



## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1201-00.653 proferido pela 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Versam os presentes autos sobre retenções indevidas sofridas pela Associação dos Médicos De Hospitais Privados do DF, na condição de associação civil sem fins lucrativos que apenas intermediava os contratos e os pagamentos efetuados por tomadores de serviços aos médicos e às clínicas reais prestadoras dos serviços médicos, ou seja, erro quanto à identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, bem como, sobre a possibilidade de a Recorrente pleitear a compensação desses valores retidos indevidamente com os valores que ela reteve dos seus associados a título de pagamento de honorários médicos.

O acórdão embargado deu provimento integral ao Recurso Voluntário e foi assim ementado:

“POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO ENTRE CRÉDITOS DE CSLL, PIS E COFINS, RETIDOS INDEVIDAMENTE E OS DÉBITOS DESSAS MESMAS CONTRIBUIÇÕES RETIDOS E CONFESSADOS ESPONTANEAMENTE.

A Associação é credora do Fisco em razão das retenções indevidas efetuadas pelas tomadoras de serviços sobre os valores pagos à ela, pois além dela não ser a real prestadora do serviço médico sobre o qual incide às contribuições ao PIS, a COFINS e a CSLL, os serviços de intermediação que ela presta não estão sujeitos às referidas retenções, sendo essas indubitavelmente indevidas e passíveis de restituição. A Associação também é devedora do Fisco em razão da retenção e recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a prestação de serviços médicos. Donde se conclui que a Associação é credora e devedora do Fisco em relação aos mesmos tributos e em relação aos mesmos valores, podendo requerer a compensação desses nos termos do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

DO EXCESSO DE FORMALISMO EM DETRIMENTO DAS PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS.

Não se pode primar pelo formalismo em detrimento da apuração dos fatos reais, assim se o contribuinte logrou êxito em demonstrar ser credor e devedor do Fisco em relação aos mesmos valores, a compensação deve ser homologada.”

Desse modo, extrai-se do acórdão embargado que quem deveria efetuar a retenção e o recolhimento das contribuições incidentes sobre a efetiva prestação de serviços médicos são os tomadores de serviços e essa retenção deveria ser em nome do médico pessoa física ou da clínica médica pessoa jurídica que efetivamente prestou o serviço.

Entretanto, no caso dos autos, as tomadoras de serviços procederam à retenção e ao recolhimentos das contribuições incidentes sobre a efetiva prestação de serviço em nome da associação, intermediadora da relação jurídico tributária, razão pela qual esta se tornou credora do fisco e passou a ter legitimidade para pleitear os valores que lhe foram indevidamente retidos.

Além disso, a Associação também passou a ser devedora do Fisco, já que no intuito de corrigir o equívoco, passou a reter e recolher as contribuições sociais incidentes sobre a prestação de serviços médicos de seus associados.

Assim, a conclusão alcançada foi de que a Associação é credora e devedora do Fisco em relação aos mesmos tributos e em relação aos mesmos valores, podendo requerer a compensação desses nos termos do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

A Procuradoria da Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, no qual suscitou o artigo 62 – A do Regimento Interno deste Conselho, o qual dispõe que o julgamento de recurso especial repetitivo vincula os órgãos do CARF e trouxe acórdão proferido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 903.394, assim ementando:

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, 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. Conseqüentemente, 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, 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. 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 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. Conseqüentemente, 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 detêm 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.”

Assim, afirmou que o entendimento do STJ é no sentido de que somente o sujeito passivo da obrigação tem legitimidade para pleitear a restituição do tributo devido, inexistindo legitimidade a terceiro e que tal entendimento deve ser acompanhado pelo CARF.

Por fim, afirmou que o acórdão foi omissivo, pois nada trouxe sobre a compensação do modo procedido pelo contribuinte, que implica em dupla retenção das remunerações dos seus associados, uma vez que ao efetuar a retenção dos valores repassados à associação, não fez a segregação do montante realmente devido aos médicos prestadores do serviço. Desse modo, além de ter valores retidos na primeira operação de repasse, os médicos ainda sofreram nova retenção pelo contribuinte, ao assumir encargo que não lhe cabia.

E o relatório.

## Voto

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Relator.

Conheço dos Embargos opostos pela Fazenda Nacional, entretanto este não merece ser acolhido, senão vejamos.

Versam os presentes autos sobre retenções indevidas relativas à CSLL, PIS e COFINS sofridas pela Associação dos Médicos de Hospitais Privados do DF, na condição de associação civil sem fins lucrativos que apenas intermediava os contratos e os pagamentos efetuados por tomadores de serviços aos médicos e às clínicas reais prestadoras dos serviços médicos, ou seja, erro quanto à identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, bem como, sobre a possibilidade de a Associação pleitear a compensação desses valores retidos indevidamente com os valores que ela reteve dos seus associados a título de pagamento de honorários médicos.

Primeiramente cumpre destacar que o caso em debate trata de **imposto direto** e contribuições dele decorrente.

Nesse ponto, cumpre destacar a diferença entre os tributos diretos e indiretos. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 13ª edição, pág.90) apresenta a distinção nos seguintes termos:

“Uma classificação de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos, é a que divide os tributos em *diretos* e *indiretos*. Os primeiros são devidos “de direito”, pelas mesmas pessoas que “de fato”, suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos “de direito”, por uma pessoa (dita “contribuinte de direito”), mas suportados por outra (“contribuinte de fato”): o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o “contribuinte de fato”; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS).”

Entretanto, o acórdão trazido pela Embargante trata de impostos indiretos. Nesse ponto, cumpre a transcrição de trecho da decisão proferida:

“(…) Subjaz, portanto, a análise da insurgência especial, fundada na alegada violação do artigo 166, do CTN, ao argumento de que as distribuidoras, contribuintes de fato do IPI incidente sobre a fabricação de bebidas, estão legitimadas a requererem a restituição do tributo indevidamente recolhido, por suportarem o ônus do encargo financeiro da exação. De acordo como o substituto processual, *"a cadeia da não-cumulatividade do tributo é encerrada no distribuidor (recorrente), que não terá como repassar o encargo financeiro do IPI que suportou, uma vez que não terá como se compensar na operação subsequente, pois não é contribuinte de direito de tal tributo"*

Uma vez ultrapassado o requisito do prequestionamento, merece conhecimento o recurso especial que se cinge a legitimidade ativa ad causam do "contribuinte de fato" (*in casu*, distribuidoras/revendedoras de bebidas) para pleitear a repetição de indébito decorrente do IPI ("tributo indireto") recolhido pelo "contribuinte de direito" (as

fabricantes de bebidas), incidente sobre os descontos incondicionais, à luz do disposto no artigo 166, do CTN.”

Desse modo, tendo em vista que o acórdão trazido pelo Embargante trata de tributo de natureza distinta daquele trazido no acórdão embargado, não é aplicável o artigo 62 – A do Regimento Interno deste Conselho e não vincula este Conselho.

Além disso, os Embargos opostos não devem prosperar, pois a tese sustentada no acórdão do STJ proferido do julgamento do Resp 903.394 converge com o entendimento adotado no acórdão embargado.

Ora, nos termos do julgado no Resp 903.394, “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.”.

E, ainda: “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.”

E, no caso dos autos, as tomadoras de serviços procederam a retenção e o recolhimento das contribuições de PIS, COFINS e CSLL incidentes sobre a prestação de serviços médicos em nome da associação, como se ela fosse contribuinte. Desse modo, a retenção equivocada por parte das tomadoras de serviços sobre valores pagos à associação, como se esta fosse contribuinte, dá causa ao indébito e, portanto, a associação se torna credora do fisco, já que o efetivo serviço por ela prestado não está sujeito a retenção a fonte.

Por todo o exposto, entendo que os Embargos de Declaração devem ser rejeitados.

*(documento assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator