



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

<b>PROCESSO Nº</b>	<b>PARECER COSIT Nº</b> 47, de 17 de novembro de 2003
<b>INTERESSADO</b> Disit da SRRF06 e da SRRF08, DRJ/FNS e DRJ/FOR	<b>CNPJ/CPF</b>
<b>DOMICÍLIO FISCAL</b> Belo Horizonte-MG, São Paulo-SP, Florianópolis-SC e Fortaleza-CE.	

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.

O Imposto de Importação não se constitui tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro. 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.

Reforma do Parecer CST/DAA nº 1.965, de 18 de julho de 1980.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 166.

## RELATÓRIO

As Divisões de Tributação (Disit) da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal (SRRF06) e da Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal (SRRF08) encaminharam a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), respectivamente, a Consulta Interna SRRF06/Disit nº 1, de 10 de julho de 2003, e a Consulta Interna SRRF08/Disit nº 7, de 15 de abril de 2003, nas quais questionam a aplicação à restituição do Imposto de Importação do disposto no art. 166 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), cuja redação é a seguinte:

*“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem*

*prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”*

2. Saliente-se que a matéria em foco também foi objeto de questionamentos da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS) e da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR) encaminhados para discussão na Reunião Temática de Tributos sobre o Comércio Exterior, realizada em Fortaleza nos dias 12 a 14 de novembro de 2003.

---

## **FUNDAMENTOS LEGAIS**

---

3. Em resposta aos questionamentos das Disit da SRRF06 e da SRRF08, da DRJ/FNS e da DRJ/FOR, cumpre desde logo asseverar que praticamente todos os tributos podem, em tese, ter seu ônus financeiro transferido a terceira pessoa pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seja via preços dos bens vendidos ou dos serviços prestados, seja até mesmo mediante convenção particular entre o sujeito passivo e referida pessoa.

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

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

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

7. Como exemplo, tem-se os casos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), tributos esses cuja própria natureza jurídica (incidência na alienação de bens ou serviços e exigência juntamente com o preço dos bens vendidos ou dos serviços prestados) pressupõe a transferência do encargo financeiro do tributo àquele que adquire o bem ou o serviço (contribuinte de fato).

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

---

<sup>1</sup> Curso de Direito Tributário, pág. 73, 3ª Edição, Resenha Tributária Ltda., 1975.

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

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

9. Uma vez que ao sujeito passivo do tributo dito indireto cabem tão-somente as atividades de controle e arrecadação/recolhimento de tributo cujo ônus é transferido ao adquirente do bem ou do serviço, a ele não é devida, salvo prova em contrário, a restituição de valor recolhido indevidamente aos cofres da União, assim como contra ele há presunção de apropriação indébita de tributo devido e não recolhido aos cofres públicos, em similitude à retenção e não-recolhimento de tributo ou contribuição pela fonte pagadora de rendimentos.

10. Saliente-se que o entendimento acima esposado já vem sendo adotado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/FNS em apreciações de manifestações de inconformidade contra indeferimentos de pedidos de restituição fundados no art. 166 do CTN, conforme demonstra o trecho abaixo transcrito, extraído de voto vencedor proferido pela julgadora Elizabeth Maria Violatto nos Autos nº 10711.001288/98-17, *in verbis*:

*“O alcance desse dispositivo legal restringe-se aos tributos ditos indiretos, cujo ônus econômico, por força de sua transferência do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, repercute na cadeia produtiva.*

*Por sua própria natureza, tais tributos comportam a presunção de enriquecimento ilícito, tanto na hipótese de apropriação indébita praticada pelo contribuinte de direito que se furta ao seu recolhimento, quanto na ocorrência de restituição de valores que, mesmo se indevidamente pagos, foram agregados ao preço praticado nas sucessivas trocas econômicas.”*

11. Ademais, referida exegese guarda consonância com o entendimento que vem sendo dado à matéria pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>2</sup>, nos seguintes termos:

*“Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.*

*Somente em casos assim, aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo*

<sup>2</sup> STJ. 1ª Turma. EAREsp nº 189.618/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ 1º.7.99, p.130.

legal só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, ou não se deu, aludida transferência.

Na verdade, o art. 166 do CTN contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feita por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse conceda autorização para a repetição de indébito.” (grifou-se)

12. Tratando-se, portanto, de recolhimento de impostos ditos indiretos, há que se observar, na repetição do indébito ao contribuinte de direito, as exigências estabelecidas no art. 166 do CTN, conforme bem assevera o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>3</sup>, *in verbis*:

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

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

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

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

13. O entendimento ora esposado, ressalte-se, guarda perfeita consonância com a Súmula nº 546 do Supremo Tribunal Federal, assim enunciada:

*“Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte **de jure** não recuperou do contribuinte de fato o **quantum** respectivo.”*

<sup>3</sup> Compêndio de Direito Tributário, Segundo Volume, págs. 490 e 491, 3ª Edição, Editora Forense, 1997.

14. O Imposto de Importação não se caracteriza tributo cuja natureza jurídica comporta a transferência do respectivo encargo financeiro – inexistem, para o Imposto de Importação (inclusive nos casos de importação de determinado bem por conta e ordem de terceiros), as figuras do contribuinte de fato e do contribuinte de direito.

15. Nas hipóteses em que se pode cogitar a ocorrência da transferência do encargo financeiro do tributo, referida transferência dá-se não em decorrência da natureza jurídica do tributo, mas sim da natureza jurídica do importador ou de sua atividade econômica, a qual pressupõe o auferimento de receita suficiente para cobrir seus custos e despesas (inclusive tributárias).

16. Muitas vezes, a aludida transferência do encargo financeiro do tributo sequer existe, como nas importações de mercadorias por pessoas físicas não-comerciantes e que não prestam serviços utilizando-se dos bens por ela importados, bem assim nas importações destinadas ao ativo permanente.

17. Assim, não sendo o Imposto de Importação um tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro, o sujeito passivo do imposto não necessita comprovar à Secretaria da Receita Federal (SRF) que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido.

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

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

19. Necessária, portanto, mostra-se a reforma do Parecer CST/DAA nº 1.965, de 18 de julho de 1980, por intermédio do qual esta Cosit expressou o entendimento de que o Imposto de Importação inseria-se na determinação contida no art. 166 do CTN e que, em razão disso, sua restituição estaria condicionada à prova de assunção do respectivo encargo financeiro ou, no caso de transferência do ônus a terceiro, à expressa autorização deste.

---

## CONCLUSÃO

---

20. Diante de todo o exposto, conclui-se que o Imposto de Importação não se constituiu tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro. Assim, 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.

À consideração superior.

PAULO ANTÔNIO GAMA DE PAIVA  
AFRF

De acordo.

À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit.

MARIA DAS GRAÇAS PATROCÍNIO OLIVEIRA  
Chefe Substituta da Dinog

Aprovo o inteiro teor do Parecer e reformo o Parecer CST/DAA nº 1.965, de 18 de julho de 1980.

Remeta-se à SRRF06, com cópia às demais SRRF, às DRJ e à Coana, bem assim providencie-se a divulgação na *Intranet* da Cosit.

REGINA MARIA FERNANDES BARROSO  
Coordenadora-Geral da Cosit

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE TAL DOCUMENTO PODE CONTER CONCLUSÕES NÃO MAIS VÁLIDAS POR ESTAREM EM DESACORDO COM ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO EDITADO EM DATA POSTERIOR.**