



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13840.000082/2010-22  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-009.691 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2020  
**Recorrente** EXPRESSO CRISTÁLIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)**

Ano-calendário: 2005

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinthians Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

**EXPRESSO CRISTÁLIA LTDA**  
**CNPJ N.º 46.379.152/0001-48**

| Mês          | Diesel              |          | CIDE              |                  |                   |
|--------------|---------------------|----------|-------------------|------------------|-------------------|
|              | Litros              | Alíquota | Original          | SÉLIC            | Atualizado        |
| jan-05       | 140.000,00          | 0,070    | 9.800,00          | 6.260,24         | 16.060,24         |
| fev-05       | 225.000,00          | 0,070    | 15.750,00         | 9.868,95         | 25.618,95         |
| mar-05       | 170.000,00          | 0,070    | 11.900,00         | 7.274,47         | 19.174,47         |
| abr-05       | 165.000,00          | 0,070    | 11.550,00         | 6.897,66         | 18.447,66         |
| mai-05       | 175.000,00          | 0,070    | 12.250,00         | 7.131,95         | 19.381,95         |
| jun-05       | 195.000,00          | 0,070    | 13.650,00         | 7.730,00         | 21.380,00         |
| jul-05       | 170.000,00          | 0,070    | 11.900,00         | 6.559,28         | 18.459,28         |
| ago-05       | 175.000,00          | 0,070    | 12.250,00         | 6.548,85         | 18.798,85         |
| set-05       | 195.000,00          | 0,070    | 13.650,00         | 7.092,54         | 20.742,54         |
| out-05       | 200.000,00          | 0,070    | 14.000,00         | 7.077,00         | 21.077,00         |
| nov-05       | 170.000,00          | 0,070    | 11.900,00         | 5.851,23         | 17.751,23         |
| dez-05       | 175.000,00          | 0,070    | 12.250,00         | 5.843,25         | 18.093,25         |
| <b>Total</b> | <b>2.155.000,00</b> |          | <b>150.850,00</b> | <b>84.135,42</b> | <b>234.985,42</b> |

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de Pedido de Restituição formalizado em 28/01/2010 (fls. 03/14), no valor de R\$ 234.985,42, em que a Interessada pleiteia a devolução da CIDE/COMBUSTÍVEIS recolhida no período de janeiro a dezembro de 2005, sob o argumento de que o produto da arrecadação da referida contribuição teria sido desviado de sua destinação constitucional.

O pleito foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira - SP, com base nos seguintes fundamentos (fls. 38/39):

*O contribuinte não apresenta nenhum documento que comprove que recolheu os valores objeto do pedido de restituição, o que por si só afasta seu direito, pois sem recolhimento não há o que ser restituído, nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional.*

*Ainda que assim não fosse, a Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001 ao instituir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível elegeu como seu fato gerador as operações de importação ou comercialização realizadas no mercado interno pelo produtor, formulador e importador, pessoa física ou jurídica, de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo e álcool etílico combustível.*

*De acordo com o artigo 13 desta lei, é competência da RFB a administração e a fiscalização da Cide, ou seja, verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito*

*passivo e indicar o “quantum” a que se refere o crédito tributário, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.*

*O controle e a verificação da aplicação dos recursos e de suas sanções por descumprimento, mesmo que houvesse provas, o que não ocorre no presente caso, não é de competência da RFB e não implica a restituição do valor recolhido, tanto que a Lei nº 10.866, de 2004 incluiu à Lei nº 10.336/2001 o artigo 1ºA, 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:*

*"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."*

*Ainda que o contribuinte trouxesse provas de que não ocorreu a devida aplicação da Cide, a RFB não tem competência para apreciar a matéria, o que ensejaria a prévia manifestação dos órgãos competentes para identificar o ente político que deixou de aplicá-la ou a aplicou indevidamente, o período em que o fato ocorreu e de quais unidades da federação os contribuintes da Cide teriam direito à restituição.*

*Considerando que a destinação dos recursos oriundos da Cide não é matéria de competência da RFB e que existe dispositivo legal específico a ser aplicado no caso de seu descumprimento, além de órgãos de fiscalização competentes para verificar sua correta aplicação e que sequer há documento que comprove que o contribuinte recolheu a Cide-combustível no período pleiteado, proponho que seja indeferido o pedido de restituição"*

Cientificada do despacho decisório em 19/08/2013 (AR fl. 42), a Interessada apresentou manifestação de inconformidade em 17/09/2013, alegando, em apertada síntese, que (fls. 44/67):

o art. 149 da Constituição Federal, que institui a regra-matriz de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico, dispõe que esta espécie tributária possui destinação específica, vinculada ao seu propósito de criação;

o art. 177, § 4º, inciso II, da Constituição Federal (incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001), determina, por sua vez, que os recursos arrecadados pela Cide-Combustíveis deverão ser destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes;

a despeito deste mandamento constitucional, os recursos arrecadados com a cobrança da Cide-Combustíveis têm sido desviados de sua finalidade, fato este comprovado por diversas decisões do Tribunal de Contas da União;

ao contrário do que a alega a autoridade *a quo*, a Secretaria da Receita Federal tem, sim, competência para fiscalizar a aplicação e a destinação dos recursos arrecadados com os tributos e contribuições por ela administrados, conforme dispõe seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30/04/2007;

a Requerente, como consumidora final do produto tributado, suporta efetivamente o ônus financeiro da Cide/Combustíveis e, sendo assim, é parte legítima para requerer a restituição, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional;

a ausência de *Darfs* que comprovem o recolhimento da Cide/Combustíveis não justifica o indeferimento do pedido de restituição, afinal a Requerente não é contribuinte de direito, mas o é de fato; nesta condição, pode comprovar o indébito através das notas fiscais de aquisição dos combustíveis;

Em 13 de maio de 2014, através do **Acórdão nº 12-65.311**, a 15ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, no sentido de não reconhecer o direito creditório pleiteado.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 23 de maio de 2014, às e-folhas 91.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de junho 2014, às e-folhas 93, de e-folhas 94 à 115.

Foi alegado:

- Do direito;
- Do contestado desvio de finalidade;
- Da inexigibilidade da Contribuição;
- Da Competência da Receita Federal do Brasil;
- Da legitimidade da Recorrente em pleitear a restituição;
- Do cálculo utilizado para a restituição.

### - O PEDIDO

Diante dos argumentos retro apresentados aguarda a RECORRENTE:

1. seja o presente Recurso Voluntário acolhido, provido e deferido em todos os seus termos, determinando-se a reforma integral do Acórdão ora combatido, DRJ/RJ1- 12-65.311, proferido pela 15ª Turma de Julgamento, aos 13/05/2014, dos valores que pagou a título de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE-COMBUSTÍVEL, corrigidos monetariamente por índices que reflitam a real variação inflacionária do período.
2. Sejam homologadas as compensações porventura realizadas pela RECORRENTE valendo-se dos créditos objeto do Pedido de Restituição nº. 13840.000082.2010-22
3. sejam obstados eventuais atos de cobrança ou atos constritivos de direito, inclusive no que diz respeito a inscrição em Dívida Ativa da União, e expedição de Certidão Conjunta Positiva com Efeito de Negativa de Débitos Relativos a Tributos Federais e à Dívida Ativa da União, tudo por ser da mais colimada ordem de direito.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

#### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 23 de maio de 2014, às e-folhas 91.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de junho 2014, às e-folhas 93.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

#### **Da Controvérsia.**

Foram alegadas as seguintes questões:

- Do direito;
- Do contestado desvio de finalidade;
- Da inexigibilidade da Contribuição;
- Da Competência da Receita Federal do Brasil;
- Da legitimidade da Recorrente em pleitear a restituição;
- Do cálculo utilizado para a restituição.

Passa-se à análise.

Trata o presente processo de pedido de restituição da quantia de R\$ 234.985,42 oriunda de recolhimentos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide Combustível, de que trata a Lei n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001, sob o argumento de que no período de janeiro a dezembro de 2005, não foi dada a devida destinação aos valores arrecadados.

A Delegacia da Receita Federal de Limeira-SP, por meio do Comunicado N° 13840/489/2013 - DRF/LIMEIRA, indeferiu o Pedido de Restituição apresentado, sob o argumento de que o contribuinte-Requerente não se enquadrava na condição de contribuinte da CIDE bem como na falta de comprovação do mencionado desvio de recursos da CIDE.

Desta decisão a RECORRENTE ofertou a sua Manifestação de Inconformidade, tendo a 15ª Turma da DRJ/RJ1, julgado improcedente referido recurso ao argumento de que o desvio de finalidade não geraria direito de restituição.

#### - Da legitimidade.

É alegado às folhas 18 do Recurso Voluntário:

Outrossim, e uma vez evidenciado o direito de repetir os valores pagos a título de CIDE, entende a **RECORRENTE** ser necessário também evidenciar a sua legitimidade para pleitear a restituição.

Isto porque, o direito da **RECORRENTE** de formular o presente Pedido de Restituição decorre da atividade por ela desenvolvida e, consequentemente, da sua condição de consumidora final do produto, que sofreu a incidência da contribuição, suportando verdadeiramente, quando da compra de combustíveis, a inclusão da CIDE no preço comercializado, assumindo inteiramente o ônus ou encargo financeiro respectivo.

A Lei n° 10.336, de 19/12/2001, que instituiu a CIDE-COMBUSTÍVEIS estabelece :

“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.”

No presente caso, a recorrente não é contribuinte da CIDE-COMBUSTÍVEL por não se enquadrar neste dispositivo legal. Nesta condição, é contribuinte de fato por ter adquirido e consumido os produtos onerados por tal contribuição. Assim, ao contrário do seu entendimento, o contribuinte de direito que tem legitimidade para pleitear restituição de CIDE-COMBUSTÍVEL paga indevidamente e/ ou a maior, nos termos da Lei nº 10.336, de 2001, art. 2º, citado e transcrito anteriormente, é o produtor, o formulador e o importador que comercializou o produto.

O “contribuinte de fato” não detém legitimidade ativa para pleitear restituição de valores pagos a título de tributo indireto recolhido pelo “contribuinte de direito”, por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme prova ementa do julgamento do REsp 1.160.826/PR, transcrita a seguir:

“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."

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

**- A competência da Receita Federal do Brasil e o direito aplicável à época do fato gerador.**

A Lei n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001 ao instituir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível elegeu como seu fato gerador as operações de importação ou comercialização realizadas no mercado interno pelo produtor, formulador e importador, pessoa física ou jurídica, de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo e álcool etílico combustível.

De acordo com o artigo 13 desta lei, é competência da RFB a administração e a fiscalização da Cide, ou seja, verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo e indicar o "quantum" a que se refere o crédito tributário, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

O controle e a verificação da aplicação dos recursos e de suas sanções por descumprimento não é de competência da RFB e não implica a restituição do valor recolhido, tanto que a Lei n.º 10.866, de 2004 incluiu à Lei n.º 10.336/2001 o artigo 1ºA, 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:

"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.”

Quanto à questão da competência da Receita Federal do Brasil, a destinação dos recursos oriundos da Cide não é matéria de sua competência e que existe dispositivo legal específico a ser aplicado no caso de seu descumprimento, além de órgãos de fiscalização competentes para verificar sua correta aplicação e que sequer há documento que comprove que o contribuinte recolheu a Cide-combustível no período pleiteado.

#### **- O desvio de finalidade.**

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se manifestou, folhas 04 e 05 daquele documento:

Ora, em que pese a compreensível indignação da Requerente, o pleito restitutório, no caso em apreço, não tem cabimento. Ainda 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.

É preciso entender que a obrigação tributária surge e se aperfeiçoa com a simples ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN). Sua validade não está condicionada à correta destinação dos recursos arrecadados.

Reputa-se, por sua vez, ocorrido o fato gerador do tributo, e consideram-se existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável (art. 116, caput, do CTN).

Ou seja: — a confirmação da ocorrência do fato gerador independe de qualquer evento futuro vinculado à utilização do produto arrecadado.

O próprio CTN, ao tratar das situações que ensejam a restituição de tributos, não prevê o desvio de finalidade como fundamento de repetição do indébito:

“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”.

A eventual aplicação dos recursos da Cide/Combustíveis fora de sua destinação constitucional desafia, sem sombra de dúvida, a impugnação do ato normativo desviante e até mesmo a responsabilização do agente público infrator, com base na Lei nº 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa). Mas não torna indevida a contribuição que era e continua sendo devida.

Kiyoshi Harada nos ensina que “ **a relação jurídico-tributária existente entre o fisco e o contribuinte extingue-se com o pagamento do imposto, sendo-lhe irrelevante a ulterior destinação do recurso financeiro ingressado.**” ( autor citado, in *Direito Financeiro e Tributário*, 14ª edição, São Paulo, Atlas, 2005).

Portanto, após a arrecadação do tributo, a sua destinação fará parte de outra etapa, já relacionada com o Direito Financeiro, pois que deverá ter sua destinação constante de lei orçamentária.

Esse entendimento é corolário direto do artigo 40, inciso II do Código Tributário Nacional:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

É alegado às folhas 07 do Recurso Voluntário:

Em relação ao desvio de finalidade da CIDE COMBUSTÍVEIS, a **RECORRIDA** chegou a reconhecer a sua ocorrência, mas também a legitimidade de sua cobrança ao argumento de que a validade da contribuição ao residiria na destinação dos seus recursos mas sim na ocorrência do fato gerador.

Contudo, em que pese os r. argumentos apresentados, a jurisprudência, a doutrina e a legislação são mansas e pacíficas no sentido de que o reconhecimento, pela autoridade administrativa competente, do fato constitutivo da inexigibilidade, qual seja o desvio de finalidade, faz com que a contribuição seja inexigível em sua origem.

Dizer que o direito de restituição inexistente por ausência de qualquer previsão, na redação contida no artigo 165 do CTN, seria ignorar que um tributo inexigível, desde a sua origem, seria indevido, previsão esta expressamente contida no dispositivo legal invocado.

Deliberadamente o Recorrente confunde conceitos.

O fragmento do Acórdão de Manifestação de Inconformidade atacado, já colacionado, menciona que “Ainda 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”.

Portanto, em momento algum reconhece o desvio de finalidade, sempre tratando o fato na condicional, para concluir que por imposição do artigo 116 do Código Tributário Nacional o fato gerador da obrigação tributária não guarda qualquer relação com a finalidade / destinação do recurso.

O mencionado “ fato constitutivo da inexigibilidade, qual seja o desvio de finalidade ” é um instituto próprio do Direito Administrativo / Financeiro, não tendo qualquer guarida no tocante à desconstituição do fato gerador da obrigação tributária, e, por conseguinte, na restituição da quantia oriunda de recolhimentos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide Combustível.

O artigo 167 da Carta Magna, em seu inciso IV, assim estabelece :

Art. 167. São vedados:

( )

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

No Julgamento do RE nº 183.906-6, o Ministro Carlos Velloso, no seu voto vencido, defendeu que :

O artigo 167, IV da Constituição Federal é norma de direito financeiro e não de direito tributário. Ela se inscreve, aliás, na Seção II, do Capítulo II, do Título VI, cuidando a mencionada Seção II - Dos orçamentos. A citada norma, de direito financeiro, tem caráter institucional e não integra as limitações constitucionais ao poder de tributar (C.F., arts. 150, 151 e 152) nem se filia a princípios outros que instituem direitos e garantias do contribuinte, inscritos no Sistema Tributário Nacional, artigos 145 e seguintes.[Assim,] o contribuinte não é titular do direito subjetivo de exigir a correção, em sede orçamentária, da destinação do imposto (...). Como cidadão, mediante ação popular - fala-se em tese - ser-lhe-ia possível buscar a correção, em concreto, da destinação do tributo (...). Numa outra perspectiva, mesmo que se admitisse a legitimação do contribuinte para argüir, no controle difuso, a inconstitucionalidade da destinação do imposto, a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo que faz a destinação do imposto não exoneraria o contribuinte de pagar o tributo. Declarada a inconstitucionalidade da destinação do imposto, seria ele recolhido aos cofres do Erário. É dizer, o que cairia seria, apenas, a destinação e não o tributo.

Nesse mesmo sentido, trago ainda a colação de fragmento do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3301-006.131, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, de Relatoria do Conselheiro Ari Vendramini:

Por ser norma do sistema orçamentário, não há que interferir no sistema tributário. Com efeito, não é possível a incidência de normas do sistema orçamentário na relação obrigacional tributária, assim como é inadmissível que os princípios tributários (limitações constitucionais ao poder de tributar) operem em favor da Fazenda Pública. Para proteger o contribuinte, a Constituição fixa os freios e contrapesos à voracidade do Fisco em posição apropriada (Título VI - Da tributação e do orçamento, Capítulo I - Do sistema tributário nacional, Seção II - Das limitações do Poder de Tributar); para disciplinar a atuação dos diversos órgãos e entidades que compõem o Estado, visando à elaboração e execução do orçamento público, a Constituição traz dispositivos próprios e específicos (Capítulo II - Das , finanças públicas, Seção II - Dos orçamentos, do mesmo Título).

Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Acórdão de Recurso Voluntário nº **3301-006.131**, 21 de maio de 2019; e

Acórdão de Recurso Voluntário nº **3301-006.127**, 21 de maio de 2019.

Por esses motivos, não tem qualquer amparo o pleito de restituição.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.