

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

89

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(FEVEREIRO - 2003)



Leo Fran

é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição,
em foto de Francisco Lobello.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 87.

Complete sua coleção.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

- Refis: extinção dos embargos do devedor e prosseguimento da execução. Ação de execução e ação de conhecimento: conexão - *Djalma Bittar* 7
- Não-cumulatividade da contribuição ao PIS, de acordo com a Lei nº 10.637, de 2002 (MP 66) - *Edison Carlos Fernandes* 12
- Inconstitucionalidade da execução das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho: EC nº 20/98 - *Eduardo Fortunato Bim* 21
- CPMF devida em operação simbólica - *Fabiola Cassiano Keramidas* 35
- Exclusão do Refis: aspectos constitucionais e penais - *Gabriel Lacerda Troianelli e Heloisa Estellita* 41
- Aspectos da certidão de dívida fiscal - medida cautelar - caução para garantir eventual cobrança executiva futura - *Nelson Monteiro Neto* 52
- Crédito tributário sem lançamento e execução de ofício da contribuição previdenciária pela Justiça do Trabalho - *Paulo Cesar Baria de Castilho* 58
- Inconstitucionalidades da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre remessas ao exterior - *CIDE royalties* - *Sacha Calmon Navarro Coêlho e André Mendes Moreira* 71
- Denúncia genérica nos crimes contra a ordem tributária - *Suzane de Farias Machado Moraes* 85
- Inexigibilidade de juros de mora no pagamento de crédito tributário com exigibilidade suspensa - *Tércio Chiavassa* 92
- Contribuição ao PIS e Lei nº 10.637 (MP 66) - estrutura jurídica e inconstitucionalidade - *Thiago Buschinelli Sorrentino* 99
- Os impostos reais e a progressividade fiscal - *Valentino Aparecido de Andrade* 106
- A CPMF e a quebra do sigilo bancário - *Zelmo Denari* 116

Pareceres

- CIDE. Lei nº 10.336/2002. Distribuidores e varejistas de combustíveis. Mandado de segurança. Legitimidade ativa “ad causam” - *Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo* 122
- Contribuição previdenciária - isenção - entidade beneficente de assistência social - *Procuradoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social* 137

Opinião Legal

- Inconstitucionalidade do Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002, por macular o processo legislativo plasmado na Lei Suprema e infringir direitos fundamentais do cidadão - *Miguel Reale e Ives Gandra da Silva Martins* 145



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Membro do IFA - International Fiscal Association, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.



Hugo de Brito

Machado Segundo
Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE, Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários, Mestrando em Direito pela UFC e Advogado em Fortaleza.

CIDE. Lei nº 10.336/2002. Distribuidores e Varejistas de Combustíveis. Mandado de Segurança. Legitimidade Ativa “ad Causam”

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo

A “contribuição” criada pela Lei nº 10.336/2002 não é instrumento da intervenção da União no domínio econômico. Além de outros vícios, tem feição nitidamente arrecadatória, e sequer está sendo destinada às finalidades que serviram de justificativa para a sua criação.

As refinarias, contudo, tanto por não sofrerem o ônus financeiro da incidência, tendo como repassá-lo integralmente aos distribuidores; como por permanecerem, por algum período, com o valor retido a título de CIDE; e especialmente por serem alvo de forte influência da União Federal, não questionam a validade de citada contribuição.

É no mínimo discutível a ocorrência, no caso, de repercussão “meramente financeira”. De fato, a CIDE é incluída no preço praticado pelas refinarias por disposição jurídica, cabendo a estas apenas o dever de reter e recolher citada contribuição de seus compradores.

Isso confere legitimidade ativa *ad causam* aos distribuidores, que defendem em juízo direito líquido e certo *próprio* de não se submeterem ao indevido tributo. Confere ainda, tanto a distribuidores como a varejistas, o acesso ao Judiciário para a defesa do direito de não suportarem nem terem de repassar aos seus compradores um ônus indevido, emprestando efetividade ao regime de livre concorrência.

Em todo caso, o art. 3º da Lei nº 1.533/51 admite a impetração de mandado de segurança por terceiros indiretamente prejudicados pela inércia do titular do direito subjetivo lesado, em nítido exemplo de *substituição processual*.

Consulta

..., por meio dos ilustres advogados Drs. ... e ..., honra-nos com consulta a respeito da legitimidade ativa “ad causam” de distribuidores e varejistas de combustíveis para questionar, através de mandado de segurança, a validade da “contribuição” instituída pela Lei nº 10.336/2002.

Em parecer anterior, examinamos as disposições da EC 33/2001, bem como da Lei nº 10.336/2002, e concluímos pela invalidade da exação criada sob o rótulo de “contribuição de intervenção no domínio econômico”, incidente sobre operações com combustíveis. Além de outros vícios, é instrumento nitidamente ar-

recadatório que sequer está sendo destinado às finalidades que serviram de escusa para a sua criação.

O escritório consultante narra, contudo, que mandados de segurança impetrados por clientes seus, postos revendedores de combustíveis, foram extintos sem julgamento de mérito por conta de alegada ilegitimidade ativa *ad causam* destes. Isso porque, no entender de alguns magistrados, apenas as pessoas referidas no *caput* do art. 2º da Lei nº 10.366/2002 poderiam questionar a validade da exação (produtor, formulador e importador).

Afirma ainda que, em tais mandados de segurança, o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes - Sindicom tem comparecido, na condição de assistente simples, com o propósito de defender os direitos de seus associados contra o que chama de “concorrência desleal”, em virtude dos preços que seriam praticados pelos impetrantes caso obtivessem êxito na demanda.

Por fim, aduz o consultante que mesmo após o emprego da notificação judicial a que alude o art. 3º da Lei nº 1.533/51, diante da qual as refinarias permaneceram inertes, ainda há magistrados que insistem em admitir a legitimidade apenas daqueles arrolados no art. 2º da Lei nº 10.336/2002, não considerando a hipótese de substituição processual a que alude citado dispositivo da lei do mandado de segurança.

Em face dessa situação, formula-nos as seguintes perguntas:

1. É jurídica, ou meramente financeira, a repercussão da CIDE sofrida por distribuidores e varejistas de combustíveis, em face dos preços praticados pelas refinarias?
2. Qual o sentido e o alcance do art. 3º da Lei nº 1.533/51? Referido artigo possibilita o manejo do mandado de segurança por parte de quem não é titular do direito subjetivo a ser protegido, por haver, por exemplo, sofrido repercussão meramente financeira de um tributo?
3. Em face da Lei nº 10.366/2002, especialmente de seu art. 2º, distribuidores e varejistas de combustíveis têm legitimidade ativa *ad causam* para questionar a validade da CIDE incidente sobre os combustíveis que adquirem nas refinarias?
4. Configura “concorrência desleal” o êxito no questionamento de um tributo que o distribuidor ou o posto varejista consideram indevido?

Examinamos as normas jurídicas aplicáveis, a jurisprudência, bem como a documentação que nos foi enviada pelo consultante, especialmente as decisões judiciais que extinguíram sem julgamento de mérito os mandados de segurança impetrados pelos postos de combustíveis contra a exigência da CIDE, e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Tributação Indireta e Legitimidade Ativa *ad Causam*

1.1. Noções iniciais

A chamada sujeição passiva indireta tem tornado polêmica a questão da legitimidade ativa para o questionamento judicial do tributo. A clássica afirmação de que a ação pertence ao titular do direito tido como violado torna-se insuficiente, pois no caso questiona-se *quem* é o titular desse direito.

O tema é relevante. Com efeito, restará inteiramente ineficaz todo o direito material tributário, de suas normas constitucionais às infralegais, se exigências indevidas encontrarem amparo na falta de legitimidade ativa *ad causam* dos efetivamente interessados em discutir.

1.2. Direito constitucional à jurisdição

De pouco adiantaria a criação do Direito, como instrumento de adaptação social, se não fossem também criadas formas de torná-lo efetivo diante de eventuais violações de seus preceitos. Quase nada significariam, portanto, todas as garantias constitucionais, se ao cidadão

não assistisse também o direito de acesso ao Poder Judiciário, para ter assegurada a eficácia de seus direitos subjetivos.

Em face disso é que consta na Constituição de inúmeros Estados Democráticos de Direito, e também na Constituição Brasileira de 1988, o princípio do amplo acesso ao Judiciário, que em nossa Carta foi assim positivado:

“Art. 5º (...) XXXV - A Lei não excluirá da apreciação do Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

E nem poderia ser diferente. Pudessem o acesso ao Judiciário ser de qualquer forma impedido, instaurar-se-ia o arbítrio, principalmente no âmbito do Direito Público, porquanto feneceria a possibilidade de sanção, dado essencial no *jurídico*. O Direito passaria a ser mera recomendação, com consequências catastróficas, que certamente só interessam aos déspotas e aos seus aduladores.

A evidente importância do dispositivo não pode ser esquecida por seu intérprete, que em hipótese alguma deve amesquinhá-lo o sentido. Não se pode esquecer que, “se há mais de uma interpretação da mesma regra jurídica inserta na Constituição, tem de preferir-se aquela que lhe insufla a mais ampla extensão jurídica”¹.

Aliás, em se tratando, como efetivamente se trata, de um direito fundamental, deve o intérprete ter em mente a lição de Paulo Bonavides, para quem

“(...) os métodos tradicionais, embora aplicáveis satisfatoriamente às leis do campo do Direito Privado, são, porém, de todo inadequados e insuficientes para captar o sentido das cláusulas não raro *principais* de uma Constituição ou o alcance normativo pluridimensional de um direito fundamental. A Constituição, de natureza, se apresenta, tanto quanto aquele, aberta e indeterminada, contendo cláusulas gerais e principais, cujo conteúdo só se completa no ato concreto de aplicação em face do problema.”²

É em cada caso, portanto, que o intérprete há de concretizar o disposto no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal. Nesse momento deverá levar em consideração dados do problema que está a resolver, de sorte a assegurar a aplicação de dispositivo tão abstrato quanto importante para o ordenamento jurídico de um Estado que pretende ser Democrático de Direito. Espera-se que nesse momento o intérprete não se embarce com exegese tãcanha e literal de dispositivos infraconstitucionais.

Se a lei não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, é da maior evidência que o seu intérprete também não pode fazê-lo, adotando opção interpretativa que exclui o acesso ao Poder Judiciário àqueles que, além de serem titulares do Direito, são os verdadeiros interessados na remoção da ilegalidade e do arbítrio.

Essa, aliás, é a moderna tendência da processualística, inclusive da brasileira, que vê na efetividade dos direitos fundamentais, especialmente daquele que assegura o direito a uma *tutela efetiva*, o centro das preocupações do jurista, que não se deve perder em formalismos estereis. Inicialmente presente no mandado de segurança, em face de seu fundamento constitucional, está sendo aos poucos estendida a todo o Direito Processual, como aponta, com propriedade, Cândido Rangel Dinamarco:

“Uma das características do processo civil moderno é o *repúdio ao formalismo*, mediante a flexibilização das formas e interpretação racional das normas que as exigem, segundo objetivos a atingir.”³

Não podemos esquecer, no trato do problema versado neste parecer, esta nova visão que se deve ter do processo, instrumento de realização, e não de amesquinhamento, dos valores tutelados pela ordem jurídica, visão esta que há muito tempo um de nós vem defendendo⁴.

¹ Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição Federal de 1967*, v. 1, São Paulo: RT, 1967, p. 293.

² Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 556/557.

³ Cândido Rangel Dinamarco, *Instituições de Direito Processual Civil*, v. 1, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39.

⁴ Confira-se, a propósito, Hugo de Brito Machado, “O Processualismo e o Desempenho do Poder Judiciário”, *Desafios do Século XXI*, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Pioneira, 1997, pp. 174/184.

Vejamos, então, quais as espécies existentes de “repercussão” dos ônus tributários, bem como a legitimidade de sujeitos passivos diretos e indiretos, em cada caso.

1.3. Repercussão de tributos e legitimidade “ad causam”

Diz-se que o autor de uma demanda possui legitimidade ativa *ad causam* sempre que o resultado desta demanda seja relevante sobre sua esfera de direitos, seja para favorecê-la ou para restringi-la⁵. Por conta disso, em matéria tributária, é importante saber quando uma pessoa está juridicamente submetida a um tributo, tendo assim o *direito* de não pagá-lo indevidamente, diferenciando essa situação daquela outra, na qual é meramente econômico o reflexo da carga tributária sobre determinado cidadão ou empresa.

É muito importante, no estudo de qualquer questão jurídica, a separação entre o *mundo jurídico* e o *mundo dos fatos*. “Por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito.”⁶

“Os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam.”⁷ No que diz respeito à repercussão dos tributos, essa premissa se mostra importante na distinção entre uma repercussão prevista em normas jurídicas, e por elas alçada ao mundo jurídico, e uma repercussão ocorrida apenas no mundo dos fatos, mas que não integra o suporte fático de norma alguma e, por isso, não faz parte do mundo jurídico, sendo sem relevância para este.

A repercussão jurídica ocorre quando normas jurídicas elegem como sujeito passivo uma pessoa, e o fato signo presuntivo de capacidade contributiva não é praticado por esta pessoa (ou não é praticado *apenas* por essa pessoa), mas sim por terceiro, e outorgam ao sujeito passivo *meios jurídicos* de reter ou reaver, da pessoa que realizou esse fato, o tributo pago⁸.

Por outro lado, quando o fato tributável, signo presuntivo de capacidade contributiva, é realizado pelo próprio sujeito passivo, exclusivamente, e inexistente instrumento jurídico que lhe outorgue o *direito subjetivo* de exigir de terceiro o tributo pago, sendo o seu “ressarcimento” feito de forma difusa, na livre negociação de valores em contratos que celebrar⁹, há repercussão simplesmente econômica.

Na primeira forma de repercussão, na qual duas pessoas são *juridicamente* afetadas pela forma de tributação indireta, ambas possuem legitimidade para questionar a validade dessa tributação. A única restrição que se faz à sua legitimidade ativa *ad causam* diz respeito à repetição do indébito. Já que juridicamente o tributo pode ser suportado por uma ou pela outra, e trata-se de fato já consumado, para a caracterização da legitimidade exige-se a prova de haver o promovente sofrido o ônus respectivo, nos termos do art. 166 do CTN. Entende-se que diante de uma situação concreta quem não tenha sofrido o ônus não é titular do direito à restituição.

A segunda forma de repercussão, simplesmente econômica, em princípio não é relevante para o Direito. Assim, por exemplo, um empregado não pode questionar a exigência de um

⁵ Cândido Rangel Dinamarco, *Instituições de Direito Processual Civil*, v. II, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 306.

⁶ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, v. 1, 3ª ed., Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 4.

⁷ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, v. 1, 3ª ed., Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 6.

⁸ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 534.

⁹ Na compra de matéria-prima por preços mais módicos; no pagamento de salários inferiores, ou a menor quantidade de empregados; na venda de seus produtos por preços superiores; na menor distribuição de lucros aos acionistas; no pagamento de aluguéis mais baixos pelo imóvel que serve de estabelecimento; na economia de energia elétrica; em todas essas hipóteses o sujeito passivo está “repercutindo” economicamente o tributo pago. A propósito, Paul Huggon, *O Imposto*, 2ª ed., Rio de Janeiro, pp. 98 a 109.

tributo devido pelo seu empregador, alegando representar esse tributo um custo a mais para a empresa, em face do qual a sua demissão provavelmente ocorrerá. Não importa, no caso, saber se há efetiva repercussão ou não, até porque essa aferição, na prática, é impossível¹⁰. Não tem relevo, outrossim, tratar-se de ação de restituição, ou anulatória, ou ainda simplesmente declaratória, pois aquele que apenas economicamente sofre com a incidência do tributo não tem relação jurídica com a Fazenda Pública de qualquer natureza, não possuindo qualquer direito a ser contra esta reclamado.

Facilmente se vislumbra a diferença entre esses dois tipos de repercussão através do exame de sua necessária relação jurídica com a existência do tributo. Se for revogada toda a legislação do imposto de renda, não será lícito à fonte pagadora reter qualquer quantia sobre os pagamentos que efetuar, pois não mais existirá imposto de renda a reter. Caso seja extinta a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não será juridicamente possível ao empregador descontar essa mesma contribuição do salário de seus empregados. Em outras palavras, não é lícita a repercussão jurídica de tributo indevido, ou maior que o devido. Já em se tratando de repercussão meramente econômica, o suposto “repassse” pode haver mesmo que não mais haja o tributo a repassar. Revogada toda a legislação do imposto de renda, médicos, advogados, contadores e demais profissionais liberais poderão exigir de seus clientes os mesmos honorários, ou até majorá-los, apesar de estes não mais serem onerados pelo IRPF. Isso porque não há relação jurídica entre o preço pago por quem sofre a incidência simplesmente econômica do tributo e a validade ou mesmo a existência desse tributo. Não há, portanto, um *direito subjetivo* de eximir-se do mesmo, nem uma ação para protegê-lo, por parte de quem apenas economicamente suporta referido ônus.

Cabe destacar, porém, que o Superior Tribunal de Justiça¹¹, examinando questões relativas à exegese do art. 166 do CTN, acolheu conceito de *repercussão jurídica* assaz semelhante ao por nós acima exposto, porém um pouco *mais abrangente*.

No entender das duas Turmas de Direito Público do STJ, há repercussão jurídica não apenas nos casos que referimos, mas também quando o tributo é apenas “embutido” no preço, desde que a sua sistemática de incidência viabilize essa transferência de encargo por intermédio de um negócio jurídico. É o que ocorre, por exemplo, com o ICMS e o IPI, havendo a chamada “*integração direta no preço*”.

A diferenciação feita pela jurisprudência foi a seguinte.

Em princípio, financeiramente, todo tributo *pode* repercutir, em todas as direções, seja na compra de matéria-prima por preços mais baixos, na redução da folha de pagamentos, da margem de lucros, dos aluguéis pagos etc. Trata-se, contudo, de mera repercussão financeira, não sendo a ela aplicável o art. 166 do CTN.

Alguns tributos, contudo, incidem sobre um fato realizado por mais de uma pessoa. É o caso de tributos que oneram operações, negócios jurídicos nos quais determinado bem é “impulsionado” na economia. Pois bem. Sempre que o tributo onera diretamente o sujeito passivo situado no início deste ciclo impulsionador, e este pode, no âmbito do negócio jurídico celebrado, adicionar direta e imediatamente ao preço o ônus respectivo, há repercussão jurídica, nos termos aludidos no art. 166 do CTN. Essa, aliás, é a doutrina de Marco Aurelio Greco, que é expresso em admitir inclusive a sua aplicabilidade às contribuições¹².

Assim, a questão resta hoje pacificada nos seguintes termos:

- a) há repercussão jurídica quando a lei institua a chamada substituição tributária, separando a sujeição passiva tributária entre contribuinte e responsável, nos termos do art. 128 do CTN; e, também,

¹⁰ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 548.

¹¹ Confira-se, a propósito, os seguintes julgados: REsp 200.518/SP, DJ 8.3.2000, p. 54; REsp 228.315/RS, DJ 28.2.2000, p. 60; REsp 286.404/PR, DJ 21.10.2002, p. 330.

¹² *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 52, São Paulo: Dialética, p. 112.

b) quando o tributo tenha como fato gerador uma operação, na qual duas pessoas participem, onerando o *primeiro sujeito* desta operação e possibilitando que esse primeiro sujeito, no âmbito do negócio celebrado, acrescente o ônus do tributo, repercutindo-o de modo direto e imediato no preço ao segundo sujeito da operação.

Nestas duas hipóteses, os termos da relação jurídico-tributária podem ser questionados por ambos sujeitos passivos, tanto o “direto” como o “indireto”, porquanto ambos têm a sua esfera de direitos afetada pela imposição do tributo. Nesse sentido, aliás, é a doutrina autorizada de Pontes de Miranda:

“A assunção ou a criação da responsabilidade do portador do imposto de modo nenhum atinge a esfera jurídica do devedor do imposto, para prejuízo seu: só lhe aproveita; não lhe pode desaproveitar. O portador do imposto fica no lugar do devedor do imposto, quanto a todos os atos que aquele deveria praticar e quanto a todas as pretensões que tenha, contra o Estado, quanto à contrariedade à Constituição ou às leis, por parte de regras jurídicas ou atos do Estado. Inclusive, a ação executiva é dirigida contra o portador do imposto, e não contra o devedor, se houve dissociação por força de lei; salvo se a lei mesma estabelece a responsabilidade subsidiária (cf. Blumenstein, *Schweizerisches Steuerrecht*, 114). Porém o devedor do imposto não perde as pretensões que tenha contra o Estado, porque, no final das contas, ele - e não o portador do imposto - é que sofre a diminuição patrimonial. O sujeito passivo da imposição não pode ser privado da legitimação para se opor, pela via administrativa, ou pela via judiciária, à pretensão impositiva do Estado. A jurisprudência italiana, que se tem invocado, no sentido de fazer único legitimado o portador do imposto, é de repelir-se energicamente. Proveio de não se terem analisado, suficientemente, a relação jurídica de imposição e a relação jurídica de que resulta a responsabilidade de alguém, como portador do imposto, pelo imposto devido por outrem. Certo, hoje, A. D. Giannini (*Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, 144: ‘... non può essere contestato il suo diritto di intervenire, in sede amministrativa o giudiziaria, per opporsi alla pretesa dell’Amministrazione finanziaria’).”¹³

Apenas quando se tratar de *repetição do indébito*, hipótese não versada neste parecer, essa legitimidade assistirá apenas àquele que efetivamente o houver desembolsado.

1.4. O art. 3º da Lei nº 1.533/51

Um aspecto que merece ser considerado, quanto ao questionamento acerca da legitimidade ativa *ad causam* de pessoas que se insurgem contra exigências tributárias, é o art. 3º da Lei nº 1.533/51, conhecida como a “lei do mandado de segurança”, que dispõe:

“Art. 3º O titular de direito líquido e certo decorrente de direito, em condições idênticas, de terceiro, poderá impetrar mandado de segurança a favor de direito originário, se o seu titular não o fizer, em prazo razoável, apesar de para isso notificado judicialmente.”

Assim, quando o instrumento utilizado no questionamento tributário for o mandado de segurança, não será estritamente necessário que o impetrante tenha relação jurídica direta com o Fisco, bastando que sua situação seja influenciada por quem tem esse direito e não o resguarda judicialmente.

Trata-se de nítido exemplo de *substituição processual*, como doutrina, com inteira propriedade, Cândido Rangel Dinamarco:

“Outra hipótese, menos conhecida mas igualmente expressiva: a quem se disser titular de um direito cuja efetivação dependa da prévia efetivação de direito alheio, a Lei do Mandado de Segurança lhe dá legitimidade para impetrar o *writ* em favor do direito deste (Lei nº 1.533, de 31.12.51, art. 3º).”¹⁴

¹³ Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, v. 2, São Paulo: RT, 1967, p. 396.

¹⁴ *Instituição de Direito Processual Civil*, v. II, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 312.

Dessa forma, mesmo nos casos em que haja tão-somente a “repercussão financeira”, pode o chamado “contribuinte de fato” notificar judicialmente o “contribuinte de direito” para que impetre mandado de segurança questionando a inválida exigência, a fim de não repassá-la financeiramente em seus preços. Se permanecer inerte, a legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte “de fato”, para impetrar o *writ* na condição de substituto processual, decorre diretamente do citado art. 3º, que expressa a nobreza e a importância que deve ser dada a este remédio constitucional, por conta da proteção aos valores fundamentais aos quais fizemos referência no item 1.2 deste parecer.

Sobre o citado art. 3º, aliás, há muito um de nós escreveu:

“Segundo dispositivo expresso da lei, o titular de direito líquido e certo decorrente de direito em condições idênticas, de terceiro, poderá impetrar mandado de segurança a favor do direito originário, se o seu titular não o fizer, em prazo razoável, apesar de para tanto notificado judicialmente.

(...)

O adquirente de um produto tem direito líquido e certo de não ter incluído em seu preço o valor de tributo inconstitucional. Não é, porém, sujeito passivo da relação tributária e por isto não pode questionar a exigência diretamente. Pode, porém, fazê-lo como substituto processual, desde que antes notifique judicialmente o contribuinte.”¹⁵

Nessa hipótese de substituição processual, é evidente, não se há de exigir vinculação direta do impetrante com a relação jurídico-tributária. Se tal vinculação houvesse, poderia ele impetrar o *writ* desde logo e estaria em juízo direito que não seria decorrente de direito alheio.

Em outras palavras, o direito de não pagar tributo indevido é próprio dos sujeitos passivos da relação tributária. Já o direito de não sofrer a repercussão do tributo indevido é um direito próprio de quem se põe em relação jurídica que enseja o tributo, sendo portanto decorrente do direito daqueles.

Com isso, temos que:

- a) nas hipóteses de repercussão jurídica a que aludimos no item anterior, desde que não se trate de repetição do indébito (CTN, art. 166), *ambos* os “sujeitos passivos”, tanto o direito como o indireto, podem questionar aspectos da relação jurídico-tributária a qual estão submetidos, utilizando, em princípio, qualquer tipo de medida judicial.
- b) mesmo nas hipóteses de repercussão meramente financeira, nas quais aquele que suporta apenas o ônus financeiro não teria legitimidade para questionar a exigência tributária, o art. 3º da Lei 1.533/51 confere-lhe legitimidade extraordinária, na condição de substituto processual, para impetrar mandado de segurança na defesa do direito líquido e certo do contribuinte que lhe está repassando o ônus financeiro de um tributo que considera indevido.

A referida legitimação extraordinária é a fórmula utilizada pelo legislador para dar efetividade à garantia constitucional da jurisdição, assegurando o uso do *writ* por aquele que eventualmente pode ser o único verdadeiramente interessado na remoção da ilegalidade.

2. A CIDE Criada pela Lei nº 10.336/2001

2.1. Sistemática de incidência

Cumpre-nos, agora, examinar qual a natureza da contribuição criada pela Lei nº 10.366/2002, especialmente para saber se se trata de tributo que comporta, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, ensejando assim a repercussão jurídica do ônus representado pela tributação.

¹⁵ Hugo de Brito Machado, *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 1998, p. 49.

Como vimos, a Jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça considera presente a repercussão jurídica, dentre outras hipóteses, quando o tributo incidir sobre uma *operação*, ou sobre qualquer outro tipo de fato gerador realizado por *mais de uma pessoa*. Nesses casos, é a própria natureza do tributo que possibilita a transferência do ônus através do negócio jurídico que lhe serve de suporte fático.

Pois bem. A CIDE em questão incide sobre a *importação* e sobre a *comercialização* de combustíveis (Lei 10.336/2001, art. 1º). Da incidência na importação não nos ocuparemos aqui, pois o consulente questiona precipuamente a legitimidade de seus clientes para questionarem a validade da CIDE incidente sobre os combustíveis que adquirem das refinarias. Além disso, ao importarem combustíveis, os próprios clientes da consulente manteriam relação jurídica direta e imediata com a União (Lei 10.336/2001, art. 2º), hipótese na qual o problema que nos foi suscitado na consulta ora respondida não seria sequer levantado.

Na comercialização, por seu turno, percebe-se que a CIDE onera uma operação, ou um fato realizado entre duas pessoas. Afinal, a venda do combustível pela refinaria (fato gerador) não ocorre sem que haja um *comprador*, e as condições nas quais ocorre citada operação viabilizam o integral repasse do encargo financeiro para aquele que adquire o produto. Tudo ocorre nos exatos termos em que a jurisprudência do STJ considera haver repercussão jurídica do encargo financeiro. Essa repercussão ocorre *juridicamente* entre a refinaria e o distribuidor, os dois sujeitos envolvidos no fato gerador, e de modo *meramente financeiro* do distribuidor para o varejista, e deste para o consumidor final, pois a CIDE, nesses momentos subseqüentes, não mais onera diretamente o preço praticado, estando nele embutida apenas financeiramente, em virtude de operação ocorrida etapas antes.

2.2. A semelhança com o ICMS

O direito é um sistema, e como tal deve ser visto pelo intérprete de modo *coerente*. Toda a jurisprudência relacionada ao ICMS foi construída para negar ao contribuinte “de direito” a restituição do indébito, nas hipóteses em que este transferisse ao contribuinte “de fato” o respectivo encargo financeiro (CTN, art. 166). Tudo isso com arrimo na tese segundo a qual o tributo que comporta juridicamente essa transferência é aquele que onera uma operação, viabilizando o repasse através dessa operação.

Pois bem. Simples comparação entre os arts. 155, § 4º e 177, § 4º, da CF/88, nela introduzidos pela EC 33/2001, revela notória semelhança entre a CIDE incidente sobre combustíveis e o ICMS que onera esses mesmos produtos. Possibilidade de incidência monofásica, de alíquotas específicas e flexíveis, insubordinação à anterioridade etc. A Lei nº 10.336/2001 prevê inclusive a *não-cumulatividade* da CIDE (art. 7º).

Ademais, todas as tabelas de preços divulgadas pela Agência Nacional do Petróleo - ANP fazem alusão à CIDE e ao ICMS como os principais tributos que são embutidos no preço dos combustíveis. Em vista de tudo isso, por que somente o ICMS haveria de ser considerado “indireto”?!

Aliás, a semelhança entre ambos os tributos não se dá apenas no regime jurídico-constitucional e legal, mas no fato gerador, que é simplesmente o mesmo: comercialização e importação de combustíveis. Com ambos os tributos se está onerando uma *operação*, na qual há *dois sujeitos envolvidos*; na qual se capta a capacidade contributiva desses dois sujeitos envolvidos, especialmente do último; e especialmente na qual se possibilita, no bojo do negócio jurídico subjacente, a *transferência jurídica do respectivo encargo financeiro*.

2.3. Formação de preços na refinaria e repercussão jurídica

Há um aspecto, contudo, que diferencia a CIDE incidente sobre derivados de petróleo do ICMS, pelo menos do ICMS incidente sobre a generalidade de produtos (feijão, arroz, roupas etc.), tornando ainda mais evidente a repercussão *jurídica* da contribuição sobre dis-

tribuidores e varejistas. Trata-se da forma de cálculo dos preços por parte das refinarias, conforme divulga a própria ANP (www.anp.gov.br).

De fato, as refinarias têm o chamado “preço de realização do produtor”, o qual remunera todos os seus custos, inclusive tributários (tributos diretos), e sua margem de lucro. Como um *plus* sobre esse “preço de realização”, de sorte a formar o preço exigido dos distribuidores de combustíveis, incidem ICMS, PIS, Cofins e CIDE, em clara demonstração de transferência jurídica de seu ônus financeiro para os compradores. São as próprias regras da Agência Reguladora (ANP) que viabilizam a incidência de tais encargos como um *plus* que, por isso mesmo, não é suportado pela refinaria (vendedora), mas pelo distribuidor (comprador), parte vinculada à operação de comercialização que consiste no fato gerador do gravame.

2.4. A diferença entre a situação refinaria x distribuidores e os demais elos da cadeia

É importante estabelecer uma diferença entre a situação concreta de refinarias, distribuidores e varejistas de combustíveis e demais derivados de petróleo perante a exigência da CIDE criada pela Lei nº 10.336/2001.

As refinarias, como visto, não têm intenção de questionar a exigência da contribuição, pois, dentre outros motivos, são em sua maioria controladas pelo Governo Federal, não arcam com o ônus do tributo, nem estão, ainda, submetidas a um mercado no qual haja efetiva concorrência. São, contudo, as responsáveis pelo recolhimento da CIDE, tendo condições jurídicas e não apenas factuais de exigi-la toda dos distribuidores que compram seus produtos.

Os distribuidores, estes já estão submetidos a concorrência mais acirrada, e podem, eventualmente, buscar a diminuição de seus ônus para poderem praticar preços menores. Como são os distribuidores que negociam diretamente com as refinarias, e tendo em vista o critério de formação dos preços das refinarias, sobre eles repercute direta e juridicamente todo o ônus representado pela CIDE.

A repercussão havida entre distribuidores e varejistas, e entre estes e os consumidores finais, todavia, é *meramente financeira*. De fato, varejistas e consumidores finais não estão *diretamente* relacionados com o fato gerador (primeira operação de comercialização), não sofrendo portanto o repasse direto do ônus do tributo, que é por eles arcado, neste ponto da cadeia, como mais um custo a onerar o produto adquirido.

A jurisprudência, aliás, é pacífica e reiterada no sentido de que só há sujeição passiva indireta, com respectiva atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do tributo a pessoa diversa do contribuinte (repercussão jurídica), quando essa terceira pessoa, embora não pratique o fato gerador, ou não o pratique sozinha, esteja com ele relacionada, de sorte a que possa haver a transferência do ônus respectivo. Esse assunto foi bastante debatido quando do exame de questões envolvendo o Funrural¹⁶.

Entretanto, os distribuidores de combustíveis, especialmente os de maior porte, optaram pela adoção de uma postura complacente em relação aos ônus que lhe são impostos, repassando-os aos varejistas, para que estes façam o mesmo em relação aos consumidores finais. É o que se percebe das manifestações do sindicato que representa os distribuidores, o Sindicom, o qual, nada obstante tenha por fito a defesa dos interesses de seus associados, pugna sempre pela validade de todas as exigências tributárias que oneram a atividade respectiva.

Com isso, cria-se a seguinte situação: refinarias e distribuidores têm legitimidade ativa *ad causam* indiscutível, porquanto sofrem *juridicamente* o ônus do gravame, mas não têm

¹⁶ “Tributário. Funrural. Aquisição de mercadorias de terceiros, e não diretamente ao produtor rural. Exclusão da incidência da obrigação de recolhimento da contribuição pelo adquirente, por substituição. Precedentes. Apelo improvido.” (Ac. un. da 2ª T. do TRF da 5ª R. - Rel. Juiz Lázaro Guimarães - AC nº 510.225/91-CE - Publicação: DJU II de 18.11.91, p. 29.040)

interesse (de fato) de questioná-lo, pois podem repercuti-lo, financeiramente, sobre varejistas e consumidores.

Os varejistas, submetidos a uma concorrência ainda mais intensa, e interessados em *não repassar* ao consumidor final ônus tributário que reputam indevido, estes têm efetivo interesse em questionar a contribuição de que se cuida. Entretanto, sofrem a repercussão financeira por parte dos distribuidores, os quais a trazem de sua fonte - as refinarias, e, por seu sindicato, não acenam com a possibilidade de agirem de modo distinto.

Consumidores, finalmente, são os que em geral sofrem por último e definitivamente o ônus financeiro do tributo. Dizemos em geral porque o regime de concorrência pode eventualmente impor parte desse ônus a distribuidores, o que é pouco provável, ou a varejistas, o que é bem mais freqüente. A grande *pulverização* dos consumidores, porém, aliada a uma série de outras dificuldades de ordem prática, inviabilizam materialmente o questionamento da CIDE por parte dos mesmos.

2.5. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Destaque-se, no que pertine à repercussão havida entre refinaria e distribuidor, que este último se situa na condição de *contribuinte indireto*, ou *contribuinte de fato*, para utilizar expressão mais ao gosto da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Tem, portanto, legitimidade para questionar exigências que entendam indevidas, agindo em nome próprio, na defesa de interesse próprio, nos termos da pacífica e reiterada orientação daquela Corte Superior:

“Embora não seja contribuinte de direito, o consumidor de energia o é, indiretamente, eis que é ele que sofre o ônus tributário (ICMS) embutido no consumo, tendo legítimo interesse de promover ação visando eximir-se da exação.”¹⁷

“Tributário - ICMS - Transferência - Encargo - Legitimidade - Contribuinte de Fato. O ICMS, sendo tributo que comporta transferência do respectivo encargo financeiro, gera para o contribuinte de fato legitimidade para ir a juízo defender sua imunidade. Recurso provido.”¹⁸

“Tributário. ICMS. Energia elétrica. Legitimidade do consumidor. Contribuinte de fato.

1. Assentou a Primeira Turma que o contribuinte de fato tem legitimidade para propor ação em que se discute cobrança de ICMS.

2. Precedentes.

3. Recurso não provido.”¹⁹

Seria realmente incoerente e injusto, verdadeiramente *kafkiano*, invocar a ocorrência de “repercussão” do tributo apenas para negar a restituição ao contribuinte de direito, voltando a utilizar a argumentação formal da “titularidade da relação jurídica com o Fisco” para negar a legitimidade ao contribuinte de fato. Criar-se-ia, com isso, arapuca na qual o direito fundamental à jurisdição restaria oblíqua e completamente afastado, o que é inadmissível.

3. O Caso Concreto

3.1. Primeiras iniciativas do consulente

As primeiras demandas patrocinadas pelo consulente foram mandados de segurança impetrados por postos varejistas de combustíveis. Em tais ações, questionava-se a validade da CIDE instituída pela Lei nº 10.336/2001, pedindo-se que fossem compelidas as refina-

¹⁷ REsp nº 48.135-0-SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, unânime, DJU de 19.9.94, *Ementário da Jurisprudência do STJ*, nº 10, pp. 211/212.

¹⁸ Ac. un. da 1ª T. do STJ - REsp 197.345/SP - Rel. Min. Garcia Vieira - j. 18.3.1999, DJ de 10.5.1999, p. 120.

¹⁹ Ac. un. da 1ª T. do STJ - REsp 183.087/SP - Rel. Min. Milton Luiz Pereira - j. 21.6.2001, DJ de 11.3.2002, p. 175.

rias (Petróleo Brasileiro S/A e Refinaria de Manguinhos S/A) a abater os valores da CIDE dos preços de faturamento praticados quando da venda de combustíveis ao distribuidor "X", do qual, por contrato, tais postos comprem com exclusividade os produtos que negociam. Com isso, o distribuidor "X" poderia vender-lhes os combustíveis também sem a retenção dos respectivos valores destacados.

Em tais demandas, além das manifestações da Petróleo Brasileira S/A e Refinaria de Manguinhos S/A, houve manifestação do Sindicom, na condição de "assistente simples", a fim de proteger os interesses de seus associados contra o que chamou de "concorrência desleal".

Aliás, tal "concorrência desleal" foi destacada também nas manifestações da Petrobrás. Em alguns processos, nos quais fora deferida medida liminar suspendendo a cobrança do tributo, a Petrobrás chegou a juntar cópia de documentos que comprovariam a prática de preços, por parte dos Impetrantes, bem mais baixos que os dos concorrentes.

3.2. Há "concorrência desleal"?

Embora não tenha sido este o motivo pelo qual houve insucesso nas demandas ajuizadas, é importante que se analise a ocorrência de "concorrência desleal" no caso de que se cuida.

No dizer da Petrobrás e do Sindicom, tal concorrência desleal configurar-se-ia através da prática de preços mais reduzidos por parte dos postos impetrantes, que, caso lograssem êxito nas ações propostas, não estariam submetidos ao elevado ônus representado pela CIDE.

O argumento, embora aparentemente válido, não resiste a um exame detido.

Na verdade, o que importa para que se saiba se tais mandados de segurança são procedentes é saber se a CIDE é constitucional, e se os impetrantes têm legitimidade para questioná-la. Só isso. Concluindo-se pela legitimidade dos impetrantes, e pela invalidade da contribuição, não será a apontada redução no preço do combustível negociado pelos mesmos que representará empecilho à concessão da segurança.

Análise mais cuidadosa do argumento da concorrência desleal demonstra que ele, além de ser improcedente, é extremamente perigoso. Se acolhido, nenhum contribuinte poderia agir individualmente contra uma exigência fiscal, pois seria acusado de concorrência desleal. Estaria a se eximir de um ônus que não necessariamente deixaria de onerar seus concorrentes. Em matéria tributária só seriam cabíveis ações coletivas, ou, a rigor, só o controle concentrado de constitucionalidade, cujas decisões têm efeitos *erga omnes*.

É da maior evidência que se a CIDE é inconstitucional, e se distribuidores e varejistas podem questioná-la, seja na condição de sujeitos passivos indiretos, seja na condição de substitutos processuais, não apenas os clientes do consulente, mas todos os seus concorrentes poderão livrar-se do ônus, praticando assim preços mais baratos, em benefício de toda a coletividade.

O que não é possível, *data venia*, é que um pequeno grupo de empresas, em sua maioria multinacionais, se encaeste em posição complacente com toda e qualquer exigência fiscal, e tache de "desleal" um preço praticado por um contribuinte que, exercendo seus direitos constitucionais, recorra ao Judiciário e obtenha êxito em seu pleito contra uma ilegalidade. Afinal, o direito à tutela jurisdicional assiste a todos.

Concorrência desleal ocorre quando um poderoso grupo econômico, do qual participem empresas de diversos setores, maquina engenhosa sistemática de diminuir custos artificialmente. Ou ainda quando se trilham caminhos ofensivos à livre concorrência, através de cartéis, *dumping*, e práticas do gênero. Situações completamente diferentes da irresignação contra um tributo inconstitucional, direito de todo contribuinte.

3.3. Os fundamentos da extinção

Alguns desses mandados de segurança, pelo que depreendemos, foram extintos sem julgamento de mérito. Entenderam os magistrados, em síntese, que apenas são contribuintes da exação o produtor, o formulador e o importador, e portanto somente eles poderiam impetrar o mandado de segurança.

3.4. A notificação judicial. Os fundamentos da nova extinção

Em face das extinções acima apontadas, o consulente optou por não apelar das sentenças, e, nos termos da Lei 1.533/51, art. 3º, notificar as refinarias para que impetrem *writ* em termos semelhantes num prazo de 10 dias, sob pena de, diante da inércia, ser-lhe atribuída a legitimidade processual extraordinária a que alude citado dispositivo da lei do mandado de segurança.

As refinarias se quedaram inertes ao cabo do prazo que lhes fora concedido, o que levou os postos varejistas a impetrarem mandado de segurança na condição de substitutos processuais.

Mesmo essa nova impetração, contudo, foi objeto de extinção sem julgamento de mérito por alguns juízes, que continuavam entendendo inexistente a legitimidade ativa *ad causam* de postos varejistas de combustíveis. Os fundamentos dessa nova extinção foram, em síntese, os seguintes:

- a) o posto varejista não é contribuinte da CIDE (Lei nº 10.336, art. 2º);
- b) o STJ, em julgamento relatado pelo Min. Peçanha Martins, *DJ* 16.11.99, não admitiria a legitimidade de quem não participa diretamente da relação com o Fisco;
- c) o posto varejista também não arca com o ônus financeiro do tributo, pois este é repassado ao consumidor final.

Os argumentos são respeitáveis, mas não nos parecem procedentes.

Quanto à questão (a), trata-se de suposto problema que resta completamente superado em razão da notificação judicial a que alude o art. 3º da Lei nº 1.533/51, feita ao contribuinte referido no art. 2º da Lei nº 10.336/2001.

O julgamento referido (b), por sua vez, que daria “reforço” ao argumento anterior, foi objeto de severas críticas por parte de praticamente toda a doutrina tributária brasileira, inclusive nossa²⁰. Existia inclusive manifestação anterior daquela Segunda Turma do STJ, da lavra do Ministro Pádua Ribeiro, aliás exímio professor de Direito Processual Civil, na qual fora reconhecida a legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte substituído. O acórdão foi assim ementado:

“Tributário. ICMS. Revenda de Veículos Automotores. Substituição Tributária para Frente. Legalidade. Concessionária. Legitimidade para a Causa.

I - A concessionária, revendedora dos veículos automotores, tem legitimidade para a causa em que se discute sobre a legalidade da exigência do recolhimento antecipado do ICMS, pela empresa fabricante, porquanto é ela que desembolsa, por antecipação, o dinheiro destinado ao pagamento do imposto. Ofensa aos arts. 3º e 6º do CPC não caracterizada.

(...)”²¹

Ao refutar o argumento fazendário, segundo o qual faleceria ao contribuinte substituído a legitimidade para a causa, o Ministro Pádua Ribeiro assim se manifestou, em termos no todo pertinentes ao presente caso:

“Com efeito, ao contrário do que se sustenta, a impetrante, na qualidade de substituída na relação jurídica tributária, não é estranha à lide e tem legítimo interesse de in-

²⁰ Hugo de Brito Machado Segundo, “Substituição Tributária e Realidades Afins - Legitimidade Ativa ‘ad Causam’”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 68, p. 61.

²¹ Ac. un. da 2ª T. do STJ - Rel. Min. Pádua Ribeiro - REsp nº 38.357/SP (1993/0024575-9), *DJ* 16.9.1996, p. 33.711.

surgir-se contra a pretensão do Fisco, porquanto é ela que desembolsa, por antecipação, o dinheiro destinado ao pagamento do imposto. O substituto tributário posiciona-se como mero repassador da quantia retida e, é claro, que, nessa confortável situação, nunca irá decidir-se a discutir a questão. Impedir o substituído de discuti-la, no caso, ele que, na verdade, é o titular do direito material em litígio, implica atentar contra o princípio do livre acesso ao Judiciário.”²²

Aliás, na própria Segunda Turma do STJ a questão depois foi melhor resolvida, tendo sido adotado o seguinte posicionamento:

“Processual Civil. Tributário. Substituição para Frente. Antecipação do Recolhimento do Tributo. Substituído. Parte Legítima. Precedentes. Incidência sobre o Estoque. Transitoriedade.

No regime de substituição tributária, o substituído, embora não figure na legislação como responsável pelo pagamento do tributo, é quem arca com o ônus de repassá-lo ao substituto, quando da aquisição da mercadoria. Não se lhe pode negar, portanto, o interesse em discutir a sistemática de recolhimento antecipado. Precedentes.

(...).”²³

Foi esse o entendimento afinal sufragado, por unanimidade, na Primeira Seção daquela Corte, em sede de Embargos de Divergência, restando a questão pacificada nos seguintes termos:

“Processual e Tributário. ICMS. Substituição Tributária. Recolhimento Antecipado. Revendedora de Medicamentos. Legitimidade “ad Causam”. Embargos de Divergência Providos.

1. Se a revendedora de medicamentos é quem, ao adquiri-los, paga antecipadamente o ICMS relativo à venda futura destes, a ser por ela realizada ao consumidor final, possui, portanto, legitimidade para figurar nas lides em que se discute acerca do recolhimento antecipado do ICMS.

2. Embargos de Divergência providos.”²⁴

Quanto à questão da repercussão ao consumidor final, derradeiro argumento utilizado para afastar a legitimidade dos impetrantes (c), é importante destacar alguns pontos.

Inicialmente, repita-se, deve-se diferenciar o caso presente, no qual há demanda contra uma cobrança, de quando se tratar de ação de restituição do indébito, porquanto só nessa segunda hipótese a repercussão ao consumidor final poderia eventualmente representar embaraço à legitimidade dos postos varejistas.

Ademais, é preciso adotar-se uma posição coerente. Independentemente da postura doutrinária defendida, ela deve ser sustentada independentemente de prejudicar ou beneficiar Fisco ou contribuinte. Especialmente quando se trate de um magistrado. Ora, no caso, ou a repercussão meramente financeira importa para o direito, ou não importa. Ela não pode ser invocada apenas pela metade, para prejudicar o contribuinte em seu questionamento contra exigências tributárias indevidas, sendo esquecida quando provoque o efeito contrário.

No caso, em sendo a repercussão jurídica a única relevante para o Direito, como pensamos e defendemos linhas acima, podem impetrar diretamente o *writ* tanto refinarias e distribuidores (respectivamente contribuinte de direito e contribuinte de fato, na visão do STJ), como também varejistas (na condição de substitutos processuais - art. 3º da Lei 1.533/51), sendo irrelevante a repercussão econômica ocorrida em face do consumidor final.

Todavia, caso citada repercussão meramente financeira ao consumidor final seja relevante juridicamente - o que admitimos apenas para argumentar - a ponto de fundamentar uma

²² Trecho do voto do Ministro Relator, proferido no julgamento do REsp nº 38.357/SP, obtido na Internet em www.stj.gov.br.

²³ Ac. un. da 2ª T. do STJ - Rel. Min. Franciulli Netto - REsp 189.034/SP (1998/0069426-9), DJ 5.2.2001, p. 88.

²⁴ Ac. un. da 1ª S. do STJ - EREsp 109.261/SP - Rel. Min. José Delgado - j. 18.6.2001, DJ de 20.8.2001, p. 341 - JBCC 193/279).

decisão judicial extintiva de um *writ*, não se pode afastar sumariamente a legitimidade de postos varejistas sob o argumento de que teriam arcado com o ônus também de modo apenas “financeiro”.

Ademais, e esse ponto é da maior relevância, deve-se observar que, conforme demonstrou a própria Petrobrás nos autos de algumas ações, nos períodos em que vigorava medida liminar afastando a cobrança dos tributos os preços praticados pelos postos impetrantes eram sensivelmente inferiores aos demais. Isso significa que os postos *não estavam repassando o ônus da CIDE*, exatamente porque haviam se eximido deste. Isso é o que basta para demonstrar a sua legitimidade, senão vejamos.

Os postos têm o direito de não suportarem, nem repassarem, um custo que entendem indevido. Afirma-se que “o custo é transferido ao consumidor final” como se isso não representasse nenhum prejuízo ao posto varejista, quando isso não é verdade. Qualquer ônus que se consiga retirar do preço implica maior competitividade, e mesmo que admitamos a total repercussão financeira ao consumidor final, assistirá ao revendedor o direito de não praticá-la, buscando os meios judiciais a tanto necessários.

A não ser assim, aliás, comerciantes em geral também não teriam legitimidade para resistir a cobranças de verbas trabalhistas indevidas por parte de seus empregados, nem para questionar preços abusivos praticados por companhias telefônicas ou energéticas, por exemplo. Afinal, tudo seria “repercutido”. Fosse fácil assim, não haveria falências, e todos os empreendimentos seriam lucrativos. Existe, contudo, algo chamado *mercado*, em face do qual toda empresa busca legitimamente reduzir seus custos para oferecer preços mais vantajosos. É para defender esse direito de não repercutir um ônus tributário indevido que as clientes do consulente buscam a tutela jurisdicional.

3.5. Legitimidade de distribuidores e varejistas. Questão de ordem prática

Conforme vimos linhas acima (item 2.4), há repercussão jurídica do ônus representado pela CIDE entre refinarias e distribuidores de combustíveis. Quer se adote a tese da qual sempre perfilhamos²⁵, quer se adote tese mais abrangente, acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça, essa repercussão ocorre de modo jurídico, porquanto a contribuição é repassada no âmbito do fato gerador (comercialização dos combustíveis pela refinaria) como um *plus* sobre o preço de realização de tais combustíveis.

Assiste legitimidade direta, ordinária, portanto, à refinaria e ao distribuidor. A distribuidora “X”, com a qual os postos clientes do consulente têm contrato, conforme exposto nos autos das ações que examinamos, pode defender seu próprio direito de não se submeter ao ônus dessa contribuição. Ou, caso se deseje maior segurança quanto ao quesito “legitimidade”, a distribuidora “X” pode fazer a notificação de que cuida o art. 3º da Lei nº 1.533/51, e impetrar MS na condição de substituto processual. Em referido mandado de segurança, defenderia o direito da refinaria de não reter o ilegal gravame, e, também, o seu direito de não o suportar.

Os postos revendedores de combustíveis, por sua vez, também se podem valer da notificação a que alude o art. 3º da Lei nº 1.533/51. Para gozarem de maior segurança quanto ao seu sucesso nesta preliminar, podem fazê-lo munidos de manifestação escrita do distribuidor, declarando que está apenas repassando adiante um ônus que lhe é imposto pela refinaria, ônus este que será excluído do preço do combustível vendido tão logo o imponha uma decisão judicial provocada pelo revendedor/varejista.

²⁵ Hugo de Brito Machado, “Apresentação e Análise Crítica”, *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999; Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos, “Repetição do Indébito Tributário e Compensação”, no mesmo *Repetição do Indébito...*, p. 157. E, mais recentemente, Hugo de Brito Machado Segundo, “Substituição Tributária e Realidades Afins - Legitimidade Ativa ‘ad Causam’”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 68, p. 61.

As Respostas

Em face do que foi acima desenvolvido, passamos a responder, em síntese, as perguntas formuladas pelo consulente.

1. *É jurídica, ou meramente financeira, a repercussão da CIDE sofrida por distribuidores e varejistas de combustíveis, em face dos preços praticados pelas refinarias?*

A repercussão havida entre a refinaria e o distribuidor é jurídica, na medida em que a CIDE é adicionada ao preço da gasolina praticada pela primeira como um *plus* à parcela que remunera seus custos e o seu lucro. Descontada e retida do distribuidor que compra o combustível, a refinaria simplesmente a repassa ao Tesouro Nacional.

Além disso, a alegada CIDE tem por suporte fático uma operação, nos mesmos moldes do ICMS, na qual há um vendedor e um comprador, viabilizando a repercussão que, nesses casos, é também considerada como de cunho jurídico pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

A repercussão havida entre distribuidor e varejistas, e entre estes e os consumidores finais, conduzido, é meramente financeira.

2. *Qual o sentido e o alcance do art. 3º da Lei nº 1.533/51? Referido artigo possibilita o manejo do mandado de segurança por parte de quem não é titular do direito subjetivo a ser protegido?*

O art. 3º da Lei nº 1.533/51 estabelece uma hipótese de substituição processual, com a finalidade de evitar que direitos líquidos e certos fenecessem ante à alegação de falta de legitimidade ativa *ad causam* por parte daqueles efetivamente interessados em defendê-los.

Por se tratar de substituição processual, mesmo aquele que não for formalmente o titular do direito a ser protegido pode impetrar o *writ*, pois a substituição processual implica exatamente a atuação em juízo em nome próprio mas na defesa de interesse de terceiro.

3. *Em face da Lei nº 10.366/2001, especialmente de seu art. 2º, distribuidores e varejistas de combustíveis têm legitimidade ativa ad causam para questionar a validade da CIDE incidente sobre os combustíveis que adquirem nas refinarias?*

Sim. Os distribuidores têm legitimidade porque sofrem juridicamente o ônus respectivo, na medida em que compram diretamente das pessoas referidas no art. 2º da Lei 10.366/2001, pagando um preço sobre o qual a CIDE é incluída como um *plus*.

Os varejistas, por sua vez, podem questionar referida exigência através de mandado de segurança, na condição de substitutos processuais das refinarias. Munidos de manifestação escrita do distribuidor, na qual este declare que está apenas repassando adiante um ônus que lhe é imposto pela refinaria, os varejistas podem impetrar o *writ* na condição de substitutos processuais das pessoas referidas no art. 2º da Lei nº 10.366/2002, conforme autoriza o art. 3º da Lei nº 1.533/51.

4. *Configura “concorrência desleal” o êxito no questionamento de um tributo que o distribuidor ou o posto varejista consideram indevido?*

É da maior evidência que não.

A todos é livre o acesso ao Judiciário (CF/88, art. 5º, XXXV). Não apenas as empresas defendidas pelo consulente, mas qualquer refinaria, distribuidora ou varejista de combustíveis pode questionar judicialmente a validade da CIDE que onera a sua atividade econômica.

A prevalecer tão insólita tese, em matéria tributária apenas seriam cabíveis ações coletivas; a rigor, somente o controle concentrado de constitucionalidade. Qualquer iniciativa individual, porque tomada por um contribuinte e não necessariamente pelos demais submetidos ao mesmo gravame, poderia configurar “concorrência desleal”.

É o nosso parecer, s.m.j.