



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10660.001150/99-70  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-003.007 – 3ª Turma  
**Sessão de** 4 de junho de 2014  
**Matéria** Restituição Finsocial  
**Recorrente** POSTO DO VOVÔ LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/03/1992

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA.

Somente o contribuinte substituto tem a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, que dava provimento. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nanci Gama e Rodrigo Cardozo Miranda votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Júlio César Alves Ramos, Nanci Gama, Rodrigo da Costa Pôssas, Rodrigo Cardozo Miranda, Joel Miyazaki, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Ricardo Paulo Rosa, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência fundado interposto pelo sujeito passivo, em face do Acórdão n.º 3201-00.164, assim ementado:

### *OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Período de apuração: 01/09/1989 a 31/03/1992*

*O deferimento do pedido de restituição do Finsocial incidente no comércio de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, se formulado por comerciante varejista de combustível, substituído tributário, depende da demonstração de que o requerente suportou o encargo decorrente de tal incidência, não o repassando para o preço cobrado do consumidor final.*

### *RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.*

A contribuinte acima identificada requereu em 30/06/1999 a restituição de valores recolhidos a título de Contribuição para o Finsocial. referentes aos pagamentos das quantias excedentes à alíquota de 0,5% (meio por cento).

Por meio da Decisão SASIT/DNS n.º 10665.00175/00 (fls. 38/43). exarada pela Delegacia da Receita Federal em Divinópolis/MG em 18/12/2000, foi indeferida a solicitação da requerente. A razão apontada para tanto foi o decurso do prazo decadencial previsto no art. 168 da Lei n.º 5.172/66 (CTN) e no Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26 de novembro de 1999.

A interessada manifestou sua inconformidade, às fl s. 45/47, onde resumiu seu pleito à fl. 47:

- a) – se não houve homologação expressa, a homologação tácita do recolhimento referente ao primeiro fato gerador considerado inconstitucional se deu em outubro de 1994 e o prazo para se pleitear a restituição extinguiu-se em outubro de 1999, conforme jurisprudência citada, após, portanto, o protocolo do pedido formulado pela recorrente;
- b) – o direito do contribuinte pleitear a restituição iniciou-se em 30/08/95, data da publicação da MP n.º 1.110, começando nesta data a contagem do prazo de 5 (cinco) anos, extinguindo-se portanto somente em agosto do ano 2000;
- c) – o contribuinte pleiteante da restituição e o comerciante varejista e não o distribuidor.

A solicitação foi indeferida pela DRJ sob o fundamento de “decadência do direito de pleitear a compensação”.

O primeiro recurso voluntário foi provido, afastando a decadência, e os autos retornaram à DRF que exarou um novo despacho decisório analisando e negando o pedido, agora com análise do mérito.

Em nova decisão, a DRJ indeferiu novamente a solicitação, porém sob a fundamentação, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Período de apuração: 01/09/1989 a 31/03/1992*

*Restituição. Compensação.*

*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.*

*Solicitação Indeferida*

Foi apresentado o Recurso Voluntário acrescentando-se a defesa quanto ao mérito propriamente dito e cujo fundamento (falta de comprovação do não repasse) se baseou a DRJ para negar a nova manifestação de inconformidade.

O Recurso voluntário foi negado conforme fundamentação contida na ementa tranposta acima.

O contribuinte interpôs Recurso Especial e a PGFN apresentou contrarrazões..

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso interposto pelo contribuinte é tempestivo porém não atende ao requisito da legitimidade ativa, conforme se demonstrará abaixo.

### **Ilegitimidade ativa**

Primeiramente devemos esclarecer que não se trata de tributos indiretos, em que existe a presunção do repasse, ao consumidor final, dos tributos pagos pelo contribuinte de direito.

Trata o presente caso de substituição tributária determinada por lei em que o comerciante varejista de combustíveis é substituído, para fins de recolhimento do Finsocial, pelo distribuidor de combustíveis. E ele que figura no polo ativo do presente pedido de restituição.

Nos termos do artigo 10 do Decreto n° 92.698, de 21.05.1986, que aprova o Regulamento da contribuição para o FINSOCIAL, bem como o artigo 40 da LC n°70/91, os distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes são os responsáveis pela contribuição devida pelos varejistas desses produtos. Assim, o contribuinte de direito é o distribuidor.

A jurisprudência diverge quanto a legitimidade passiva no presente caso. Como não se trata dos tributos que por sua natureza comportem a transferência do respectivo encargo, mas de uma contribuição social, não se pode admitir que o substituído pleiteie, em nome próprio, a restituição de tributos supostamente recolhidos pelo substituto, no caso o distribuidor de combustíveis.

Colacionamos uma decisão do TRF da 1ª região que elucida bem a questão.

*“Ementa: .... I. Somente o contribuinte de direito, ou seja, aquele que tem obrigação legal de recolher o tributo, pode pedir a sua restituição, devendo, ainda, quando houver repassado esse ônus a terceiro, exibir autorização deste para a repetição (CTN, arts. 165 e 166).*

*II. Não tem legitimidade ativa para ação de repetição de indébito tributário o contribuinte de fato, a quem é repassado o tributo no preço de aquisição do produto industrializado. ....” (TRF-1ª Região. AMS 2002.33.00.003803-8/BA. Rel.: Des. Federal Antônio Ezequiel da Silva. 7ª Turma. Decisão: 11/09/07. DJ de 23/11/07, p. 132.)*

Em sentido contrário:

*“Ementa.... Possuem legitimidade ativa para pleitear a restituição da COFINS e do PIS os comerciantes varejistas de combustíveis, porquanto são eles que arcam com o ônus econômico da tributação, embora o recolhimento se dê sob o regime de substituição tributária ‘para a frente’. (...)” (TRF4, 2ª T., AC 2000.71.08.011576-0/RS. Des. Fed. Vilson Darós, set/02)*

Com efeito, somente o contribuinte substituto tem a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito e, assim mesmo, sob condição da comprovação de não ter repassado o encargo. O art. 168 do CTN trata do contribuinte de direito e estabelece condições para que se possa ter o direito a restituição.

O próprio STJ já decidiu, em sede de recurso repetitivo, que o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa para pleitear a restituição. Eis recurso repetitivo.

#### EMENTA

*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. *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 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, 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, 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).



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 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”. (REsp 903394 AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010)*

Pelo exposto, nego provimento ao recurso interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas