

RECURSO ESPECIAL Nº 903.394 - AL (2006/0252076-9)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE : SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS
DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE
CERVEJA REFRIGERANTE ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM
GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO ALAGOAS
PARAÍBA - SINEDBEB
ADVOGADO : VIRGÍNIA TEIXEIRA FÉLIX DA SILVA E OUTRO
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES : RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

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.

Superior Tribunal de Justiça

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

Superior Tribunal de Justiça

em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, deduz-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

(...)

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da

operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. *O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.*

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente .

(...)"

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. *Mutatis mutandis*, é certo que:

1. *Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.*

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. *Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.*

4. *Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.*

5. *Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008)*

14. Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que *"as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não 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"*.

Superior Tribunal de Justiça

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda.

Sustentou, oralmente, o Dr. CLAUDIO SEEFELDER XAVIER FILHO, pela recorrida.

Brasília (DF), 24 de março de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 903.394 - AL (2006/0252076-9)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pelo SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE CERVEJA, REFRIGERANTE, ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO, ALAGOAS E PARAÍBA - SINEDBEB, com fulcro na alínea "a", do permissivo constitucional, no intuito de ver reformado acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, cuja ementa restou assim vazada:

"Tributário e Processual Civil. IPI. Descontos incondicionais. Sindicato de distribuidores de bebidas. Empresas substituídas que não são contribuintes do imposto, nem suportam o encargo referente à operação tributada. Ilegitimidade ativa do contribuinte de fato para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes. Precedentes. Apelo do impetrante improvido e apelo da Fazenda Nacional e remessa oficial providos."

Noticiam os autos que SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE CERVEJA, REFRIGERANTE, ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO, ALAGOAS E PARAÍBA - SINEDBEB impetrou mandado de segurança coletivo preventivo, em 13.11.2002, em face do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE MACEIÓ - AL, objetivando o reconhecimento do direito líquido e certo das distribuidoras/revendedoras de bebidas de não se submeterem à cobrança de IPI sobre descontos incondicionais, autorizando-lhes a compensar os créditos oriundos de "incidências pretéritas sobre descontos incondicionais com débitos vencidos e vincendos dos tributos federais, bem como a sua transferência para terceiros por meio de notas fiscais de ressarcimento, conforme previsto no art. 16, da IN nº 210/2002, tudo calculado por conta e risco da impetrante, podendo a SRF fiscalizar e aferir a exatidão dos valores aproveitados".

Sobreveio sentença que rejeitou as preliminares: (i) de ilegitimidade ativa ad causam do sindicato-impetrante (uma vez que o sindicato, substituto processual dos associados, não necessita de autorização para impetrar mandado de segurança coletivo); (ii) de ilegitimidade ativa dos substituídos processuais (tendo em vista que *"a parte impetrante, na condição de contribuinte de fato, possui legitimidade para postular judicialmente o*

Superior Tribunal de Justiça

reconhecimento do direito de crédito e a possibilidade de compensá-lo"); (iii) de inadequação da via eleita (por não demandar dilação probatória a solução da lide, aplicando-se, à espécie, a Súmula 213/STJ); (iv) de decadência do direito de impetrar mandado de segurança (uma vez que "em situações preventivas há apenas a expectativa de que o ato venha a ser praticado"); e (v) de prescrição do direito de repetir judicialmente o indébito, ante a cognominada tese dos cinco mais cinco, consagrada pela jurisprudência do STJ.

No mérito, o Juízo Singular concedeu em parte a segurança para assegurar às empresas filiadas ao SINEDBEB, domiciliadas no Estado de Alagoas, o direito líquido e certo à exclusão dos descontos incondicionais que lhe forem concedidos da base de cálculo de não se sujeitar à incidência do IPI sobre os descontos incondicionais na aquisição de produtos juntos aos seus fornecedores, bem como a compensar os valores indevidamente pagos a esse título nos últimos dez anos, com débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e proceder à sua transferência para terceiros, respeitada a disposição do artigo 170-A, do CTN.

Em sede de apelação, o Tribunal de origem negou provimento ao recurso do impetrante e deu provimento ao apelo da Fazenda Nacional e à remessa oficial, para denegar a segurança, nos termos da ementa anteriormente reproduzida. Na oportunidade, assinalou-se que:

"A sentença concedeu em parte a segurança, para assegurar às empresas filiadas ao impetrante, domiciliadas no Estado de Alagoas, o direito líquido e certo de não se sujeitar à incidência do IPI sobre os descontos incondicionais na aquisição de produtos juntos aos seus fornecedores, bem como de compensar os valores indevidamente pagos a esse título nos últimos dez anos, com débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e de proceder à sua transferência para terceiros, respeitada a disposição do art. 170-A do CTN.

O impetrante, na condição de substituto processual das 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. (...)

(...)

Por essas razões, nego provimento ao apelo do impetrante e dou provimento ao apelo da Fazenda Nacional e à remessa oficial, para denegar a segurança."

Opostos embargos de declaração, rejeitados pelos seguintes fundamentos:

Superior Tribunal de Justiça

"O acórdão há que ser mantido, uma vez que o impetrante, na condição de substituto processual das 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.

(...)

Os embargos de declaração destinam-se ao esclarecimento ou integração do julgado, em casos de obscuridade, contradição ou omissão (art. 535 do CPC). Assim, na análise de recurso dessa espécie, deve o julgador ater-se tão-somente à apreciação de eventual existência de tais vícios no decisum impugnado.

O acórdão apreciou corretamente todos os pontos da causa. Não há, portanto, omissão, contradição ou obscuridade a ser suprida. Ademais, a faculdade de embargar não é meio processual adequado para rediscutir matéria já apreciada pelo Tribunal.

Por essas razões nego provimento aos embargos de declaração."

Nas razões do especial, sustenta o sindicato que o acórdão hostilizado incorreu em violação do artigo 166, do CTN, uma vez que as distribuidoras, contribuintes de fato do IPI incidente sobre a fabricação de bebidas, estão legitimadas a requererem a restituição do que pagaram a maior ou indevidamente, porquanto suportam o ônus do encargo financeiro do tributo. Alega que *"a cadeia da não-cumulatividade do tributo é encerrada no distribuidor (recorrente), que não terá como repassar o encargo financeiro do IPI que suportou, uma vez que não terá como se compensar na operação subsequente, pois não é contribuinte de direito de tal tributo"*.

Apresentadas contra-razões pela Fazenda Nacional que, preliminarmente, pugna pelo não conhecimento do recurso especial, por considerar configurada litigância de má-fé do impetrante, pelos seguintes argumentos:

"A pretensão veiculada através da presente ação mandamental, distribuída ao juízo da Vara da Seção Judiciária de Alagoas, qual seja, o reconhecimento do direito ao não recolhimento do IPI nas aquisições de bebidas, foi igualmente objeto de outros DOIS MANDADOS DE SEGURANÇA, UM PROPOSTO PERANTE O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM JOÃO PESSOA - PB (Nº 2001.82.00.003037-7-AMS Nº 80.587-PB); OUTRO AVIADO CONTRA O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM RECIFE - PE (Nº 2002.83.00016830-8 - AMS Nº 89.751-PE), writs já julgados e em fase de RECURSO ESPECIAL (cf. demonstra o relatório de andamento processual extraído do sítio do TRF - 5ª REGIÃO - doc. 01).

Superior Tribunal de Justiça

Tendo as TRÊS ações IDÊNTICOS OBJETO, PARTES E CAUSA DE PEDIR, flagrante a LITISPENDÊNCIA que obsta o manejo das ações que sucederam à primeira, nas quais buscava o Sindicato obter ordem judicial que favorecesse a TODOS OS SINDICALIZADOS DOS ESTADOS ABRANGIDOS PELO MESMO.

O que é observado é a mais flagrante repetição da mesmíssima pretensão já anteriormente deduzida.

A identidade de pedidos é facilmente identificada na leitura das decisões proferidas nos três mandados de segurança em sede de APELAÇÃO: TODOS SE REFEREM ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE À AUTORIZAÇÃO DE COMPENSAÇÃO, além, obviamente, do reconhecimento do MESMÍSSIMO crédito de IPI.

A litispendência é inarredável, reconhecimento que se opõe com o intuito de viabilizar o prosseguimento de TRÊS ações que buscam exatamente idêntico benefício, pretensão ilegítima que encontra óbice no Código de Processo Civil pátrio.

(...)

Basta, pois, para a configuração entre ações eventualmente propostas almejando a repetição e a compensação (o que sequer é o caso), que o CRÉDITO cuja utilização se objetiva seja objeto das duas ações, ou seja, se o crédito que se pede na ação de repetição estiver CONTIDO na de compensação (como é obrigatório reconhecer no presente caso, já que o que se busca é o mesmo crédito-prêmio de IPI, EM IGUAIS E MILIONÁRIOS VALORES, relativa ao mesmo período), afigura-se certamente a ocorrência de LITISPENDÊNCIA, obstando o prosseguimento da segunda ação.

Torna-se clara, destarte, a intenção maliciosa da recorrente em, através das novas ações, multiplicar a possibilidade do alcance da tutela judicial perseguida, ABUSANDO DO SAGRADO DIREITO CONSTITUCIONAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO, AVILTANDO O NOBRE EMPENHO DOS ILUSTRES MAGISTRADOS DE PRIMEIRA E SEGUNDA INSTÂNCIA QUE, DIUTURNAMENTE, ESFALFAM-SE A ENFRENTAR INÚMERAS DEMANDAS, DE FATO SOBRECARRREGADOS PELA VÃ E VIL TENTATIVA DE MANEJO TRÍPLICE DE AÇÕES IDÊNTICAS, fato que demanda a condenação da empresa como litigante de má-fé."

Meritoriamente, o recorrido pugna pela manutenção do acórdão especialmente recorrido.

O recurso recebeu crivo negativo de admissibilidade na origem, tendo sido provido o agravo de instrumento dirigido a esta Corte.

Em 15.05.2009, o presente recurso especial foi submetido ao regime do recurso representativo de controvérsia (artigo 543-C, do CPC), tendo sido afetado à Primeira

Superior Tribunal de Justiça

Seção desta Sodalício (artigo 2º, § 1º, da Resolução n.º 08, de 07.08.2008, do STJ).

O Ministério Público Federal opinou pelo provimento do recurso especial, nos termos da seguinte ementa:

"Recurso especial pela alínea 'a'. Preliminar ventilada nas contrarrazões. Necessidade de prequestionamento. Violação ao art. 166, do CTN. Distribuidoras de bebidas. Contribuintes de fato. Legitimidade para pleitear em juízo a incidência do IPI e sua repetição. Precedentes do STJ. Pelo provimento do recurso especial."

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 903.394 - AL (2006/0252076-9)

EMENTA

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. Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigi-lo.

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que

comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que:

"...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido:

Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar

sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, 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.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

(...)

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente .

(...)"

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a

incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. *Mutatis mutandis*, é certo que:

"1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008)

14. Conseqüentemente, revela-se escorrito 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.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Inicialmente, forçoso esclarecer que não se revela cognoscível a preliminar de litispendência suscitada pela Fazenda Nacional, ante os óbices das Súmulas 282 e 356/STF, uma vez não prequestionada a aludida

matéria federal.

No mesmo sentido, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados desta Corte:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PREVIDÊNCIA PRIVADA. ABONO ÚNICO. LITISPENDÊNCIA. SÚMULA 282 DO STF. REEXAME DE NORMAS ESTATUTÁRIAS. SÚMULA 7/STJ.

1. Questões de ordem pública, ainda que passíveis de conhecimento de ofício nas instâncias ordinárias, exigem o requisito do prequestionamento. Precedentes.

2. A ausência do prequestionamento, além de obstar o exame da apontada contrariedade ao art. 1º da Lei 6.899/81, impede também o conhecimento do especial pela alínea 'c' da previsão constitucional, em face da não-ocorrência de teses divergentes no que se refere à interpretação de lei.

3. A conclusão adotada pelo aresto recorrido deriva da interpretação das cláusulas do regulamento da entidade de previdência privada e de convenção coletiva de trabalho, de modo que reavaliar a natureza das verbas controvertidas e sua extensão aos inativos demandaria nova exegese de tais instrumentos, bem como o reexame das circunstâncias fáticas delineadas nas instâncias ordinárias, expediente que esbarra na vedação das Súmulas 5 e 7 do STJ.

4. Agravo regimental a que se nega provimento." (AgRg no Ag 781.322/RS, Rel. Ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz Federal Convocado do TRF 1ª Região), Quarta Turma, julgado em 11.11.2008, DJe 24.11.2008)

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. BRASIL TELECOM S/A. CONTRATO DE PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA. AUSÊNCIA DE PROCURAÇÃO E SUBSTABELECIMENTO — AUTENTICADOS. INOCORRÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO NO TEMPO OPORTUNO. PRECLUSÃO. PREQUESTIONAMENTO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NECESSIDADE. CARÁTER INFRINGENTE. IMPOSSIBILIDADE.

1. No que tange à preliminar de nulidade por ausência de pressuposto processual, cumpre assinalar que eventual vício existente na correta demonstração da capacidade postulatória deve ser articulado e provado no devido tempo, isto é, nas instâncias ordinárias, na primeira oportunidade que a parte teve acesso aos autos (art. 245 do Código de Processo Civil). Não tendo adotado esta providência, não é adequado fazê-lo depois de conferida à causa um resultado desfavorável à parte.

2. A teor da jurisprudência prevalente nesta Corte, mesmo as matérias de ordem pública não prescindem de prequestionamento.

3. Não ocorrentes as hipóteses insertas no art. 535 do CPC, tampouco equívoco manifesto no julgado recorrido, não merecem acolhida os embargos que se apresentam com nítido caráter infringente, onde se objetiva rediscutir a causa.

4. Embargos de declaração rejeitados." (EDcl nos EDcl no REsp 1.030.267/RS, Rel. Ministro Fernando Gonçalves, Quarta Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 20.10.2008)

"ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL — CRUZADOS

Superior Tribunal de Justiça

BLOQUEADOS – LEGITIMIDADE DO BACEN – MATÉRIA NÃO ARGÜIDA NO RECURSO ESPECIAL – PRETENZA INOVAÇÃO DE TESE – QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – RECONHECIMENTO EX OFFICIO – IMPOSSIBILIDADE.

1. Inviável a manifestação da Segunda Turma acerca de ilegitimidade para responder pelos efeitos do Plano Collor I sob os ativos financeiros, se tal argumento foi trazido, tão-somente, nas razões do agravo regimental ora analisado, o que configura inadmissível inovação da tese.

2. As chamadas questões de ordem pública, apreciáveis de ofício nas instâncias ordinárias, devem ser prequestionadas, isto é, examinadas no acórdão, para viabilizar o recurso especial.

3. O STJ, ao examinar recurso especial, não atua como instância ordinária que realiza ampla cognição; não lhe cabe rever fatos, como a alegação do embargante sobre a menção na contestação da questão de ilegitimidade, e reexaminar questões de ordem pública relacionadas às condições da ação e aos pressupostos processuais.

Embargos de declaração rejeitados." (EDcl no AgRg no REsp 1.019.374/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 19.06.2008, DJe 05.08.2008)

"AGRAVO REGIMENTAL. ADMINISTRATIVO. 3,17%. FISCAIS PREVIDENCIÁRIOS. MP 1.915/99. TERMO FINAL. NÃO-OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA. REESTRUTURAÇÃO. CARREIRA. LITISPENDÊNCIA. INOVAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. Conforme precedentes desta Corte, a reestruturação da carreira da fiscalização previdenciária, pela MP 1.915-1/99, não importou a incorporação do reajuste de 3,17% aos vencimentos dos referidos servidores.

2. Não cabe apreciar a alegação de litispendência pois, além de constituir inovação trazida no regimental, não está devidamente prequestionada.

3. Segundo entendimento predominante, o prequestionamento é requisito indispensável do recurso especial, mesmo quando cuide de matérias de ordem pública, as quais seriam apreciáveis de ofício pelas instâncias ordinárias.

4. *Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 976.162/RS, Rel. Ministra Jane Silva (Desembargadora Convocada do TJ/MG), Sexta Turma, julgado em 20.05.2008, DJe 09.06.2008)*

Ademais, o necessário reexame do contexto fático-probatório dos autos encontra-se obstado pela Súmula 7/STJ.

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

Superior Tribunal de Justiça

IPI que suportou, uma vez que não terá como se compensar na operação subsequente, pois não é contribuinte de direito de tal tributo".

Uma vez ultrapassado o requisito do prequestionamento, merece conhecimento o recurso especial que se cinge a legitimidade ativa *ad causam* do "contribuinte de fato" (*in casu*, distribuidoras/revendedoras de bebidas) para pleitear a repetição de indébito decorrente do IPI ("tributo indireto"), recolhido pelo "contribuinte de direito" (as fabricantes de bebidas), incidente sobre os descontos incondicionais, à luz do disposto no artigo 166, do CTN.

Deveras, 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."

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.

Ocorre que, 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 àquele que comprove haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

Superior Tribunal de Justiça

Na clássica obra "Teoria Geral do Direito Tributário", Alfredo Augusto Becker, ao discorrer sobre a terminologia e conceitos de incidência econômica, incidência jurídica, repercussão econômica, repercussão jurídica, contribuinte de jure e contribuinte "de fato", pontificou que:

"Na construção das regras jurídicas, o legislador trabalha sobre a matéria-prima (fatos, conceitos, diretrizes, conclusões, etc.) oferecida pelas ciências pré-jurídicas. Se a regra jurídica a construir é de natureza tributária, a principal matéria-prima utilizada pelo legislador é oferecida pela Ciência das Finanças Públicas e pela política fiscal e consiste principalmente nas diretrizes da repercussão econômica do tributo, contra a qual, ou a favor da qual, o legislador constrói a regra jurídica tributária.

O estudo do fenômeno econômico da repercussão dos tributos é da competência dos especialistas da Ciência das Finanças Públicas e da política fiscal, os quais servem-se, na investigação e análise deste fenômeno, de conceitos econômicos e de terminologia econômica. O jurista, para construir e interpretar a regra jurídica tributária, freqüentemente necessita conhecer os conceitos e conclusões fundamentais do fenômeno econômico da repercussão do tributo. Neste momento, o jurista assume o grave risco de contaminar sua atitude mental jurídica, pois estudará a repercussão, necessariamente, em livro de Ciência das Finanças Públicas e de política, cujos autores, na exposição da matéria, servem-se de conceitos econômicos e terminologia econômica.

Ora, os conceitos econômicos e terminologia econômica são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da política fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do direito positivo. Este rigoroso cuidado na terminologia não é uma exigência fundamental - como aguda e exhaustivamente demonstrou Norberto Bobbio - para se construir qualquer ciência.

O jurista que incorrer na imprudência de desprezar esta constante atenção quanto à pureza científica da terminologia, fatalmente contaminará sua atitude mental jurídica, sem dar-se conta desta hibridez, a tal ponto que suas próprias conclusões e pareceres não serão válidos nem na Ciência das Finanças e nem no Direito Tributário.

... existem locuções cujo abuso, quer pelos financistas, quer pelos juristas, foi tão generalizado que oferecem riscos de contaminação da atitude mental científica, seja no plano da Ciência das Finanças Públicas, seja no plano do Direito Tributário. Por esta razão, a seguir, estas locuções são indicadas com o respectivo conceito válido dentro da presente exposição científico-jurídica tributária.

Incidência econômica do tributo - O tributo é o objeto da prestação jurídica tributária e a consistência material deste objeto (dinheiro ou coisa ou

Superior Tribunal de Justiça

serviço) consiste sempre num bem cujo valor econômico é relevante. A satisfação da prestação jurídica tributária tem como resultado a perda deste bem. A pessoa que satisfaz a prestação pela entrega do objeto da mesma, sofre, no plano econômico, um ônus econômico. Este ônus econômico poderá ser repercutido, no todo ou em parte, sobre outras pessoas, segundo as condições de fato que regem o fenômeno econômico da repercussão econômica do tributo. Por sua vez, estas segundas pessoas que sofreram a repercussão total ou parcial do ônus do tributo procederão de modo a poder repercuti-lo no todo ou em parte. E assim sucessivamente. Na trajetória da repercussão econômica do tributo haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir este ônus econômico sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus tributário, em conseqüência, cada uma suportando definitivamente uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela do ônus econômico tributário (ou a sua totalidade) que é suportada definitivamente por uma pessoa é a incidência econômica do tributo.

Incidência jurídica do tributo - No momento lógico-jurídico posterior à realização da hipótese de incidência, a regra jurídica tributária incide sobre esta hipótese de incidência realizada e, em conseqüência desta incidência, irradia-se a relação jurídica tributária. Dentro do conteúdo jurídico desta relação jurídica tributária existe o dever de efetuar uma prestação jurídica e o objeto desta prestação jurídica consiste no tributo. Em síntese: incidência jurídica do tributo significa o nascimento do dever jurídico tributário que ocorre após a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada.

Contribuinte de fato - A pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte 'de fato'. Em síntese: contribuinte 'de fato' é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo acima conceituada.

Contribuinte de jure - A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (situado no seu pólo negativo) ao sujeito ativo (situado no pólo positivo). A pessoa que a regra jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária é o contribuinte de jure. Noutras palavras, o contribuinte de jure é o sujeito passivo da relação jurídico tributária. Em síntese: o contribuinte de jure é a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo acima conceituada.

Repercussão econômica do tributo - O contribuinte de jure, ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte de jure procurará transferir o ônus econômico do tributo a outras pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte de jure tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo, do contribuinte de jure para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas.

A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E assim sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo

Superior Tribunal de Justiça

que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo.

Repercussão jurídica do tributo - A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte de jure o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar; embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte.

Repercussão jurídica por reembolso - A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago. Exemplo: A lei outorga ao fabricante (contribuinte de jure) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato de compra e venda do produto, acrescentar ao direito de crédito do preço, mais o direito de crédito de reembolso do valor do imposto de consumo pago por ele, fabricante. Noutras palavras e com mais precisão científica: o legislador cria duas regras jurídicas.

A primeira regra jurídica tem por hipótese de incidência a realização de determinados fatos que, uma vez acontecidos, desencadeiam a incidência da regra jurídica tributária e o efeito jurídico desta incidência é o nascimento da relação jurídica tributária, vinculando o contribuinte de jure ao sujeito ativo, impondo-lhe o dever de uma prestação jurídico-tributária.

A segunda regra jurídica tem como hipótese de incidência a realização da prestação jurídico-tributária que se tomara juridicamente devida após a incidência da primeira regra jurídica. A realização daquela prestação jurídico-tributária realiza a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica e, em consequência, desencadeia sua incidência. O efeito jurídico desta incidência é o nascimento de uma segunda relação jurídica que tem: em seu pólo positivo, aquela pessoa que fora o contribuinte de jure no primeiro momento e, em seu pólo negativo, uma outra determinada pessoa na condição de sujeito passivo. O conteúdo jurídico desta segunda relação jurídica consiste num direito de crédito do sujeito ativo (o contribuinte de jure) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado contribuinte de fato, mas, cientificamente, somente será contribuinte de fato, na medida em que não puder repercutir o ônus econômico do tributo sobre uma terceira pessoa.

Repercussão jurídica por retenção na fonte - A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de compensar o montante do tributo com o determinado débito que o contribuinte de jure tiver com uma determinada pessoa. Exemplo: a sociedade anônima, ao ser aprovado o dividendo, torna-se devedora desse dividendo para com o acionista titular de ação ao portador; entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de imposto de renda sobre o dividendo da ação ao portador é a própria sociedade anônima, de modo que a lei outorga-lhe o direito de compensar com o

Superior Tribunal de Justiça

débito do dividendo um imposto por ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda devido com referência ao mesmo.

Em última análise, a repercussão jurídica por reembolso distingue-se da repercussão jurídica por retenção na fonte apenas no seguinte: no reembolso, há o acréscimo do direito de crédito do tributo ao crédito que o contribuinte de jure possui com relação a uma outra pessoa em razão de um determinado negócio jurídico. Na retenção na fonte, há uma redução num débito que o contribuinte de jure tem perante uma determinada pessoa em virtude de um determinado negócio jurídico." (In obra citada, 4ª ed., São Paulo, 2007, Ed. Noeses, págs. 563/568)

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) não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de repetição de indébito.

Com efeito, o insigne tributarista Gilberto Ulhôa Canto, um dos membros da comissão que elaborou o projeto do Código Tributário Nacional, ao discorrer sobre o artigo 166, do CTN, deixa claro 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:

"A norma do CTN consubstancia uma solução de compromisso, que se soma a outras tantas opções infelizes feitas pela Comissão Especial que lhe elaborou o anteprojeto, o que digo penitenciando-me, já que a integrei, e com acentuada tristeza, por ter contribuído para sua perpetração.

(...)

Embora os membros da Comissão Especial entendessem, de modo preponderante, que a repetição de tributo indevidamente pago deveria ser feita ao sujeito passivo da obrigação tributária, único que a Fazenda conhece e a quem pode exigir o pagamento, e, portanto, a quem logicamente terá de repor no 'statu quo ante' se dele recebeu tributo a que não tinha direito, não desejaram eles fazer total abstração dos argumentos expostos pelos ilustres juízes integrantes do Supremo Tribunal Federal que haviam prevalecido na formulação do pensamento da Corte.

Considerou-se que a melhor maneira de assim proceder seria adotar o critério que eu havia elegido ao redigir o art. 177, do Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário ... na sua primeira versão, com o seguinte teor:

'Art. 177. É parte legítima para pleitear a repetição, o sujeito passivo da obrigação tributária ou o infrator que tiver pago a

Superior Tribunal de Justiça

penalidade, ainda que o efetivo encargo tiver sido transferido a outrem. Quem provar a transferência, disporá da ação regressiva contra o sujeito passivo reembolsado, ou poderá integrar a lide como assistente, e requerer ao juiz que a restituição lhe seja feita.'

Infelizmente, a orientação enunciada no texto supratranscrito não prevaleceu, nem no CTN, nem no próprio Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário ...

Ao elaborar o art. 166, do CTN, a Comissão Especial rejeitou a primeira orientação do Supremo Tribunal Federal (Súmula nº 71), que repelia em todos os casos a repetição de tributos indiretos, mas condicionou-a à prova da inexistência de recuperação do valor do tributo pelo contribuinte de jure do contribuinte de fato, como admitido na Segunda versão da Corte Suprema (Súmula nº 546), mitigou, entretanto, essa publicação, prevendo a alternativa da autorização expressa do contribuinte." (artigo intitulado "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983)

Marcelo Fortes de Cerqueira, ao versar sobre a repetição do indébito dos denominados "tributos indiretos", desenvolve abalizados argumentos conducentes à constatação da legitimidade ativa exclusiva do contribuinte de direito, *verbis*:

"... urge que seja enfrentada a questão da compatibilidade da norma veiculada pelo art. 166, do CTN, com o conjunto das normas jurídicas que integram o Sistema Tributário Brasileiro. Urge perquirir se tal norma pertence ao sistema para, em caso afirmativo, precisar sua exata configuração no ordenamento, especificando seu conteúdo, sentido e alcance. Na hipótese contrária, em sendo a mencionada regra incompatível, hão de ser identificadas tais incompatibilidades, analisando-se também a possibilidade de a mesma não ter sido recepcionada pela atual ordem jurídica tributária.

A norma jurídica somente adquire conteúdo quando inserida em determinado sistema jurídico. Norberto Bobbio é enfático ao afirmar que as normas nunca existem isoladamente, mas sempre inseridas num contexto de regras, com relações particulares entre si. Com tal entendimento, inexistem dúvidas sobre a relevância do exame sistemático das normas, em que sejam levadas em consideração as relações de coordenação e subordinação verificadas entre as mesmas, no contexto mais amplo do direito positivo.

A problemática da repetição do indébito nos tributos em tela está fortemente imbricada com o próprio fundamento último da repetição do indébito e com toda a teoria da devolução expendida neste estudo. Assim, concretizado no plano concreto o evento do pagamento indevido, não há como impedir ou limitar àquele que realizou o fato do pagamento indevido o direito à devolução. Cobrado o tributo em desconformidade com a ordem tributária, o mesmo há de ser devolvido ao contribuinte, sem que nenhuma regra possa restringir o seu direito subjetivo, que, como demonstrado, tem sede constitucional.

Superior Tribunal de Justiça

Numa feliz passagem, afirma Eduardo Domingos Botallo que: 'somente o contribuinte chamado 'de jure' é parte da relação jurídica tributária; conseqüentemente, somente a ele é atribuível o título jurídico; somente a ele cabe o direito de repetição do tributo indevido e nenhuma condição adicional se lhe pode ser imposta para o exercício desse direito'. E: 'o vínculo entre os contribuintes 'de jure' e 'de fato' pelo qual o fenômeno da translação legamente reconhecida se opera, é de natureza privada'.

No mesmo sentido Brandão Machado afirma: 'mas não há entre o terceiro e o 'solvens' nenhuma relação de índole tributária, por mais tênue que seja. A relação é apenas de direito privado. O elemento jurídico que nela se insere é de conteúdo econômico, não jurídico. Tributo aí é apenas o nome de uma parcela dentre outras tantas que compõem o preço, mas que não é paga pelo terceiro a título de tributo, uma vez que o terceiro nada deve a este título. Não há, portanto, como possa o 'solvens' enriquecer injustificadamente com o recebimento de tributo, se o terceiro somente lhe paga preço de bens ou de serviços, e não de tributo que não lhe compete pagar'.

Assim, 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.

Superior Tribunal de Justiça

E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (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)

Por oportuno, mais uma vez, destaca-se a doutrina de Alfredo Augusto Becker, segundo o qual o contribuinte de direito é quem detém legitimidade ativa para pleitear a restituição de tributo indevido na hipótese, entre outras, em que a repercussão econômica decorrer da natureza da exação:

"Em se tratando de restituição de tributo pago indevidamente, o problema da legitimatio ad causam do contribuinte de jure surge quando existe presunção de repercussão econômica do tributo pago indevidamente. Esta presunção habitualmente resulta de qualquer um destes três fatores:

a) ou da natureza do tributo;

b) ou da circunstância de o contribuinte de jure ser substituto legal tributário;

c) ou da existência da repercussão jurídica do tributo efetuada mediante o exercício do direito de reembolso ou retenção na fonte.

(...)

... para se alcançar a solução científico-jurídica deste problema, é necessário distinguir entre:

a) O caso da repercussão econômica cuja presunção decorre da natureza do tributo ou da existência do substituto legal tributário sem direito de reembolso ou retenção;

b) O caso da repercussão econômica cuja presunção resulta da existência de repercussão jurídica, isto é, substituto com direito de reembolso ou retenção.

Como se demonstrará, no primeiro caso, o contribuinte de jure tem legitimidade. Porém, no segundo caso, ela lhe falta.

Existência de legitimatio ad causam - O contribuinte de jure tem legitimatio ad causam para obter a restituição do tributo pago indevidamente, naqueles casos em que a repercussão econômica do tributo tem como fator presuntivo a natureza do tributo ou a existência de substituição legal tributária sem direito de reembolso ou retenção. E tal legitimatio existe pelos seguintes fundamentos:

Primeiro: A classificação dos tributos em diretos e indiretos é falsa.

Segundo: O tributo tradicionalmente classificado como 'direto' também repercute do mesmo modo que o 'indireto'.

Superior Tribunal de Justiça

Terceiro: Todos os tributos repercutem e a repercussão independe da natureza do tributo.

Quarto: O acréscimo do tributo ao preço não oferece qualquer prova da repercussão do mesmo.

Quinto: O exame da escrita comercial do produtor ou comerciante não prova a repercussão.

Sexto: Ressalvado o caso em que a lei outorgou o direito de reembolso ou retenção, a intenção do legislador não prova a repercussão econômica.

Sétimo: Existe substituto legal tributário sem direito de reembolso ou retenção. Inexistindo tal direito, as relações jurídicas e seu conteúdo jurídico de direitos e deveres, entre substituto e substituído, resultam exclusivamente dos negócios jurídicos entre os mesmos celebrados.

Oitavo: A Ciência das Finanças Públicas e a política fiscal reconhecem a impraticabilidade da identificação do verdadeiro contribuinte 'de fato'.

Nono: Mesmo que seja possível provar a repercussão econômica do tributo, ainda assim, a negação da legitimidade ao contribuinte de jure importaria em decisão fundada num puro arbítrio. O julgador estará, segundo um critério subjetivo de lucro razoável, interferindo no lucro de negócio jurídico livremente ajustado entre as partes. Observe-se que não se pode nem falar em lucro lícito ou ilícito, pois para isto seria necessária a existência de uma lei que declarasse quando o lucro é lícito ou ilícito. No caso em exame, não existe lei que estabeleça um limite ao lucro e se existisse somente será ilícito o excesso de lucro ao limite legal e não o fato de o tributo indevido ter sido um dos elementos que contribuiu para a formação do preço do negócio jurídico." (In "Teoria Geral do Direito Tributário", 4ª ed., São Paulo, 2007, Ed. Noeses, págs. 608/610)

Paulo de Barros Carvalho, ao comentar a importância da determinação do sujeito passivo da relação tributária nas ações de repetição de indébito, bem conclui que:

"... só o contribuinte tributário tem direito à repetição de indébito e, via de consequência, só a ele é atribuído legitimidade processual para tal empreendimento.

Adverta-se que 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.

Resulta dessas considerações que é ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou responsável, que realizou o evento jurídico do pagamento indevido, que pertence o direito subjetivo de figurar no pólo ativo do liame da devolução do indébito tributário. (...)" (In "Direito Tributário - Linguagem e Método, 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583)

Superior Tribunal de Justiça

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.

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).

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 .

(...)"

Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (*in casu*, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

Superior Tribunal de Justiça

Por elucidativa, colhe-se a ementa de julgado proferido pelo e. Ministro Castro Meira, no qual se procedeu ao deslinde de controvérsia sobre a legitimidade ativa na ação de repetição de indébito referente a ICMS:

"RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA. RECURSO NÃO PROVIDO.

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.

6. Recurso ordinário não provido." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008)

Conseqüentemente, revela-se escorrito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que *"as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detêm legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa"*.

Com essas considerações, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.**

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção e aos Tribunais Regionais Federais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do *Codex Processual* (artigos 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).