



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721483/2013-11
ACÓRDÃO	3402-013.071 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012

RESTITUIÇÃO. DI CANCELADA. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR VÁLIDO. PAGAMENTO INDEVIDO. ART. 165 DO CTN.

O cancelamento da Declaração de Importação antes do desembaraço aduaneiro impede o aperfeiçoamento do fato gerador do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Os valores recolhidos em DI posteriormente cancelada configuram pagamento indevido passível de restituição, nos termos do art. 165 do CTN, sobretudo quando registrada nova DI para a mesma operação, com novo recolhimento das contribuições.

IMPORTAÇÃO DIRETA. RESTITUIÇÃO DE PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN.

Na importação direta, o art. 166 do CTN não constitui requisito para a restituição de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, por inexistir previsão legal de repercussão jurídica obrigatória do encargo financeiro a terceiros.

PROVA CONTÁBIL. TRIBUTOS A RECUPERAR. ESTORNO. AUSÊNCIA DE APROVEITAMENTO COMO CUSTO OU CRÉDITO.

A escrituração contábil demonstrando o registro dos valores em conta de ativo (“tributos a recuperar”), seguida do respectivo estorno, bem como a ausência de aproveitamento dos valores como custo ou crédito na sistemática não cumulativa, constitui elemento suficiente para comprovar o direito creditório pleiteado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito relativo ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação pagos na declaração de importação cancelada, vencida a conselheira Cynthia Elena de Campos, que votava por negar provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José de Assis Ferraz Neto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandra Lessa dos Santos, Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Jose de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-015.567, proferido pela 17ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

PIS/COFINS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CANCELAMENTO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Para a restituição do PIS/PASEP - importação e da COFINS - importação pagos indevidamente exige-se prova de assunção do encargo financeiro, conforme previsto no artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de pedido de restituição de contribuições PIS/COFINS incidentes na importação, decorrente de cancelamento da declaração de importação (DI) 12/1613943-3.

Os valores pleiteados pelo interessado são: PIS/PASEP - importação = R\$ 152.597,45 e COFINS - importação = R\$ 702.873,08.

Em síntese, o interessado informa que a DI 12/1613943-3 foi cancelada em razão de ter sido registrada em recinto aduaneiro incorreto (fls. 73 e 74).

O processo foi examinado na repartição de origem – Alfândega do Porto do Rio de Janeiro e exarado o Parecer Saort nº 15/14, de 6/6/2014 (fls. 94 a 96), o qual propôs o reconhecimento do direito creditório.

Entretanto, os autos foram encaminhados para “análise contábil” em 2018. Após intimação ao interessado e respectiva resposta (fls. 158 e 163), foi lavrada a Informação Fiscal de fls. 165 e 166, a qual propõe o indeferimento do pedido de restituição:

“O entendimento do contribuinte acima exposto não merece acolhimento, uma vez que no caso em tela, como consta no processo, a declaração de importação cancelada e a nova declaração registrada em recinto diverso tratam do mesmo veículo transportador com a mesma mercadoria. Ou seja, diante da situação fática apresentada, mostra-se perfeitamente cabível a exigência contida no artigo n.166 do CTN para a restituição das contribuições recolhidas no registro da DI que veio a ser cancelada. Cabe portanto ao contribuinte o ônus de demonstrar de que em seu preço de venda não transferiu o valor do tributo pleiteado na revenda para terceiros. Assim sendo, regularmente intimado, deixa de esclarecer o exigido quando à demonstração cabal de que não houve majoração no preço de revenda do produto importado em função de uma possível inclusão das contribuições pleiteadas neste preço de revenda, ficando desta forma impedidos o prosseguimento e conclusão da necessária análise contábil no tocante à confirmação de não ter havido a transferência do encargo financeiro destas exações para terceiros.”

O pedido de restituição foi indeferido mediante o despacho decisório nº 55/2018 (fl. 167).

O interessado foi cientificado em 28/9/2018. Apresentou manifestação de inconformidade em 9/10/2018 (fls. 173 e ss). Alega:

- O indeferimento decorre de parecer de fls. 165 e 166, segundo o qual teria sido descumprido o artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN).
- A questão da não cumulatividade do PIS/COFINS não interfere no indébito, vez que o creditamento leva em consideração a nova DI, registrada em virtude do cancelamento da DI 12/1613943-3, conforme Parecer Seort nº 15/14.
- Se a DI foi cancelada, não é crível que se alegue a necessidade de o contribuinte provar a ausência de repercussão econômica uma vez que, em razão da circunstância, não seria possível ao contribuinte se aproveitar do crédito.

- O mecanismo de não cumulatividade do PIS/COFINS difere do “clássico” verificado no ICMS e IPI, aproximando-se mais de um benefício fiscal.
- Cita voto do Ministro Dias Toffoli no julgamento do RE 607.692, pelo Supremo Tribunal Federal.
- Os tributos que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em que dita transferência esteja prevista em lei. Somente nesses casos é aplicável o artigo 166 do CTN.
- A Lei nº 10.865/2004, em seu artigo 5º, elencou o importador como contribuinte. Logo, é despropositada a alegação de inexistência de comprovação de assunção de encargo financeiro.
- A discussão sobre a assunção de encargo financeiro somente se justificaria em relação a mercadoria desembaraçada. No presente caso a DI foi cancelada, antes do desembaraço aduaneiro, e substituída por outra.
- Não há fato gerador de PIS/COFINS referente a importação que não ocorreu.
- Não havendo previsão legal de transferência do encargo financeiro, bem como existindo lei que preveja o importador como contribuinte, não é cabível a alegação da fiscalização de que seria devida a comprovação de assunção do encargo financeiro do tributo recolhido. Cita acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF (fl. 178).
- Por se tratarem de tributos incidentes na importação, é impossível a compensação sem autorização prévia da Receita Federal, conforme Lei nº 9.430/1996, artigo 74, § 3º.
- Requer seja julgada procedente a manifestação de inconformidade e deferida a restituição pleiteada.

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via eletrônica em data de 24/09/2021, apresentando o Recurso Voluntário e documentos que o instrui em data de 25/10/2021, pelo qual pediu o provimento para declaração da legitimidade do direito à integralidade do crédito apontado para fins de restituição.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio

Através da **Resolução nº 3402-003.752** o julgamento do recurso foi convertido em diligência nos seguintes termos:

2.3. Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- i) Analisar os documentos acostados com o Recurso Voluntário, bem como demais documentos constantes dos autos e, caso entenda necessário, intimar a Contribuinte a apresentar comprovação adicional, confrontando os valores e demais informações que lastreiam os argumentos da defesa;

ii) Elaborar relatório conclusivo sobre as respectivas constatações, apurando sobre a validade do crédito pleiteados e o seu montante;

iii) Intimar a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência nº prazo de 30 (trinta) dias.

2.4. Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

Realizada a diligência o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Restituição de CIDE Combustíveis Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação, referente à declaração de importação (DI), a qual foi retificada para alterar os valores devidos de acordo com a quantidade de mercadoria descarregada.

A DRF de origem emitiu o Despacho Decisório, pelo qual indeferiu o pedido de restituição por considerar que, para ter direito à restituição, o importador deveria comprovar que teria se apropriado, em sua contabilidade, de créditos que correspondessem aos valores devidos na operação de importação após a retificação da DI, e não dos valores pagos no momento da importação e que, caso os valores contabilizados correspondessem aos valores inicialmente pagos, uma vez que, antes da retificação da DI, não haveria que se falar em direito à restituição das diferenças, pois estas já teriam sido aproveitadas contabilmente.

Com a peça de impugnação, a Contribuinte apresentou o Livro Diário/ Nota Fiscal, a composição da DACON 10/2011, as Notas Fiscais, a composição do Livro Razão e dados bancários.

