ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10530.000797/2003-61

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

CÓPIA

Processo nº	10530.000797/2003-61
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-002.123 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de maio de 2013
Matéria	FINSOCIAL
Recorrente	POSTO DE COMBUSTÍVEIS IRARÁ LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do fato gerador: 31/05/2003

SUBISTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ILEGITIMITADE DO CONTRIBUINTE DE FATO.

O contribuinte de fato não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito.

DECISÕES DO STJ. RITO DO 543 C DO CPC. REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA PELOS MENBROS DO CARF.

As decisões do STJ no rito do art. 543 C do CPC devem ser reproduzidas pelos membros do CARF em cumprimento ao disposto no art. 62 A do Regimento Interno.

Recuso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ALEXANDRE GOMES - Relator.

EDITADO EM: 28/01/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes (Relator) e Gileno Gurjão Barreto.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado em face da decisão exarada no Acórdão nº 15-29.660, da 4ª Turma da DRJ/SDR, que por unanimidade de votos, decidiu por julgar improcedente a impugnação apresentada para não reconhecer o direito creditório e considerar a não homologação das compensações.

Adoto, por bem retratar o caso dos autos, o relatório usado no acórdão de impugnação:

> *Trata-se o processo de Manifestação de Inconformidade contra o Parecer e o Despacho nº 3.265 da SAORT/Feira de Santana, proferido em 03/12/2010, fls.145/150, que não reconheceu o direito creditório de Finsocial vinculado ao processo judicial nº 2002.33.00.0001971, referente aos períodos de apuração de setembro/1989 a março/1992, constante do Pedido de Restituição nº26116.11160.020408.1.2.576607 e não homologou a compensação dos débitos declarados na DCOMP 05074.61379.090307.1.3.577209.*
>
> *Consta no despacho decisório que o pedido de reconhecimento de inconstitucionalidade de majoração da alíquota do Finsocial foi julgado procedente ao autor na ação do Mandado de Segurança por este impetrado, tendo transitado em julgado, após recursos de ambas as partes. Além disso, informa que a interessada corretamente protocolou o Pedido de Habilitação na RFB através do processo 10530.001334/200589, que foi devidamente deferido, em 17/10/2005, fl. 44. De acordo com a certidão emitida pelo Judiciário foi declarado o direito de efetuar a compensação do Finsocial recolhido indevidamente com quaisquer tributos.*
>
> *Ocorre que intimado (fl.57) a apresentar os recolhimentos efetuados indevidamente, a interessada apresentou os DARF recolhidos pela empresa Petrobrás Distribuidora S/A, CNPJ 34.274.233/000102.*
>
> *Tratando-se de venda de combustíveis, tributação monofásica, era a Petrobrás responsável pelo recolhimento devido em função das vendas posteriores e, não podendo a interessada, revendedora de combustível, pleitear a restituição/compensação, uma vez que a compensação ou restituição somente pode ser*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

requerida pelo próprio sujeito passivo, art.170 do CTN, no caso, a refinaria, nos termos do art.4º e 5º da Lei nº9.718.

Cientificada do despacho em 18/08/2011, fl.163, e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 14/09/2011, às fls. 164/167, alegando que:

• o Finsocial devido pelos postos varejistas era, conforme Decreto 92.698, de 21/05/1986, art.10, objeto de responsabilidade tributária por substituição progressiva através das distribuidoras;

• assim o posto varejista figurava como contribuinte substituído, e a distribuidora como contribuinte substituto e deste modo não existia DARF pago diretamente pelo posto;

• o título judicial reconheceu a existência de créditos ora vindicados tomando por pressuposto a legitimidade ativa do substituído para pleitear a compensação dos valores pagos, ainda que por substituição;

• transcreve entendimento dos tribunais para reforçar seu argumento;

• a Receita Federal admite a restituição dos tributos ao substituído desde que comprovado que o substituto recolheu o tributo, conforme Acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, 4ª Turma, 1417782, de 26/11/2007 e no presente caso, anexou os DARF comprovando o recolhimento pela substituta;

• requer a reforma do despacho e procedência dos pedidos.

É o Relatório.

No mérito, o acórdão de impugnação decidiu por julgar pela improcedência da manifestação de inconformidade, pelo não reconhecimento do direito tributário e pela não homologação da compensação. A decisão foi justificada no sentido de que *"inexistindo certeza e liquidez do crédito não há como serem tais valores restituídos, razão pela qual não se homologa a compensação dos débitos vinculados."*

Irresignado com o teor do acórdão de impugnação, o contribuinte protocolizou recurso voluntário, aduzindo em síntese que a) "os únicos DARF'S que o posto poderia juntar são aqueles pagos pela Petrobrás, na qualidade de substituta tributária em operações de venda para o posto"; b) "o título judicial reconheceu a existência dos créditos ora vindicados tomando como pressuposto a inegável LEGITIMIDADE ATIVA do substituto para pleitear a compensação dos valores pagos (ainda que por substituição) a título de FINSOCIAL".

É o relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro ALEXANDRE GOMES - Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

A controvérsia versa sobre a possibilidade do contribuinte de fato (Posto de Combustíveis Irará) pleitear restituição de tributos indiretos recolhidos indevidamente pelos chamados contribuintes de direito (Distribuidora de Gasolina).

O STJ a longo dos últimos anos variou bastante sua interpretação sobre esta possibilidade, e até 2010, entendia que o contribuinte de fato possuía legitimidade para repetir o indébito relativo a tributo recolhido indevidamente pelos contribuintes de direito.

Porém, sobreveio nova interpretação da matéria, que culminou com o julgamento do Resp. nº 903394, de Relataria do Min. Luiz Fux, já com o efeito do art. 543-C do CPC, cuja ementa segue abaixo transcrita:

> *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;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Apesar de o caso dos autos não tratar especificamente de distribuidora de bebidas, a matéria pleiteada neste caso é a mesma da discutida no precedente exposto acima.

A partir deste julgamento, forte no que determina o art. 62 A do Regimento Interno do CARF, tal decisão passa a ser de aplicação obrigatória no âmbito deste colegiado, motivo pelo qual deve ser declarada a ilegitimidade passiva da Recorrente em pleitear esta restituição.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1o, da Lei no 9.784/1999, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por ALEXANDRE GOMES
Impresso em 25/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA