



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12689.720993/2012-79  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.175 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** MONSANTO DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Data do fato gerador: 07/01/2010

**PIS/Cofins Importação. 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 à terceira pessoa para ter direito à restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-009.170, de 22 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 12689.721030/2012-92, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias –Presidente Substituto Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

**Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Restituição

apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente à crédito de COFINS-Importação, no valor de R\$ 24.330,19, recolhido indevidamente.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

O Acórdão de 1º grau julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, argumentando, em resumo, que:

(...)

Razão, contudo, não lhe assiste e seu pedido não merece acolhimento.

Isso porque não há reparo a ser feito no Parecer ALF/SDR/Safia e no Despacho Decisório, que indeferiu a restituição pleiteada pela contribuinte, pois os fundamentos neles lançados estão de acordo com a legislação que regula a restituição de valores recolhidos a título de tributo administrado pela RFB.

O direito de restituição de tributo está regulado pelos artigos 165 e seguintes do CTN (negritos meus):

(...)

A Coordenação-Geral de Tributação - COSIT da RFB examinou o referido artigo em face do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado, exarando o Parecer COSIT n.º 47, de 17/11/2003, do qual merece ser citado, por ser pertinente à questão versada nestes autos, o parágrafo 18 (negritos meus):

(...)

O COFINS-Importação, diferentemente do que pensa o contribuinte, é um tributo que, em razão de sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro, pois, de acordo com o caput do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, é regida pela não cumulatividade (tal como o IPI), estando sua restituição, portanto, condicionada ao atendimentos das disposições contidas no art. 166 do CTN:

(...)

Analisando as provas contidas nestes autos, vejo que o contribuinte não comprovou ter assumido integralmente o encargo financeiro relativo ao COFINS-Importação e seus acréscimos, objeto do pedido de restituição, pois como muito bem observado pela autoridade fiscal no Parecer ALF/SDR/Safia, a empresa não apresentou “*documentos capazes de comprovar que os recolhimentos não foram agregados ao preço da mercadoria, tampouco utilizado como crédito fiscal*”.

Mas não é só isso! Conforme destacado pela fiscalização: o valor do recolhimento “*Tendo sido lançado como custo, deveria ter sido*

*estornado contabilmente dessa conta em contrapartida com uma conta de tributos a restituir”; pois, se a intenção do contribuinte era solicitar a restituição do tributo pago indevidamente, este valor deveria ser contabilizado (escriturado) no ativo e nele permanecer até o recebimento (ou não) da restituição. Não é por demais lembrar que a apropriação como custo interfere diretamente no resultado de exercícios posteriores, diminuindo o lucro (lucro tributável), que serviu de base para o cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*

(...)

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, recuperando parte substancial de sua argumentação contida na Manifestação de Inconformidade. Em síntese, os principais pontos suscitados são os seguintes:

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CTN AO PIS E À COFINS

DA NÃO TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO DOS RECOLHIMENTOS COMPLEMENTARES

O PEDIDO: “Diante de todo o exposto acima, requer-se que o presente Recurso Voluntário seja recebido e acolhido, para que seja determinada a reforma da decisão recorrida e o consequente deferimento do pedido de restituição que deu origem ao presente processo”.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

O contencioso gira em torno da aplicação do art. 166 do CTN em relação ao PIS/COFINS - importação recolhido indevidamente, inexistindo controvérsia sobre os fatos que geraram o pagamento indevido. A Autoridade Fiscal exige comprovação de que o encargo financeiro, relativo ao recolhimento indevido, não fora transferido a terceiro, sendo este igualmente o entendimento da decisão recorrida. Mas, a contribuinte, em seus recursos, mantém que o caso não se subsume ao art. 166 do CTN.

Razão assiste à Recorrente.

O artigo 166 do CTN, Lei nº 5.172/66, aplica-se a casos onde a própria natureza do tributo impõe a presença de um “contribuinte de fato”, que suporta o ônus financeiro fiscal, restando ao “contribuinte de direito” o dever de recolher o montante devido, sendo os paradigmas clássicos deste gênero de tributos o ICMS (Imposto sobre

operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e o IPI (Imposto sobre produtos industrializados). Na doutrina, tais tributos são chamados indiretos.

O contribuinte de direito está legitimado para pedir a restituição, mas, nesses casos, precisa da autorização do “contribuinte” de fato, na forma do citado artigo do Código, já este último não tem legitimidade ativa para a repetição do indébito (tema 173 repetitivo STJ):

CTN

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.

STJ

Ilegitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de fato para pleitear repetição de indébito decorrente da incidência de IPI sobre descontos incondicionais, recolhido pelo contribuinte de direito **(tema repetitivo:173)**

Porém, o art. 166 não se aplica ao PIS/Cofins Importação.

O CARF já se pronunciou especificamente em caso de “*PIS/Pasep-importação e Cofins-importação recolhidos quando do registro da Declaração de Importação posteriormente retificada*”, conforme se verifica no Acórdão n.º 3302-006.205, que, por unanimidade, decidiu na forma abaixo ementada:

**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. **De 27/11/18, votação unânime.**

Destaque-se não subsistir controvérsia quanto à ocorrência de fatos que ensejaram o pagamento indevido, mas tão somente a comprovação quanto a assunção do encargo financeiro referente ao PIS e COFINS recolhido indevidamente, previsto no artigo 166, do CTN, na forma registrada pela Autoridade Fiscal (fl. 165):

Dessa forma, o contribuinte, segundo a norma em tela, não provando ter assumido o encargo financeiro relativo à contribuição PIS/PASEP e seus acréscimos, recolhidos antecipadamente à retificação da DI nº 08/1281238-1, que foi indeferida, carece da condição para ter o direito à restituição desses valores, não podendo, portanto, ser objeto de pedido de restituição, nos termos do art. 6º da IN SRF nº 900, de 2008 e art. 166 do CTN.

Porém, o PIS/Cofins-importação não comporta transferência do respectivo encargo financeiro, da mesma forma que o imposto de importação não o realiza. Observe-se que a própria Receita Federal do Brasil, no caso deste último, já há muito decidiu que “*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*” (Parecer Cosit 47/2003). O Parecer Normativo nº 01/2017 estende a análise para

PIS/Cofins – Importação, distinguindo os casos de importação direta dos casos de importação por conta e ordem:

15. Na importação direta, quem suporta o ônus financeiro pelo pagamento do tributo é o importador. Nesse sentido, o art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, prevê que: “os valores recolhidos a título de tributo administrado pela RFB, por ocasião do registro da declaração de importação (DI), poderão ser restituídos ao importador caso se tornem indevidos”. Isso porque é o importador quem arca com o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes por ocasião do registro da DI. 16. A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por um terceiro (o importador), o qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias para um adquirente em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços, conforme previsto no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, e art. 12, § 1º, I, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação do importador possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o “importador” de fato é o adquirente, o mandante da importação, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interpоста pessoa - o importador por conta e ordem. 17. Na importação por conta e ordem, quem suporta o ônus financeiro do tributo, desde o início, é o adquirente, sendo o importador apenas um representante que atua perante o Fisco por conta e ordem daquele, com recursos pertencentes ao adquirente.

O Acórdão n.º 3001-001.525 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária do relator Luis Felipe de Barros Reche, conselheiro que ora ilustra esta Turma, também votado por unanimidade, de 14/10/20, alinha-se com o mesmo entendimento:

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO A MAIOR DAS CONTRIBUIÇÕES. COMPROVAÇÃO DE ASSUNÇÃO DOS ENCARGOS FINANCEIROS. DESNECESSIDADE. Desnecessária a comprovação da assunção do ônus financeiro, prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), na restituição das Contribuições para o PIS/PASEP/Importação e COFINS/Importação, para o deferimento de pedido de restituição, quando seu recolhimento indevido decorre de retificação de Declaração de Importação (DI) que reduz a quantidade do produto importado, por não comportar a transferência do encargo financeiro a terceiro.

Entende-se que, de modo geral, a exigência constante do art. 166 do CTN não se aplica ao PIS/Cofins-Importação, quando se trata de importação por conta própria, porque, neste caso, não há na operação a presença de um contribuinte de fato, que suporte o ônus financeiro do tributo, o que ocorre quando se trata de importação por conta e ordem de terceiros.

**Do exposto, VOTO** por dar provimento ao recurso.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias –Presidente Substituto Redator