



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13840.000059/2011-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.226 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2021
Recorrente VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RECOLHIMENTO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Em caso de pedido de restituição, é ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar o recolhimento indevido, bem como a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2006

CIDE-COMBUSTÍVEIS. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE.

O consumidor final não tem legitimidade ativa para interpor pedido de restituição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidente sobre operações com combustíveis. Não cabe ao "contribuinte de fato" pleitear a restituição do indébito relativo ao recolhimento efetuado pelo "contribuinte de direito", uma vez que aquele não integra a relação jurídica tributária pertinente. Aplicando os critérios da relação jurídica tributária à Cide-combustíveis, conforme art. 2º da Lei 10.336/01, o sujeito passivo é o produtor, formulador e importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis relacionados no artigo 3º do mesmo Diploma Legal.

CIDE-COMBUSTÍVEIS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO SOB FUNDAMENTO DE DESVIO DE FINALIDADE. DESTINAÇÃO DA ARRECADAÇÃO.

A eventual aplicação dos recursos da CIDE-Combustíveis fora de sua destinação constitucional não gera direito à repetição de indébito. A obrigação tributária surge e se aperfeiçoa com a simples ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN), não estando sua validade condicionada à destinação dos recursos arrecadados. O artigo 165 do CTN não prevê o desvio de finalidade como fundamento de repetição do indébito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

O pedido inicial que originou o presente litígio foi motivado pela Contribuinte com os seguintes argumentos:

- ✓ Em razão dos artigos 149 e 177 da Constituição Federal, a contribuição da CIDE 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 CIDE-Combustível foi formalmente instituída pela Lei nº 10.336/2001, alterada pela Lei 10.363/2002, que estabeleceu novas alíquotas e a destinação e objetivos essenciais desse programa, com obrigatória vinculação entre os valores arrecadados com a CIDE e a sua aplicação;

- ✓ Entretanto, a destinação dos valores arrecadados não foram fielmente aplicados, ocorrendo um verdadeiro desvio de finalidade sobre os recolhimentos;
- ✓ A instituição da CIDE, sob suas várias áreas de incidência, principalmente no tocante aos combustíveis, só veio a favorecer os interesses da União, uma vez que muitos dos recursos advindos pela sua aquisição não foram destinados aos objetivos por ela estabelecidos, sendo, portanto, destinada unicamente para possibilitar ao governo um encerramento de contas com superávit;
- ✓ Conclui-se, portanto, que os valores recolhidos a título da CIDE são abusivos e indevidos, pois nunca foram empregados na finalidade legalmente prevista, ou se o foram ocorreram em percentual muito aquém do previsto, não descaracterizando o exagero da imposição e habilitando os contribuintes a restituírem importâncias pagas a essa contribuição.
- ✓ Resta, pois, demonstrado o latente direito creditório consubstanciado na integral recomposição ao patrimônio de quem o despendeu. Isto porque, o contribuinte ao efetuar os recolhimentos, presume, sob a égide da boa-fé, que os respectivos valores serão canalizados à finalidade que lhe é devida, podendo, desta forma, pleitear a restituição dos valores e utilizar-se desses créditos para promover, segundo a legislação aplicável, a quitação de tributos de administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A Delegacia da Receita Federal de Limeira/SP analisou o pedido e proferiu o Despacho Decisório de e-fls. 29-31, indeferindo a restituição por falta de competência da Receita Federal do Brasil para se manifestar a respeito de aplicação dos recursos da Cide-Combustível, além de não haver prova de seu recolhimento.

Concluiu a Unidade de Origem que o controle e a verificação da aplicação dos recursos e de suas sanções por descumprimento, mesmo que houvesse provas, não é de competência da Receita Federal do Brasil e não implica em restituição do valor recolhido. Fundamentou, ainda, que a Lei n.º 10.866/2004 incluiu à Lei n.º 10.336/2001 o artigo 1º-A, cujo parágrafo 13 determina que a sanção a ser aplicada é a suspensão do saque dos valores da conta vinculada, quando não houver cumprimento do programa de trabalho para utilização dos recursos.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente através do Acórdão nº 12-064.828, proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2006

CIDE-COMBUSTÍVEIS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO SOB FUNDAMENTO DE DESVIO DE FINALIDADE.

A eventual aplicação dos recursos da Cide-Combustíveis fora de sua destinação constitucional não gera direito à repetição de indébito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica, com Abertura de Documento em data de 29/04/2014 (e-fls. 89) e Ciência Eletrônica por Decurso de Prazo em data de 07/05/2014 (e-fls. 90).

O Recurso Voluntário de e-fls. 92-113 foi interposto por meio de protocolo físico perante a DRF de Limeira/SP em 21/05/2014, pelo qual reiterou os argumentos demonstrados em manifestação de inconformidade e pediu a reforma do acórdão, com a restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de CIDE-Combustível, indicados na planilha anexada ao pedido inicial, com as atualizações monetárias incidentes. Igualmente pediu pela homologação das compensações porventura realizadas, valendo-se dos créditos objeto do Pedido de Restituição em análise.

Através do Despacho de Encaminhamento de fls. 115 o processo veio para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Do objeto do presente litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Restituição dos valores pagos a título de CIDE-Combustíveis no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2006, no montante de R\$ 1.441.216,01 (hum milhão, quatrocentos e quarenta e um mil, duzentos e dezesseis reais e um centavo) com as atualizações monetárias correspondentes, conforme planilha anexada às fls. 13 e abaixo colacionada:

Mês	Diesel		CIDE		
	Litros	Alíquota	Original	SELIC	Atualizado
jan-06	1.022.000,00	0,070	71.540,00	38.982,15	110.522,15
fev-06	1.095.000,00	0,070	76.650,00	40.678,16	117.328,16
mar-06	1.350.000,00	0,070	94.500,00	49.130,55	143.630,55
abr-06	1.060.000,00	0,070	74.200,00	37.626,82	111.826,82
mai-06	1.190.000,00	0,070	83.300,00	41.258,49	124.558,49
jun-06	1.150.000,00	0,070	80.500,00	38.929,80	119.429,80
jul-06	1.050.000,00	0,070	73.500,00	34.618,50	108.118,50
ago-06	1.262.000,00	0,070	88.340,00	40.671,74	129.011,74
set-06	1.130.000,00	0,070	79.100,00	35.555,45	114.655,45
out-06	1.200.000,00	0,070	84.000,00	36.901,20	120.901,20
nov-06	1.220.000,00	0,070	85.400,00	36.670,76	122.070,76
dez-06	1.200.000,00	0,070	84.000,00	35.162,40	119.162,40
Total	13.929.000,00		975.030,00	466.186,01	1.441.216,01

A Recorrente alegou em pedido inicial (e-fls. 4-13) que é contribuinte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, por força dos artigos 149 e 177 da Constituição Federal e Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, com incidência sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Conforme relatório, o pedido de restituição teve por argumento que não foi dada a devida destinação constitucional aos valores arrecadados a título de CIDE-Combustíveis.

Em síntese, a Recorrente abordou as seguintes matérias em peça recursal:

- ✓ Alegada legitimidade ativa da Recorrente para pleitear a restituição no presente caso;
- ✓ Alegado desvio de finalidade na destinação do valor arrecadado e consequente inexigibilidade da Contribuição;
- ✓ Competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- ✓ Comprovação do efetivo recolhimento da contribuição pela Recorrente.

Delimitado o objeto deste processo, passo à análise dos argumentos de defesa.

3. Preliminarmente. Da alegada ilegitimidade da Recorrente para pleitear a restituição da CIDE-Combustíveis.

Com relação à alegação da defesa sobre a legitimidade da Recorrente para pleitear a restituição em análise, justificou a parte que adquiriu a totalidade dos produtos inerentes à sua atividade na qualidade de sujeito final da operação tributável da CIDE, suportando integralmente com os valores lançados em toda a sua cadeia tributária e, com isso, arcando inteiramente com a repercussão do tributo ao adquirir do contribuinte de direito.

Invocando a incidência do artigo 166 do Código Tributário Nacional, alega a Recorrente que sua legitimidade decorre do fato de que as alíquotas da CIDE-Combustíveis são embutidas no valor do produto combustível comercializado, resultando no efetivo pagamento da contribuição.

Sem razão à Contribuinte.

Inicialmente, cumpre destacar que assim dispõe a Lei nº 10.336, de 19/12/2001, que instituiu a CIDE-Combustíveis:

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.

Art. 3º A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de:

I – gasolinas e suas correntes;

II - diesel e suas correntes;

III – querosene de aviação e outros querosenes;

IV - óleos combustíveis (fuel-oil);

V - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e

VI - álcool etílico combustível.

A Recorrente trata-se de contribuinte de fato por ter adquirido e consumido os produtos onerados por tal contribuição. Todavia, não detém legitimidade ativa para pleitear restituição de valores pagos a título de tributo indireto recolhido pelo contribuinte de direito, uma vez que não integra a relação jurídica tributária pertinente.

Ademais, aplicando os critérios da relação jurídica tributária à Cide-Combustíveis, temos que o sujeito ativo é a União, enquanto o sujeito passivo (contribuinte), nos termos do artigo 2º da Lei 10.336/01, acima citado, é o produtor, o formulador e o importador (pessoa física ou jurídica) dos combustíveis elencados no art. 3º do mesmo Diploma Legal, igualmente colacionado.

Destaco o julgamento do Recurso Especial nº 903.394/AL, de relatoria do Eminente Ministro Luiz Fux, julgado sob o regime de recurso repetitivo pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pelo qual foi afastada a legitimidade ativa de contribuintes de fato pleitearem restituição de tributo indireto, sob o argumento de que somente o contribuinte de direito tem essa prerrogativa.

Vejamos a Ementa do julgado em referência:

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, 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 impositivo 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 escoreito 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. **(sem negritos no texto original)**

Especificamente com relação à CIDE-Combustíveis, colaciono o julgamento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.160.826/PR, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Herman Benjamin, conforme Ementa abaixo:

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

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

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.

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. **(sem negritos no texto original)**

Este Tribunal Administrativo, em julgamentos de casos análogos, já proferiu decisões no mesmo sentido, conforme Ementas abaixo colacionadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

CIDE-COMBUSTÍVEL. RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE O consumidor final não tem legitimidade ativa para invocar restituição da CIDE incidente sobre operações com combustíveis, mas sim o contribuinte (produtor, formulador e importador, pessoa física ou jurídica) que tenha relação jurídica pessoal e direta com o fato gerador dessa contribuição.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO. (Acórdão nº 3201-001.275 - PAF nº 10120.000807/2010-10, Conselheira Relatora: Mércia Helena Trajano Damorim)

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 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. **(Acórdão nº 3301-006.127 - PAF nº 10120.008407/2008-38, Conselheiro Relator: Ari Vendramini)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2004

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. **(Acórdão nº 3302-009.690 - PAF nº 13840.000092/2009-24, Conselheiro Relator: Gilson Macedo Rosenberg Filho)**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2003

INDÉBITOS. CIDE-COMBUSTÍVEIS. RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE.

O consumidor final não tem legitimidade ativa “ad causam” para interpor pedido de restituição da contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidente sobre operações com combustíveis, mas sim o distribuidor destes.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO (Acórdão nº 3301-01.403 - PAF nº 10120.008408/2008-82, Conselheiro Relator: José Adão Vitorino de Moraes)

Portanto, a Recorrente não tem legitimidade para pleitear a restituição da contribuição em análise, motivo pelo qual deve ser negado provimento ao recurso neste ponto.

4. Mérito

4.1. Do alegado desvio de finalidade na destinação do valor arrecadado e consequente inexistência da CIDE-Combustíveis.

Como bem ponderado pelo Ilustre Julgador de primeira instância, em que pese a compreensível indignação da Requerente, o pleito restitutivo no caso em apreço não tem cabimento, uma vez que, mesmo que estivesse cabalmente provado o desvio de finalidade na aplicação dos recursos da CIDE-Combustíveis, tal fato não justificaria a devolução dos valores pagos a título de tal contribuição, uma vez que a obrigação tributária surge e se aperfeiçoa com a simples ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN), não estando sua validade condicionada à correta destinação.

Com isso, a mera confirmação da ocorrência do fato gerador independe de qualquer evento futuro vinculado à utilização dos valores arrecadados.

Por sua vez, o artigo 165 do Código Tributário Nacional, de fato não prevê o desvio de finalidade como fundamento de repetição do indébito. Vejamos o que dispõe o texto legal:

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.

Com isso, eventual desvio de finalidade na aplicação e destinação dos recursos da CIDE-Combustível, ao que pese gerar a responsabilidade e punição do agente público infrator, não torna indevida a contribuição, na forma pretendida pela Recorrente.

Por tais razões, igualmente deve ser negado provimento ao recurso neste ponto.

4.2. Da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Com relação à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para análise do pedido em litígio, argumentou a Recorrente que, nos termos da Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007 e alterações posteriores, a via administrativa é válida para apreciação do pedido, especialmente pelo fato de não estar questionando a legalidade da cobrança, mas sim a inexigibilidade em decorrência do constatado desvio de finalidade que incorreu o Governo Federal quando da utilização dos recursos provenientes desta contribuição, cabendo à SRF não somente promover a arrecadação de tributos, impostos e contribuições, mas também fiscalizar a aplicação e destinação dos valores arrecadados.

Sem razão à defesa.

Eventual desvio no repasse da arrecadação da CIDE resulta em desvio de receita orçamentária passível de responsabilização do infrator. E, a partir da edição da Lei nº 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa), oportunizou-se um instrumento capaz de perseguir atos atentatórios aos princípios previstos no caput do art. 37 da Constituição Federal.

Ademais, não cabe ao contribuinte ou ao órgão arrecadador a ulterior destinação do recurso financeiro ingressado através da quitação do tributo.

Como fundamentado em r. voto que conduziu o Acórdão nº 3302-009.690, proferido em julgamento ao PAF nº 13840.000092/2009-24, de relatoria do Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, cuja ementa está acima reproduzida, destaco que o controle e a verificação da aplicação dos recursos e de suas sanções por descumprimento não é de competência da RFB. Tanto que a Lei nº 10.866, de 2004 incluiu à Lei nº 10.336/2001 o artigo 1º-A, cujo parágrafo 13º determina que a sanção a ser aplicada é a suspensão do saque dos valores da conta vinculada, quando não houver cumprimento do programa de trabalho para utilização dos recursos. Vejamos o que dispõe o texto legal:

Art. 1º-A A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal, para ser aplicado, obrigatoriamente, no financiamento de programas de infra-estrutura de transportes, o percentual a que se refere o art. 159, III, da Constituição Federal, calculado sobre a arrecadação da contribuição prevista no art. 1º desta Lei, inclusive os respectivos adicionais, juros e multas moratórias cobrados, administrativa ou judicialmente, deduzidos os valores previstos no art. 8º desta Lei e a parcela desvinculada nos termos do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

(...)

§7º Os Estados e o Distrito Federal deverão encaminhar ao Ministério dos Transportes, até o último dia útil de outubro, proposta de programa de trabalho para utilização dos recursos mencionados no **caput** deste artigo, a serem recebidos no exercício subsequente, contendo a descrição dos projetos de infra-estrutura de transportes, os respectivos custos unitários e totais e os cronogramas financeiros correlatos.

(...)

§10 Os saques das contas vinculadas referidas no § 1º deste artigo ficam condicionados à inclusão das receitas e à previsão das despesas na lei orçamentária estadual ou do Distrito Federal e limitados ao pagamento das despesas constantes dos programas de trabalho referidos no § 7º deste artigo.

§11 Sem prejuízo do controle exercido pelos órgãos competentes, os Estados e o Distrito Federal deverão encaminhar ao Ministério dos Transportes, até o último dia útil de fevereiro, relatório contendo demonstrativos da execução orçamentária e financeira dos respectivos programas de trabalho e o saldo das contas vinculadas mencionadas no §1º deste artigo em 31 de dezembro do ano imediatamente anterior.

(...)

§13 No caso de descumprimento do programa de trabalho a que se refere o § 7º deste artigo, o Poder Executivo Federal poderá determinar à instituição financeira referida no §1º deste artigo a suspensão do saque dos valores da conta vinculada da respectiva unidade da federação até a regularização da pendência. (sem negritos no texto original)

Com isso, conclui-se que a destinação dos recursos oriundos da CIDE-Combustíveis não é matéria de competência da Receita Federal do Brasil, existindo dispositivo legal específico a ser aplicado no caso de seu descumprimento, além de órgãos de fiscalização competentes para verificar sua correta aplicação.

Portanto, está correta a DRJ ao confirmar a conclusão apontada pela Unidade de Origem, motivo pela qual igualmente deve ser negado provimento ao recurso neste ponto.

4.3. Da ausência de comprovação do efetivo recolhimento da contribuição pela Recorrente.

A Unidade de Origem apontou que sequer há documento apresentado pela Contribuinte, passível de comprovar o recolhimento da Cide-Combustível no período pleiteado.

Argumentou a defesa que a inexistência de DARF's de recolhimento da CIDE-Combustíveis em seu nome se justifica, uma vez que não é contribuinte de direito, mas sim contribuinte de fato da contribuição, não estando seu ônus representado em DARF, mas sim pelas Notas Fiscais de aquisição dos combustíveis.

Considerando os fundamentos já demonstrados neste voto, reitero que não há que se falar em contribuinte com legitimidade para pleitear restituição.

Por sua vez, cumpre consignar que nem mesmo as Notas Fiscais mencionadas pela Recorrente foram trazidas aos presentes autos, cingindo-se a instruir o pedido inicial com a planilha já colacionada neste voto.

Por sua vez, em se tratando de pedido de restituição, é ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar os valores efetivamente recolhidos, bem como eventual liquidez e certeza do direito creditório alegado, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Portanto, está correta a DRJ ao confirmar a conclusão apontada pela Unidade de Origem, com relação à ausência de comprovação do efetivo recolhimento da CIDE-Combustíveis no período pleiteado, motivo pelo qual deve ser mantida a decisão recorrida.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos