ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10120.009976/2009-81

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

Processo nº	10120.009976/2009-81
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3201-005.148 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de março de 2019
Matéria	CIDE. RESTITUIÇÃO.
Recorrente	RAPIDO ARAGUAIA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Exercício: 2004

CIDE-COMBUSTÍVEIS. CONTRIBUINTE DE FATO. RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O "contribuinte de fato" não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo à Cide-combustíveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira.

Relatório

A interessada apresentou pedido de restituição de crédito oriundo de pagamento indevido da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide, com origem no terceiro e quatro semestres de 2004.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis:*

Trata o presente processo de pedido de restituição, formalizado em formulário, no qual a contribuinte acima identificada pretende recuperar valores pagos a título de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE- Combustível, na aquisição de combustíveis efetuada no período de 01/08/2004 a 31/12/2004, no total de R$ 759.253,46, sob o argumento de desvio de finalidade de aplicação dos recursos da referida contribuição.

Ao examinar a questão, a autoridade fiscal competente no despacho decisório (fls. 86 a 92), 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 (fls. 95 a 109), 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 1° da Lei n° 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.

- embora não sendo contribuinte da CIDE, 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 INEXISTÊNCIA 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 agosto a dezembro de 2004, que resultou crédito no montante de R$ 759.253,46;

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 n° 33, de 2001, que inseriu o parágrafo 4° ao art. 177 da Carta Magna, e instituída pela Lei n° 10.336/2001, alterada pela Lei 10.363/2002, que estabeleceu novas alíquotas e a destinação e objetivos essenciais;

1.4 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 n° 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 conseqüência, o direito líquido e certo de pleitear a sua restituição;

1.5 DA INEXIGIBILIDADE 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-Cobustíveis, 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 periodo de janeiro a junho de 2004, que resultou crédito no montante de R$ 2.143.083,40, 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 lídima Justiça.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/BSB n.º 03-37.253, de 31/05/2010 (fls. 116 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

LEGITIMIDADE - RESTITUIÇÃO - CIDE-COMBUSTÍVEL. COMPETÊNCIA 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

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 125 e ss., por meio do qual, depois de relatar os fatos, basicamente repisa os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade. Acresce que a via administrativa é válida para apreciação do pedido (isso porque o acórdão recorrido adotou o entendimento de que esta demanda não teria competência para apreciar a alegação de desvio de finalidade dos recurso oriundos da Cide).

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso deve ser conhecido.

A Recorrente, uma empresa de transporte rodoviário, apresentou pedido de restituição do que pagara a título de Cide-combustíveis. Alegou ter havido desvio de finalidade na aplicação dos recursos arrecadados pela União.

Indeferido o pedido, a decisão restou mantida pela DRJ, ao fundamento de que a Recorrente não tinha legitimidade para pleiteá-la (embora a matéria não tenha sido debatida pela DRJ, a unidade preparadora também considerou o pleito como não formulado, uma vez não comprovadas as condições que permitiam a utilização de formulários em papel).

A Cide-combustíveis foi instituída pela Lei nº 10.336, de 2001, com o desiderato de assegurar um montante mínimo de recursos para investimento em infraestrutura de transporte, em projetos ambientais relacionados à indústria de petróleo e gás etc. Seus contribuintes, elencados em seu art. 2º, são: o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º do mesmo diploma legal.

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

Nesse cenário, absolutamente correta a decisão recorrida, pois adotou jurisprudência já pacificada no Superior Tribunal de Justiça - STJ. 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, ao caso ora em julgamento. Confira-se:

> *PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 exigi-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, dessume-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, n° 8, p. 2-5, 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 imponível 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) (grifamos)

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza