



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



**Processo nº** 12689.721030/2012-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.170 – 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: 30/10/2009

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Relator e Presidente Substituto

Participaram do presente 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**

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 233 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão nº **06-67.930 - 8ª Turma da DRJ/CTA**, de 30/10/19 (fls. 217 e ss), que considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade (fls. 170 e ss) interposta contra Despacho Decisório (fls. 164 e ss), que **indeferiu** pedido de restituição.

#### **I - Do Pedido, Do Despacho Decisório, da Manifestação de Inconformidade**

O PARECER ALF/SDR/Safia n.º 108/2012, fl. 164), fundamentou o Despacho Decisório, nos seguintes termos:

Através do presente processo, a empresa em epígrafe solicita, em formulários de fls. 02 a 04, solicita a restituição do valor de R\$ 39.383,65 (trinta e nove mil, trezentos e oitenta e três reais e sessenta e cinco centavos), referente à contribuição PIS/PASEP, bem como acréscimos legais, recolhidos através de DARF em 30/10/2009.

O pedido deve-se ao fato de que o contribuinte teve negado o pedido de retificação da DI n.º 08/1281238-1, após o desembaraço, para alterar o valor da mercadoria, conforme cópia do parecer às fls. 14/15, entretanto, as diferenças dos tributos, com acréscimos legais, já haviam sido pagas.

Elaborou-se a intimação de fl. 57, para apresentação de documentos de adequação ao que estabelece a Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, em seu art. 6º, (art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5172, de 25 de outubro de 1966), para ter direito à restituição, bem como procuração com poder específico de pedido de restituição de indébito.

O processo passou a ser instruído com os seguintes documentos:

- a) Formulário “Pedido de Restituição ou Ressarcimento” (fls. 02/03);
- b) Documentos de prova dos poderes de representação e de pedido de restituição do signatário (fls. 73 a 88);
- c) Cópia de DARF (fl. 13);
- d) Parte da escrituração contábil (livro razão) – fls. 148 a 163.

Registramos que os dados relativos ao n.º do banco/agência e n.º da conta a creditar estão em branco e são de inteira responsabilidade do contribuinte.

Há de se salientar, entretanto, o disposto na Instrução Normativa SRF n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, estabelece em seu art. 6º, *in verbis* (art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5172, de 25 de outubro de 1966):

(...)

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. Portanto, foi exigida documentação comprobatória na referida intimação (fl. 57).

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 (bens para revenda, insumos para produção/fabricação de outros bens para venda, etc).

Em atendimento à intimação, a interessada apresenta os esclarecimentos quanto aos lançamentos (fls. 89 a 99) e parte da escrituração contábil (fls. 148 a 163). A empresa informa que os valores pagos a título de tributos foram escriturados como “Outros custos - custos” (fl. 99).

A empresa deveria possuir documentos capazes de comprovar que os valores recolhidos não foram agregados ao preço da mercadoria, tampouco utilizado como crédito fiscal. Tendo sido lançado como custo, deveria ter sido estornado contabilmente dessa conta

em contrapartida com uma conta de tributos a restituir. Caso contrário, o fato de esses tributos terem sido repassados ao custo e conseqüentemente ao preço, impediram que o importador arcasse com o ônus financeiro, transferindo-o para o comprador do seu produto. Assim, um terceiro assumiu, de fato, o encargo financeiro das contribuições recolhidas.

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 n.º 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 n.º 900, de 2008 e art. 166 do CTN.

Assim, considerando a competência estabelecida no art. 58 da IN SRF n.º 900, de 2008, propomos que o Inspetor desta Alfândega indefira o pleito de restituição.

A Autoridade Fiscal, seguindo o Parecer indeferiu o pedido. No recurso à DRJ, a Contribuinte alegou, em síntese:

(...)

- Ainda que se entenda que seria o caso de se aplicar à questão versada o art. 166 do CTN (o que só se admite por argumentação), a natureza do tributo em questão (PIS-Importação) não suporta a transferência de seu encargo financeiro. O fato gerador da obrigação tributária que deu ensejo ao recolhimento a maior (i.e., a importação de bens) não envolveu uma dualidade de sujeitos. Pelo contrário, a manifestante suportou legalmente o ônus do PIS-Importação paga a maior, não transferindo tal encargo a terceiros, até mesmo porque não há norma legal expressa autorizando tal prática. Como se pode verificar, no caso do PIS-Importação e da COFINS Importação, o pagamento de tal tributo é feito pela manifestante e não por terceiro, não havendo as figuras do contribuinte de fato e do contribuinte de direito.

- É patente que a manifestante suportou o encargo financeiro dos valores recolhidos indevidamente, na medida em que ela fez os recolhimentos indevidos, não existindo norma jurídica que lhe autorizasse repassar tais valores a terceiros.

- A interpretação que deve ser dada ao art. 166 do CTN é de que a transferência do encargo financeiro é aquela relativa aos casos em que há repercussão jurídica, a qual ocorre somente quando o sujeito passivo da obrigação tributária está legalmente autorizado a cobrar de terceiro o valor do tributo recolhido. E esta interpretação está em consonância com o entendimento do STJ, o qual, ao julgar recurso especial versando sobre a possibilidade de restituição de imposto de importação (o qual tem inegavelmente a mesma natureza que o PIS-Importação), entendeu que não se aplicaria a regra do art. 166 do CTN nos casos em que há somente repercussão econômica (Ementa do REsp. n.º 755.490). Referido entendimento também está pacificado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, por diversas vezes, entendeu que o Imposto de Importação (que, por analogia, tem natureza jurídica semelhante ao PIS-Importação) não comporta transferência do respectivo encargo financeiro (transcreve ementas de julgados).

(...)

## II – Da Decisão de Primeira Instância

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 n.º 108/2012 e no Despacho Decisório de fls. 164/165, 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 PIS-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 n.º 10.865/2004, é regida pela não cumulatividade (tal como o IPI), estando sua restituição, portanto, condicionada ao atendimento 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 PIS-Importação e seus acréscimos, objeto do pedido de restituição, pois como muito bem observado pela autoridade fiscal no Parecer ALF/SDR/Safia n.º 108/2012 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).

(...)

### **III – Do Recurso Voluntário**

No Recurso Voluntário, a recorrente recuperou 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”.

## Voto

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

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 n.º 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 n.º 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 decidira 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 n.º 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 n.º 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 devidos”. 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 n.º 225, de 18 de outubro de 2002, e art. 12, § 1º, I, da Instrução Normativa SRF n.º 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 interposta 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.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias