do IPI-Importação, do PIS e COFINS.

*Neste sentido, como a empresa está "não-operacional", não houve a contabilização do PIS, COFINS e IPI em conta contábil separada, mas sim, houve a contabilização dos valores pagos a títulos desses tributos diretamente compondo o item importado. Da mesma forma, igualmente não houve a contabilização do PIS a recuperar, da COFINS a recuperar e do IPI a recuperar em conta contábil separada, mas sim, como dito no parágrafo anterior, houve a contabilização dos valores pagos a títulos desses tributos diretamente compondo o item importado.*

Considerando que as informações apresentadas quando da resposta à INTIMAÇÃO ALF/SDR/SAFIA N.º 165/2008, não foram suficientes e adequadas, a Alfândega do Porto de Salvador, chamou a interessada a novos esclarecimentos através da INTIMAÇÃO ALF/SDR/SAFIA N.º 231/2008.

A interessada apresentou resposta à nova intimação em 29/12/2008 (fl. 141).

A partir da análise do pleito da interessada e das informações apresentadas em respostas às intimações, foi emitido o PARECER ALF/SDR/Safia n.º 042/2009, de 05 de março de 2009, base para a decisão administrativa sobre o pleito de restituição em análise

O referido Parecer apresenta as seguintes Considerações e Conclusões transcritas na seqüência:

*A interessada alega que não escriturou IPI, PIS/PASEP e COFINS em contas a recuperar em virtude de a empresa estar fora de operação, tendo sido lançados os tributos como conta "importação de bens — patrimônio em andamento".*

*A Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 15 e incisos, estabelece que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos artigos 2º e 3º das Leis n's 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 de bens enumerados nos incisos (máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado — inciso VI).*

*É dever do contribuinte escriturar os valores recolhidos no registro da DI n.º 07/0525446-6. Não ficou esclarecido como foram escriturados os valores integrais recolhidos no registro da DI, já que na nota fiscal de entrada (fl. 58) estão computados os tributos referentes à DI retificada.*

*Assim, foi elaborada a intimação de fl. 133. Em atendimento, a interessada apresenta a carta de fls. 135 a 137.*

*A empresa, com a documentação apresentada não demonstra que não houve utilização como créditos fiscais dos valores das contribuições recolhidas.*

*Por outro lado, com relação à escrituração do IPI recolhido quando do registro da DI, por se tratar de bens para ativo imobilizado, o contribuinte não poderia, de fato, apropriar-se desse tributo como crédito fiscal, podendo ter direito à restituição.*

*Assim, a empresa, segundo a norma em tela, não provou ter assumido o encargo financeiro relativo às contribuições PIS/PASEP e COFINS recolhidas a maior no registro da DI n.º 07/0525446-6, carecendo da condição para ter o direito à sua restituição desses tributos, não podendo, portanto, ser objeto de pedido de restituição, nos termos do art. 6º da IN SRF n.º 900, de 2008.*

*Dessa forma, considerando a competência estabelecida no art. 58 da IN SRF n.º 900, de 2008, propomos que o Inspetor desta Alfândega reconheça o direito de crédito referente apenas ao imposto de importação e ao IPI e autorize o encaminhamento à DRF/Camaçari (BA), jurisdição do contribuinte, em virtude da edição da **Norma de Execução Corat n.º 01, de 27 de março de 2006** - que aprova instruções para utilização de crédito relativo a tributo de competência da União, passível de restituição ou de ressarcimento, para extinção de débito relativo a contribuição previdenciária, de responsabilidade de sujeito passivo pessoa jurídica — combinada com os artigos 49 e 58-§ único da Instrução Normativa SRF n.º 900, de 2008, que tratam da compensação de ofício e sua competência.*

*Do disposto no parecer transcrito observa-se que foi deferido em parte o pedido de restituição. A parte da restituição referente ao PIS e COFINS não foi deferida, tendo como fundamento do indeferimento a não comprovação por parte da interessada que foi ela quem recolheu os impostos e contribuições para os quais pleiteia restituição.*

Nos termos do referido Parecer, foi emitido o emitido o Despacho Decisório do Sr. Inspetor Chefe da Alfândega do Porto de Salvador. (fl. 157)

Da Decisão a interessada tomou ciência em 07/05/2009 e apresentou Manifestação de inconformidade em 08/06/2009.

Manifestação de inconformidade

Na sua Manifestação de Inconformidade a interessada inicialmente apresenta uma retrospectiva das informações que ela forneceu a RFB, quando das respostas às intimações ALF/SDR/SAFIA N.º 165/2008 e ALF/SDR/SAFIA N.º 231/2008.

Finaliza sua manifestação de inconformidade com uma análise do parecer de indeferimento por nós transcrito e conclui afirmando que houve a escrituração dos valores de PIS e COFINS para o qual pleiteia restituição, conforme transcrito na sequência.

*Conforme também já explanado em manifestações da empresa em petições anteriores, na medida em que os valores do PIS e da COFINS recolhidos com valor maior terem sido contabilizados por esse mesmo valor a maior, fica assim, caracterizado a assunção do encargo financeiro. Some-se a isso o fato de que a empresa, na época do desembaraço da DI figurava como "não-operacional".*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP (DRJ/Florianópolis), por meio do Acórdão n.º 16-064.487 - 11ª Turma da DRJ/SPO (doc. fls. 196 a 201)<sup>1</sup>, considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 24/04/2007

Ementa: 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 o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado. (artigo 6º da IN RFB 900/2008)”.

A recorrente foi devidamente cientificada em 25/05/2015, pela abertura da Intimação ALF/SDR/Sarac n.º 171/2015, da Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Salvador – BA e demais documentos disponibilizados em sua Caixa Postal considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, conforme se observa no Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (doc. fls. 209).

Não resignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, em 17/06/2015, consoante Termo de Análise de Solicitação de Juntada (doc. fls. 252), a contribuinte interpôs tempestivamente seu Recurso Voluntário (doc. fls. 211 a 251), por meio do qual alega, em síntese, que:

- a) importou um equipamento trazendo um adicional de cerca de 10% em peças sobressalentes deste mesmo equipamento, todos enquadrados na mesma classificação fiscal como orientaria o DECEX, registrando para tal a DI n.º 07/0525446-6, mas no despacho de importação a fiscalização aduaneira teria determinado o desdobramento daquela DI em duas: uma

---

<sup>1</sup> Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

para o equipamento e outra para as peças sobressalentes, motivo pelo qual registrou-se a DI n.º 07/0770986-0;

- b) as duas declarações de importação teriam sido retificadas, o que gerou o pagamento a maior e os pedidos de restituição, em montante de R\$ 27.193,03 para a DI objeto do presente processo, se computados os valores a restituir de todos os tributos incidentes na importação;
- c) a Receita Federal reconheceu corretamente o direito creditório ao Imposto de Importação e ao IPI retificados, deferindo a restituição no valor total de R\$ 16.634,37, mas teria entendido que a empresa não teria comprovado ter assumido o encargo financeiro relativo às contribuições PIS/PASEP e COFINS recolhidas a maior no registro daquela DI;
- d) o Acórdão da DRJ/São Paulo constitui-se evidentemente em ato nulo, visto que, enquanto sua ementa versa sobre o Imposto de Importação, o voto deste mesmo acórdão sequer menciona o referido imposto e trata, na sua integralidade, sobre a contribuição ao PIS e da COFINS, de forma que foi preterido seu direito de defesa, *“pois, diante de tal confusão, não se tem ao certo quais restituições foram deferidas e quais foram indeferidas”*;
- e) na decisão de primeira instância se concluiu que a empresa não teria demonstrado que as contribuições foram pagas com seus recursos e que não teria havido escrituração fiscal das contribuições PIS e COFINS, citando o art. 6º da IN SRF 900/2008, que guarda semelhança com o art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN);
- f) à época da operação de importação a empresa encontrava-se em fase "não operacional", ou seja, não realizava qualquer tipo de operação mercantil porque sua planta industrial ainda estava em fase de construção e o equipamento importado destinava-se exatamente à montagem da unidade industrial, de forma que não havia à época produção de qualquer bem ou material;
- g) para o cumprimento das exigências fiscais e legais, *“emitiu a Nota Fiscal de Entrada n.º 24, já juntada aos autos, para criar condições de dar entrada em seus livros fiscais e contábeis do equipamento importado por meio da primeira DP”* e no ato do desembaraço aduaneiro do equipamento *“realizou o recolhimento dos tributos (a maior), realizando o lançamento contábil de R\$ 477.374,46 (quatrocentos e setenta e sete mil, trezentos e setenta e quatro reais e quarenta e seis centavos) na conta 132801, que corresponde a "Importação de Bens - Patrimônio em Andamento", que pode ser considerada como uma conta contábil transitória”*, montante que corresponderia ao valor do bem acrescido da Taxa Siscomex e dos tributos incidentes sobre a importação;
- h) como estava na citada fase "não-operacional", *“não houve a contabilização do PIS, COFINS e IPI em uma conta contábil separada, mas sim, houve a contabilização dos valores pagos a títulos desses tributos diretamente compondo o valor do item importado”* e igualmente *“não houve a contabilização do PIS a recuperar, da COFINS a recuperar*

*e do IPI a recuperar em conta contábil separada”, e sim a contabilização dos valores pagos a títulos desses tributos diretamente compondo o item importado, de forma que “não houve compensação, utilização ou creditamento dos tributos já citados, posto que tal situação persiste até a presente data”;*

- i) a escrituração contábil e os demais os documentos colacionados comprovariam cabalmente que a empresa assumiu o encargo financeiro referente ao pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS, não havendo qualquer prova em contrário, pois *“o movimento mensal do mês de dezembro de 2007, quando foram realizadas as operações e pagamentos pertinentes, e o saldo acumulado do ano de 2007, constantes dos Balancetes apresentados e já referenciados acima, demonstram, cabalmente, que a ora Recorrente assumiu o encargo financeiro relativo ao pagamento de PIS e COFINS, alocando e mantendo as despesas em conta contábil permanente sob o título de "Obras em Andamento", de n.º 132701”*; e
- j) art. 166 do CTN e o art. 6º da IN RFB 900/2008 são aplicáveis apenas aos tributos ditos indiretos e estes são aqueles que admitem repasse do encargo econômico do tributo, ou seja, *“a pessoa responsável em recolher o tributo aos cofres públicos (sujeito passivo) não é a mesma que suporta efetivamente seu ônus” e “o valor do tributo pode ser repassado através da cadeia de consumo do produto à qual ele se refere, em um sistema de cumulatividade”*.

Com esses argumentos, requer a empresa:

- (i) *o reconhecimento da nulidade do Acórdão 16-064.487 e retorno dos Autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO) para que seja proferida nova decisão;*
- (ii) *ou, subsidiariamente, caso os Nobres Julgadores assim não entendam, requer-se a reforma deste Acórdão a fim de reconhecer o direito creditório da Recorrente quanto aos valores pagos a maior a título de Imposto de Importação, PIS e COFINS, e o consequente deferimento de sua restituição, além da homologação do direito creditório já reconhecido quanto ao IPI pago a maior”*.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

### ***Admissibilidade do recurso***

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

### ***Preliminar de nulidade***

Preliminarmente a recorrente aponta nulidade do Acórdão da DRJ/São Paulo por cerceamento de seu direito de defesa.

Sustenta nesse sentido que a ementa do julgado versa sobre o Imposto de Importação e seu voto sequer mencionaria referido imposto, tratando em sua integralidade da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. Defende que foi preterido o direito de defesa da empresa pois, diante de tal confusão, não se tem ao certo quais restituições foram deferidas e quais foram indeferidas, deixando em dúvida se deveria defender-se quanto ao valor pago a maior a título de Imposto de Importação, de acordo com o previsto no "Assunto", ou defender apenas os créditos de PIS e COFINS, já que a restituição do IPI e Imposto de Importação pagos a maior teria sido deferida.

Ora, as nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte (*verbis* – grifos nossos):

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

**II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Nulidade do Despacho Decisório não há, visto que foi emitido pela autoridade competente para reconhecer o crédito, à vista das informações extraídas dos documentos e informações fornecidos pela recorrente regularmente intimada, e consignou de forma clara e objetiva os motivos pelos quais não reconheceu integralmente o direito creditório. Não existe assim qualquer indício que denote vício irremediável.

Também não vejo qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa. Ao contrário, a recorrente vem exercendo tal direito em plenitude. Foi cientificada do que motivou o indeferimento parcial e teve ao longo do presente litígio diversas oportunidades de juntar aos autos os documentos e informações que entendia capazes de reverter as decisões administrativas. Não restou provada, a meu ver, qualquer violação às determinações contidas no Decreto n.º 70.235/72.

Não há ainda qualquer cerceamento por parte do colegiado de primeira instância, pois a decisão de piso apontou de maneira clara e precisa todos os elementos que levaram a unidade jurisdicionante a concluir pelo direito à restituição dentro dos limites reconhecidos. Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos e são sendo inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 aquele diploma legal.

Há somente erro material na indicação do assunto. Todavia, a leitura do Recurso Voluntário nos atesta que a recorrente tem total compreensão dos fundamentos que levaram tanto a decisão administrativa quanto o Acórdão recorrido a manter o deferimento parcial do Pedido de Restituição formulado. Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica que foram oportunizados a ampla defesa e o contraditório, que as decisões estão devidamente fundamentadas e que o contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da decisão exarada.

Ademais, observo que em nenhum momento a decisão recorrida deixou de analisar fundamentos utilizados pelo contribuinte em sua Impugnação capazes de infirmar a decisão administrativa, o que poderia implicar em cerceamento do direito de defesa e nulidade da decisão.

Improcedentes, portanto, quaisquer arguições de nulidade.

### *Análise do mérito*

Como relatado, cuida-se no presente litígio de inconformidade quanto ao deferimento parcial de pedido de restituição das Contribuições para o PIS/PASEP/Importação e COFINS/Importação, recolhidas indevidamente no registro da Declaração de Importação (DI) n.º 07/0770986-0, em decorrência da não comprovação da assunção pela requerente, dos encargos financeiros.

O indébito decorre de retificações da DI promovidas por determinação da fiscalização aduaneira após a constatação de erros em verificação decorrente do canal vermelho de importação. Houve desdobramento da DI e necessidade de fazer retificações para alteração de classificação fiscal e exclusão de itens, as quais geraram diferenças nas alíquotas dos impostos devidos.

Não se discute assim o indébito, visto que reconhecido pela autoridade fiscal, mas o indeferimento do pedido de restituição formulado em virtude da restrição contida no art. 166 do CTN, como se extrai do Despacho Decisório de fls. 155 e ss. (*verbis* – grifei):

“Elaborou-se então a intimação de fl. 30 para que a empresa apresentasse a escrituração contábil relativa aos créditos fiscais de suas compras ("IPI a recuperar", "PIS/PASEP a recuperar" e "COFINS a recuperar") desde a data do registro da DI, além de outras informações. **A empresa teria que demonstrar, de forma inequívoca, que o recolhimento dos tributos, cujo valor foi objeto do pleito, não teve seu encargo suportado por terceiros**, conforme art. 6º da IN SRF n.º 900, de 2008, comprovação esta necessária ao direito de restituição.

A empresa responde a intimação com parte da escrituração contábil (fls. 59 a 132) e a carta de fls. 34 a 38, em que afirma que as mercadorias importadas seriam destinadas a montagem da fábrica. Declara ainda que seria optante pelo lucro real.

A interessada alega que não escriturou IPI, PIS/PASEP e COFINS em contas a recuperar em virtude de a empresa estar fora de operação, tendo sido lançados os tributos como conta "importação de bens — patrimônio em andamento".

**A Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 15 e incisos, estabelece que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos artigos 2º e 3º das Leis n.ºs 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 de bens enumerados nos incisos (máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado — inciso VI). É dever do contribuinte escriturar os valores recolhidos no registro da DI n.º 07/0525446-6. Não ficou esclarecido como foram escriturados os valores integrais**

**recolhidos no registro da DI, já que na nota fiscal de entrada (fl. 58) estão computados os tributos referentes à DI retificada.**

Assim, foi elaborada a intimação de fl. 133. Em atendimento, a interessada apresenta a carta de fls. 135 a 137.

**A empresa, com a documentação apresentada não demonstra que não houve utilização como créditos fiscais dos valores das contribuições recolhidas.**

**Por outro lado, com relação à escrituração do IPI recolhido quando do registro da DI, por se tratar de bens para ativo imobilizado, o contribuinte não poderia, de fato, apropriar-se desse tributo como crédito fiscal, podendo ter direito à restituição”.**

O art. 166 do CTN estabelece que *“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”*.

É entendimento majoritário que somente os indêbitos tributários relacionados a tributos indiretos é que são alcançados pelas disposições contidas no art. 166 do CTN e, estando o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação regidas pela não-cumulatividade, conforme dispõe o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, estariam essas contribuições no rol das que possuem natureza jurídica que comporta a transferência do respectivo encargo financeiro.

É possível inferir que o objetivo da restrição imposta pelo CTN seria 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 viessem pleitear a restituição do imposto pago indevidamente ou a maior, ou que houvesse a restituição de um tributo cujo ônus foi suportado por terceiro, e não pelo pleiteante.

No caso de tributos incidentes sobre a importação, não há dúvidas que tal restrição não alcança o imposto de importação recolhido pelo importador nas importações por conta própria, consoante o Parecer COSIT nº 47, de 17 de novembro de 2003. Entendeu-se no Parecer que, 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 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, tratamento que não se estenderia, segundo o documento, ao IPI vinculado à importação (*verbis*):

“4. Conforme bem lembrado pela Disit da SRRF06, não há como negar que todos os impostos, taxas e contribuições pagos por uma sociedade simples ou empresária tendem a ser por esta integralmente satisfeitos mediante a receita oriunda da venda dos bens por ela produzidos ou adquiridos ou dos serviços por ela prestados, ou seja, o ônus dos tributos acaba sendo indiretamente suportado pelos consumidores de seus bens e serviços.

5. O encargo financeiro do tributo também pode ser transferido a terceira pessoa via convenção particular, como no caso do contrato de locação em que o proprietário do imóvel ajusta com seu inquilino que este deve efetuar o pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) devido anualmente pelo proprietário imóvel. Da mesma forma, têm-se hoje casos de venda de veículos automotores em que a concessionária compromete-se a pagar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) devido pelo proprietário do veículo em seu primeiro ano de uso.

6. Dito isso, deve-se então esclarecer que o art. 166 do CTN não buscou regular a restituição dos tributos objeto dessas transferências “voluntárias” de encargo financeiro, mas sim a restituição daqueles tributos que, em razão de sua natureza jurídica (base de cálculo e/ou fato gerador fixado na lei tributária que instituiu o tributo), comportam uma

natural transferência de seu encargo financeiro do sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte de direito) a terceira pessoa (contribuinte de fato).

(...)

8. Impostos da natureza dos acima elencados são classificados como indiretos por muitos operadores do Direito, como é o caso do Jurista Fábio Fannuchi<sup>1</sup>, que afirma o seguinte:

*“O imposto é direto quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuinte de fato (aquele que arca com o ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação). É de renda devida por declaração, onde a relação jurídica-tributária se estabelece diretamente entre sujeitos ativo e passivo, sem interferência de terceiros.*

*O imposto é indireto, quando existe uma pessoa que contribui e outra que, perante o sujeito ativo da relação, deve cumprir com as obrigações de controlar, arrecadar e recolher o tributo, ficando responsável pelo débito caso não proceda como a legislação ordene. É o caso do imposto de circulação de mercadorias, que tem como contribuinte de direito o comerciante, o industrial ou o produtor.”* (grifou-se)

**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.

**18. Esclareça-se, por oportuno, que tratamento diverso do atribuído ao Imposto de Importação merece ser dado ao IPI vinculado à importação, haja vista, conforme anteriormente afirmado, que o IPI constitui-se um tributo cuja natureza jurídica comporta a transferência do respectivo encargo financeiro.**

18.1 Assim, o IPI vinculado à importação pago indevidamente ou em valor maior que o devido somente poderá ser restituído ao importador quando este comprovar à SRF que, além 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, também não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa (não se utilizou do valor pago a título de IPI vinculado à importação como custo ou despesa), ou, caso tenha repassado referido encargo, que está expressamente autorizado a pleitear a restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido por aquele que assumiu o encargo financeiro do imposto na aquisição dos bens vendidos ou dos serviços prestados pelo importador” (grifei).

Ao analisar o mérito da questão posta a julgamento, entendeu o colegiado de piso que o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação estão no rol dos tributos indiretos e possuem natureza jurídica que comporta a transferência do respectivo encargo financeiro.

Sustentou-se que a interessada para ter direito a restituição pleiteada teria que apresentar prova que foi ela que “bancou” o pagamento das contribuições de PIS e COFINS e que “*não repassou esses custos para ninguém*”, mas concluiu-se que o valor pleiteado para restituição não se encontraria regularmente escriturado, de forma que não seria possível a constatação de que o encargo financeiro do tributo teria sido realmente assumido pela interessada (fls. 200 e ss. – destaques nossos):

“Logo a partir da IN SRF 900/2008 fica claro que a interessada para ter direito a restituição pleiteada, tem que apresentar prova que foi ela que bancou o pagamento das contribuições de PIS e COFINS, e mais que isso não repassou esses custos para ninguém, conforme consta do Parecer Cosit 47 de 2003.

Cita o referido Parecer:

*Tratando-se, portanto, de recolhimento de impostos ditos indiretos, há que se observar, na repetição do indébito ao contribuinte de direito, as exigências estabelecidas no art. 166 do CTN, conforme bem assevera o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes, in verbis:*

*“Assim, em relação aos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro – casos de tributos indiretos –, o pedido de repetição de indébito tributário deve atender aos seguintes pressupostos:*

*a) ter sido pago o tributo. A prova a ser feita se refere ao pagamento do tributo;*

*b) ter prova de que, na qualidade de contribuinte ou interessado, assumiu o encargo financeiro relativo ao tributo, seja não tendo transferido o seu valor a terceiro (prova negativa de transferência do tributo), seja tendo transferido o seu valor a terceiro e se achar autorizado por este a receber a repetição (prova positiva de transferência do tributo e de autorização do contribuinte de fato);*

*c) ser esse pagamento indevido sem causa jurídica. A prova a ser feita é a de que o **solvens** pagou sem ser devedor, em razão das hipóteses contidas nos incisos I, II e III do art. 165 do Código Tributário Nacional.” (grifou-se)*

Além de não contabilizar da forma correta, observa-se nos documentos de fls. 64, que os valores lançados que constam na nota fiscal 0024( fl. 63), referentes à Declaração de Importação 07/0525446 são aqueles dos valores dos impostos e contribuições retificados, onde não constam os valores a serem restituídos.

Desta forma o valor pleiteado para restituição **não se encontra escriturado na forma exigida em lei, em nenhum documento contábil submetido à análise da fiscalização, não sendo portanto possível a constatação de que o encargo financeiro do tributo foi realmente assumido pela interessada e de que esta não o repassou para nenhuma outra pessoa**, fato que nos leva a concluir que a interessada não cumpre portanto as condições do artigo 166 do CTN, necessárias para ter direito à restituição”.

Motivou o indeferimento do pleito a ausência de comprovação de assunção, pela interessada, dos encargos financeiros das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS recolhidas indevidamente na importação do equipamento que pretende ver restituídos, nos termos do art. 166 do CTN e art. 6º da IN SRF nº 900, de 2008.

Há diversos julgados deste e. Conselho nos quais se manifesta o entendimento de que tais contribuições não se constituem tributo que, por sua natureza, comportaria transferência do respectivo encargo financeiro e que o sujeito passivo da referida contribuição não necessitaria comprovar à RFB que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do tributo pago indevidamente, a exemplo do voto do i. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no Acórdão nº 3302-004.439, ao qual peço vênua para extrair alguns excertos e enriquecer o debate (grifei):

“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 n.º 6/2008 da Disit da 7ª Região Fiscal e a Solução de Consulta Interna n.º 12/2008, da Disit da 2ª Região Fiscal, cujas ementas abaixo transcrevem-se:

Parecer Disit 7º RF n.º 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 n.º 5.172, de 1966, artigo 166; Parecer Cosit n.º 47, de 2003.*

Solução de Consulta Interna Disit 2º RF n.º 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”.*

Sem adentrar ao mérito da discussão sobre comportarem ou não, as Contribuições vinculadas à importação, a transferência do respectivo encargo financeiro, entendo que a natureza da operação – importação de equipamento para utilização na implantação da planta industrial do próprio importador – não comporta a meu ver transferência de encargos financeiros a terceiro, contribuinte de fato.

Como expressamente ressalta o já transcrito Parecer COSIT n.º 47, de 2003, também utilizado como fundamento no voto condutor da decisão recorrida, a aludida transferência do encargo financeiro do tributo sequer existe nas importações de destinadas ao

ativo permanente. No caso dos autos, os documentos apresentados apontam que os equipamentos importados foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa.

Destaque-se que esse justamente foi o fundamento que embasou a autoridade jurisdicionante a deferir o a restituição do IPI vinculado à importação, quando se destaca no parecer que, *“com relação à escrituração do IPI recolhido quando do registro da DI, por se tratar de bens para ativo imobilizado, o contribuinte não poderia, de fato, apropriar-se desse tributo como crédito fiscal, podendo ter direito à restituição”*.

À vista do exposto, entendo que há fundamento para a reforma do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido.

### **Conclusões**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade, para, no mérito e dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche