



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10120.008410/2008-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-006.131 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2019
Matéria Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE
Recorrente VIAÇÃO GOIÂNIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/05/2008

CIDE-COMBUSTÍVEIS. LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO.

A legitimidade para pleitear a restituição de pagamento indevido da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre operações com combustíveis CIDE-COMBUSTÍVEIS), pertence ao contribuinte de direito, eleito pelo texto instituidor da contribuição, no caso o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no artigo 3º da Lei nº 10.336/2011, de acordo com o artigo 2º do mesmo diploma legal. O contribuinte de fato não possui tal legitimidade para pleitear a restituição.

CIDE-COMBUSTÍVEIS. DESTINAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO TRIBUTO.

A relação jurídico-tributária existente entre o fisco, como órgão fiscalizador e controlador da arrecadação do tributo, e o contribuinte, extingue-se com o pagamento do tributo, não cabendo ao contribuinte ou ao órgão arrecadador a discussão sobre ulterior destinação do recurso financeiro ingressado, não sendo o contribuinte titular de direito subjetivo de exigir a correção, em sede administrativa e orçamentária, da destinação do tributo

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

Winderley Morais Pereira - Presidente.

Assinado digitalmente

Ari Vendramini- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Os presentes autos versam sobre pedido de restituição de alegado pagamento indevido de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE COMBUSTÍVEIS, no valor de R\$ 371.165,97, por defender o requerente que houve desvio de finalidade na aplicação dos recursos obtidos com a arrecadação da referida contribuição.

2. A DRF/GOIANIA/GO, pelo Despacho Decisório DRF/GOI nº 265/2009 (FLS.41 dos autos digitais) considerou o pedido não formulado por ter desrespeitado formalidade normativa, qual seja ter sido apresentado em papel, ao invés de ser apresentado por via eletrônica, pelo Programa PER/DCOMP da Secretaria da Receita Federal.

3. Cientificado de tal decisão, o requerente apresentou o que denominou de Recurso Inominado, com fundamento nos artigos 56 e 59 da Lei nº 9.784/1999 (fls. 53 dos autos digitais), onde defende seu direito ao valor alegado, com ênfase no desvio de finalidade.

4. Às fls. 81 dos autos digitais, a DRF/GOIANIA emitiu despacho, onde sintetiza os argumentos do requerente e as razões para a não revisão do Despacho Decisório emitido anteriormente, encaminhando os autos à DISIT/SRRF/01 em Brasília pra apreciação do Recurso Hierárquico interposto.

5. A Secretaria da Receita Federal, por intermédio da DISIT/SRRF/1ª RF, apreciando as razões recursais, expediu o Parecer nº 16 (fls. 83 dos autos digitais), decidindo, com fundamento no Parecer PGFN/CAT/nº 163/2007 (que tratou de situações em que pedidos de compensação ou restituição não atendem aos requisitos legais previstos no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996), por anular o Despacho Decisório e devolvendo os autos à DRF/GOIANIA para emissão de novo Despacho Decisório, desta feita nos moldes do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal.

6. A DRF/GOIANIA emitiu, então, o Despacho Decisório nº 1.201/2009 (fls. 90 dos autos digitais). Indeferindo o pedido de restituição formulado.

7. Contra tal Despacho Decisório, o requerente apresentou Manifestação de Inconformidade.

8. Por bem sintetizar os argumentos trazidos pela requerente. Adoto o relatório do Acórdão nº 03-37.256, exarado pela DRJ/BRASÍLIA :

Trata o presente processo de pedido de restituição, formalizado em formulário, no qual a contribuinte acima identificada pretende

recuperar valores pagos a título de CIDE- Combustível, na aquisição de combustíveis efetuada no período de junho de 2003 a maio de 2008, no total de R\$ 371.165,97, sob o argumento de desvio de finalidade de aplicação dos recursos da referida contribuição.

A autoridade fiscal competente, após examinar a questão, no despacho decisório (fis. 85 a 91), resolveu indeferir o pedido de restituição, por ausência do pagamento indevido ou a maior; crédito líquido, e certo e falta de legitimidade para pleitear a restituição.

A contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 23/12/2009 (AR - fl. 94). Inconformada apresentou em 22/01/2010, a manifestação de inconformidade (fis. 95 a 108), na qual transcreve os fatos, discorre sobre o recolhido indevido da CIDE-Combustível incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico, instituída pelo artigo 1º da Lei nº 10.336, de 2001, em função dos arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda nº 33, de 2001, e, em resumo, apresenta os seguintes argumentos:

1.1 DA LEGITIMIDADE.

- a possibilidade jurídica do pedido, caracteriza-se pela sua atividade, consumidora final do produto que sofreu a incidência dessa contribuição, quando da compra de combustíveis, assumindo inteiramente o ônus e/ou suportando o encargo financeiro respectivo;

- o direito ao crédito da CIDE não se restringe ao contribuinte de direito, mas da condição prevista no artigo 166 do CTN, ou seja, contribuinte de fato, tendo em vista que adquiriu os produtos inerentes à sua atividade na qualidade de sujeito final da operação tributável da CIDE-Combustível;

- ao adquirir os produtos do contribuinte de direito suportou a incidência e repercussão final da referida contribuição lançada em toda a cadeia tributária. Assim, embasada no artigo 166 do CTN, é a parte ativa, afastando-se a afirmação de que somente seria possível

ao Produtor, Formulador e Importador dos combustíveis, ingressar contra o Fisco para pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de CIDE -Combustível;

1.2 L NEXISTÊNCIA DE DARF.

- a ausência de DARF justifica-se, por ser contribuinte de fato, não estando seu ônus representado em guia DARF, mas pelas notas fiscais comprobatórias de aquisição dos combustíveis. A emissão de DARF para recolhimento é ato acessório, cuja obrigação é atribuída ao contribuinte de direito da contribuição;

- a planilha acostada aos autos demonstra que seu crédito não se baseou nos DARF, mas, nas Notas Fiscais de aquisição de combustível junto ao Produtor, no período de junho de 2003 a maio de 2008, que resultou crédito no montante de R\$ 37.165,97;

1.3 DO DIREITO

- a Constituição Federal, nos artigos 149 e 177, visou garantir a atuação da União quanto à instituição das contribuições sociais e intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, especialmente as incidentes nas atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

- a CIDE-Combustível será revertida ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes;

- a contribuição nasceu com a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, que inseriu o parágrafo 4º ao art. 177 da Carta Magna, e instituída pela Lei nº 10.336/2001, alterada pela Lei 10.363/2002, que estabeleceu novas alíquotas e a destinação e objetivos essenciais;

1.4 DO DESVIO DE FINALIDADE

- com arrimo na doutrina, o traço marcante e distintivo da contribuição de intervenção no domínio econômico é a obediência às finalidades que justificam a sua criação. Assim também está a jurisprudência do STF (RE nº 209.365-3/SP);

- o desvio de finalidade dos recursos da Cide-Combustível foi reconhecido por decisão do TCU. Assim, constado desvio de finalidade, ocorre o indevido pagamento da CIDE e, por consequência, o direito líquido e certo de pleitear a sua restituição;

1.5 DA INFUGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO.

- a Constituição Federal determinou ser obrigatória a vinculação entre os valores arrecadados com a CIDE e a sua aplicação, o que em nenhum momento diverge do texto legal. A CIDE-Combustível passou a ser devida a partir de janeiro de 2002 para garantir investimentos na infra-estrutura de transportes e recuperar o meio ambiente danificado pelo uso do petróleo, gás e álcool;

- o produto da arrecadação da Cide-combustível seria destinado, na forma da lei orçamentária, ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infra-estrutura de transportes;

- para Cretella Júnior (Tratado de Direito Administrativo. RJ. Forense, 1966. V. 2.) desvio de finalidade consiste no afastamento do espírito da lei, ou seja, "desvirtuando o fim, desvirtua-se o ato, eiva-se de vício irreparável, configura-se denominado desvio do fim, desvio de finalidade ou desvio de poder";

- o Conselho de Contribuintes, em análise de aplicação e interpretação de legislação, firmou entendimento quanto à necessária observância e convergência entre lei e finalidade, posicionando-se no sentido de que "não atender ao fim legal é desatender à própria lei";

- não restam dúvidas quanto à possibilidade de restituição dos valores por ela recolhidos da CIDE-Combustíveis, nos moldes da legislação vigente, que comprovadamente sofreram

desvinculação entre lei e sua finalidade, não atendendo, assim, ao preceito constitucional;

- demonstrada regularidade de sua pretensão, resta incontestável seu direito de pleitear/repetir a restituição dos valores da CIDE-Combustível, relacionados na planilha anexada ao pedido inicial, recolhidos indevidamente no período de junho/2003 a maio/2008, no montante de R\$ 552.421,19, com as atualizações monetárias correspondentes.

No pedido, requer seja acolhida a sua manifestação de inconformidade para reformar o despacho decisório; deferir o pedido de restituição; reconhecer o seu direito à restituição dos valores pagos a título de CIDE-Combustível, corrigidos por índices que reflitam a real variação inflacionária do período ou sejam ainda homologadas compensações porventura realizadas com créditos objeto do Pedido de Restituição e finalmente a suspensão de quaisquer cobranças de débitos tributários, por ser da mais colimada ordem de direito e lúdima Justiça.

9. A DRJ/BRASÍLIA exarou o Acórdão que assim restou ementado:

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/05/2008

***LEGITIMIDADE - RESTITUIÇÃO - CIDE-COMBUSTIVEL -.
COMPETENCIA PARA AFASTAR NORMA LEGAL.***

A legitimidade para pleitear a restituição de valores da CIDE-Combustível pagos indevidamente somente cabe ao contribuinte (produtor, formulador e importador, pessoa física ou jurídica) que tenha relação jurídica pessoal e direta com o fato gerador dessa contribuição estabelecida pela norma tributária. A contribuinte de fato (consumidora final) não ocupa o pólo passivo da relação jurídico-tributária pessoal e direta com o fato gerador da CIDE-Combustível.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

10. Irresignado, o requerente apresentou recurso voluntário, dirigido a este CARF, onde repisa os argumentos apresentados em impugnação, apresentando argumentos adicionais, assim sintetizados :

I -DOS FATOS

- após resumir os fatos ,alega que a DRJ não apreciou, no mérito, a questão relacionada ao desvio de finalidade ao argumento de que tal matéria seria de competência do Judiciário, não podendo ser apreciada na esfera administrativa

II – DA LEGITIMIDADE DA RECORRENTE EM PLEITEAR A RESTITUIÇÃO

- repisando os argumentos expendidos na sua manifestação de inconformidade, reitera que tem legitimidade em pleitear a restituição por ter suportado integralmente a repercussão do tributo quando adquiriu o produto do contribuinte direto.

III – DA COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL PARA ANÁLISE DO MÉRITO

- a DRJ alega que esta matéria não seria por ela apreciada, por ser questão de competência do Judiciário, o que não procede pois a recorrente não questiona, na via administrativa, a legalidade da cobrança da CIDE-COMBUSTÍVEL, mas sim a sua inexigibilidade, em decorrência do desvio de finalidade em que incorreu o Governo Federal quando da utilização dos recursos provenientes da contribuição;

- cabe a presente demanda ser apreciada pela Secretaria da Receita Federal pois, no seu Regimento Interno consta que a RFB é a responsável por planejar, coordenar, supervisionar, executar, normatizar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da previdência social e de outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, além de acompanhar a execução das políticas tributária e aduaneira e estudar seus efeitos na economia do País; dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos e contribuições e demais receitas da União, sob sua administração; realizar a previsão, o acompanhamento, a análise e o controle das receitas sob sua administração, bem como coordenar e consolidar as previsões das demais receitas federais, para subsidiar a elaboração da proposta orçamentária da União; propor medidas destinadas a compatibilizar os valores previstos na programação financeira federal com a receita a ser arrecadada; orientar, supervisionar e coordenar as atividades de produção e disseminação de informações estratégicas na área de sua competência, destinadas ao gerenciamento de riscos ou à utilização por órgãos e entidades participantes de operações conjuntas, visando à prevenção e o combate às fraudes e práticas delituosas no âmbito da administração tributária federal e aduaneira.”

- assim, cabe a Secretaria da Receita Federal do Brasil, através de seus diversos órgãos, não só promover a arrecadação de tributos, impostos e contribuições, mas, também e principalmente” fiscalizar a aplicação e destinação dos vultosos recolhimentos aos fins determinados, especialmente no caso da CIDE-COMBUSTÍVEL, contribuição criada para um fim constitucionalmente determinado. Ignorar referida competência é o mesmo que descumprir com sua obrigação específica, o que lhe é defeso, sob pena de restar configurado o crime de prevaricação por parte de seus servidores.

- Frisa-se que não se discute nos autos a validade, ou mesmo legalidade/constitucionalidade da CIDE-COMBUSTÍVEL. O que a RECORRENTE pretende através do pleito administrativo é reaver valores que, ao serem recolhidos mediante leis e normas válidas, não tiveram a sua aplicação de conformidade com a sua destinação específica, nascendo, por conseguinte, diante do constatado vício, a inexigibilidade da contribuição

IV – DO DIREITO

- a recorrente repete os argumentos apresentados em manifestação de inconformidade

V – DO CONSTATADO DESVIO DE FINALIDADE

- a DRJ optou por se omitir por alegar que não lhe cabe analisar a destinação dos recursos da contribuição;

- em que pese os r. argumentos apresentados, a jurisprudência, a doutrina e a legislação são mansas e pacíficas no sentido de que o reconhecimento, pela autoridade administrativa competente, do fato

constitutivo da inexigibilidade, qual seja o desvio de finalidade, faz com que a contribuição seja inexigível em sua origem. No presente caso, o desvio de finalidade em relação aos exercícios a partir de 2002 restou inicialmente comprovado e declarado no acórdão 0938/2003, proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas na União, publicado no DOU de 31/07/2003, ademais, que referido desvio de finalidade vem sendo reiteradamente reconhecido nos sucessivos acórdãos proferidos pelo Tribunal de Contas da União - acórdãos Ns. 1857/2005 e 483/2006,

- Constata-se que a partir de 2002 o desvio de finalidade dos recursos da CIDE-COMBUSTÍVEL foi inicialmente reconhecido na decisão proferida pelo TCU aos 23/07/2003, publicado no DOU de 31/07/2003, e vem sendo reiteradamente reconhecido nas decisões posteriores, acima referidas. Resta claro, portanto, que a RECORRENTE postou-se como contribuinte responsável, se pautando, sobretudo, pelo princípio da segurança jurídica, tendo primeiro aguardado a definição dos órgãos fiscalizadores, para somente depois, uma vez configurado o desvio da aplicação, pleitear a sua restituição. Assim, é certo que o direito da RECORRENTE foi exercido em plena conformidade com a regra normativa, assistindo-lhe, pois, o direito em ter seu pedido deferido.

VI – DA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO

- a recorrente repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

VII – DO CÁLCULO UTILIZADO PARA RESTITUIÇÃO

- a recorrente levantou os valores recolhidos conforme disposto no artigo 5º da Lei nº 10.636/2002, no artigo 1º do Decreto nº 4.565/2003 e no artigo 1º do Decreto nº 5.060/2004.

VIII – DO PEDIDO

- seja o presente recurso voluntário acolhido, determinando a reforma do Acórdão DRJ/BSB, considerar procedente o pedido de restituição, reconhecendo seu direito aos valores corrigidos monetariamente, - sejam homologadas as compensações porventura realizadas pela recorrente valendo-se dos créditos objetos do pedido de restituição - suspensão de quaisquer atos que visem a cobrança dos supostos débitos tributários

11. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini

12. O recurso voluntário é tempestivo, apresenta os demais requisitos de admissibilidade, por tal dele tomo conhecimento.

13. O ponto fulcral da discussão estabelecida nos autos é a legitimidade da recorrente em pleitear a restituição da CIDE-COMBUSTÍVEIS.

14. A Lei nº 10.336, de 19/12/2001, que instituiu a CIDE-COMBUSTÍVEIS estabelece :

“Art. 2º. São contribuintes da Cide o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º.

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se formulador de combustível líquido, derivados de petróleo e derivados de gás natural, a pessoa jurídica, conforme definido pela Agência Nacional do Petróleo (ANP) autorizada a exercer, em Plantas de Formulação de Combustíveis, as seguintes atividades:

I - aquisição de correntes de hidrocarbonetos líquidos;

II – mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com o objetivo de obter gasolinas e diesel;

III – armazenamento de matérias-primas, de correntes intermediárias e de combustíveis formulados;

IV – comercialização de gasolinas e de diesel; e

V - comercialização de sobras de correntes.”

15. No presente caso, a recorrente não é contribuinte da CIDE-COMBUSTÍVEL por não se enquadrar neste dispositivo legal. Nesta condição, é contribuinte de fato por ter adquirido e consumido os produtos onerados por tal contribuição. Assim, ao contrário do seu entendimento, o contribuinte de direito que tem legitimidade para pleitear restituição de CIDE-COMBUSTÍVEL paga indevidamente e/ ou a maior, nos termos da Lei nº 10.336, de 2001, art. 2º, citado e transcrito anteriormente, e o produtor, o formulador e o importador que comercializou o produto.

16. O “contribuinte de fato” não detém legitimidade ativa para pleitear restituição de valores pagos a título de tributo indireto recolhido pelo “contribuinte de direito”, por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

17. Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme prova a ementa do julgamento do REsp 1.160.826/PR, transcrita a seguir:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CIDE SOBRE COMBUSTÍVEIS. INDÉBITO. CONSUMIDOR FINAL. RESTITUIÇÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM.

1. A legislação da Cide sobre combustíveis não prevê, como regra,

repasso de ônus tributário ao adquirente do produto, diferentemente do ICMS e do IPI, por exemplo. Por essa ótica estritamente jurídica, é discutível sua classificação como tributo indireto, o que inviabiliza o pleito de restituição formulado pelo suposto contribuinte de fato (consumidor final do combustível).

2. Ainda que se admita que a Cide sobre combustível seja tributo indireto, a jurisprudência da Segunda Turma inclinou-se no sentido de que o consumidor final não tem legitimidade ativa ad causam para o pedido de restituição da Parcela de Preço Específica (considerada espécie de Cide), mas sim o distribuidor do combustível, entendimento que se aplica ao caso.

3. Ademais, a Primeira Seção, ao julgar o REsp 903.394/AL sob o regime dos repetitivos (j. 24.3.2010), relativo ao IPI sobre bebidas, passou a adotar o entendimento de que somente o contribuinte de direito tem legitimidade ativa para restituição do indébito relativo a tributo indireto.

4. *In casu*, é incontroverso que os contribuintes de direito da **Cide** sobre combustível são o produtor, o formulador e o importador do produto (art. 2º da Lei 10.336/2001), o que ratifica a inexistência de legitimidade ativa do consumidor final.

5. *Agravo Regimental não provido. Decisão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)Relator(a)." Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Castro Meira e Humberto Martins (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator."*

18. Portanto, entre os seus contribuintes, não se incluem os consumidores finais, como a Recorrente, mero contribuinte de fato.

19. Nesse cenário, absolutamente correta a decisão da DRJ/BRASÍLIA, pois adotou como fundamento jurisprudência já pacificada no Superior Tribunal de Justiça STJ.

20. Não obstante refira-se a tributo diverso, a tese encartada no aresto cuja ementa vai a seguir, proferido na sistemática dos recursos repetitivos, aplica-se, por identidade de razão de decidir, ao caso ora em julgamento. Confira-se:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que:

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação

tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
II erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
III reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

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."

3. Consequentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

*5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. **No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica.***

Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito. Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393) 6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, deduz-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 25, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não

tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (...)

II- quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

*§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.
(...)"*

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. Mutatis mutandis, é certo que:

"1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008).

14. Consequentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa".

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 903.394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010)

20. Quanto ao desvio de finalidade da destinação dos recursos arrecadados relativos á CIDE-COMBUSTÍVEIS, correta a DRJ/BRASÍLIA ao afirmar que " a pretensão da empresa seja afastada a norma legal/exigência da CIDE-Combustível nesta instância administrativa, por desvio de finalidade de aplicação de valores arrecadados, não cabe esta Turma de Julgamento, integrante de órgão do Poder Executivo (Delegacia da Receita Federal de Julgamento), manifesta-se a respeito, haja vista a competência ser privativa do Poder Judiciário."

21. Kiyoshi Harada nos ensina que " **a relação jurídico-tributária existente entre o fisco e o contribuinte extingue-se com o pagamento do imposto, sendo-lhe irrelevante a ulterior destinação do recurso financeiro ingressado.**" (autor citado, in *Direito Financeiro e Tributário*, 14ª edição, São Paulo, Atlas, 2005).

22. Portanto, após a arrecadação do tributo, a sua destinação fará parte de outra etapa, já relacionada com o Direito Financeiro, pois que deverá ter sua destinação constante de lei orçamentária.

23. O artigo 167 da Carta Magna, em seu inciso IV, assim estabelece :

Art. 167. São vedados:

(.....)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

24. No Julgamento do RE nº 183.906-6, o Ministro Carlos Velloso, no seu voto vencido, defendeu que :

O artigo 167, IV da Constituição Federal é norma de direito financeiro e não de direito tributário. Ela se inscreve, aliás, na Seção II, do Capítulo II, do Título VI, cuidando a mencionada Seção II – Dos orçamentos. A citada norma, de direito financeiro, tem caráter institucional e não integra as limitações constitucionais ao poder de tributar (C.F., arts. 150, 151 e 152) nem se filia a princípios outros que instituem direitos e garantias do contribuinte, inscritos no Sistema Tributário Nacional, artigos 145 e seguintes.[Assim,] o contribuinte não é titular do direito subjetivo de exigir a correção, em sede orçamentária, da destinação do imposto (...). Como cidadão, mediante ação popular – fala-se em tese – ser-lhe-ia possível buscar a correção, em concreto, da destinação do tributo (...). Numa outra perspectiva, mesmo que se admitisse a legitimação do contribuinte para argüir, no controle difuso, a inconstitucionalidade da destinação do imposto, a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo que faz a destinação do imposto não exoneraria o contribuinte de pagar o tributo. Declarada a inconstitucionalidade da destinação do imposto, seria ele recolhido aos cofres do Erário. É dizer, o que cairia seria, apenas, a destinação e não o tributo.

25. Por ser norma do sistema orçamentário, não há que interferir no sistema tributário. Com efeito, não é possível a incidência de normas do sistema orçamentário na relação obrigacional tributária, assim como é inadmissível que os princípios tributários (limitações constitucionais ao poder de tributar) operem em favor da Fazenda Pública⁶. Para proteger o contribuinte, a Constituição fixa os freios e contrapesos à voracidade do Fisco em posição apropriada (Título VI – Da tributação e do orçamento, Capítulo I – Do sistema tributário nacional, Seção II – Das limitações do Poder de Tributar); para disciplinar a atuação dos diversos órgãos e entidades que compõem o Estado, visando à elaboração e execução do orçamento público, a Constituição traz dispositivos próprios e específicos (Capítulo II – Das finanças públicas, Seção II – Dos orçamentos, do mesmo Título).

26. Concluí-se, portanto, que a relação jurídico-tributária existente entre o fisco, como órgão fiscalizador e controlador da arrecadação do tributo, e o contribuinte, extingue-se com o pagamento do tributo, não cabendo ao contribuinte ou ao órgão arrecadador a ulterior destinação do recurso financeiro ingressado, não sendo o contribuinte titular de direito subjetivo de exigir a correção, em sede orçamentária, da destinação do tributo.

Conclusão

27. No presente caso, como se trata de pedido de restituição de tributo indireto, CIDE-COMBUSTÍVEL, que foi paga pelo contribuinte de direito e não pela recorrente (contribuinte de fato), esta não tem legitimidade para pedir restituição ora pleiteada.

21. Em face de todo o exposto e de tudo o mais que conta dos autos, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário

É como voto

assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator