



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.722902/2016-84
ACÓRDÃO	3402-013.191 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2015

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. QUANTIDADE DE MERCADORIA EFETIVAMENTE IMPORTADA INFERIOR À DECLARADA. RECOLHIMENTO A MAIOR. RESTITUIÇÃO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Comprovadas nos autos a retificação da Declaração de Importação e a redução da quantidade efetivamente importada, caracteriza-se o recolhimento indevido de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação incidentes sobre parcela da mercadoria não ingressada no território nacional. O indébito decorrente da inexistência parcial do fato gerador não se submete à restrição prevista no art. 166 do CTN, por inexistir transferência jurídica do encargo financeiro a terceiros. Desnecessária, na hipótese, a comprovação de assunção do ônus financeiro para fins de reconhecimento do direito creditório.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2015

COFINS-IMPORTAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. QUANTIDADE DE MERCADORIA EFETIVAMENTE IMPORTADA INFERIOR À DECLARADA. RECOLHIMENTO A MAIOR. RESTITUIÇÃO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Comprovadas nos autos a retificação da Declaração de Importação e a redução da quantidade efetivamente importada, caracteriza-se o recolhimento indevido de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação incidentes sobre parcela da mercadoria não ingressada no território nacional. O indébito decorrente da inexistência parcial do fato gerador não se submete à restrição prevista no art. 166 do CTN, por inexistir

transferência jurídica do encargo financeiro a terceiros. Desnecessária, na hipótese, a comprovação de assunção do ônus financeiro para fins de reconhecimento do direito creditório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. O conselheiro José de Assis Ferraz Neto manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Adriano Monte Pessoa (substituto integral) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 07-44.551**, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

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

Trata o presente processo de pedido de restituição de PIS e COFINS, incidentes sobre a importação em virtude do pagamento a maior, a título de PIS-Importação e COFINS-Importação, na retificação da Declaração de Importação (DI) nº 15/0465184-9, registrada em 12/03/2015, nos valores de R\$ 5.633,00 e R\$ 26.004,44, tendo informado o motivo da restituição a retificação da declaração de importação.

O pedido foi indeferido por despacho decisório, às fls. 146/153, por entender, após análise dos documentos e informações prestados à fiscalização, que o crédito dos tributos fora utilizado, uma vez que a interessada havia agregado o valor dos tributos ao preço de venda da mercadoria, ideia da repercussão fiscal, prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66).

De acordo com a fiscalização, as cópias de folhas do livro Registro de Entradas apresentadas e cópia de folha de relatório de registros fiscais dos documentos de entradas de mercadorias e aquisição de serviços, o registro da entrada das mercadorias amparadas pela NF-e de entrada de nº 159648 foi efetuada pelo valor de R\$ 92.968.274,90, que é o valor total da NF-e.

Deste valor total apurou-se que é composto pela soma do valor das mercadorias, no valor de R\$ 66.539.319,46, valor de “outras despesas acessórias”, no valor de R\$ 22.914.898,87, valor total do frete R\$ 3.512.883,58 e valor do seguro R\$ 1.172,99 (66.539.319,46 + 22.914.898,87 + 3.512.883,58 + 1.172,99= 92.968.274,90).

E do valor de “outras despesas acessórias”, no total de R\$ 1.544.467,07, conclui-se que se refere à soma dos valores dos tributos incidentes sobre a operação de importação, quais sejam, PIS – Importação, no valor R\$ 237.551,73, e COFINS – Importação, no valor de R\$ 1.097.035,38, e SISCOMEX, no valor de 214,50 e Capatazia, no valor de R\$ 209.665,46. (237.551,73 + 1.097.035,38 + 214,50 + 209.665,46 = 1.544.467,07).

Sendo assim, agregados ao custo das mercadorias os valores do PIS Importação e da COFINS-Importação devidos na operação de importação antes da retificação da DI, não restou provado que a interessada fazia jus ao reconhecimento do direito creditório pleiteado, tendo em vista que não comprovou o atendimento ao disposto pelo art. 166 do CTN.

Cientificada do indeferimento a interessada apresenta manifestação de inconformidade às fls.160/168 alegando que a questão da não cumulatividade do PIS e da COFINS não interfere no seu indébito, uma vez que o creditamento se dá levando-se em consideração a retificação da DI. E também a dita transferência do respectivo encargo financeiro são aqueles somente previstos em lei.

Observa que a Lei nº 10.865/2004, em seu art. 5º, elencou especificamente o importador como contribuinte das contribuições em questão, logo, é despropositada a alegação de inexistência de comprovação de assunção do encargo financeiro.

O pedido de restituição e reconhecimento de direito de crédito são referentes a uma parcela do produto que não existiu, como comprovam os documentos nº processo.

Lembra que consta no processo o excerto do Razão, nas contas "a recuperar" e "a restituir", nos valores requeridos, e junta novamente o documento que é prova suficiente para demonstrar seu direito.

Pede que seja julgado procedente o pedido formulado na presente manifestação de inconformidade. E que seja juntado os documentos em anexo e os complementares que venham a contribuir para a apuração da verdade real, e também pela produção de outras provas que necessariamente contribuam para o melhor deslinde da questão.

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via eletrônica em data de 09/03/2020, apresentando o Recurso Voluntário e documentos que o instrui em data de 07/04/2020, 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

É o relatório.

VOTO

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

O presente litígio refere-se a Pedido de Restituição de PIS e COFINS incidentes sobre a importação, formulado em razão de alegado pagamento a maior das contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação, decorrente da retificação da **Declaração de Importação (DI) nº 15/0465184-9**, registrada em 12/03/2015. O crédito pleiteado corresponde aos valores de R\$ 5.633,00, relativos ao PIS-Importação, e R\$ 26.004,44, relativos à COFINS-Importação, tendo a contribuinte indicado como fundamento do pedido a mencionada retificação da declaração de importação.

A Autoridade Fiscal indeferiu o pleito ao entendimento de que, embora tenha sido constatada a retificação da DI e a consequente possibilidade de recolhimento em valor superior ao devido, não restou demonstrado o cumprimento das exigências previstas no art. 166 do Código Tributário Nacional, especialmente quanto à comprovação de que o encargo financeiro das contribuições não teria sido transferido a terceiros.

Segundo a Fiscalização, as cópias das folhas do Livro Registro de Entradas apresentadas pela contribuinte, bem como a cópia do relatório de registros fiscais dos documentos de entradas de mercadorias e aquisição de serviços, indicam que o registro da entrada das mercadorias amparadas pela NF-e de entrada nº 159648 foi efetuado pelo valor de R\$ 92.968.274,90, correspondente ao valor total da nota fiscal.

Desse montante, verificou-se que o valor total da operação é composto pela soma do valor das mercadorias, no montante de R\$ 66.539.319,46, acrescido de outras despesas

acessórias, no valor de R\$ 22.914.898,87, além do valor total do frete, de R\$ 3.512.883,58, e do valor do seguro, de R\$ 1.172,99, totalizando R\$ 92.968.274,90.

No que se refere ao montante classificado como “outras despesas acessórias”, apurou-se que parte desse valor corresponde aos tributos incidentes sobre a operação de importação, compreendendo PIS-Importação, no valor de R\$ 237.551,73, COFINS-Importação, no valor de R\$ 1.097.035,38, taxa SISCOMEX, no valor de R\$ 214,50, e despesas de capatazia, no valor de R\$ 209.665,46, totalizando R\$ 1.544.467,07.

Diante desse cenário, concluiu a DRJ que os valores de PIS-Importação e COFINS-Importação incidentes na operação de importação antes da retificação da DI foram agregados ao custo das mercadorias, razão pela qual não restou comprovado que a interessada faria jus ao reconhecimento do direito creditório pleiteado, uma vez que não demonstrou o atendimento às exigências previstas no art. 166 do Código Tributário Nacional.

Constata-se, assim, que o ponto controvertido do litígio se limita à aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional e à alegada necessidade de comprovação da assunção do encargo financeiro como requisito para o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

Cumpre esclarecer que, após relevante debate do Colegiado e análise dos fundamentos demonstrados no voto vencedor do ilustre Conselheiro José de Assis Ferraz Neto, proferido em processo análogo da mesma contribuinte, entendi por alterar meu posicionamento sobre a matéria, o que faço pelas razões que abaixo serão demonstradas:

Observo que a efetiva retificação da Declaração de Importação encontra-se comprovada nos autos, conforme Extrato da Solicitação de Retificação da DI nº 15/0465184-9 (fls. 74/77), como já reconhecido no Despacho Decisório e na decisão da DRJ. Igualmente está comprovado nos autos o recolhimento a maior das contribuições incidentes sobre a Declaração de Importação retificada, tendo em vista a exclusão da mercadoria que não ingressou no território nacional.

Com isso, a existência do indébito não é objeto de discussão.

Ocorre que o indébito decorre da inexistência parcial do fato gerador, e não de mero aproveitamento de créditos na sistemática não cumulativa. Não houve circulação da parcela da mercadoria não importada, tampouco transferência jurídica do encargo financeiro a terceiros.

A mera circunstância de o tributo integrar custos da atividade econômica não autoriza, por si só, a incidência do art. 166 do CTN. O dispositivo pressupõe tributo cuja natureza comporte efetiva dissociação entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, situação não caracterizada na hipótese dos autos.

Esse entendimento foi adotado por este CARF em outro no Processo Administrativo Fiscal nº 11128.001794/2009-55, da mesma Contribuinte, no qual foi proferido o Acórdão nº 3001-001.525, de relatoria do ilustre Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 29/01/2007

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

Em síntese, como consignado no r. voto condutor do acórdão em referência, é 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.

Como bem observado no precedente em referência, o reconhecimento do direito à restituição em apreço demanda apenas da comprovação dos pagamentos dos tributos indevidos, uma vez que *“não houve o repasse do produto importado com a transferência do encargo financeiro a um eventual contribuinte de fato adquirente, pois este sequer foi importado pelo contribuinte de direito.”*

Por tais razões, diante da comprovação acostada aos autos e, considerando que o recolhimento indevido decorreu precisamente da inexistência parcial do fato gerador, uma vez que parcela da mercadoria originalmente declarada não foi efetivamente importada, não há que se falar em transferência jurídica do encargo financeiro a terceiros, motivo pelo qual deve ser afastada a hipótese do artigo 166 do Código Tributário Nacional e, por consequência, reconhecido o direito creditório em análise.

3. Dispositivo

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

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **José de Assis Ferraz Neto**

Trata-se de importação de nafta, mercadoria a granel do setor petroquímico, amparada pela Declaração de Importação nº 15/0465184-9, registrada em 12/03/2015.

Após o desembarque, constatou-se que a quantidade efetivamente importada era inferior à originalmente manifestada, o que levou à retificação da DI no Siscomex.

Em decorrência dessa retificação, os tributos incidentes sobre a importação passaram a ser devidos em valor inferior ao efetivamente recolhido no momento do registro da DI.

A diferença corresponde a R\$ 5.633,00 de PIS-Importação e R\$ 26.004,44 de COFINS-Importação, totalizando R\$ 31.637,44. Esse montante constitui o indébito objeto do pedido de restituição.

Registro, desde logo, um ponto que considero fundamental: nenhuma das instâncias que analisaram o caso, nem o Despacho Decisório, nem o Acórdão da DRJ, nem o voto da ilustre Relatora, negou a existência do indébito.

A retificação da DI consta do Siscomex e foi expressamente reconhecida pela fiscalização. O pagamento a maior está comprovado nos autos.

A controvérsia reside exclusivamente na alegada ausência de comprovação do direito creditório, especialmente nos termos do art. 166 do CTN.

Entendo que o indébito decorre de mercadoria que não foi efetivamente importada na quantidade originalmente declarada. Após o desembarque, apurou-se que a quantidade real de nafta era inferior à manifestada. A DI foi retificada para refletir essa realidade.

Os tributos recolhidos sobre a parcela excedente, correspondente à mercadoria não efetivamente importada, constituem pagamento indevido.

Se não houve importação da mercadoria naquela proporção, não há fato gerador de PIS e COFINS-Importação sobre essa parcela. E se não houve fato gerador, não há tributo juridicamente devido. Nessas circunstâncias, não há como cogitar transferência do respectivo encargo financeiro a terceiros.

A parcela da mercadoria sequer ingressou no território nacional na quantidade originalmente declarada. Logo, não houve circulação econômica apta a justificar eventual repasse do ônus financeiro.

O que existe é pagamento indevido decorrente de erro de fato posteriormente corrigido mediante retificação da DI.

Esse entendimento foi acolhido pela 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção deste Conselho no Acórdão nº 3001-001.524, de 14 de outubro de 2020, em caso da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás.

Permito-me reproduzir trecho do voto do Conselheiro Relator Luis Felipe de Barros Reche:

“Não obstante, no caso em análise, entendo que a solução do litígio passa à margem da discussão sobre comportarem ou não, as Contribuições vinculadas à importação, a transferência do respectivo encargo financeiro, visto que a mercadoria não foi efetivamente importada por ter sido constatada sua entrada no País em quantidade menor do que a declarada, retificando-se a correspondente declaração de importação. Ou seja, não houve o repasse do produto importado com a transferência do encargo financeiro a um eventual contribuinte de fato adquirente, pois este sequer foi importado pelo contribuinte de direito.”

E concluiu:

“Nesses termos, como não houve transferência do encargo financeiro dos tributos a terceiros, por impossibilidade material, a recorrente detém legitimidade ativa para pedir a restituição dos valores indevidos das contribuições por ela pagos e o reconhecimento do direito à restituição em apreço demanda apenas da comprovação dos pagamentos dos tributos indevidos, o que foi feito nos presentes autos, sendo desnecessária a comprovação da assunção do ônus financeiro prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN).”

A identidade fática entre aquele precedente e o caso presente é notória.

Ambos tratam de importação de mercadoria a granel do setor petroquímico, em que se constatou desembarque em quantidade inferior à manifestada, com subsequente retificação da DI e pedido de restituição de PIS e COFINS-Importação.

No mesmo sentido, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, no Acórdão nº 3401-008.925, de 25 de março de 2021, caso Oleoquímica Ind. e Com. Prod. Químicos Ltda., também deu provimento ao recurso voluntário em situação semelhante.

Observo ainda que existem manifestações da própria Receita Federal afastando a incidência do art. 166 do CTN ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação.

Destaco, inicialmente, o Parecer Disit da 7ª Região Fiscal nº 6/2008, cuja ementa dispõe:

“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.”

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Interna Disit da 2ª Região Fiscal nº 12/2008 consignou expressamente:

“A Cofins-Importação não se constitui tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro.”

E igualmente:

“O PIS/Pasep-Importação não se constitui tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro.”

Também merece registro o Parecer COSIT nº 47/2003, que, ao tratar da transferência do encargo financeiro em tributos incidentes na importação, reconhece hipóteses em que sequer existe possibilidade concreta de repercussão econômica.

A ilustre Relatora fundamenta parte de seu voto na premissa de que os elementos constantes dos autos não seriam suficientes para afastar a possibilidade de transferência do encargo financeiro ou de eventual duplo aproveitamento dos valores.

Com a devida vênia, entendo que os autos contêm prova suficiente em sentido contrário. Refiro-me ao Razão Analítico apresentado pela recorrente.

Os lançamentos contábeis permitem reconstituir o tratamento dado aos tributos incidentes na importação em questão.

Em 12/03/2015, data do registro da DI, a empresa registrou a provisão para recolhimento dos tributos federais, lançando os valores originalmente apurados antes da retificação. Posteriormente, em 31/03/2015, efetuou o pagamento efetivo dos tributos.

Na mesma data, procedeu à apropriação dos créditos de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa.

Os valores apropriados como crédito já correspondem aos montantes corretos após a retificação da DI. Ou seja, os créditos considerados na apuração não cumulativa não refletiram os valores originalmente pagos a maior.

As diferenças correspondentes ao indébito foram segregadas em contas específicas de “PIS/PASEP a Restituir” e “COFINS a Restituir”.

Os lançamentos demonstram, portanto:

- a) que os créditos apropriados observaram os valores efetivamente devidos após a retificação da DI;
- b) que a diferença paga indevidamente foi segregada contabilmente em contas próprias de restituição;
- c) que não houve aproveitamento simultâneo como crédito fiscal e como pedido de restituição.

Em outras palavras, não houve duplo aproveitamento.

Esse procedimento guarda conformidade com a Solução de Consulta COSIT nº 56, de 15 de dezembro de 2022. Ao tratar de hipótese de pagamento a maior de PIS e COFINS-Importação decorrente de retificação de DI por diferença de quantidade efetivamente recebida, a COSIT reconheceu expressamente:

- i) a possibilidade de restituição dos valores pagos indevidamente; e
- ii) a necessidade de adequação dos créditos apropriados na não cumulatividade.

No caso dos autos, a prova contábil demonstra essa adequação.

A recorrente também trouxe aos autos o Parecer Normativo COSIT nº 1/2017.

O item 36 do referido parecer dispõe:

“Nos demais casos em que a importação, nos termos da legislação aplicável à apuração de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não implicou a apuração de créditos, o pagamento indevido ou a maior pode ser objeto de pedido de restituição.”

Esse entendimento reforça a solução ora adotada.

A parcela recolhida indevidamente, correspondente à mercadoria não efetivamente importada, não gerou crédito passível de aproveitamento.

O creditamento ocorreu já com base nos valores da DI retificada.

Logo, a restituição constitui a via adequada para recuperação do indébito.

Reconheço, como bem pontuou a ilustre Relatora, que o ônus da prova incumbe ao sujeito passivo que pleiteia a restituição.

Todavia, entendo que a recorrente se desincumbiu adequadamente desse ônus.

Os autos contêm:

- i) a comprovação da retificação da DI;
- ii) a demonstração do recolhimento dos tributos;
- iii) o laudo de arqueação demonstrando desembarque em quantidade inferior;
- iv) o Razão Analítico com os lançamentos contábeis pertinentes; e
- v) os documentos que comprovam a segregação entre os créditos apropriados e os valores objeto de restituição.

Nessas circunstâncias, a ausência de retificação da nota fiscal de entrada, por si só, não possui aptidão para afastar a comprovação material constante dos autos.

Aliás, importa registrar que as normas aplicáveis à restituição decorrente de retificação de DI não condicionam o deferimento do pedido à prévia retificação da nota fiscal de

entrada. Nem a IN RFB nº 1.300/2012, nem a IN RFB nº 1.717/2017, nem a SC COSIT nº 56/2022 estabelecem essa exigência.

Os requisitos exigidos consistem na demonstração da retificação da DI, do recolhimento indevido e da correta adequação dos créditos eventualmente apropriados.

Todos esses elementos encontram-se devidamente comprovados nos autos.

Ante o exposto, pelas razões acima expostas, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto