

1. A respeito da **compensação tributária**, o artigo 4º da Medida Provisória 1.202/2023 incluiu o artigo 74-A na lei federal 9.430/1996 autorizando que ato do Ministro da Fazenda **fixe um limite mensal para a compensação de crédito (indébito tributário)** reconhecido por decisão transitada em julgado. E, por meio da Portaria Normativa MF 14/2024 foram estabelecidos os referidos limites. Imagine que um contribuinte (seu cliente) tenha obtido uma decisão judicial transitada em julgado e vinha promovendo a compensação tributária nos termos do artigo 74 da redação da lei federal 9.430/1996. Diante desse cenário, pergunta-se: **Essa nova limitação pode ser aplicada a esse contribuinte? Ele tinha direito adquirido à compensação da forma como prevista na lei anterior?** (Vide anexos I e II)

Os dois anexos tratam da data aplicável da lei nos casos de compensação tributária.

O anexo I, no item 9, explicita: **"9. Entremedes, a Primeira Seção desta Corte consolidou o entendimento de que, em se tratando de compensação tributária, deve ser considerado o regime jurídico vigente à época do ajuizamento da demanda, não podendo ser a causa julgada à luz do direito superveniente, tendo em vista o inarredável requisito do prequestionamento, viabilizador do conhecimento do apelo extremo, ressalvando-se o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios (EREsp 488992/MG)."**

Logo, o Tribunal decidiu que, em casos de compensação tributária, **deve-se aplicar a legislação que estava em vigor quando a ação foi proposta**. Isso significa que o direito à compensação será analisado conforme as normas aplicáveis na época do ajuizamento, e não de acordo com leis posteriores (direito superveniente).

A decisão não pode se basear em mudanças legislativas posteriores, pois isso violaria o requisito do "prequestionamento". O prequestionamento é necessário para que o STJ possa analisar o recurso especial, já que ele exige que as questões jurídicas tenham sido previamente analisadas pelas instâncias inferiores.

Porém, embora o processo judicial deva observar a legislação vigente no momento do ajuizamento, o contribuinte ainda pode buscar a compensação de tributos pela via administrativa (ou seja, diretamente com a Receita Federal) com base em normas editadas depois, desde que cumpra os requisitos exigidos pelas novas leis.

Já o anexo II, explicita que: **"A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte."**

Assim, pelo anexo II, a legislação aplicável à compensação tributária é a que está em vigor no momento em que ocorre o "encontro de contas" entre a Fazenda Pública (governo) e o contribuinte.

O "encontro de contas" acontece quando os valores devidos (débito) e a receber (crédito) entre o contribuinte e a Fazenda Pública são confrontados para se verificar o saldo final. Esse momento é essencial, pois define o marco temporal para a aplicação das regras legais.

A compensação tributária obedece à lei em vigor nesse momento do encontro de contas, ou seja, não importa qual era a legislação no passado ou qual será no futuro — o que importa é a lei válida na data em que os débitos e créditos foram formalmente compensados.

Desta forma, respondendo diretamente a primeira pergunta, **essa nova limitação não pode ser aplicada a esse contribuinte.**

A nova limitação não deve ser aplicada ao contribuinte que já possui uma decisão judicial transitada em julgado permitindo a compensação tributária, pois isso afetaria a coisa julgada, e as normas estabelecidas posteriormente não poderiam retroagir (não podem voltar atrás para alterar direitos adquiridos ou decisões transitadas em julgado).

No caso, entende-se que ele **tinha direito adquirido à compensação da forma como prevista na lei anterior.**

Como o contribuinte já preenchia todos os requisitos legais para a compensação, ele adquiriu o direito de realizar essa operação conforme as normas anteriores. Mudanças legislativas não podem retroagir para alterar direitos que já foram consolidados e garantidos judicialmente.

#### Anexo I

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ART. 543-C, DO CPC. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUCESSIVAS

MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS. LEI 8.383/91. LEI 9.430/96. LEI 10.637/02.

REGIME JURÍDICO VIGENTE À ÉPOCA DA PROPOSITURA DA DEMANDA.

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. INAPLICABILIDADE EM SEDE DE RECURSO

ESPECIAL. ART. 170-A DO CTN. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURAL.

HONORÁRIOS. VALOR DA CAUSA OU DA CONDENAÇÃO. MAJORAÇÃO.

SÚMULA 07 DO STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1.

A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN).

2. A Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, ato normativo que, pela vez primeira, versou o instituto da compensação na seara tributária, autorizou-a apenas entre tributos da mesma espécie, sem exigir prévia autorização da Secretaria da Receita Federal (artigo 66).

3. Outrossim, a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na Seção intitulada "Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições", determina que a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal (artigo 73, caput), para efeito do disposto no artigo 7º, do Decreto-Lei 2.287/86.

4. A redação original do artigo 74, da Lei 9.430/96, dispõe: "Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou resarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração".

5. Consecutivamente, a autorização da Secretaria da Receita Federal constituía

pressuposto para a compensação pretendida pelo contribuinte, sob a égide da redação primitiva do artigo 74, da Lei 9.430/96, em se tratando de tributos sob a administração do aludido órgão público, compensáveis entre si.

**6. A Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (regime jurídico atualmente em vigor) sedimentou a desnecessidade de equivalência da espécie dos tributos compensáveis, na esteira da Lei 9.430/96, a qual não mais albergava esta limitação.**

7. Em consequência, após o advento do referido diploma legal, tratando-se de tributos arrecadados e administrados pela Secretaria da Receita Federal, tornou-se possível a compensação tributária, independentemente do destino de suas respectivas arrecadações, mediante a entrega, pelo contribuinte, de declaração na qual constem informações acerca dos créditos utilizados e respectivos débitos compensados, termo a quo a partir do qual se considera extinto o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, que se deve operar no prazo de 5 (cinco) anos.

8. Deveras, com o advento da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o artigo 170-A ao Código Tributário Nacional, agregou-se mais um requisito à compensação tributária a saber: "Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial."

9. Entremesmo, a Primeira Seção desta Corte consolidou o entendimento de que, **em se tratando de compensação tributária, deve ser considerado o regime jurídico vigente à época do ajuizamento da demanda, não podendo ser a causa julgada à luz do direito superveniente, tendo em vista o inarredável requisito do prequestionamento, viabilizador do conhecimento do apelo extremo, ressalvando-se o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios (EREsp 488992/MG).**

10. In casu, a empresa recorrente ajuizou a ação ordinária em 19/12/2005, pleiteando a compensação de valores recolhidos indevidamente a título de PIS E COFINS com parcelas vencidas e vincendas de quaisquer tributos e/ou contribuições federais.

11. À época do ajuizamento da demanda, vigia a Lei 9.430/96, com as alterações levadas a efeito pela Lei 10.637/02, sendo admitida a compensação, sponte própria, entre quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, independentemente do destino de suas respectivas arrecadações.

12. Ausência de interesse recursal quanto à não incidência do art. 170-A do CTN, porquanto: a) a sentença reconheceu o direito da recorrente à compensação tributária, sem imposição de qualquer restrição; b) cabia à Fazenda Nacional alegar, em sede de apelação, a aplicação do referido dispositivo legal, nos termos do art. 333, do CPC, posto fato restritivo do direito do autor, o que não ocorreu in casu; c) o Tribunal Regional não conheceu do recurso adesivo da recorrente, ao fundamento de que, não tendo a sentença se manifestado a respeito da limitação ao direito à compensação, não haveria sucumbência, nem, por conseguinte, interesse recursal.

13. Os honorários advocatícios, nas ações condenatórias em que for vencida a Fazenda Pública, devem ser fixados à luz do § 4º do CPC que dispõe, verbis: "Nas causas de pequeno valor, nas de valor inestimável, naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções, embargadas ou não, os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, atendidas as normas das alíneas a, b e c do parágrafo anterior."

14. Consequentemente, vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC. (Precedentes da Corte: AgRg no REsp 858.035/SP, Rel. Ministro

HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 17/03/2008; REsp 935.311/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008; REsp 764.526/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 07/05/2008; REsp 416154, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 25/02/2004; REsp 575.051, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/06/2004).

15. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07 do STJ. No mesmo sentido, o entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário." (Súmula 389/STF). (Precedentes da Corte: EDcl no AgRg no REsp 707.795/RS, Rel. Ministro CELSO LIMONGI (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/SP), SEXTA TURMA, julgado em 03/11/2009, DJe 16/11/2009; REsp 1000106/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/10/2009, DJe 11/11/2009; REsp 857.942/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2009, DJe 28/10/2009; AgRg no Ag 1050032/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/04/2009, DJe 20/05/2009)

16. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 17. Recurso especial parcialmente conhecido e parcialmente provido, apenas para reconhecer o direito da recorrente à compensação tributária, nos termos da Lei 9.430/96. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 1.137.738/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010.)

#### Anexo II

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. **A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte.** Precedentes.

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.164.452/MG, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 2/9/2010.)

**2. O art. 166 do CTN tem aplicação à compensação do indébito tributário? Analisar a compatibilidade desse dispositivo com o Sistema Tributário Brasileiro indicando a pessoa legitimada a postular a repetição/compensação: o terceiro que suportou a carga tributária ou o contribuinte, sujeito passivo da obrigação, vide acórdão indicado no anexo III?**

O CTN, no Art. 166, determina: “*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.*”

Portanto, respondendo diretamente a primeira questão, informa-se que **o art. 166 do CTN tem aplicação à compensação do indébito tributário**, pois, de acordo com o STJ, Tema Repetitivo 114: “*O art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato.*”

**Quanto à segunda questão: “Analisa a compatibilidade desse dispositivo com o Sistema Tributário Brasileiro indicando a pessoa legitimada a postular a repetição/compensação: o terceiro que suportou a carga tributária ou o contribuinte, sujeito passivo da obrigação, vide acórdão indicado no anexo III?”**

O Anexo III aborda questão relacionada ao direito de restituição de indébito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), esclarecendo que apenas o “contribuinte de direito” — no caso, o fabricante de bebidas — tem legitimidade para pedir a restituição de valores indevidamente pagos a título de IPI. As distribuidoras, que são “contribuintes de fato” (ou seja, suportam o ônus financeiro do tributo, mas não possuem uma relação tributária direta com o Fisco), não têm esse direito.

De acordo com o Anexo III, portanto, pode-se extrair que:

- **Contribuinte de Direito:** É quem realiza o fato gerador do tributo e, portanto, tem uma relação jurídica direta com o Fisco. No caso do IPI, o contribuinte de direito é o fabricante, pois ele é o responsável pelo recolhimento do imposto ao governo.
- **Contribuinte de Fato:** É a pessoa que arca economicamente com o tributo (por exemplo, a distribuidora ou o consumidor final), mas não tem vínculo direto com o Fisco.

Deste Anexo, entende-se que **apenas o contribuinte de direito (o fabricante) pode solicitar a restituição do tributo pago indevidamente, pois é ele quem possui uma relação tributária direta com o Fisco**. As distribuidoras, sendo contribuintes de fato, não podem pedir essa restituição, pois não fazem parte da relação jurídica tributária.

O Código Tributário Nacional (CTN) permite que o contribuinte de direito (fabricante) recupere tributos indiretos (tributos cujo ônus pode ser transferido a terceiros) desde que prove não ter repassado o custo a terceiros, ou que tenha a autorização expressa do contribuinte de fato para pleitear o indébito. Isso impede que o contribuinte de fato ingresse diretamente com ações de restituição, pois ele não é o responsável tributário perante o Fisco.

Tributos indiretos, como o IPI, permitem que o custo seja transferido a terceiros. Contudo, essa transferência não transforma o contribuinte de fato (distribuidoras) em parte legítima para requerer judicialmente a restituição. A relação com o Fisco é mantida exclusivamente entre o contribuinte de direito e o Fisco.

Deste modo, segundo o acórdão indicado no Anexo III, a pessoa legitimada a postular a repetição ou compensação do tributo é o **contribuinte de direito**, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária — aquele que tem a relação jurídica direta com o Fisco. No caso do IPI, por exemplo, essa legitimidade pertence ao **fabricante**, que é o responsável pelo recolhimento do tributo.

O contribuinte de direito é quem realiza o fato gerador do tributo e, portanto, possui a relação tributária direta com o Fisco. É ele quem recolhe o imposto e, se houver pagamento indevido, detém legitimidade para solicitar a devolução (repetição) ou a compensação do valor pago a maior. Somente ele pode pleitear essa restituição junto ao Fisco, pois é o sujeito passivo da obrigação tributária.

O contribuinte de fato é quem arca economicamente com o tributo, mas não é formalmente responsável perante o Fisco. Esse é o caso de uma distribuidora de bebidas que paga o valor do tributo embutido no preço cobrado pelo fabricante. Como o contribuinte de fato não possui a relação jurídica com o Fisco, ele não tem legitimidade para postular a repetição ou compensação do tributo diretamente.

Portanto, o **contribuinte de direito**, que é o sujeito passivo da obrigação e quem recolhe o tributo, é o único legitimado para pleitear a repetição ou compensação do tributo junto ao Fisco, conforme o entendimento do acórdão indicado no Anexo III. O terceiro que suporta o ônus econômico não possui essa legitimidade.

### Anexo III

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 FÁTICOPROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO. 1. O "contribuinte de fato" (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. 2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que: "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro

na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la." 3. Consequentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo. 4. Em se tratando dos denominados "**tributos indiretos**" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), **a norma tributária** (artigo 166, do CTN) **impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo** ou, caso contrário, que tenha sido **autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido**. 5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: **o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito**. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores. A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito. Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393) 6. **Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.** 7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, dessume-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pôlo 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 imponível consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro. 13. Mutatis mutandis, é certo que: "1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações. 2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte. 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista. 4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS. 5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008) 14. Consequentemente, revela-se 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". 15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 903.394/AL, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/3/2010, DJe de 26/4/2010.)