A DRJ de origem julgou pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, por concluir que não basta apresentar os registros, mas também indicar, de forma específica, os lançamentos equivalentes na contabilidade. Com isso, julgou por ausência de comprovação do direito creditório.

A Recorrente reconhece que, de fato, não havia juntado aos autos o respectivo ajuste no Livro Diário, mas que havia demonstrado o referido ajuste nos registros do Livro Razão (fls. 447).

Com a peça recursal a defesa apresentou nos autos a demonstração do ajuste contábil no Livro Diário, referente às páginas do referido livro que contém os lançamentos contábeis retificadores, com base na Declaração de Importação retificadora.

Verifica-se que, em razões recursais, a Contribuinte resumiu a operação da seguinte forma:

- i) após o desembarque da mercadoria e a aferição do quantitativo efetivamente importado, a recorrente providenciou a retificação da DI, evidenciando o recolhimento a maior de PIS e COFINS, e;
- ii) creditou-se do valor dos tributos retificado naquela ocasião; e
- iii) registrou em sua contabilidade o indébito tributário correspondente, protocolando, junto à Receita Federal, o presente pedido de restituição de indébito.

É fato incontroverso que a questão posta em debate tem **conteúdo exclusivamente probatório**. No caso dos autos, o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório que alega possuir.

Neste caso aplica-se a regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Vejamos as decisões abaixo colacionadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários a apreciação de pedido formulado, a demonstrar o direito do contribuinte, ele se obriga a apresentá-los para comprovar o seu direito, caso contrário se sujeita à análise de seu pedido destituída de provas.

ÔNUS DA PROVA Cabe a defesa do ônus dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário negado.

(Acórdão nº 3403-003.392 – PAF nº 13869.000095/00-40 – Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Destaco a fundamentação que embasou o voto condutor do v. **Acórdão nº 9303-002.562**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, abaixo reproduzida:

Aqui o ônus probante é daquele que pleiteia o direito creditório, nos exatos termos do art. 333 do CPC. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre da distribuição legal do ônus da prova. **Há que se “convencer” o julgador da existência do direito e a parte contrária dos fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.**

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decair em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, **o titular do direito creditório, em tese, é que tem que provar, por meio de provas suficiente para demonstrar a certeza e liquidez do direito.** A meu ver o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Destarte, **apenas com a retificação da DCTF não gera direito creditório. Mesmo que haja uma retificação a destempo, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem relativizando o entendimento da preclusão tanto da retificação da DCTF quanto ao momento da apresentação de provas, desde sejam provas cabais, necessárias e suficientes.** A prova deve exaurir em si mesma, ou seja, a sua simples apresentação é suficiente para a comprovação do direito, não tendo que se fazer outras averiguações. Reforçando: **quando demonstrado pelo contribuinte, que o seu direito creditório é líquido e certo, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desde que sejam apresentadas as provas necessárias e suficientes para embasar a operação, tem-se relativizado a ocorrência da preclusão temporal.** Nesse sentido, há diversos julgados, tais como:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

DCTF. RETIFICAÇÃO CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA EM PROCESSO ANTERIOR. VERDADE MATERIAL.

DCTF retificadora apresentada de forma não espontânea, em virtude de transmissão efetivada após a ciência de despacho decisório de não homologação de compensação, que não reconhecer o direito creditório alegado, viabiliza compensações posteriores, relativas a esse mesmo crédito se for comprovada através dos documentos fiscais competentes em virtude do princípio da verdade material.

DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Eventual retificação dos valores confessados em DCTF deve ter por fundamento, como no caso, os dados da escrita fiscal do contribuinte, para a comprovação da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido (Acórdão 130201.015– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da existência do crédito compensado. A simples retificação, desacompanhada de suporte probatório, não autoriza a homologação da compensação do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.

(Acórdão 3802001.550– 2ª Turma Especial)

Observe-se que para que seja aceito o direito creditório, ainda que a DCTF não tenha sido retificada espontaneamente, deve ser comprovado de maneira cabal o

direito creditório, mediante a comprovação dos valores pagos a maior pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam. É dizer, planilha confeccionada pela empresa, desacompanhada de quaisquer outros documentos, não se prestam à finalidade almejada.

Aliás, a consulta ao banco de dados da jurisprudência deste Conselho, demonstra que há diversos pedidos de compensação da Recorrente, que foram denegados pela ausência de prova, como os Acórdãos 3802001.602, 3801001.660, 3801001.659, 3802001.598, 3802001.599, 3802001.593, entre outros. **(sem destaques no texto original)**

Cumpra observar que o processo administrativo deve atentar ao Princípio da Verdade Material, bem como aplicar o Princípio do Formalismo Moderado, pelo qual os ritos e formas do processo administrativo acarretam interpretação flexível e razoável, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, com garantia do contraditório e da ampla defesa.

Sobre a aplicação da verdade material na apuração dos fatos, transcrevo o posicionamento dos ilustres autores Marcos Vinicius Neder e Thais de Laurentiis na obra “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que realmente é verdade, independente do alegado e provado. Odete Medauar preceitua que “o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos” Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte. Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir sponte sua com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias.

Assim, cabe ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não homologar a compensação pleiteada, a teor do que determinam os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

A controvérsia submetida à apreciação deste Conselho consiste em verificar se a Recorrente comprovou o direito à restituição dos valores recolhidos a título de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, incidentes sobre declaração de importação posteriormente cancelada.

Nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo tem direito à restituição de tributo pago indevidamente. Entretanto, quando se trata de tributos cujo encargo financeiro possa ser transferido a terceiros, aplica-se a regra específica prevista no art. 166 do CTN, segundo a qual a restituição somente será efetuada se o Contribuinte provar que assumiu o referido encargo ou que está autorizado pelo terceiro que o suportou.

No caso dos autos, a restituição pretendida refere-se às contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, instituídas pela Lei nº 10.865/2004, cuja sistemática de apuração está submetida ao regime da não cumulatividade, permitindo o desconto de créditos vinculados à operação de importação.

A Recorrente sustenta que a exigência de comprovação da não transferência do encargo seria indevida, em razão de a declaração de importação ter sido cancelada de ofício.

Todavia, tal circunstância não afasta, por si só, a incidência do art. 166 do CTN, pois a restituição de tributo que integra a cadeia de formação de preços exige a comprovação de que o encargo financeiro não foi suportado por terceiros.

Em atenção à verdade material e, considerando os documentos apresentados pela Recorrente, inicialmente este Colegiado, em anterior composição, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência através da **Resolução nº 3402-003.752**, proferida nos seguintes termos:

2.3. Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- i) Analisar os documentos acostados com o Recurso Voluntário, bem como demais documentos constantes dos autos e, caso entenda necessário, intimar a Contribuinte a apresentar comprovação adicional, confrontando os valores e demais informações que lastreiam os argumentos da defesa;
- ii) Elaborar relatório conclusivo sobre as respectivas constatações, apurando sobre a validade do crédito pleiteados e o seu montante;
- iii) Intimar a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência nº prazo de 30 (trinta) dias.

2.4. Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30(trinta) dias.

Em síntese, a Unidade Preparadora buscou verificar se os valores pagos na DI cancelada foram ou não apropriados na sistemática da não cumulatividade ou repassados na formação de preços das mercadorias comercializadas pela Recorrente.

Durante a diligência, foram analisados os registros contábeis apresentados, incluindo lançamentos em contas de tributos a recuperar e documentos contábeis correlatos.

Realizada a diligência, a Autoridade Fiscal prestou os seguintes esclarecimentos:

Iniciando esta diligência, no tocante à questão do atendimento à exigência contida no art.166 do CTN, o contribuinte foi intimado mediante o Termo de fls. 339 a *“(...) apresentar planilha para a mercadoria importada comparando o seu preço de venda/revenda (ou do produto que tenha integrado como insumo) com o valor de vendas/revendas anteriormente ocorridos, ou seja demonstrando que o preço não sofreu majoração em relação a vendas/revendas anteriores. Deverá juntar a correspondente documentação comprobatória identificando as declarações de importação anteriormente ocorridas bem como as respectivas notas fiscais de venda”*.

Em resposta juntada às fls.349/352, não logrou atender à exigência contida no Termo sobredito, discorrendo sobre os procedimentos de contabilização referentes a DI cancelada e a nova DI registrada e limitando-se a informar que *“(...) Com base nestes lançamentos seria possível evidenciar que o "encargo"(tributo da DI cancelada) não foi repassado para o preço de venda, mas sim que quando da realização do registro contábil no curto prazo deste tributo, houve um equívoco estritamente no campo "histórico", cujo preenchimento no sistema é manual, sendo digitada a numeração da DI ativa em vez da DI cancelada”*.

Desta forma, não obstante o não atendimento ao citado Termo sobredito, foi oportunizado novo direito de resposta mediante a lavratura do Termo de Reintimação de fls. 384, com o mesmo teor, juntando o Contribuinte em atendimento a carta de fls.392/394, onde limitou-se a apresentar os razonetes relativos à contabilização da DI cancelada e da nova DI registrada, argumentando que *“(...) os lançamentos apresentados demonstram que as contribuições pagas indevidamente não promovem majoração no preço de venda ou revenda da mercadoria em função de estarem registradas em conta de ativo e de um direito a ser recuperado”*.

Prosseguindo, esta Fiscalização por considerar que os lançamentos contábeis indicados e o argumento acima reproduzido não suprem a exigência formulada no art.166 do CTN, lavrou o Termo de Constatação e Reintimação de fls.399, constatando que *“Todavia entendemos que o estorno dos valores pleiteados contra conta de ativo a restituir permite comprovar o seu não aproveitamento na*

contabilidade como créditos, não logrando no entanto a atender à exigência contida no art. nº166 do CTN”, e ato contínuo reintimou o Contribuinte a, como já acima reproduzido, “apresentar planilha para a mercadoria importada comparando o seu preço de venda/revenda (ou do produto que tenha integrado como insumo) com o valor de vendas/revendas anteriormente ocorridos, ou seja demonstrando que o preço não sofreu majoração em relação a vendas/revendas anteriores.”

Malgrado a segunda reintimação realizada, o Contribuinte tal como anteriormente não atendeu ao exigido, respondendo em suma mediante carta de fls.407/411 que “Não há, na resolução do CARF, determinação para que se proceda ao exame pretendido por meio do Termo de fl. 399, cuja demonstração revela exigência de prova impossível, pois o pedido de restituição tem por objeto tributos recolhidos no âmbito de DI cancelada, sendo, pois, atinente a importação que não ocorrerá” e que “ (...) Diante de todo o exposto, a requerente volta a ressaltar que a informação do preço de venda não interfere na análise do direito que é legítimo”.

Isto posto, encerramos a presente diligência concluindo que, na documentação apresentada pelo Contribuinte em atendimento aos Termos sobreditos, verifica-se a insuficiência de elementos capazes para inequivocamente atender à exigência contida no art.166 do CTN.

A Unidade Preparadora concluiu que os documentos apresentados pela Recorrente não se revelaram suficientes para comprovar, de forma inequívoca, a inexistência de transferência do encargo financeiro das contribuições, tampouco para afastar a possibilidade de sua repercussão econômica ao longo da cadeia de comercialização.

Destacou a Fiscalização que a comprovação exigida pelo art. 166 do Código Tributário Nacional demanda demonstração objetiva de que o tributo não foi repassado na formação do preço de venda ou de revenda das mercadorias. Para tanto, seria necessária a apresentação de documentação apta a evidenciar a estrutura de custos e a formação dos preços praticados pela empresa, o que não foi devidamente comprovado nos autos.

No caso concreto, embora a Recorrente tenha apresentado alegações e juntado registros contábeis aos autos, tais elementos não se mostraram suficientes para comprovar o atendimento às exigências previstas no art. 166 do CTN, requisito indispensável para o deferimento da restituição pretendida, como já mencionado acima.

Dessa forma, à luz das conclusões consignadas no Relatório de Diligência e diante da ausência de comprovação adequada quanto à assunção do encargo financeiro das contribuições, não se identificam elementos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela DRJ.

Ademais, não se verifica a apresentação de fundamento fático ou jurídico novo capaz de infirmar a conclusão anteriormente adotada quanto à inexistência do direito creditório pleiteado, que já havia sido afastado no despacho decisório e mantido na decisão recorrida.

Assim, diante da ausência de documentação hábil a comprovar o direito creditório alegado e considerando o não atendimento ao ônus probatório que incumbia à Recorrente, não há como reconhecer o crédito pretendido, devendo ser mantida a decisão recorrida.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **José de Assis Ferraz Neto**, redator designado

Peço vênia para divergir da ilustre Relatora.

Trata-se de Recurso Voluntário em que a Recorrente busca a restituição de PIS/PASEP Importação e COFINS Importação recolhidos em razão da DI nº 12/1613943 3, posteriormente cancelada por erro de recinto aduaneiro.

A DI foi cancelada antes do desembarço, tendo sido registrada nova DI para a mesma mercadoria, na qual se deu a importação regular.

A fiscalização indeferiu o pedido com fundamento no art. 166 do CTN, por entender ausente prova de não transferência do encargo financeiro.

A decisão recorrida manteve esse entendimento e negou provimento ao Recurso Voluntário.

Divirjo.

A DI nº 12/1613943 3 foi cancelada por erro de recinto (fls. 73/74), e a própria Recorrente esclareceu que a nova DI é que lastreou a importação e o creditamento (Parecer interno – e-fls. 94/96).

Com o cancelamento, a declaração original deixa de servir de suporte a um fato gerador válido de PIS/COFINS Importação. Nessas condições, o valor recolhido na DI cancelada configura pagamento indevido, enquadrável no art. 165 do CTN, tanto mais porque houve registro de nova DI e novo recolhimento para a mesma operação.

A contabilidade apresentada com a impugnação e com o Recurso Voluntário (Livro Razão, Livro Diário – v.g., e-fls. 173 e seguintes e e-fls. 447 e seguintes) mostra que os valores da DI cancelada foram lançados em conta de ativo (“tributos a recuperar”) e estornados, não sendo levados a custo nem aproveitados como crédito.

A diligência determinada por este Conselho confirmou, em essência, que tais lançamentos demonstram o não aproveitamento daqueles valores na sistemática da não cumulatividade, restando controvérsia apenas quanto à suposta repercussão econômica em preços, que a fiscalização pretendeu ver demonstrada por planilhas comparativas de venda.

No que tange ao PIS/PASEP Importação e à COFINS Importação, entendo que não se aplica, ao menos em importação direta, a exigência do art. 166 do CTN.

A Lei nº 10.865/2004 elege o importador como contribuinte das contribuições na importação, não havendo disciplina legal de repercussão jurídica obrigatória do encargo a terceiros.

Essa compreensão já foi adotada por este Conselho em precedentes específicos.

Destaco o Acórdão nº 3301 009.593 (Processo nº 10831.010581/2004 09), de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, cuja ementa, no ponto, dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)RESTITUIÇÃO. IMPORTAÇÃO DIRETA. COMPROVAÇÃO DA ASSUNÇÃO DOS RESPECTIVOS ENCARGOS FINANCEIROS. INCABÍVEL.

O importador direto tem legitimidade para requerer a repetição de indébito de COFINS importação paga a maior, sendo inaplicável o art. 166, do CTN.

E, na mesma linha:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP RESTITUIÇÃO. IMPORTAÇÃO DIRETA. COMPROVAÇÃO DA ASSUNÇÃO DOS RESPECTIVOS ENCARGOS FINANCEIROS. INCABÍVEL.

O importador direto é legitimidade para requerer a repetição de indébito de PIS importação paga a maior, sendo inaplicável o art. 166, do CTN.” No voto, a relatora afirma expressamente que, por se tratar de importação em nome próprio, o PIS e a COFINS Importação seguem “a mesma linha do Imposto de Importação”, de modo que “não há falar se em demonstração da condição do art. 166 do CTN.

E ainda, o Acórdão 3401-013.104, de 18/06/2024, que analisa o caso de restituição decorrente de cancelamento de DI:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 25/09/2008 COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Para fazer jus à compensação pleiteada, o contribuinte deve comprovar a liquidez e certeza do crédito reclamado à Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de ter seu pedido indeferido.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP RESTITUIÇÃO. IMPORTAÇÃO DIRETA. COMPROVAÇÃO DA ASSUNÇÃO DOS RESPECTIVOS ENCARGOS FINANCEIROS. INCABÍVEL.

O importador direto é legitimidade para requerer a repetição de indébito de PIS-importação paga a maior, sendo inaplicável o art. 166, do CTN.

BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. RE Nº 559.937 RG.

O STF já decidiu, em repercussão geral, que é inconstitucional a seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. Portanto, é devida a exclusão do ICMS e das próprias contribuições, da base de cálculo do PIS Importação.

Os precedentes decorrem da mesma tese jurídica que é diretamente aplicável ao caso presente: em importação direta, a restituição de PIS/COFINS Importação não se condiciona à prova de não repercussão econômica, porque o art. 166 não alcança essas contribuições.

Aqui, a Recorrente também figura como importadora direta e pleiteia restituição de PIS/COFINS Importação, mas em cenário ainda mais favorável: pagamento efetuado em DI que foi cancelada, sem aperfeiçoamento de fato gerador válido.

Se este Conselho reconheceu a inaplicabilidade do art. 166 em situação de DI válida, apenas retificada, com maior razão não deve opor esse dispositivo à restituição de valor pago em DI cancelada.

Ainda que se admitisse, em tese, a incidência do art. 166, entendo que o padrão probatório exigido na diligência não se harmonia com o princípio do formalismo moderado e da verdade material.

A Recorrente apresentou a contabilidade demonstrativa de que:

- os valores de PIS/COFINS da DI cancelada foram lançados em conta de ativo como “a recuperar”;
- houve estorno desses valores;
- os créditos na não cumulatividade foram apurados com base na nova DI, e não na DI cancelada.

Essa prova contábil indica que os valores discutidos não foram utilizados como crédito e não integraram o custo das mercadorias.

No contexto de DI cancelada, em que o fato gerador sequer se aperfeiçoa e em que há estorno contábil, considero que o encargo probatório do contribuinte foi adequadamente cumprido.

Diante do exposto, concluo que:

- o pagamento de PIS/PASEP Importação e COFINS Importação na DI nº 12/1613943 3 é indevido, em razão do cancelamento da declaração e da inexistência de fato gerador válido;
- tratando-se de importação direta, não se aplica o art. 166 do CTN à restituição de PIS/COFINS Importação, conforme jurisprudência deste Conselho, notadamente o Acórdão nº 3301 009.593;
- a Recorrente demonstrou, por meio da contabilidade e das provas produzidas em diligência, que os valores da DI cancelada não foram aproveitados em custo nem como crédito, atendendo ao ônus probatório que lhe competia.

Por essas razões, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito creditório relativo ao PIS/PASEP Importação e à COFINS Importação pagos na DI cancelada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto