

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

IMUNIDADE. ABRANGÊNCIA. TEMPLO. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 22.582 - CE
(2006/0187914-3)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE: GRUPO ESPÍRITA PAULO E ESTEVÃO - GEPE
ADVOGADO: DANIEL ARAÚJO LIMA E OUTRO
T. ORIGEM: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ
IMPETRADO: SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ
PROCURADOR: JOSÉ ANCHIETA SANTOS SOBREIRA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, “b”, da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros.

3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público.

4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia.

5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): “Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do

JURISPRUDÊNCIA

ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato” (AI 671.412, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, j. 1º/4/2008, DJe-074 25-04-2008).

6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo “de direito” do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio.

7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte “de fato”. É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes “de direito” não imunes).

8. Inaplicáveis, *in casu*, os precedentes do STJ relativos à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados (v.g. AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007), o STJ afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual.

9. Na espécie em exame, não se discute a legitimidade passiva processual da concessionária, apenas se afirma que a prestadora de serviço é contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do templo.

10. A Segunda Turma tem precedente que reconhece como contribuintes de direito do ICMS as concessionárias de energia e de comunicação, e não os consumidores finais.

11. “Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação” (RMS 23.571/RJ, Relator Ministro Castro Meira, j. 6/11/2007, DJ 21/11/2007).

12. Se se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte.

13. Recurso Ordinário não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: “A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gon-

çalves, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Luiz Fux (voto-vista) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (RISTJ, art. 162, § 2).

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília, 10 de fevereiro de 2010(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 22.582 - CE
(2006/0187914-3)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE: GRUPO ESPÍRITA PAULO E ESTEVÃO - GEPE
ADVOGADO: DANIEL ARAÚJO LIMA E OUTRO
T. ORIGEM: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ
IMPETRADO: SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ
PROCURADOR: JOSÉ ANCHIETA SANTOS SOBREIRA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Recurso Ordinário interposto contra acórdão assim ementado (fl. 114):

Constitucional. Mandado de Segurança. Templo de qualquer culto. Tarifas públicas de energia elétrica e telefonia. ICMS. Imunidade Tributária. Inexistência. Preliminares de ilegitimidade ativa *ad causam* e de falta de interesse de agir afastadas.

O recorrente contesta o acórdão e argumenta que não pode ser onerado pelo ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de comunicação que consome, pois enquadra-se como templo para fins de imunidade (fl. 135).

O MPF opinou pelo não-provimento do Recurso (fl. 169).

É o relatório.

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 22.582 - CE
(2006/0187914-3)

JURISPRUDÊNCIA

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): A imunidade dos templos, prevista pelo art. 150, VI, “b”, da CF, visa a garantir a liberdade de culto.

Impede-se que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

No entanto, a imunidade não aproveita a terceiros.

Na hipótese dos autos, contribuinte do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não o templo imune que os adquire.

Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público.

Esse é o entendimento do egrégio Supremo Tribunal Federal, que, ao analisar o caso do IPI, expediu a Súmula 591: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados”.

Mais recentemente, cito o seguinte julgado da Egrégia Corte:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CB/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 671412 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 01/04/2008, DJe-074 DIVULG 24-04-2008 PUBLIC 25-04-2008 EMENT VOL-02316-11 PP-02262)

Conforme se verifica no AI 671.412/SP, o egrégio STF tem entendido que a tributação somente é afastada quando a entidade imune é sujeito passivo “de direito” do ICMS.

Nesse sentido, a Corte Suprema reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens que são incorporados ao patrimônio. Como é cediço, o importador é o sujeito passivo “de direito”. Na importação de um equipamento educacional por entidade imune, por exemplo, não há incidência de ICMS.

Isso não ocorre no caso de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte “de fato”. É inviável estender a

imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes “de direito” não imunes).

Destaco que não se aplicam, na hipótese, os precedentes do STJ relativos à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados, a Corte afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerar que ela é simples retentora e repassadora dos valores ao fisco estadual. Transcrevo ementa representativa, citada pelo eminente Ministro Castro Meira nos debates da sessão do dia 4.8.2009:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.

(...)

2. A concessionária de serviço público figura como mera responsável pela retenção e recolhimento do tributo - ato material de “fazer”, imposto pelo Estado -, carecendo, portanto, de legitimidade para integrar o pólo passivo da ação de repetição de indébito, porquanto não faz parte da relação de incidência tributária.

(...)

5. Agravo regimental desprovido.” (AgRg no REsp 797826/MT, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.05.2007, DJ 21.06.2007 p. 283) 4. Recurso especial desprovido.

(REsp 871386/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/09/2008, DJe 01/10/2008)

Ora, na repetição de indébito não há mesmo cabimento em exigir da concessionária a restituição de valores recolhidos ao Fisco estadual. Nesse sentido, inexistente legitimidade passiva.

No entanto, nestes autos não se discute legitimidade passiva da concessionária, apenas se afirma que é contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do recorrente. Nesse sentido, cito precedente do próprio Ministro Castro Meira, reconhecendo que as concessionárias de energia e comunicação são contribuintes de direito do ICMS:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA E COMUNICAÇÃO. CONSUMIDORES. LEGITIMIDADE. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

(...)

2. Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos

JURISPRUDÊNCIA

existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação. Precedentes.

(...)

7. Mandado de segurança extinto sem resolução de mérito. Prejudicado o recurso ordinário.

(RMS 23.571/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2007, DJ 21/11/2007 p. 321)

Importante salientar que, se fosse adotada a tese defendida pelo recorrente, ficaria vedada a incidência de ICMS sobre a venda de todas as mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além dos serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual.

Não parece ter sido essa a intenção do constituinte e do legislador federal.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Ordinário.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0187914-3

RMS 22582/CE

Números Origem: 2004000328310 200402155360

PAUTA: 14/10/2009

JULGADO: 14/10/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: GRUPO ESPÍRITA PAULO E ESTEVÃO - GEPE

ADVOGADO: DANIEL ARAÚJO LIMA E OUTRO

T. ORIGEM: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ
IMPETRADO: SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ
PROCURADOR: JOSÉ ANCHIETA SANTOS SOBREIRA E OUTRO(S)
ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Limitações ao Poder de Tributar
- Imunidade

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Luiz Fux.”

Aguardam os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon e Humberto Martins.

Licenciados os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília, 14 de outubro de 2009

Carolina Vêras
Secretária

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 22.582 - CE
(2006/0187914-3)

VOTO-VISTA

PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ART. 105, II, *b*, DA CF/1988. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. TEMPLOS. ART. 150, VI, *b*, DA *LEX MATER*. TRIBUTO INDIRETO. APLICABILIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. INCIDÊNCIA SOBRE PRODUTOS E SERVIÇOS QUE NÃO INCORPORAM O PATRIMÔNIO DA ENTIDADE.

1. A imunidade tributária reconhecida a templos de qualquer culto tem por finalidade o exercício do direito fundamental de liberdade dos cultos e liturgias religiosas. A garantia constitucional resguarda o patrimônio, renda e serviços da entidade, à luz do artigo 150, VI, *b*, *c/c* § 4.º, da Constituição Federal de 1988.

2. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, consoante cediço, é tributo indireto, de sorte que o contribuinte *de jure* realiza o fato gerador,

JURISPRUDÊNCIA

mas quem suporta o ônus de modo indireto é o contribuinte de fato, onde se verifica o fenômeno da repercussão econômica, havendo, *mutatis mutandis*, a transferência do encargo para o sujeito que ocupa a fase seguinte da cadeia.

3. A jurisprudência da Excelsa Corte admite a imunidade tributária em relação a tributos indiretos nas hipóteses em que os bens adquiridos passam a integrar o patrimônio da entidade, e estejam “*relacionados com as suas finalidades essenciais*”. (Precedentes do STF: AgR no RE 311626/PA, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, Dje 26.06.2009; AgR no AI 669257/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 17/03/2009, Dje 17.04.2009; AgR no AI 535922/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 30.09.2008, Dje 14.11.2008)

4. A exegese teleológica do comando constitucional não permite alcançar produtos ou serviços que não se incorporem ao patrimônio da entidade imune e estejam relacionados com as suas finalidades essenciais. Incidência do ICMS sobre a energia elétrica e os serviços de telecomunicações, posto não se enquadrarem no conceito de “patrimônio” propriamente dito (Precedente: STF - AgR no AI 574042/PA, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 06/10/2009, Dje 29.10.2009).

5. Recurso ordinário desprovido, por fundamentos diversos.

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX: Consoante exposto pelo E. Relator:

Trata-se de Recurso Ordinário interposto contra acórdão assim ementado (fl. 114):

Constitucional. Mandado de Segurança. Templo de qualquer culto. Tarifas públicas de energia elétrica e telefonia. ICMS. Imunidade Tributária. Inexistência. Preliminares de ilegitimidade ativa *ad causam* e de falta de interesse de agir afastadas.

O recorrente contesta o acórdão e argumenta que não pode ser onerado pelo ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de comunicação que consome, pois enquadra-se como templo para fins de imunidade (fl. 135).

O MPF opinou pelo não-provimento do Recurso (fl. 169).

É o relatório.

Em seu voto, o E. Relator assenta com acerto:

TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, “b”, da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros.

3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público.

4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia.

5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): “Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura o contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato” (AI 671.412, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, j. 1^o/4/2008, DJe-074 25-04-2008).

6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo “de direito” do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio.

7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte “de fato”. É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes “de direito” não imunes).

8. Inaplicáveis, *in casu*, os precedentes do STJ relativos a inexistência e legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados (v.g. AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007), o STJ afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual.

9. Na espécie em exame, não se discute a legitimidade passiva processual da concessionária, apenas se afirma que a prestadora de serviço e contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do templo.

10. A Segunda Turma tem precedente que reconhece como contribuintes de direito do ICMS as concessionárias de energia e de comunicação, e não os consumidores finais.

11. “Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detém legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação” RMS 23.571/RJ, Relator Ministro Castro Meira, j. 6/11/2007, DJ 21/11/2007).

12. Se se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além de serviços de comunicação

JURISPRUDÊNCIA

e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte.

13. Recurso Ordinário não provido.

Pedi vista dos autos para melhor exame da *quaestio iuris*.

Ab initio, impõe-se perquirir se imunidade tributária os tributos indiretos, como sói ocorrer com a exação *in foco*, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Nos tributos indiretos, é cediço que o contribuinte *de jure* realiza o fato gerador, mas quem suporta o ônus de modo indireto é o contribuinte de fato. Sobressai, no caso, o fenômeno da repercussão econômica, havendo, *mutatis mutandis*, a transferência do encargo para o sujeito que ocupa a fase seguinte da cadeia.

O saudoso mestre Aliomar Baleeiro reconhecia a imunidade tributária recíproca quando os entes imunes ocupassem a posição de contribuintes de fato, estando, por exemplo, como consumidores de produtos sujeitos a imposto sobre o consumo. É o que se extrai do julgado abaixo, *verbis*:

IMUNIDADE RECÍPROCA. AS UNIDADES ADMINISTRATIVAS, IMUNES À TRIBUTAÇÃO, E AS EMPRESAS BENEFICIADAS POR ISENÇÃO DE TODOS OS IMPOSTOS FEDERAIS PODEM, ATRAVÉS DE MANDADO DE SEGURANÇA OU OUTRO REMÉDIO JUDICIAL IDÔNEO, OPOR-SE AO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE CONSUMO, EXIGIDO DE FABRICANTES OU OUTROS CONTRIBUINTES *DE IURE* PELOS FORNECIMENTOS QUE LHES FAÇAM.

(STF - RE 68450/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, julgado em 04.12.1969, DJ 29.12.1969)

Forçoso reconhecer, no entanto, que o tema sempre revelou-se controverso na Suprema Corte, conforme se verifica do seguinte precedente contemporâneo da Excelsa Corte:

IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. NÃO TEM APLICAÇÃO NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. O CONTRIBUINTE *DE IURE* E O INDUSTRIAL OU PRODUTOR. NÃO É POSSÍVEL OPOR A FORMA JURÍDICA A REALIDADE ECONÔMICA PARA EXCLUIR UMA OBRIGAÇÃO FISCAL PRECISAMENTE DEFINIDA NA LEI. O CONTRIBUINTE DE FATO É ESTRANHO A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO PODE ALEGAR A SEU FAVOR, A IMUNIDADE RECÍPROCA.

(STF - RE 68741/SP, Relator(a): Min. Bilac Pinto, Segunda Turma, julgado em 28.09.1970, DJ 23.10.1970)

Hodiernamente, a Suprema Corte vem reiterando esse último posicionamento, consoante se observa dos julgados abaixo colacionados:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO. ICMS. MUNICÍPIO. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INAPLICÁVEL. AGRAVO IMPROVIDO. I - O acórdão recorrido decidiu a questão com base na legislação ordinária e na jurisprudência do STJ. A ofensa à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário. II - A imunidade de que trata o art. 150, VI, a, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda. III - Como não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviços de energia elétrica e telefonia, o Município não é beneficiário da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição. Precedentes. IV - Agravo regimental improvido.

(STF - AgR no AI 634050/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 23.06.2009, Dje 14.08.2009)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CB/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF - AgR no AI 671412/SP, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 01/04/2008, Dje 25.04.2008)

Outrossim, a jurisprudência dominante do Pretório Excelso vem reconhecendo a imunidade tributária em relação ao ICMS nas hipóteses em que a entidade imune adquire bens que passem a integrar o seu patrimônio, quando ostenta a qualidade de contribuinte de fato. É o que se depreende dos seguintes julgados, *litteris*:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE: ABRANGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(STF - AgR no RE 311626/PA, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, Dje 26.06.2009)

JURISPRUDÊNCIA

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA REALIZADA POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AGRAVO IMPROVIDO. I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. II - Agravo improvido.

(STF - AgR no AI 669257/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 17/03/2009, Dje 17.04.2009)

ICMS. IMUNIDADE. (ART. 150, VI, C, DA CF). AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO MERCADO INTERNO. ENTIDADE BENEFICENTE. 1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, compreende as aquisições de produtos no mercado interno, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio dessas entidades beneficentes. 2. Agravo regimental improvido.

(STF - AgR no AI 535922/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 30.09.2008, Dje 14.11.2008)

Colhe-se do voto-condutor desse último, *verbis*:

O Plenário desta Corte, no julgamento dos embargos de divergência no RE 210.251, DJ 28.11.03, de que foi redator para o acórdão o meu ilustre antecessor, Ministro Gilmar Mendes, prolator da decisão ora agravada, sustentou:

“Assim, antes de recomendar a adoção de uma interpretação que enfatize a necessidade de uma redução teleológica do art. 150, IV, C da Constituição, a própria teleologia da disposição parece recomendar um interpretação compreensiva do dispositivo, na linha enfatizada por Baleeiro e, mais recentemente, pelos Ministros Orçar Corrêa, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Sydney Sanches e Nelson Jobim.

Trago, aqui, a jurisprudência desta Corte, sobre imunidade tributária de entidades beneficentes, especificamente em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Em reiterados julgamentos, a 2ª Turma decidiu que “não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade” (RE 203.755/ES, DJ 08.11.96; RE 193.969/SP, DJ 06.12.96; RE 186175, DJ 13.12.96, RE 225.671, DJ 23.10.98 E AI 389.118/SP, Rel. Carlos Velloso; AgRg no RE 141.670/SP, DJ 02.02.01 e AgRg no RE 237.497/SP, DJ 18.10.02, Rel. Nelson Jobim).”

Na linha destes precedentes, a ora agravada, entidade de assistência social sem fins lucrativos, goza de imunidade tributária quanto ao ICMS nas importações, in-

dependentemente, de se tratar de patrimônio, renda ou serviços. O que se importa indagar é se o bem adquirido integra o patrimônio dessas entidades.

Dessa sorte, a imunidade tributária pode ser estendida aos tributos indiretos, nas hipóteses em que o ente imune ostenta o caráter de contribuinte de fato, suportando a repercussão econômica do imposto.

Subjaz, por conseguinte, o exame acerca da abrangência da norma constitucional.

A Constituição Federal de 1988, na Seção que trata das limitações ao poder de tributar, em seu artigo 150, VI, *b*, e § 4.º, estabelece, *verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Na linha dos precedentes da Excelsa Corte acima citados, a imunidade do ICMS restou reconhecida nas operações que envolvem a aquisição de bens que passam a integrar o patrimônio da entidade, e estejam “*relacionados com as suas finalidades essenciais*”. Conseqüentemente, a exegese teleológica do comando constitucional não permite alcançar produtos ou serviços que não se incorporem ao patrimônio da entidade imune e estejam relacionados com as suas finalidades essenciais.

Dessa sorte, é inequívoco que a energia elétrica e os serviços de telecomunicações, posto não se enquadrarem no conceito de “patrimônio” propriamente dito, não estão abrangidos pela norma constitucional imunizante, incidindo, *a fortiori*, o ICMS.

Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal assim se pronunciou:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ART. 150, VI, *a*, DA CF. MUNICÍPIO DE SANTARÉM. SERVIÇO PRESTADO POR CONCESSIONÁRIA. INAPLICABILIDADE. 1. A imunidade tributária presuppõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município, o que não ocorre no caso, já que o fornecimento de energia elétrica é prestado por intermédio da concessionária. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido. (STF - AgR no AI 574042/PA, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 06/10/2009, DJe 29.10.2009)

JURISPRUDÊNCIA

Por esses fundamentos, NEGOU PROVIMENTO ao recurso ordinário em mandado de segurança.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0187914-3

RMS 22582/CE

Números Origem: 2004000328310 200402155360

PAUTA: 10/02/2010

JULGADO: 10/02/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: GRUPO ESPÍRITA PAULO E ESTEVÃO - GEPE

ADVOGADO: DANIEL ARAÚJO LIMA E OUTRO

T. ORIGEM: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ

IMPETRADO: SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ

PROCURADOR: JOSÉ ANCHIETA SANTOS SOBREIRA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Limitações ao Poder de Tributar - Imunidade

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo no julgamento a Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Luiz Fux (voto-vista) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (RISTJ, art. 162, § 2º).

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília, 10 de fevereiro de 2010

Carolina Vêras

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 24/03/2010).

TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO. ILEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO.

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. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM*. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTE 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. PRÉQUESTIONAMENTO. 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 argue 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 proceda 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, 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 escoreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que “as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa”.

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

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 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:

“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 requerer 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).

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 SOBRECAR-

REGADOS PELA VÁ 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 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 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 proceda 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, 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. 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 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”*.

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 SUBTABELAMENTO AUTENTICADOS. INOCORRÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO NO TEMPO OPORTUNO. PRECLUSÃO. PREQUESTIONAMENTO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NECESSIDADE. CARÁTER INFRINGENTE. IMPOSSIBILIDADE.

JURISPRUDÊNCIA

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 BLOQUEADOS – LEGITIMIDADE DO BACEN – MATÉRIA NÃO ARGÜIDA NO RECURSO ESPECIAL – PRETENSA 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 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.

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 exaustivamente 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 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 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 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 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 indébito” 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 a 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 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.

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 ténue 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. 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'.

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)

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 cedição, 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 impositivo consistente na operação

de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

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 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”*.

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).

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0252076-9

REsp 903394/AL

Números Origem: 200280000083175 200505000409534 200600508871

PAUTA: 24/06/2009

JULGADO: 24/06/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

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 00TEIXEIRA FÉLIX DA SILVA E OUTRO
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES: RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

ASSUNTO: Tributário - IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Relator.”

Brasília, 24 de junho de 2009

Carolina Vêras

Secretária

JURISPRUDÊNCIA

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2006/0252076-9

REsp 903394/AL

Números Origem: 200280000083175 200505000409534 200600508871

PAUTA: 10/03/2010

JULGADO: 24/03/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS
DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICAN-
TES DE CERVEJA REFRIGERANTE ÁGUA MINE-
RAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PER-
NAMBUCO 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

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/Imposto sobre Pro-
dutos Industrializados

SUSTENTAÇÃO ORAL

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

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Seção, por unanimidade, negou 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.

Brasília, 24 de março de 2010

Carolina Vêras
Secretária

(Ementa publicada no DJe de 26/04/2010).

CRÉDITOS DE ICMS. NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTES DE BOA-FÉ.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 - MG (2009/0014382-6)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE: ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)
RECORRIDO: ASA DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA
ADVOGADO: NILTON MACHADO JUNIOR E OUTRO(S)
INTERES.: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO FECOMÉRCIO - “AMICUS CURIAE”
INTERES.: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HIGIENE PESSOAL PERFUMARIA E COMÉSTICOS - ABIHPEC - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADA: SIMONE CAMPETTI AMARAL

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE).

DE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: **EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; **REsp 737.135/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; **REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; **REsp 246.134/MG**, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; **REsp 556.850/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; **REsp 176.270/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; **REsp 112.313/SP**, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; **REsp 196.581/MG**, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e **REsp 89.706/SP**, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*” (norma aplicável, *in casu*, ao alienante).

3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que:

“(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.”

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legítima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. 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.

Sustentaram, oralmente, os Drs. NABIL EL BIZRI, pelo recorrente e DANIEL LACASA MAYA, pelos interessados.

Brasília (DF), 14 de abril de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX
Relator

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0014382-6

REsp 1148444/MG

Números Origem: 10015050272515 100150502725150051

PAUTA: 10/03/2010

JULGADO: 10/03/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

JURISPRUDÊNCIA

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)
RECORRIDO: ASA DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA
ADVOGADO: NILTON MACHADO JUNIOR E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro-Relator.”

Brasília, 10 de março de 2010

Carolina Vêras
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 - MG (2009/0014382-6)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pelo ESTADO DE MINAS GERAIS, com fulcro na alínea “a”, do permissivo constitucional, no intuito de ver reformado acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça Estadual, cuja ementa restou assim vazada:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - DECLARAÇÃO - INIDÔNEAS OU FALSAS - CONTRIBUINTE - BOA-FÉ - PRESUMÍVEL - APROVEITAMENTO.

1- Não se discute a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas inidôneas ou falsas, mas sim a legitimidade dos valores destacados.

2- Contribuinte de boa-fé não pode ser penalizado com o impedimento ao aproveitamento dos créditos decorrentes.

3- rejeitar a preliminar e, em reexame necessário, reformar parcialmente a sentença, prejudicado o recurso voluntário.”

Noticiam os autos que o ASA DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA. impetrou mandado de segurança contra suposto ato abusivo praticado pelo CHEFE DA SECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL DE MINAS GERAIS, consubstanciado em sua autuação (Auto de Infração nº

1.000148292-56), referente ao período de janeiro de 1999 a agosto de 2004, por deixar de recolher ou recolher a menor o ICMS em razão do aproveitamento supostamente indevido de créditos do aludido imposto provenientes de notas fiscais formalmente declaradas inidôneas, conforme atos declaratórios. Na inicial, afirmou que cumprira todos os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos de ICMS, até porque, naquela época, as empresas vendedoras eram tidas como idôneas perante terceiros. Assinalou ainda que *“a mera declaração (posterior) de inidoneidade documental não constitui razão suficiente e capaz de prejudicar o exercício ao credi- tamento do ICMS, sobretudo, porque não está previsto dentre às exceções da regra da não-cumulatividade, expostas pelo art. 155, par. 2, II, “a” e “b” da CF/88”*.

Sobreveio sentença que concedeu a ordem para *“para declarar ilegal o auto de infração nº 01.000148292.56 bem como a certidão da dívida ativa correspondente desconstituindo a mesma e a multa aplicada pelo valor de R\$1.597.352,07 (um milhão, quinhentos e noventa e sete mil, trezentos e cinquenta e dois reais e sete centavos) à empresa impetrante”*.

Em sede de reexame oficial e apelação interposta pela Fazenda Pública Estadual, o Tribunal de origem rejeitou a preliminar de ausência de direito líquido e certo e de comprovação do ato ilegal ou abusivo praticado pela autoridade apontada como coatora. No mérito, o Tribunal de Justiça Estadual reformou em parte a sentença, julgando prejudicado o recurso voluntário fazendário, nos termos da ementa anteriormente transcrita. Vencido o Desembargador Relator, restou assente, no voto-condutor do acórdão recorrido, que:

“Primeiramente, quanto às notas fiscais de n.º 010703, 010813, 011200, 011396, 011523, 011685, todas emitidas por Dea Comércio e Representações Ltda., vejo que o ato de declaração de inidoneidade foi publicado em 31/03/1999 (f. 282), sendo que as notas foram emitidas, respectivamente, em 27/03/2002, 11/04/2002, 19/06/2002, 25/07/2002, 22/08/2002 e 24/09/2002, após, portanto, a publicação dos referidos atos. Quanto a estas operações, portanto, não há falar em direito da impetrante, ora apelada, de aproveitamento dos créditos de ICMS, por já ser público, quando da realização das operações, que a empresa vendedora não estava regular perante a Fazenda Estadual.

No mais, divirjo do em. Relator, na matéria fática, porque os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes. Veja-se o que consta de acórdão do Conselho de Contribuintes (f. 231):

‘Também o fisco volta a ser manifestar às fls. 475/476, onde afirma:

‘Que os documentos anexados, ainda que sejam provas de pagamento das notas fiscais declaradas inidôneas, não tem o condão de alterar o feito fiscal, haja vista que não se discute a efetividade das operações e sim a inidoneidade dos créditos aproveitados.’

E ainda (f. 232/233):

‘O procedimento fiscal encontra-se respaldado no artigo 70, inciso V, RICMS/MG. Não foram carreados aos autos quaisquer comprovantes de pagamento do imposto devido pelo emitente, na forma prevista no citado inciso V do art. 70 do RICMS/MG. Cumpre destacar que a comprovação do pagamento das operações por parte da Impugnante, não supre a condição mencionada.

Não se discute ainda a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas inidôneas ou falsas, mas sim a legitimidade do aproveitamento dos valores destacados. Nesse sentido, irrelevante o fato da efetiva ocorrência das operações (...)’ (grifos deste voto).

Assim, pode-se concluir que a impetrante, ora apelada, é contribuinte de boa fé, por ser presumível, dos documentos juntados aos autos, que as operações efetivamente ocorreram, com o pagamento do preço às empresas vendedoras, não devendo o contribuinte de boa fé ser penalizado com o impedimento ao aproveitamento dos respectivos créditos, razão por que entendo dever ser mantida a sentença, em sua maior parte.

Em face do exposto, em reexame necessário, reformo parcialmente a sentença, apenas para manter as exigências fiscais relativas às notas fiscais n.º 010703, 010813, 011200, 011396, 011523, 011685, emitidas por Dea Comércio e Representações Ltda., mantida a sentença no restante.”

O ESTADO DE MINAS GERAIS opôs embargos de declaração, pleiteando manifestação do Tribunal de origem acerca do artigo 23, da Lei Complementar 87/96, que “condiciona o aproveitamento do crédito fiscal à idoneidade da nota fiscal, o que revela ofensa desta norma federal”.

O Tribunal de origem rejeitou os embargos de declaração, por considerar inexistentes quaisquer dos vícios enumerados no artigo 535, do CPC. Na oportunidade, assinalou o desembargador relator que:

“O acórdão deixou claro que o crédito de ICMS em relação a parte das notas fiscais é aproveitável porque os atos de declaração de inidoneidade foram publicados posteriormente à realização das operações, tendo as notas aparência de regularidade, destaque do imposto, escrituração no livro de registro de entradas, havendo prova de pagamento. Neste sentido, não há falar em omissão, porquanto a matéria foi apreciada suficientemente, não podendo a embargante alegar omissão se não requereu o exame de determinado dispositivo de lei especificamente no recurso de apelação.”

Nas razões do recurso especial, sustenta o ESTADO DE MINAS GERAIS que o acórdão hostilizado incorreu em violação do artigo 23, da Lei Complementar 87/96, pelos seguintes fundamentos:

“Quanto à publicação do Ato Declaratório de Inidoneidade das Notas Fiscais após a realização das operações, não pode prevalecer o entendimento do r. acórdão, eis que, todo ATO DECLARATÓRIO de inidoneidade ou falsidade decorre de realização de diligência especialmente efetuada para a investigação real da situação do contribuinte e das operações por ele praticadas, sendo, portanto, um ato dotado de preexistência.

Impende salientar que a publicação do Ato Declaratório de Inidoneidade é precedida de procedimento próprio, consistente na realização de diligências especialmente efetuadas com o objetivo de investigar a real situação do contribuinte e das operações por ele praticadas. Assim sendo, o processo que chega a conclusão de que determinado documento é inidôneo demanda tempo considerável, razão (ilegível) após a verificação das supostas operações. Mesmo porque, o Fisco só pode tomar conhecimento da prática de ação inidônea do contribuinte no momento em que está sendo praticada ou depois. De qualquer maneira, o reconhecimento formal da inidoneidade da nota fiscal só pode ocorrer depois do fato, quer dizer, quando o Fisco constate a fraude.

Por isto, os efeitos da declaração de inidoneidade são ex tunc, ou seja, retroagem no tempo, posto que não é o ato em si que gera a inidoneidade do documento fiscal. Como o próprio nome diz, a declaração de inidoneidade apenas declara que a nota fiscal é inidônea, uma vez que a inidoneidade em si é um fato preexistente.

*Sendo o documento viciado, obviamente não pode gerar efeitos tributários, subsistindo, assim, o princípio *quod nullo esta, nullum effectus producit*.*

... a legislação estadual determina o estorno de crédito relativo a Nota Fiscal INIDÔNEA, conforme art. 23, da Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, ...

(...)

... quando se descobre que a nota fiscal de aquisição da mercadoria é inidônea ou falsa, perderá qualquer sentido a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS, inclusive porquanto documentação que padeça desse vício não pode gerar nenhum direito...

Na verdade, o que ocorre juridicamente é que, com o destaque do ICMS na nota fiscal de aquisição, cria-se a favor do adquirente uma presunção não absoluta de correspondente pagamento, ou possibilidade de cobrança, a qual, no entanto, será eliminada com a apuração pelo fisco da inidoneidade do documento emitido, cuja declaração oficializada somente livrará o contribuinte da responsabilidade de efetuar o estorno do crédito pela 'prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago', conforme exige o art. 70, V, do RICMS/MG, à época.

Se o contribuinte comprova que, apesar da inidoneidade, houve o pagamento do imposto, aí, sim, para não contrariar a não-cumulatividade, não se pode exigir o estorno do crédito.

(...)

... não é o ato declaratório que irá criar a inidoneidade ou gerar a falsidade do documento fiscal. Aquela circunstância de inidoneidade ou falsidade do documento, para a finalidade que deveria se destinar, é preexistente e, assim, o ato da administração apenas irá declarar esta situação.

(...)

A eventual alegação de boa-fé em nada socorre a autora, tendo em vista o que preceitua o art. 136, do CTN:

JURISPRUDÊNCIA

“Salvo disposição de Lei Contrária, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Caso não seja considerado prequestionado o artigo 23, da Lei Complementar 87/96, o recorrente aponta como violado o artigo 535, do CPC.

Apresentadas contra-razões ao apelo extremo, inadmitido na origem.

O agravo de instrumento dirigido a esta Corte restou provido, tendo sido convertido em recurso especial.

Em 28.09.2009, por decisão monocrática desta relatoria, o presente recurso especial foi submetido ao regime dos “recursos representativos de controvérsia” (artigo 543-C, do CPC), tendo sido afetado à Primeira Seção (artigo 2º, *caput*, da Res. STJ 8/2008).

O *parquet* federal opinou pelo desprovimento do recurso especial, nos termos da seguinte ementa:

“RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS. ICMS. NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. TERCEIRO DE BOA-FÉ. APTO PARA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. OFENSA AO ART. 23, DA LC 87/96. NÃO VERIFICADA. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DA DECISÃO EMBARGADA. PARECER PELO IMPROVIMENTO DO RECURSO.”

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 - MG (2009/0014382-6)

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: **EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; **REsp 737.135/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; **REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma,

julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; **REsp 246.134/MG**, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; **REsp 556.850/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; **REsp 176.270/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; **REsp 112.313/SP**, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; **REsp 196.581/MG**, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e **REsp 89.706/SP**, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que:

“(…) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.”

4. Conseqüentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que o recurso especial fazendário reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. 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): Preliminarmente, revela-se cognoscível a insurgência especial, uma vez prequestionada a matéria federal ventilada.

O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que o recurso especial fazendário reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da

inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afasta a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN, *verbis*:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Conseqüentemente, subjaz a análise do mérito da controvérsia que se cinge à higidez do aproveitamento de crédito de ICMS, realizado pelo adquirente de boa-fé, no que pertine às operações de circulação de mercadorias cujas notas fiscais (emitidas pela empresa vendedora) tenham sido, posteriormente, declaradas inidôneas, à luz do disposto no artigo 23, *caput*, da Lei Complementar 87/96.

Deveras, o artigo 23, da Lei Complementar 87/96, dispõe que:

“Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.”

Nada obstante, a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN), sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

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

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. SÚMULA 7/STJ. CABIMENTO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. REITERAÇÃO DE TESE JÁ SUPERADA. VÍCIOS INEXISTENTES. EMBARGOS REJEITADOS. CARÁTER PROCRASTINATÓRIO. MULTA.

(...)

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora. Nesse caso, é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às referidas notas fiscais. Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova.

(...)

7. Embargos de declaração rejeitados, com aplicação de multa.” (EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008)

“TRIBUTÁRIO - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO - DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL - IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO PROBATÓRIO DOS AUTOS - SÚMULA 7/STJ.

(...)

3. A jurisprudência desta Turma é no sentido de que, para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre pelos registros contábeis que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo. Precedentes.

(...)

5. Recurso parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.” (REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007)

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. TRIBUNAL DE ORIGEM. SOBERANIA NA ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

(...)

2. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora, sendo certo que, nesse caso, é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às referidas notas fiscais. Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova.

3. O disposto no art. 136 do CTN não dispensa o contribuinte, empresa compradora, da comprovação de que as notas fiscais declaradas inidôneas correspondem a negócio efetivamente realizado.

(...)

5. Recurso especial desprovido.” (REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007)

“TRIBUTÁRIO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO. NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS - OPERAÇÕES COMPROVADAS. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE.

1. Constatada a veracidade da operação comercial de compra e venda, não pode o adquirente de boa-fé (que, no caso, é presumida) ser responsabilizado por eventuais irregularidades posteriormente verificadas nas notas fiscais emitidas pela empresa vendedora.

JURISPRUDÊNCIA

Precedentes.

2. *Recurso especial provido.*” (REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006)

“PROCESSUAL - TRIBUTÁRIO - REEXAME DE PROVA - VEDAÇÃO PELA SÚMULA 7/STJ - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO - DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL - ÔNUS PROBANDI DO CONTRIBUINTE.

(...)

4. *A jurisprudência desta Turma é no sentido de que, para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre pelos registros contábeis que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo. Precedentes.*

5. *Recurso improvido.*” (REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005)

“TRIBUTÁRIO – ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO – INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS.

1. *As operações realizadas com empresa posteriormente declarada inidônea pelo Fisco devem ser consideradas válidas, não se podendo penalizar a empresa adquirente que agiu de boa-fé.*

2. *Recurso especial provido.*” (REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001)

“TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL - INIDONEIDADE DA EMPRESA EMITENTE - ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA - NECESSIDADE - VENDEDOR DE BOA-FÉ - INEXISTÊNCIA DE DOLO OU CULPA - PRECEDENTES.

- *O vendedor ou comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda), não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente, referente à empresa já que desconhecia a inidoneidade da mesma.*

- *Recurso conhecido e provido.*” (REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999)

“TRIBUTÁRIO - ICMS - CREDITAMENTO - INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS - VERIFICAÇÃO.

A obrigação de se verificar a inidoneidade de documentos e de regularidade da empresa é do fisco e não do contribuinte.

O ato declaratório de inidoneidade só produz efeitos a partir de sua publicação.

Recurso provido.” (REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999)

“**TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL. DECLARAÇÃO SUPERVENIENTE DA INIDONEIDADE DE QUEM A EMITIU. VERIFICADO QUE O CONTRIBUINTE APROVEITOU CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR QUEM ESTAVA EM SITUAÇÃO IRREGULAR (AINDA QUE SÓ DECLARADA POSTERIORMENTE), O RESPECTIVO MONTANTE SÓ É Oponível ao Fisco se demonstrado, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda realmente aconteceu. Hipótese, todavia, em que o lançamento fiscal foi efeito imediato da declaração, superveniente, da inidoneidade do emitente da nota fiscal, sem que a efetividade da operação de compra e venda tenha sido contestada. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.**” (REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998)

A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

In casu, o Tribunal de origem consignou que:

“(…)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.”

Conseqüentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

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

JURISPRUDÊNCIA

comunicação à Presidência e aos demais Ministros da Primeira Seção e aos Tribunais de Justiça Estaduais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do CPC (artigos 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0014382-6 **REsp 1148444/MG**

Números Origem: 10015050272515 100150502725150051

PAUTA: 14/04/2010 JULGADO: 14/04/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretário

Bel. **MARCONIO MACEDO DINIZ**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

RECORRIDO: ASA DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA

ADVOGADO: NILTON MACHADO JUNIOR E OUTRO(S)

INTERES.: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO FECOMÉRCIO - "AMICUS CURIAE"

INTERES.: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HIGIENE PESSOAL PERFUMARIA E COMÉSTICOS - ABIHPEC - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADA: SIMONE CAMPETTI AMARAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, os Drs. NABIL EL BIZRI, pelo recorrente e DANIEL LACASA MAYA, pelos interessados.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Seção, por unanimidade, negou 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.

Brasília, 14 de abril de 2010

MARCONIO MACEDO DINIZ

Secretário

(Ementa publicada no DJe de 27/04/2010).

Decisões Monocráticas

PARCELAMENTO. EXTENSÃO DE PRAZO DE SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA PARA EMPRESAS PRIVADAS. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 510.521

ORIGEM :AC - 200404010101864 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL
PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. AYRES BRITTO

RECTE.(S) :EXPRESSO FREDERES S/A VIAGENS E TURISMO

ADV.(A/S) : LUIZ RICARDO DE AZEREDO SÁ E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO: Vistos, etc.

Trata-se de recurso extraordinário, interposto com suporte na alínea “a” do inciso III do art. 102 da Constituição Republicana, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão assim ementado (fls. 214):

JURISPRUDÊNCIA

“PARCELAMENTO. LEI 8.620/93. *A concessão de parcelamento especial às empresas públicas e sociedades de economia mista, instituído pela Lei 8.620/93, não constitui um privilégio fiscal, e não pode ser estendida pelo Judiciário às empresas privadas.*”

2. Pois bem, a parte recorrente alega ofensa aos §§ 1º e 2º do art. 173 da Magna Carta de 1988.

3. A seu turno, a Procuradoria-Geral da República, em parecer da lavra da Subprocuradora-Geral Sandra Cureau, opina pelo desprovemento do apelo extremo.

4. Tenho que a insurgência não merece acolhida. É que o entendimento da Instância Judicante de origem afina com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta. Leia-se, a propósito, a ementa do RE 493.234-AgR, sob a relatoria do ministro Ricardo Lewandowski:

“TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. EXTENSÃO DE BENEFÍCIO CONCEDIDO APENAS A EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.

IMPOSSIBILIDADE.

I – Não é dado ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo, mas apenas como legislador negativo nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade.

II – Impossibilidade de extensão, às demais empresas, do prazo concedido pela Lei 8.620/93 às empresas públicas e sociedades de economia mista para parcelamento de débitos previdenciários.

III – Agravo regimental improvido.”

5. Outros precedentes: AI 618.538, da relatoria do ministro Joaquim Barbosa; bem como REs 431.001-AgR, da relatoria do ministro Eros Grau; e 550.996, da relatoria do ministro Cezar Peluso.

Isso posto, e frente ao art. 557 do CPC e ao § 1º do art. 21 do RI/STF, nego seguimento ao recurso.

Publique-se.

Brasília, 29 de março de 2010.

Ministro AYRES BRITTO

(Despacho publicado no DJe 13/04/2010, p. 141).

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. INDICAÇÃO DE ADVOGADO PARA RECEBIMENTO DAS INTIMAÇÕES. INTIMAÇÃO POR EDITAL. ILEGALIDADE.

Mandado de Segurança n.º 0023645-87.2008.403.6100 (2008.61.00.023645-7)
AGILIS PARTICIPACOES S/A(SP113694 - **RICARDO LACAZ MARTINS** E SP095111 - LUIS EDUARDO SCHOUERI) X DELEGADO DA REC FEDERAL DO BRASIL DE ADMINIST TRIBUTARIA EM SP - DERAT X PROCURADOR GERAL DA FAZENDA NACIONAL EM SAO PAULO

13ª Vara da Justiça Federal em São Paulo

A impetrante AGILIS PARTICIPAÇÕES S/A busca ordem, em se de mandado de segurança com pedido de liminar, impetrado em face do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO/SP - DERAT E PROCURADOR GERAL DA FAZENDA NACIONAL EM SÃO PAULO, objetivando que o segundo impetrado proceda ao cancelamento das inscrições em dívida ativa nº 80207016689-44 (IRPJ), 80207016690-88 (IRRF) e 80607038511-41 (CS LL) em razão de nulidade na intimação por edital em processo administrativo e, como consequência, que o primeiro impetrado proceda à nova intimação da impetrante da decisão de primeira instância proferida nos autos do processo administrativo nº 19515.003033/2005-52 na pessoa de seu procurador legal.

Relata, em síntese, que regularmente notificada apresentou impugnação administrativa e requereu expressamente que as intimações e notificações fossem feitas na pessoa de seu procurador, Dr. Miguel Pereira Neto, vez que o sócio da empresa, Sr. Vagner Rocha estava respondendo a processo criminal, no qual foi condenado e preso, bem como teve seus bens indisponibilizados, documentos pessoais e os da empresa apreendidos em razão da Ação Civil Pública nº 2003.61.00.036130-8 (Operação Anaconda), apenas obtendo a restituição de seu passaporte em maio de 2008. Afirma que a solicitação de intimação da empresa na pessoa do procurador não foi observada e a decisão de 1ª Instância foi enviada no endereço da impetrante por meio de Aviso de Recebimento - AR que não foi recebido por encontrar-se inoperante.

Por tal razão, foi expedido o Edital n.º 123/2007, afixado na Receita Federal em 04 de maio de 2007. Sustenta que a conduta combatida violou seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, levando, ainda, à inscrição dos débitos em dívida ativa da União e consequentemente ao ajuizamento da Execução Fiscal n.º 2008.61.82.008565-0, para a qual foi citada em 26 de maio de 2008.

Assevera que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 127 permite ao contribuinte eleger seu domicílio tributário e o Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo tributário, assegura que a intimação seja feita no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

A liminar foi deferida (fls. 636/639).

Notificado (fl. 648), o Procurador Federal alegou que o contribuinte deve ser intimado no domicílio fiscal cadastrado junto à Receita Federal e que, sendo infrutífera a intimação por via postal, é desnecessário o esgotamento dos outros meios de intimação previstos no artigo 23 do Decreto nº 70.235 /72 antes da intimação por edital. (fls. 650/661).

O Delegado da Receita Federal, por sua vez, após notificado (fl. 646), alegou que a citação por edital obedeceu aos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72. Afirmou, ainda que com base nos elementos juntados aos autos não é possível aferir se o sócio em questão encontrava-se afastado ou não, bem como se ainda com-

JURISPRUDÊNCIA

parecia à sede de impetrante, sendo possível que o sócio exercesse suas atividades sem qualquer restrição.

Relata, por fim, que a procuradora da impetrante tomou ciência da decisão da Delegacia de Julgamento em 26/11/2007, não se sustentando a afirmação de desconhecimento da decisão proferida (fls. 664/673).

A União noticiou a interposição de agravo de instrumento (fls. 675/686) que foi convertido na modalidade retida (fls. 697/698).

O Ministério Público Federal opinou pela denegação da segurança (fls. 688/691).

A impetrante reitera o pedido de concessão de segurança (fls. 700/706).

É O RELATÓRIO.

DECIDO.

A questão medular a ser dirimida nos autos diz respeito à legalidade da intimação da impetrante de decisão proferida em processo administrativo fiscal por meio do Edital nº 123/2007, vez que a intimação postal foi enviada ao endereço da impetrante que, por seu turno, havia requerido que fosse enviada ao endereço de seu representante jurídico.

Consoante já deixei registrado por ocasião da apreciação da liminar, em que pese o artigo 23, 4º, inciso I do Decreto nº 70.235/72 considerar domicílio tributário do sujeito passivo o endereço postal por ele fornecido para fins cadastrais à administração tributária, apenas quando frustrada a intimação pessoal, por via postal ou por meio eletrônico, a intimação poderá ser feita por edital, conforme o art. 23, parágrafo 1º do Decreto nº 70.235/72.

Compulsando os autos, é possível verificar que a impetrante declinou o endereço de seu procurador para que o mesmo recebesse intimações no momento de ofertar sua impugnação ao auto de infração, verbis:

Requer, outrossim, que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, todos com escritório na Capital do Estado de São Paulo, na Rua Padre João Manoel, nº 923, 8º andar, em atenção ao DR. MIGUEL PEREIRA NETO, bem como sejam enviadas cópias à impugnante, no endereço constante dos autos, protestando ainda a impugnante por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos. (fls. 175/176, negritei)

Desta forma, resta evidente a possibilidade de intimação pelos meios ordinários previstos no artigo 23 do Decreto mencionado, deixando, portanto, o Fisco de atender ao disposto no referido artigo, ao promover o ato por edital.

Registre-se, neste sentido, que o fisco não alega desconhecer o pedido de intimação dos atos do processo administrativo no endereço indicado pelo impetrante, apenas afirma que não deve atender a tal requerimento por não ser o endereço constante nos cadastros da impetrante.

Tal argumento, contudo, não merece acolhida, vez que, se atendi do, tal pedido acarretaria a alteração do domicílio fiscal da impetrante nos termos do

artigo 23, 4º, inciso I do Decreto nº 70.235/72, ao menos para o efeito de acompanhamento processual.

Vide, neste sentido, o julgado que abaixo transcrevo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DE DOCUMENTOS E DE RECONHECIMENTO DE FIRMA NA PROCURAÇÃO À ADVOGADO. POSSIBILIDADE. LEI Nº 9.784/99.

1. A Lei nº 9.784/1999, ao disciplinar o processo administrativo federal, prevê a possibilidade do Fisco exigir o reconhecimento de firma em procurações (de advogados), bem como documentos auxiliares, quando houver dúvida da autenticidade do mandato (art. 22, 2º).

2. No caso concreto, a dúvida é razoável, pois a impugnação administrativa do impetrante foi oferecida via postal e o seu procurador, em nome deste (do impetrante), pleiteou a mudança do endereço para entrega de intimações e chamamentos, pedido que importaria na alteração do domicílio fiscal do contribuinte (para o do procurador), ao mesmo tempo para fins de acompanhamento processual. (negritei)(TRF 4ª Região, Segunda Turma, AMS 200570030044893, Rel. Vânia Hack de Almeida, DE 05/03/2008).

Ademais, não cabe falar da desnecessidade de esgotamento de todas as formas de intimação do contribuinte previstas pelo artigo 23, 4º, inciso I do Decreto nº 70.235/72 antes da intimação por edital, porquanto a única intimação promovida pelo fisco foi inválida. Assim, tenho que a inobservância por parte do contribuinte do dever de atualizar seu cadastro perante a Receita Federal (art. 763 do RIR) não afasta o dever do Fisco de observar a legalidade do ato administrativo, que é condição primeira para a sua validade e eficácia.

A despeito de certa celeuma doutrinária em torno do assunto, impende observar que o vício de forma fulmina de nulidade o ato administrativo, notadamente no caso presente, em que a formalidade exigida é inerente à própria validade do ato, inviabilizando a sua convalidação.

A constatação de vício de intimação da decisão que culminou com a procedência do lançamento conduz ao reconhecimento da nulidade do processo administrativo levado a cabo, conduzindo à obrigatória reposição da situação ao status quo ante. Outra não pode ser a solução adotada, eis que a inexistência do ato de intimação vicia o procedimento.

Face a todo o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido e, em consequência, CONCEDO a segurança pleiteada, para determinar o cancelamento das inscrições em dívida ativa nº 80207016689-44, 80207016690-88 e 80607038511-41, bem como seja promovida nova intimação da impetrante da decisão de primeira instância proferida nos autos do processo administrativo nº 19515.003033/2005-52 na pessoa de seu procurador legal. Sem condenação em verba honorária (Súmula 105 do STJ).

JURISPRUDÊNCIA

Custas ex lege.

P.R.I..

(Sentença publicada no DJe da JFSP de 19.05.2010).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DEDUÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DE CAPITAL PRÓPRIO. LEI 9.249/95.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.982

ORIGEM :AMS - 199704010438785 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. EROS GRAU

RECTE.(S) :OSTEN FERRAGENS LTDA

ADV.(A/S) : FLÁVIO ZANETTI DE OLIVEIRA

ADV.(A/S) : JOSÉ MACHADO DE OLIVEIRA

RECDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no artigo 102, inciso III, alínea “a”, da Constituição do Brasil, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região ementado nos seguintes termos [fl. 95]:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DEDUÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DE CAPITAL PRÓPRIO. LEI 9.249/95.

1. Na esteira da Lei 7.689/88, a Lei 9.249/95 continuou determinando que a base de cálculo da CSLL seria o resultado do exercício financeiro, de maneira que incabe a dedução dos valores pagos a título de remuneração de capital próprio para fins de apuração do montante a ser recolhido como contribuição social.

2. Constitucionalidade do § 10 do art. 9º da Lei 9.249/95”.

2. Alega-se, no recurso extraordinário, violação do disposto nos artigos 5º, *caput* e LV, 93, IX, 145, § 1º, 150, II, 153, III, 194, § único, V, e 195, I, da Constituição do Brasil.

3. O Ministério Público Federal, em parecer subscrito pelo Subprocurador-Geral da República Dr. Paulo de Tarso Braz Lucas, opina pelo desprovimento do recurso [fls. 303-305] nos seguintes termos:

“[...] o recurso não merece prosperar, cabendo destacar, preliminarmente, quanto aos vícios de que tratam os arts. 5º, inciso LV e 93, inciso IX, da Carta

Magna, que a simples e eventual recusa do E. Tribunal *a quo* em suprir as omissões apontadas pela recorrente em sede de embargos de declaração não caracteriza negativa de prestação jurisdicional ou prestação jurisdicional incompleta, mas, sim, mera nulidade processual decorrente da não observância do disposto no art. 535, II, do CPC, nulidade que não é passível de ser remediada em sede de recurso extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal.

Por outro lado, não há como se falar em desvirtuamento do conceito de lucro ou em incidência da CSLL sobre despesas e, portanto, sobre decréscimo patrimonial, mas sim em mera adição, para fins de apuração do **lucro líquido** que deve servir de base de cálculo da referida contribuição, de determinada despesa (*juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionista, a título de remuneração do capital próprio*), passível de dedução para efeitos de apuração do **lucro real**. É a lei de regência que assim o determina, e dessa determinação não resulta nada que seja passível de ser acoimado como incompatível com os aludidos princípios constitucionais.

E mais: o art. 146, inciso III, alínea 'a', da CF/88 remete à lei complementar o estabelecimento de **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...) '*definição dos tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*'. E isso nada tem a ver com aquilo que o legislador ordinário, no âmbito estrito de sua competência e sem qualquer afronta ao art. 43 do CTN, dispôs no art. 9º, § 10, da Lei nº 9.249/95 sobre a obrigatoriedade da adição impugnada. Em Suma, estabelecer o que é ou não dedutível, ou o que deve ou não ser adicionado ao lucro líquido ou lucro real, evidentemente é matéria da competência do legislador ordinário (v., nesse sentido, os despacho que, em caso idêntico ao presente, foi proferido no **RE nº 346.981-PR**, Rel. Exmo. Sr. Min. Joaquim Babosa, DJ de 15.04.2010)".

4.A manifestação do Ministério Público Federal há de ser acolhida.

Nego seguimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF.

Publique-se.

Brasília, 1º de junho de 2010.

Ministro **Eros Grau**

- Relator -

(Despacho publicado no DJe 10/06/2010, p. 128).

Ementas

**TRIBUTÁRIO. ACORDO INTERNACIONAL SOBRE TRANSPORTE
AÉREO FIRMADO ENTRE O BRASIL E OS ESTADOS UNIDOS. MOVI-**

MENTAÇÃO FINANCEIRA. CPMF. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE AS REMESSAS AO PAÍS DE ORIGEM DA EMPRESA AÉREA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.529 - RJ (2009/0136410-7)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECORRENTE: DELTA AIR LINES INC

ADVOGADO: RICARDO BERNARDI E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ACORDO INTERNACIONAL SOBRE TRANSPORTE AÉREO FIRMADO ENTRE O BRASIL E OS ESTADOS UNIDOS. DECRETO 446/1992. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CPMF. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE AS REMESSAS AO PAÍS DE ORIGEM DA EMPRESA AÉREA.

1. A CPMF, hoje extinta, incidia sobre movimentação e transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, conforme o art. 1º da Lei 9.311/1996.

2. O art. 9º do Acordo Internacional sobre Transporte Aéreo firmado entre o Brasil e os Estados Unidos, promulgado pelo Decreto 446/1992, refere-se à isenção relativa a taxas e direitos alfandegários, incidentes sobre importação e exportação de aeronaves, equipamentos, combustíveis.

3. A CPMF não incide sobre operações de comércio exterior em sentido estrito (importações e exportações), como corretamente decidiu o TRF, de modo que o art. 9º do Acordo não se aplica à contribuição.

4. O mesmo raciocínio adotado pelo Tribunal de origem não vale, entretanto, para o art. 8º, item 4, do Acordo Internacional, que não trata de operações de comércio exterior em sentido estrito (importações e exportações), mas de operações financeiras.

5. O quarto item do art. 8º do Acordo isenta remessas de “receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas” ao país de origem da empresa. A CPMF incide, em tese, sobre a transmissão de valores, o que atrai a aplicação do Acordo. Não é o caso, por exemplo, do Imposto de Importação, que incide sobre a entrada de bens estrangeiros, ou do Imposto de Renda, que onera o lucro das empresas.

6. A isenção prevista pelo item 4 do art. 8º do Acordo refere-se apenas a “receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas”. Isso significa que somente o saldo dos valores auferidos no Brasil, efetivamente remetidos ao país de origem da empresa aérea, é abarcado pelo benefício fiscal.

7. Dito de outra forma, as “somas localmente desembolsadas”, ou seja, as movimentações financeiras internas (pagamentos realizados para pessoas no País, remessas dentro do território nacional etc.) sujeitam-se à CPMF.

8. Inexiste benefício fiscal para eventuais remessas internacionais realizadas para outros países, que não o de origem da empresa aérea.

9. O art. 8º, item 4, do Acordo dispõe que a “conversão e remessa dessas receitas serão autorizadas de imediato, sem impedimento ou taxação”.

10. O termo “taxação” é utilizado em seu sentido amplo, significando tributação local, como comumente adotado no direito comparado (“taxation”, em inglês). Não há restringir o termo “taxação” à cobrança de taxas, pois a teleologia do tratado indica o intuito de desonerar as remessas em relação ao poder fiscal local.

11. Irrevogável o benefício fiscal pela lei posterior (Lei 9.311/1996), sendo desnecessário, *in casu*, discutir a tormentosa questão da prevalência dos tratados internacionais em relação à legislação tributária interna (art. 98 do CTN).

12. O item 4 do art. 8º é norma especialíssima, que afasta a tributação sobre as remessas de valores ao país de origem da empresa aérea. Essa norma especial não é revogada pela norma posterior genérica, que trata da cobrança da CPMF sobre todas as movimentações e transmissões financeiras, nos termos do art. 2º, § 2º, da LICC.

13. Hipótese em que o pedido da recorrente é amplo, pois pretende afastar a incidência da CPMF sobre todas as movimentações financeiras da empresa, o que lhe foi negado pelas instâncias ordinárias. Entretanto, as movimentações financeiras internas não são beneficiadas pela isenção. Ademais, eventuais remessas internacionais para outros países, que não o de origem da empresa aérea, tampouco são beneficiadas, nos termos do art. 8º, item 4, do Acordo. Por essas razões, o pleito da contribuinte deve ser apenas parcialmente provido.

14. Recurso Especial parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Castro Meira e Humberto Martins (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 04 de março de 2010(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

(Ementa publicada no DJe de 12/03/2010).

**PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DE FINANCIAMENTOS
OBTIDOS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMEN-
TO. LEGALIDADE.**

APELACAO EM MANDADO DE SEGURANCA 2003.51.01.013997-6

JURISPRUDÊNCIA

RELATOR: JUIZ FEDERAL CONVOCADO JOSE ANTONIO LIS-BOA NEIVA

APELANTE:TELEMAR NORTE LESTE S/A E OUTROS

ADVOGADO:LUIZ GUSTAVO A S BICHARA E OUTRO

APELADO: UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL

ORIGEM: DECIMA OITAVA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200351010139976)

EMENTA

TRIBUTARIO. PIS. ART. 3, Parágrafo 3, I E II, DA LEI N. 10.637/02. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS EFETUADOS COM PESSOA JURIDICA NO EXTERIOR.

I. Não conhecimento do agravo retido por ausência de reiteração nas razões de apelo, como exigido no Parágrafo 1 do art. 523 do CPC. Por outro lado, restou prejudicado em função do conhecimento da apelação.

II. O cerne da discussão vertida nos presentes autos diz respeito se a Lei n. 10.637/2000 teria adotado um critério de discrimen ilegítimo, pois autoriza através do seu artigo 3º, Parágrafo 3, inciso II que possam ser deduzidas da base de cálculo do PIS as operações de empréstimos levadas a efeito com instituições domiciliadas no País.

III. O fato de estarem sujeitas ao benefício fiscal conferido pelo dispositivo acima aludido apenas as operações de empréstimos efetuadas com instituições domiciliadas no país, atende a motivos de política fiscal, buscando prestigiar as entidades financeiras nacionais, no sentido de aumentar a circulação de riquezas dentro do território nacional.

IV. Ademais, as pessoas jurídicas domiciliadas no país, ao contrário do que ocorre com as pessoas jurídicas estrangeiras, estão sujeitas a incidência tributária.

V. A isonomia tributária não é justificativa para o Poder Judiciário funcionar como legislador positivo e criar hipóteses de dedução não previstas ou excluídas expressamente pela lei, regras que, em substância, importariam em exclusão de tributos, a teor do artigo 111, inciso I, do Código Tributário Nacional.

VI. Não há como se vislumbrar afronta ao artigo 152 da Carta Magna, uma vez que o que o dispositivo veda e que os interesses regionais, estaduais ou locais sejam privilegiados em detrimento do interesse nacional, através de tributação onerosa, que não se aplica a presente hipótese.

VII O impedimento ao creditamento pleiteado e evidente, isonômico e atende aos princípios constitucionais, tais como a livre concorrência e equidade do custeio da seguridade social, pois, conforme explicitado, as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior não são contribuintes do PIS.

VIII. No pagamento de serviços de dívida contratada de bancos estrangeiros não haverá qualquer repasse de PIS, de maneira que o adquirente de empréstimos não estará suportando qualquer encargo a título da contribuição em foco, ou seja, seus fornecedores não são sujeitos passivos do PIS.

IX. Agravo retido não-conhecido. Apelo conhecido e desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os presentes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, não conhecer do agravo retido e negar provimento ao apelo, na forma do Relatório e do Voto, que ficam fazendo parte do presente julgado.

Rio de Janeiro, 09 de março de 2010. (data do julgamento).

JOSE ANTONIO LISBOA NEIVA

Juiz Federal Convocado Relator

(Ementa publicada no Dje de 19/03/2010, p. 170).

CSLL. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. LIMITAÇÃO A 30%. CONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 545.308

ORIGEM :AMS - 200403990224640 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

REDATORA DO ACÓRDÃO :MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S) :SCHLATTER DO BRASIL REPRESENTAÇÕES LTDA

ADV.(A/S) :ANTÔNIO CÉSAR MARIUZZO DE ANDRADE E

OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PFN - PATRÍCIA MELLO DE BRITTO

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator). Redigirá o acórdão a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Eros Grau e, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Cezar Peluso (Vice-Presidente). Falou pela recorrida a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 08.10.2009.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA “B”, 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.

1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, “*o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de*

JURISPRUDÊNCIA

benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido”.

2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

3. Recurso extraordinário não provido.

(Ementa publicada no DJe de 26/03/2010, p. 27).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARBITRAMENTO. LEGALIDADE.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2004.70.00.023389-0/PR

RELATOR : Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

EMBARGANTE : ANTONIO CARLOS MAGNO

ADVOGADO : Jose Alexandre Saraiva e outros

EMBARGADO : ACÓRDÃO DE FLS.621/634

INTERESSADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRADIÇÃO DEPÓSITOS BANCÁRIOS ACEITOS COMO RECEITAS. ARBITRAMENTO. LEGALIDADE. MULTA. DOLO. INEXISTÊNCIA DAS OMISSÕES APONTADAS.

1. Verificada a existência de contradições entre a fundamentação do voto condutor do acórdão e o dispositivo do voto e do acórdão, esta deve ser sanada, com os necessários efeitos infringentes.

2. A aplicação da Súmula 182 do TFR, invocada pelo embargante, pressupõe que o lançamento tributário esteja fundado unicamente em depósitos bancários e não tenha sido possibilitada a apresentação de documentos e comprovantes que justifiquem o motivo pelo qual os valores depositados extrapolam a renda declarada do contribuinte. Se a ação fiscal intimou o contribuinte para explicar a origem dos recursos e empreendeu esforços para a investigação e elucidação dos fatos, não há falar em tributação baseada exclusivamente em extratos bancários. Nesse caso, os próprios depósitos bancários prestam-se como prova da omissão de receita.

3. O procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN, já foi declarado válido por ambas as Turmas de Direito Tributário deste Regional.

4. A menos que reste demonstrada a existência de erro ou equívoco no preenchimento da declaração anual de ajuste, não há como entender possível a omissão de vultosos rendimentos, sem a correspondente intenção de subtrair do fisco o direito de cobrar o tributo devido, mesmo porque, o contribuinte foi notificado e

poderia, caso tivesse havido algum equívoco em sua declaração de rendimentos, apresentado documentos e provas que elidissem a presunção legal da intenção de lesar os cofres públicos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento aos Embargos Declaratórios para, emprestando-lhes efeitos infringentes, alterar o dispositivo do voto e acórdão embargados, para negar provimento ao apelo da União e à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 24 de março de 2010.

(Ementa publicada no DJe de 30/03/2010, p. 179/180).

FUNRURAL. RETENÇÃO DO PRODUTOR PESSOA FÍSICA. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 363.852

ORIGEM :AMS - 199901001113782 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :MINAS GERAIS

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : FRIGORÍFICO MATABOI S/A

ADV.(A/S) :HÉLIO GOMES PEREIRA DA SILVA E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia e dava provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falou pelos requerentes o Dr. Paulo Costa Leite. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 17.11.2005.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 22.02.2006.

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que conheciam e davam provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente), o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence e, neste julgamento, a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 30.11.2006.

JURISPRUDÊNCIA

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, concedeu e deu provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior. Plenário, 03.02.2010.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRESSUPOSTO ESPECÍFICO – VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO – ANÁLISE – CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina – José Carlos Barbosa Moreira –, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO – LEI Nº 8.212/91 – ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA – EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97.

Aplicação de leis no tempo – considerações.

(Ementa publicada no DJe 71 de 23/03/2010, p. 44).

ICMS. REGIME ESPECIAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO CONDICIONADA A VEDAÇÃO AOS CRÉDITOS.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 465.236

ORIGEM :EAC - 70003555901 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL
RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA
AGTE.(S) :ARLINDO DE CÉSARO E CIA LTDA
ADV.(A/S) : JÚLIO CÉSAR BECKER PIRES E OUTRO(A/S)
AGDO.(A/S) :ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO SUL

Decisão: Negado provimento. Votação unânime. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau. 2ª Turma, 06.04.2010.

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, *b* da Constituição).

2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe 71 de 23/03/2010, p. 53).

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. VEDAÇÃO. LEGALIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.147.902 - RS (2009/0130412-7)

JURISPRUDÊNCIA

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE: MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A
ADVOGADO: IVAR LUIZ NUNES PIAZZETA E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à **operação de venda** e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 18 de março de 2010(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

(Ementa publicada no DJe de 06/04/2010).

Execução fiscal no valor de R\$3.889.189,09 - extinção após defesa do executado. Honorários de advogado fixados em R\$500,00. Valor ínfimo. Aviltamento da bela e árdua profissão de advogado inadmissível. Majoração deferida.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2007.01.00.051966-4/MG

Processo na Origem: 920006038

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL CATÃO ALVES
AGRAVANTE: MARCELLO CLÁUDIO TEIXEIRA
ADVOGADO: DR. ÉRICO XAVIER LIMA
AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
PROCURADORA: DR^a DEBORA DA CONCEIÇÃO MAIA BERALDO

Ementa: “*Processual Civil. Execução fiscal no valor de R\$3.889.189,09. Extinção após defesa do executado. Exceção de pré-executividade. Honorários de advogado fixados em R\$500,00. Valor ínfimo. Aviltamento da bela e árdua profissão de advogado inadmissível. Majoração deferida.*”

- a) Recurso - Agravo de Instrumento em Execução Fiscal.
- b) Decisão de origem - Acolhimento da Exceção de Pré-Executividade. Sócio excluído da relação processual.
- c) Honorários de advogado - R\$500,00.
- d) Valor da Execução - R\$3.889.189,09.
- e) Majoração deferida para R\$194.460,00 - 5% sobre o valor da Execução.

I. Embora o §4º do art. 20 do Código de Processo Civil autorize o prolator da decisão, quando vencida a Fazenda Pública, a estabelecer honorários de advogado em percentagem inferior a 10% (dez por cento), a profissão do advogado não pode ser degradada pela redução dos honorários devidos aos que a exercem com dedicação e eficiência.

II. A fixação de honorários de advogado no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais) em uma causa de R\$ 3.889.189,09 (três milhões oitocentos e oitenta e nove mil cento e oitenta e nove reais e nove centavos) não só configura aviltamento da profissão de advogado, como denigre a imagem do profissional que atua neste processo; é uma espécie de ‘atestado de incompetência’ fornecido pelo juiz, que o coloca em dificuldade perante o cliente, os colegas de profissão e a sociedade. O percentual fixado é de 0,0125% (cento e vinte e cinco décimos de milésimos por cento) ou 1/80 (um oitenta avos), fração equivalente à octogésima parte de um por cento do débito exequendo, já prescrito em relação ao Agravante.

JURISPRUDÊNCIA

III. Agravo de Instrumento provido.

IV. Decisão reformada parcialmente.

V. Deferida majoração dos honorários de advogado para R\$194.460,00.”

(Numeração única: 0053561-

27.2007.4.01.0000. AG 2007.01.00.051966-4/MG. Rel.: Des. Federal *Catão*

Alves. 7ª Turma. Unânime.

(Ementa publicada no e-DJF1 de 16/4/2010.)

RESOLUÇÃO DA ANATEL. IMPRESTABILIDADE COMO LEI FEDERAL PARA FINS DE RECURSO ESPECIAL. LEGISLAÇÃO REGULATÓRIA. AUSÊNCIA DE INFLUÊNCIA SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO.

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.119.517 - MG (2009/0014022-6)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

EMBARGANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMBARGADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 535, I E II, DO CPC. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. PRETENSÃO EXCLUSIVAMENTE INFRINGENTE.

1. Da simples leitura do relatório e dos argumentos trazidos nos embargos, fica claro que a pretensão do embargante é exclusivamente infringente, relacionada ao próprio mérito da causa, não havendo qualquer alegação concreta de omissão ou contradição capaz de infirmar o resultado do julgamento.

2. Suposta omissão quanto à parte final do art. 12, § 1º, da LC 87/96:

2.1. O acórdão recorrido examinou, expressamente, o art. 12, § 1º, da LC 87/96, que foi inclusive citado na ementa do acórdão embargado.

2.2. Ainda que assim não fosse, o dispositivo que a embargante entende não examinado trata do **elemento temporal** do fato gerador do ICMS incidente sobre o fornecimento de fichas, cartões e assemelhados. O aresto embargado, todavia, decidiu com enfoque principal no art. 11, III, “b”, da LC 87/96, dispositivo que cuida do **elemento espacial** do fato gerador do ICMS incidente sobre o fornecimento de fichas, cartões telefônicos ou assemelhados.

2.3. Para o acórdão impugnado, é nesse dispositivo – e não no art. 12, § 1º, da LC 87/96 – que deve ser buscado o sujeito ativo da obrigação tributária do ICMS

nascida do fornecimento de fichas, cartões ou assemelhados, já que, definido o local da prestação do serviço, caberá ao respectivo Estado o recolhimento do imposto, o qual deverá ser pago pelo estabelecimento da concessionária ali situado. Em outras palavras, é o **elemento espacial** – e não o temporal – que nos permite definir os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária do ICMS. Por essa razão é que a lide foi solucionada à luz do art. 11 da LC 87/96 e não do art. 12, § 1º, dessa mesma lei.

3. Alegada omissão e contradição quanto à Resolução 334 da ANATEL:

3.1. Em primeiro lugar, o Superior Tribunal de Justiça não está obrigado a examinar violação a atos normativos da Administração Pública, já que não se inserem no conceito de “lei federal” previsto no art. 105, III, “a”, da CF/88. Assim, não cabe recurso especial por contrariedade a resoluções, portarias e instruções normativas. Precedentes.

3.2. Em segundo lugar, o embargante jamais discutiu nos autos a Resolução 334 da ANATEL. Trata-se, portanto, de matéria nova, não alegada, nem debatida nas instâncias ordinárias, o que impede seja examinada nesta fase processual.

3.3. Por fim, o embargante sequer demonstrou a importância da Resolução para o julgamento da lide, o que demonstra a fragilidade e, mesmo, deficiência da fundamentação trazida nos aclaratórios.

4. Suposta contradição da premissa adotada pelo acórdão embargado de que não seria possível saber-se o local da prestação do serviço de comunicação por meio de cartões indutivos negociados por terceiros distribuidores:

4.1. Alega o embargante que a ANATEL, por meio de Resolução 334, veda a comercialização de cartões indutivos fora dos territórios para os quais são enviados pela concessionária. Sustenta que a venda contra a previsão normativa subverte o sistema e não pode ser tomada como regra.

4.2. Ora, a referida resolução regula a comercialização de cartões indutivos sob a égide do direito regulatório, não tendo qualquer influência sobre o direito tributário, para o qual imperam apenas as diretrizes fixadas em lei, sobretudo complementar.

5. Ausência de exame dos arts. 146, III e 155, II e § 2º, XII, da CF/88:

5.1. Não cabe a esta Corte examinar em recurso especial violação a dispositivos constitucionais, sob pena de usurpar competência da Suprema Corte prevista no art. 102 da CF/88.

5.2. Ainda que assim não fosse, o voto condutor não se furtou de dedicar um trecho específico para os dispositivos tidos por não examinados, não havendo que se falar em omissão.

6. Ausência de análise da lide sob o enfoque do princípio federativo e da não cumulatividade:

6.1. Os princípios federativo e da não cumulatividade são de índole constitucional, cujo exame de suposta violação deve ser realizado por meio de recurso extraordinário, de competência do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, III, da CF/88.

JURISPRUDÊNCIA

6.2. Ademais, o embargante sequer demonstrou em que tal contrariedade repercutiria favoravelmente à sua tese, padecendo os embargos, nesse ponto, de deficiência de fundamentação.

7. Embargos de declaração rejeitados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins (Presidente), Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 20 de abril de 2010(data do julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

(Ementa publicada no DJe de 29/04/2010).

APELACAO EM MANDADO DE SEGURANCA 2004.50.01.001354-5
RELATOR :DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ ANTONIO SOARES
APELANTE: VERACEL CELULOSE S.A.
ADVOGADO: LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA E OUTROS
APELADO: UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL
ORIGEM :1 VARA FEDERAL CIVEL DE VITORIA/ES (200450010013545)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE REMESSAS DE VALORES A EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVICOS. RECURSO PROVIDO. Estamos diante de um acordo para evitar a dupla ou politributação internacional, o que extrapola, em muito, e mera previsão do texto convencional da OCDE. Ou seja, aqui se tem, além do cenário multilateral, a bilateralidade. Portanto, o acordo para evitar a dupla tributação se justapõe a base do sistema da OCDE. Esse é o primeiro aspecto. O segundo aspecto é de que a tributação na fonte, conforme se sabe, comporta várias hipóteses: fonte como antecipação, para posterior ajuste, no sistema brasileiro, fonte como forma de liquidação, portanto, exauriente; e um terceiro, sistema, misto, em que se prevê eventual complementação. Houve modificação do sistema infralegal brasileiro e também no campo infraconstitucional, na medida em que em alguns casos se atribuiu ao remete-nte o encargo, quer dizer, um caso simples de substituição, o que a doutrina antiga chamava de contribuinte por substituição. Estou, certamente, em comunhão com

o eminente Relator que diz que no sistema da OCDE as partes contratantes podem dentro de certos limites - não podem neutralizar as regras pactuadas -, dar uma definição jurídica própria, contando que não o façam discriminadamente, as quais devem ser aplicadas não só em relação ao caso concreto, mas para o contribuinte estabelecido no País, seja nacional, seja estrangeiro, e, no particular, isso seria, em princípio, irrelevante. A legislação brasileira não define lucros no plural. Estabelece tão-somente tipos de lucro - como real, presumido, arbitrado -, mas não tem uma definição de lucros. A que mais se aproxima, evidentemente, é a do art. 43 do CTN, que se fixa no conceito de renda - produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos, que se complementa com os proventos do inc. II. Assim, a discussão sobre se se trata de renda ou de lucro, na definição jurídica brasileira do critério aqui adotado, não me parece suficiente para afastar o art. 7, em face do decreto nº 73.496/74 - li o memorial, como disse -, que se refere a lucros, no plural. A interpretação que me parecia mais razoável, em se tratando de empresa, como é o caso da apelante, que não tem estabelecimento fixado no Brasil - caso em que a situação seria outra -, seria verificar isso em face do acordo de não-tributação, para evitar a dupla ou a politributação. Também gostaria de observar que é perfeitamente legítima, a interpretação, seja em nível internacional, seja em nível interno, dos textos pactuados, mas, sem prejuízo disso, e pacífico que, se não houver uma ressalva em qualquer clausula pactuada ou em tratado, preceito - quanto ao sentido técnico, como ocorre quase sempre em matéria aduaneira. Então, a princípio, os textos são considerados no sentido da comunicação comum, daquilo que normalmente se entende de que se esta falando, assim, quando se usa aqui lucros, evidentemente, isso não pode ser interpretado como lucro no sentido técnico da legislação brasileira, e sim aquilo que foi obtido, mas no sentido de receita do que no sentido de lucro real, presumido ou arbitrado. Para isso, teria que haver uma lei específica prevendo a tributação, e não, por analogia - esse é um caso típico de analogia -, entender-se que, como não se trata de lucro, no sentido da definição do Imposto de Renda brasileiro, significaria simplesmente uma remessa. Mas, em princípio, como eu não me convenci e, sequer também da tese adotada na sentença, e, por fim, os outros elementos jurisprudenciais não me pareceram se afinar, pelo menos no essencial, com o caso concreto, estou dando provimento a apelação.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas: Decide a Quarta Turma Especializada do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por maioria, dar provimento ao recurso, nos termos do Voto do Desembargador Federal Alberto Nogueira, constante dos autos e que fica fazendo parte integrante do presente julgado.

Rio de Janeiro, 16 de março de 2010.
ALBERTO NOGUEIRA

JURISPRUDÊNCIA

Desembargador Federal

(Ementa publicada no DJe de 05/05/2010, p. 262).

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 290.956

ORIGEM: EXFISC - 5518396 - JUIZ DE DIREITO

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S): PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS

ADV.(A/S): CÂNDIDO FERREIRA DA CUNHA LOBO E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): MUNICÍPIO DE GUARULHOS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE GUARULHOS

Decisão: Negado provimento. Votação unânime. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau. 2ª Turma, 06.04.2010.

EMENTA:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO). IMÓVEL UTILIZADO EM ATIVIDADE SUJEITA A MONOPÓLIO DA UNIÃO. PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS OU DERIVADOS. OPERAÇÃO PELA PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS. MONOPÓLIO DA UNIÃO. INAPLICABILIDADE DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL.

1. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobrás. Alegada imunidade tributária recíproca, na medida em que a empresa-agravante desempenha atividade sujeita a monopólio.

2. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica.

3. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois:

3.1. Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário;

3.2. A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados;

3.3. A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo.

4. Inexiste violação do dever de prestação jurisdicional, quando a decisão é fundamentada, ainda que com o resultado não concorde a parte.

5. Aplicabilidade da orientação firmada na Súmula 279/STF ao reconhecimento da titularidade do bem tributado.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe de 07/05/2010, p. 86/87).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 346.983

ORIGEM :AMS - 9602298529 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. CEZAR PELUSO

RECTE.(S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PFN - HERBERT CARNEIRO CAMPOS E OUTRA

RECDO.(A/S) :MANUFACTURES HANOVER ARRENDAMENTO
MERCANTIL S/A

ADV.(A/S) :ANDRÉ GOMES DE OLIVEIRA E OUTRO(A/S)

Decisão: Após o voto do Relator, que dava provimento ao recurso extraordinário, pediu vista o Senhor Ministro Eros Grau. Aguardam os demais. Falou, pela recorrente, o Dr. Luis Carlos Martins Alves. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. **2ª Turma**, 01.12.2009.

Decisão: Dado provimento ao recurso extraordinário, contra o voto do Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. **2ª Turma**, 16.03.2010.

EMENTA: TRIBUTO. Contribuição para o PIS. Medida Provisória nº 517/94. Fundo Social de Emergência. Matéria estranha à MP. Receita bruta. Conceito Inalterado. Constitucionalidade reconhecida. Recurso provido. A Medida Provisória nº 517/94 não dispõe sobre Fundo Social de Emergência, mas sobre exclusões e deduções na base de cálculo do PIS.

(Ementa publicada no DJe de 14/05/2010, p. 97).

DIMOB. PREVISÃO DA IN SRF Nº 304/2003. FUNDAMENTO DE VALIDADE NA MP. Nº 2.158-35/2001. LEGALIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.145.525 - SC (2009/0117268-4)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE: SUPERVISÃO COMÉRCIO DE IMÓVEIS LTDA

ADVOGADO: LEANDRO GUERRERO GUIMARÃES E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

JURISPRUDÊNCIA

PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO – DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS – DIMOB – IN SRF 304/2003 – ART. 16 DA LEI 9.779/1999 E ART. 57 DA MP 2.158-35/2001 - INFORMAÇÕES EXTEMPORÂNEAS - MULTA PECUNIÁRIA - EXIGÊNCIA LEGAL.

1. São legais as disposições contidas na Instrução Normativa SRF 304/2003, exigindo Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – DIMOB e impondo multa para o descumprimento da obrigação.

2. Descabe falar em ausência de previsão legal no tocante à multa por descumprimento da obrigação acessória, diante da previsão do art. 57 da Medida Provisória 2.158/2001, considerada lei sem sentido formal e material.

3. Análise dos precedentes do STJ, com três hipóteses distintas, sem ensejar divergência de entendimento, senão aparente.

4. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Dr(a). TULLO CAVALLAZZI FILHO, pela parte RECORRENTE: SUPERVISÃO COMÉRCIO DE IMÓVEIS LTDA

Brasília-DF, 06 de maio de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON

Relatora

(Ementa publicada no DJe de 18/05/2010).

NEGATIVA DE FORNECIMENTO DE DOCUMENTO OBRIGATÓRIO PARA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESNECESSIDADE DE FINALIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

HABEAS CORPUS 96.200

ORIGEM :HC - 129978 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

PACTE.(S) :RRK

IMPTE.(S) : JOEL GERALDO COIMBRA E OUTRO(A/S)
COATOR(A/S)(ES) : SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Decisão: A Turma indeferiu o pedido de *habeas corpus*, nos termos do voto do Relator. Unânime. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. 1ª Turma, 04.05.2010.

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – NEGATIVA EM FORNECER DOCUMENTO OBRIGATÓRIO – PRESCINDIBILIDADE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. O crime previsto no inciso V do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 – “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação” - prescinde do processo administrativo-fiscal e a instauração deste não afasta a possibilidade de imediata persecução criminal.

(Ementa publicada no DJe publicado em 28/05/2010, p. 77).

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO. EFEITO CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE A PARTIR DE UM ÚNICO TRIBUTO E DO MERCADO ENVOLVIDO.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 448.432
ORIGEM :AMS - 200281000016784 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL
PROCED. :CEARÁ
RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA
AGTE.(S) :PAEMA EMBALAGENS DO CEARÁ LTDA
ADV.(A/S) : LUIZ CARLOS BRANCO E OUTRO(A/S)
AGDO.(A/S) :UNIÃO
ADV.(A/S) :PFN - LUIZ DJALMA BARBOSA BEZERRA PINTO
Decisão: Negado provimento. Votação unânime. 2ª Turma,
20.04.2010.

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II. AUMENTO DE ALÍQUOTA DE 4% PARA 14%. DEFICIÊNCIA DO QUADRO PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO NO JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV da Constituição).

JURISPRUDÊNCIA

2. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa.

3. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido, também no que se refere à violação do art. 5º, XXXVI da Constituição, seria necessário o reexame de matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe de 28/05/2010, p. 77).

TELEFONIA CELULAR. CLONAGEM E FURTO DE APARELHOS. INCIDÊNCIA DO ICMS. RELAÇÃO ENTRE CONSUMIDOR E PRESTADOR. AUSÊNCIA DE REFLEXOS SOBRE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.189.924 - MG (2010/0067405-6)

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE: CTBC CELULAR S/A

ADVOGADO: MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA E OUTRO(S)

RECORRIDO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: JOSÉ BENEDITO MIRANDA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – ICMS – SERVIÇO DE TELEFONIA MÓVEL – INADIMPLÊNCIA DOS USUÁRIOS – FURTO DE SINAL (CLONAGEM) – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. O fato gerador do ICMS na telefonia é a disponibilização da linha em favor do usuário que contrata, onerosamente, os serviços de comunicação da operadora. A inadimplência e o furto por “clonagem” fazem parte dos riscos da atividade econômica, que não podem ser transferidos ao Estado.

2. Nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional, o descumprimento da operação de compra e venda mercantil não tem o condão de malferir a ocorrência do fato gerador do ICMS.

3. Inexiste previsão legal que permita a compensação tributária de ICMS em serviços de telefonia móvel inadimplidas, ou cujo sinal foi furtado por “clonagem” do aparelho celular.

4. “*A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados.*” (REsp 956.842/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 20.11.2007, DJ 12.12.2007, p. 408.)

5. Não compete ao Estado zelar pelo cumprimento da obrigação dos consumidores; cabe, no caso, à prestadora dos serviços buscar, pela via própria, o recebimento de seus créditos.

6. Precedentes: AgRg no REsp 1.132.852/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 23.3.2010, DJe 6.4.2010; AgRg no REsp 987.299/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 7.10.2008, DJe 29.10.2008; REsp 953.011/PR, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 25.9.2007, DJ 8.10.2007, p. 255.

Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 25 de maio de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator

(Ementa publicada no DJe de 07/06/2010).

