



---

**Segunda Turma**

---

**RECURSO ESPECIAL N. 1.369.462-SP (2013/0045030-0)**

---

Relatora: Ministra Assusete Magalhães  
Recorrente: Fazenda Nacional  
Procurador: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Recorrido: Credial Promotora de Vendas Ltda  
Advogados: Jose Roberto Pisani e outro(s) - SP027708  
                  Sergio Farina Filho e outro(s) - SP075410  
                  Rafael Minervino Bispo e outro(s)  
Agravante: Credia L Promotora de Vendas Ltda  
Advogados: Jose Roberto Pisani e outro(s) - SP027708  
                  Sergio Farina Filho e outro(s) - SP075410  
                  Diego Filipe Casseb e outro(s)  
Agravado: Fazenda Nacional  
Procurador: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

---

**EMENTA**

Tributário e Processual Civil. Recurso especial da Fazenda Nacional. Ausência de indicação, nas razões do recurso especial, do dispositivo legal que, em tese, teria sido violado ou que teria recebido interpretação divergente, pelo Tribunal de origem. Deficiência de fundamentação. Súmula 284/STF, aplicada por analogia.

IRPJ. Decretos-Leis 1.704/79, 1.967/82 e 2.065/83. Inaplicabilidade aos fatos geradores relativos a exercícios sociais encerrados antes de sua vigência. Precedentes do STJ e do STF. Agravo em recurso especial do contribuinte. Alegada ofensa ao art. 535 do CPC/73. Inexistência. Arts. 462 do CPC/73 e 66, *caput* e § 3º, da Lei 8.383/91. Dispositivos legais, tidos como contrariados, que não possuem comando normativo suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido. Violação ao art. 293 do CPC/73. Inocorrência. Pedido de repetição, relativo à contribuição ao PIS, não formulado na exordial. Recurso especial da Fazenda Nacional não conhecido. Agravo em recurso especial do contribuinte conhecido,

para conhecer parcialmente do recurso especial, e, nessa extensão, negar-lhe provimento.

I. Trata-se, na origem, de Ação Ordinária, objetivando a condenação da Fazenda Nacional à repetição do indébito tributário decorrente do pagamento a maior do IRPJ, recolhido em observância às modificações introduzidas pelos Decretos-Leis 1.704/79, 1.967/82 e 2.065/83, no tocante a exercícios sociais encerrados anteriormente à vigência dos aludidos diplomas legais. O Juízo singular julgou procedente o pedido, condenando “a Ré a restituir à Autora a quantia de Cr\$ 144.941.490,00. Sem recursos voluntários, o Tribunal de origem, reformando parcialmente a sentença, deu parcial provimento à Remessa Oficial, apenas para determinar “a incidência da taxa SELIC, a partir de 1º de janeiro de 1996, com fulcro no art. 39, § 4º da Lei n. 9.250/95, devendo ser afastada a aplicação de qualquer outro índice a título de juros e de correção monetária”.

#### *Do Recurso Especial da Fazenda Nacional*

II. A falta de particularização dos dispositivos de lei federal que o acórdão recorrido teria contrariado ou aos quais teria atribuído interpretação divergente consubstancia deficiência bastante a inviabilizar o conhecimento do apelo especial, atraindo, na espécie, a incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal (“É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”). Nesse sentido: STJ, AgRg no REsp 1.346.588/DF, Rel. Ministro *Arnaldo Esteves Lima*, Corte Especial, DJe de 17/03/2014; AgRg no AREsp 732.546/MA, Rel. Ministro *Og Fernandes*, Segunda Turma, DJe de 12/11/2015.

III. Ainda que assim não fosse, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da inaplicabilidade das modificações introduzidas pelos Decretos-Leis 1.704/79, 1.967/82 e 2.065/83 aos fatos geradores do IRPJ relativos a exercícios sociais encerrados antes de sua vigência, sob pena de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Precedentes do STJ: REsp 133.306/RS, Rel. Ministro *Milton Luiz Pereira*, Primeira Turma, DJU de 06/12/99; REsp 419.814/RS, Rel.

Ministro *Luiz Fux*, *Primeira Turma*, DJU de 28/10/2002; REsp 118.348/DF, Rel. Ministro *João Otávio de Noronha*, *Segunda Turma*, DJU de 09/02/2005; REsp 222.338/RS, Rel. Ministro *Castro Meira*, *Segunda Turma*, DJU de 03/10/2005; AgRg no Ag 1.363.478/MS, Rel. Ministro *Castro Meira*, *Segunda Turma*, DJe de 25/03/2011. Precedentes do STF: AgR no RE 244.003/SC, Rel. Ministro *Joaquim Barbosa*, *Segunda Turma*, DJe de 28/05/2010; AgR no RE 242.688/RS, Rel. Ministro *Sepúlveda Pertence*, *Primeira Turma*, DJU de 02/02/2007; AgR no RE 224.745/RS, Rel. Ministro *Nelson Jobim*, *Segunda Turma*, DJU de 22/02/2002; RE 115.167/SP, Rel. Ministro *Carlos Madeira*, *Segunda Turma*, DJU de 17/06/88.

*Do Agravo em Recurso Especial do contribuinte*

IV. Não há falar, na hipótese, em violação ao art. 535 do CPC/73, porquanto a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que os votos condutores do acórdão recorrido e do acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração apreciaram fundamentadamente, de modo coerente e completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

V. Os arts. 462 do CPC/73 e 66, *caput* e § 3º, da Lei 8.383/91, apontados como violados, pela parte agravante, por si só, não têm comando normativo suficiente para infirmar a conclusão – certa ou errada – a que chegou o Tribunal de origem, no sentido de que “os índices que não foram especificados na inicial nem discutidos no curso da ação, devem ser definidos na fase de execução da condenação”. Nesse contexto, incide, na espécie, por analogia, a Súmula 284 do STF (“É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”).

VI. Não há falar em violação ao art. 293 do CPC/73. Na espécie, não seria irrazoável supor que o pedido de repetição de indébito abrangesse não apenas o IRPJ, mas também a contribuição ao PIS. À época do indébito, a contribuição social bifurcava-se no PIS-Repique (art. 3º, *b*, da Lei Complementar 7/70) e no PIS-Dedução (art. 3º, *a*, da Lei Complementar 7/70), este último calculado em função do valor do IRPJ devido, de modo que, constatado indébito do IRPJ, em regra

constatar-se-ia indébito do PIS-Dedução. No entanto, como assentou o Tribunal de origem, o tema não foi tratado senão em parágrafo acidental e isolado da petição inicial, não integrando o pedido. Tal circunstância, aliada ao comportamento processual da parte – que (i) nos quesitos periciais formulados, limitou-se a quesitar matéria relativa à diferença de IRPJ, silenciando sobre a contribuição ao PIS e (ii) não interpôs Embargos de Declaração contra a sentença, a qual não alude à repetição do indébito do PIS –, leva à conclusão de que o pedido, tal como concluiu a Corte de origem, cingia-se à repetição do IRPJ.

VII. Ademais, se, como alega a parte recorrente, o PIS foi considerado, no laudo pericial acolhido pela sentença, para fixação do valor do indébito – o que ao STJ é vedado verificar, ante a impossibilidade de revolvimento do conjunto fático-probatório –, o caso é de ausência de interesse recursal, no ponto. Com efeito, o capítulo que fixou o montante a ser repetido não foi reformado, pelo acórdão recorrido, de maneira que a condenação, mantida pelo Tribunal *a quo*, corresponderia à suposta pretensão da parte recorrente.

VIII. O óbice que impede o conhecimento do recurso pela alínea *a* do permissivo constitucional, no tocante à suposta violação aos arts. 462 do CPC/73 e 66, *caput* e § 3º, da Lei 8.383/91, também o impossibilita quanto à alínea *c*.

IX. Recurso Especial da Fazenda Nacional não conhecido. Agravo em Recurso Especial do contribuinte conhecido, para conhecer, em parte, do Recurso Especial, e, nessa extensão, negar-lhe provimento.

## 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, não conheceu do recurso especial da Fazenda Nacional; conhecer do agravo do contribuinte para conhecer em parte do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 03 de novembro de 2020 (data do julgamento).

Ministra Assusete Magalhães, Relatora

DJe 17.11.2020

## RELATÓRIO

A Sra. Ministra Assusete Magalhães: Trata-se de Recurso Especial e Agravo em Recurso Especial, interpostos, respectivamente, pela *Fazenda Nacional* e por *Credial Promotora de Vendas Ltda*, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, publicado na vigência do CPC/73, assim ementado:

Tributário. IR. Exercícios de 1979, 1982 e 1983. Decretos-Leis n. 1.704/79, 1.967/82 e 2.065/83. EC 01/69. Irretroatividade de lei. Inaplicabilidade.

1. O fato gerador das obrigações tributárias relativas aos exercícios de 1979, 1982 e 1983, que resultou no recolhimento ora considerado indevido, ocorreu antes da vigência dos Decretos-Leis n. 1.704/79, 1.967/82 e 2.065/83.

2. A Lei n. 7.450, de 23.12.85, art. 16, fixou, como período-base para efeito de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, termo coincidente com o ano civil. Entrementes, os referidos Decretos-Leis foram editados antes daquela norma legal, donde a obrigatoriedade de se observar o exercício social das empresas, posto que traziam disposições mais gravosas ao contribuinte, impondo-se a obediência ao art. 144 do CTN, dado que o lançamento reporta-se a data do fato gerador, e a data deste era aquela do encerramento do exercício social, incidindo também a garantia emergente do art. 153, § 3º, da EC 01/69, permanecendo, pois, as disposições legais anteriores, até o início do próximo exercício social, em homenagem à garantia magna da anterioridade, esculpida no § 29 do art. 153 da EC 01/69.

3. Índices de correção monetária a serem fixados por ocasião da execução da condenação, em conformidade com a jurisprudência da Turma (AC n. 2001.03.99.024176-0, Rel. Des. Fed. Cecília Marcondes, sessão de 06.06.01 e AC n. 1999.03.99.010324-3, Rel. Des. Fed. Baptista Pereira, sessão de 15.08.01).

4. Na hipótese dos autos, em que ainda não havido o trânsito em julgado, não se coloca a discussão do direito aos juros de 1% na forma do art. 167, parágrafo único, do CTN, de tal sorte que o critério de fixação dos juros de mora deve ser conforme ao entendimento assente nesta Turma, que adota, nas hipóteses de repetição de indébito, a aplicação da taxa SELIC como fator cumulativo de correção monetária e juros de mora, a partir da extinção da UFIR (MP n. 1.973-67, de 26.10.2000, hoje convertida na Lei n. 10.522/02).

5. Precedentes do Pretório Excelso, do C. STJ e desta E. Corte.

6. Remessa oficial a que se nega provimento (fl. 313e).

Opostos Embargos de Declaração (fls. 317/320e), foram eles rejeitados (fls. 323/331e).

Após a interposição de Recursos Especiais (fls. 385/403e e 494/497e) e Extraordinários (fls. 335/403e e 487/493e), por ambas as partes, a Vice-Presidência do Tribunal de origem determinou o retorno dos autos à Turma julgadora, para exercício de juízo de retratação, em decorrência do REsp 1.111.175/SP, de relatoria da Ministra *Denise Arruda*, no qual a Primeira Seção do STJ, sob o rito do art. 543-C do CPC/73, assentou tese no seguinte sentido:

Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária.

Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; havendo pagamentos indevidos anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo *a quo* a data de vigência do diploma legal em tela, ou seja, janeiro de 1996.

Retratando-se, o Tribunal de origem deu parcial provimento à Remessa Oficial, apenas quanto à incidência da Taxa SELIC, nos termos da seguinte ementa:

Tributário. Imposto de renda. Repetição de indébito. Juízo de retratação. Art. 543-C, § 7º, do CPC. Taxa Selic.

1. Em razão da adequação do v. acórdão à orientação do Superior Tribunal de Justiça, nos moldes do art. 543-C, § 7º, II, do CPC, mantidos os demais tópicos do r. julgado proferido pela E. Turma Suplementar da Segunda Seção, *fica determinada apenas a incidência da taxa SELIC, a partir de 1º de janeiro de 1996, com fulcro no art. 39, § 4º da Lei n. 9.250/95, devendo ser afastada a aplicação de qualquer outro índice a título de juros e de correção monetária.*

2. Remessa oficial parcialmente provida (fl. 571e).

A *Fazenda Nacional*, nas razões do Recurso Especial, com fundamento na alínea *a* do permissivo constitucional, sem individualizar, de forma clara e precisa, o dispositivo tido por violado, alega, em suma, que, “de acordo com a legislação do imposto de renda, fundamentada no artigo 145, do Decreto-Lei n. 5.844/43, o imposto é devido, em cada exercício financeiro, sobre os lucros dos balanços realizados em qualquer data do ano calendário imediatamente anterior. É claro portanto, que o momento jurídico de ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda é o dia 1º de janeiro do exercício financeiro. Tal

encontra guarida no disposto no artigo 116, II, do Código Tributário Nacional. (...) Assim é que, uma vez observados os parâmetros legais e constitucionais da época da edição dos mencionados Decretos-lei, não há que se falar em infringência ao princípio da anterioridade para afastar a aplicação dos mesmos, tal corno entendido pela Colenda Turma, eis que os Decretos-lei entraram em vigor no exercício anterior ao de sua cobrança, quando ainda em curso o ano civil no qual os fatos geradores haviam se consumado” (fl. 496e).

Ao final, requer “o provimento da pretensão recursal perante o Colendo Superior Tribunal de Justiça de modo a reformar o r. Acórdão recorrido no sentido de julgar improcedente a pretensão da Autora” (fls. 496/497e).

Por sua vez, *Credial Promotora de Vendas Ltda*, nas razões de seu Especial, fundamentado nas alíneas *a* e *c* do permissivo constitucional, alega, além da divergência, violação aos arts. 293, 462 e 535, *caput* e inciso II, do CPC/73 e 66, *caput* e § 3º, da Lei 8.383/91.

A propósito da negativa de prestação jurisdicional, sustenta que, apesar da oposição de Embargos de Declaração, o Tribunal de origem não se manifestou (i) sobre o fato de que o pedido de repetição abrangia não somente o IRPJ, mas também a contribuição para o PIS; e (ii) a respeito da fixação de critérios de correção monetária que reflitam a real desvalorização da moeda, *in verbis*:

17. Conforme mencionado, o V. Acórdão de fls. 254/266 foi objeto do recurso de Embargos de Declaração de fls. 269/272 oposto pela Recorrente para sanar omissões e prequestionar os fundamentos jurídicos em que se pauta o direito postulado nestes autos.

18. Nos referidos Embargos, vale ressaltar, *a Recorrente requereu fosse sanada omissão constante no V. Acórdão recorrido, para que seja expressamente consignado que o valor a ser restituído à Recorrente, e que foi reconhecido pela r. sentença recorrida e nunca foi questionado, é composto de IRPJ e PIS.*

4. Além disso, *com relação à fixação dos critérios de correção monetária, e inclusive à luz do disposto no artigo 462 do CPC, a Requerente pleiteou que devem ser aplicados os índices que reflitam a real desvalorização da moeda, considerando o atual entendimento desse E. STJ sobre a matéria.*

19. A Recorrente demonstrou, ainda, outros vícios de omissão que deveriam ter sido sanados. No entanto, o recurso de Embargos de Declaração oposto pela Recorrente foi rejeitado pelo V. Acórdão de fls. 276/283. *Por conta disso, não há dúvidas de que o V. Acórdão recorrido deixou de ventilar, analisar a discorrer sobre temas e dispositivos de lei que são de extrema relevância para a solução desta lide, negando assim vigência ao artigo 535, caput, e inciso II, do CPC.*



20. Dessa forma, a Recorrente esclarece que a primeira ilegalidade contida no V. Acórdão recorrido, e que torna imperativo o conhecimento e regular processamento do presente recurso, com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea 'a' da CF/88, consubstancia-se na negativa de vigência ao artigo 535, *caput* e inciso II, do CPC. Exatamente nesse sentido, confirmam-se os ensinamentos de Eduardo e Angélica Arruda Alvim:

(...)

21. Assim, demonstrada a violação ao artigo 535, *caput* e inciso II, do CPC, a Recorrente requer, na linha do que já decidiu esse E. STJ em casos análogos e em respeito ao artigo 93, inciso IX, combinado com o artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88, bem como artigos 131 e 458 do CPC, seja o presente Recurso Especial integralmente conhecido e provido, para que, conseqüentemente, seja declarada a nulidade do V. Acórdão recorrido, remetendo-se os autos ao E. Tribunal a quo, com a determinação de que seja feito um novo julgamento do recurso de Embargos de Declaração oposto pela Recorrente, no qual as omissões nele indicadas sejam analisadas e efetivamente debatidas, possibilitando-se assim a interposição dos competentes recursos aos Tribunais Superiores (fls. 581/583e).

A respeito da violação aos arts. 462 do CPC/73 e 66, *caput* e § 3º, da Lei 8.383/91, sustenta que:

*V.1. O direito à aplicação dos índices inflacionários expurgados pelo Governo Federal*

26. Conforme mencionado já acima, o V. Acórdão recorrido determinou que os índices de correção monetária aplicáveis aos créditos da Recorrente supostamente deveriam ser definidos na fase de execução da condenação, por não terem sido discutidos no curso da ação.

27. Não obstante, Excelências, *data maxima venia*, a Recorrente não pode concordar com esse ponto do V. Acórdão.

28. A aplicação de índices de correção monetária é matéria de ordem pública e está implícita no pedido de restituição formulado. Poderia, inclusive, ser analisada de ofício, motivo pelo qual não há que se falar em suposta falta de pedido de inclusão de índices inflacionários.

29. Ademais, não seria razoável aguardar-se o término do processo de conhecimento, o retorno dos autos à origem, o início de eventual procedimento de execução e a nova remessa dos autos da execução a esse E. STJ para que tais índices sejam reconhecidos. Isso configuraria manifesta afronta à economia processual.

30. A necessidade de aplicação integral da correção monetária aos créditos a serem restituídos/compensados é, obviamente, uma consequência natural da inflação verificada desde os recolhimentos indevidamente efetuados. Nos dias

de hoje, requerer a correção tornou-se extremamente repetitivo. Alegar-se que a atualização não é um *plus* e sim a mera recomposição do valor de compra da moeda afigura-se lugar comum, sendo que deverão ser incluídos os índices que mais se aproximam da real inflação apontada.

31. Dessa forma, no caso concreto, os créditos da Recorrente deverão ser integralmente corrigidos com base na Tabela Única aprovada pela Primeira Seção desse E. STJ, que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal, aprovado pela Resolução n. 561, de 02.07.2007, do Conselho da Justiça Federal (CJF), e a jurisprudência desse E. STJ, inclusive por força do que determina o artigo 462 do CPC.

32. Nesse sentido, deve ser assegurada a utilização dos seguintes índices de correção monetária e expurgos inflacionários: (i) ORTN, de 1964 a janeiro de 1986; (ii) expurgo inflacionário em substituição à ORTN do mês de fevereiro de 1986; (iii) OTN, de março de 1986 a dezembro de 1988, substituído por expurgo inflacionário no mês de junho de 1987; (iv) IPC/IBGE em janeiro de 1989 (expurgo inflacionário em substituição à OTN do mês); (v) IPC/IBGE em fevereiro de 1989 (expurgo inflacionário em substituição à BTN do mês); (vi) BTN, de março de 1989 a fevereiro de 1990; (vii) IPC/IBGE, de março de 1990 a fevereiro de 1991 (expurgo inflacionário em substituição ao BTN, de março de 1990 a janeiro de 1991, e ao INPC, de fevereiro de 1991); (viii) INPC, de março de 1991 a novembro de 1991; (ix) IPCA série especial, em dezembro de 1991; (x) UFIR, de janeiro de 1992 a dezembro de 1995; e (xi) SELIC, a partir de janeiro de 1996.

33. Esse tema, inclusive, já foi pacificado de forma favorável à Recorrente por esse E. STJ pela sistemática de 'recursos repetitivos' prevista no artigo 543-C do CPC. Nesse sentido, a Recorrente pede vênua para demonstrar o dissídio jurisprudencial existente entre o V. Acórdão recorrido e o V. Acórdão paradigma, proferido pela Corte Especial desse E. STJ no julgamento do Recurso Especial n. 1.112.524/DF (doc. n. 1):

(...)

34. Ademais, com relação à possibilidade de serem incluídos expurgos inflacionários em sede de processo de conhecimento, a Recorrente pede vênua para demonstrar o dissídio jurisprudencial existente entre o V. Acórdão recorrido e o V. Acórdão paradigma, proferido pela C. 2ª Turma desse E. STJ no julgamento do Recurso Especial n. 1.023.763/CE (doc. n. 2):

(...)

35. A comparação-analítica do V. Acórdão recorrido e dos V.V. Acórdãos paradigmas demonstra, de forma incontestável, o dissídio jurisprudencial que enseja a admissão e o provimento do presente Recurso Especial, para que seja reconhecido o direito de a Recorrente calcular seus créditos com a aplicação dos índices que melhor reflitam o valor da moeda, incluindo-se a correção expurgada dos índices oficiais nos períodos não abrangidos pelo V. Acórdão.

36. Ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para fins de argumentação, na correção monetária dos créditos da Recorrente devem ser aplicados os seguintes índices de correção monetária: ORTN até fevereiro de 1986, OTN de março de 1986 a dezembro de 1988, IPC de janeiro de 1989 a fevereiro de 1991, incluindo-se os índices de janeiro (42,72%) e fevereiro (10,14%) de 1989, março (84,32%), abril (44,80%) e maio de 1990 (7,87%), e fevereiro de 1991 (21,87%), o INPC de março a dezembro de 1991, computando-se a partir de janeiro de 1992 a variação da UFIR, com o acréscimo da variação do IPC-M (FGV) X UFIR (IPCA-E), decorrente do expurgo praticado pelo Governo Federal nos meses de julho (44,52%) e agosto (8,16%) de 1994 (fls. 586/591e).

Ao final, argumenta que o acórdão embargado, ao deixar de determinar a restituição do montante pago indevidamente a título de PIS – pedido este que, no entender do contribuinte, constaria expressamente da inicial –, violou o art. 293 do CPC/73.

Por fim, requer “seja conhecido e provido o presente Recurso Especial para que se reconheça a nulidade do V. Acórdão recorrido e seja determinada a remessa dos autos ao E. Tribunal *a quo*, para novo julgamento dos Embargos de Declaração opostos. (...) Não obstante, caso não seja esse o entendimento de V.V. Exas., o que se admite apenas para fins de argumentação, a Recorrente requer seja o presente Recurso Especial conhecido e integralmente provido, para o fim de reformar parcialmente o V. Acórdão recorrido e, por via de consequência, para que seja: (i) reconhecido o direito de a Recorrente computar, no cálculo de seus créditos, os índices de correção monetária que melhor reflitam o valor da moeda (incluindo-se a correção expurgada dos índices oficiais), previstos na Tabela Única aprovada pela Primeira Seção desse E. STJ (reitere-se, a qual agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência desse E. STJ), com a utilização de expurgos inflacionários, da seguinte forma: (i.i) ORTN, de 1964 a janeiro de 1986; (i.ii) expurgo inflacionário em substituição à ORTN do mês de fevereiro de 1986; (i.iii) OTN, de março de 1986 a dezembro de 1988, substituído por expurgo inflacionário no mês de junho de 1987; (i.iv) IPC/IBGE em janeiro de 1989 (expurgo inflacionário em substituição à OTN do mês); (i.v) IPC/IBGE em fevereiro de 1989 (expurgo inflacionário em substituição à BTN do mês); (i.vi) BTN, de março de 1989 a fevereiro de 1990; (i.vii) IPC/IBGE, de março de 1990 a fevereiro de 1991 (expurgo inflacionário em substituição ao BTN, de março de 1990 a janeiro de 1991, e ao INPC, de fevereiro de 1991); (i.viii) INPC, de março de 1991 a novembro de 1991; (i.ix) IPCA série especial, em dezembro de 1991; (i.x) UFIR, de janeiro de 1992 a dezembro de 1995; e (i.xi) SELIC, a partir de janeiro de 1996; (ii) sucessivamente, na remota

hipótese de não ser acolhido o pedido formulado no item 44(i) acima, o que se admite apenas para fins de argumentação, reconhecido o direito de a Recorrente computar, no cálculo de seus créditos, os seguintes índices de correção monetária: ORTN até fevereiro de 1986, OTN de março de 1986 a dezembro de 1988, IPC de janeiro de 1989 a fevereiro de 1991, incluindo-se os índices de janeiro (42,72%) e fevereiro (10,14%) de 1989, março (84,32%), abril (44,80%) e maio de 1990 (7,87%), e fevereiro de 1991 (21,87%), o INPC de março a dezembro de 1991, computando-se a partir de janeiro de 1992 a variação da UFIR, com o acréscimo da variação do IPC-M (FGV) X UFIR (IPCA-E), decorrente do expurgo praticado pelo Governo Federal nos meses de julho (44,52%) e agosto (8,16%) de 1994; e (iii) consignado que o valor a ser restituído à Recorrente, que foi reconhecido pela r. sentença recorrida e nunca foi questionado, é composto também de parcelas de PIS recolhidas indevidamente por força da sistemática imposta pelos DLs nos 1.704/79, 1.967/82 e 2.065/83” (fls. 593/595e).

Contrarrazões a fls. 506/522e e 654/660e.

À inadmissão, pela Vice-Presidência do Tribunal de origem, do apelo do contribuinte, seguiu-se a interposição de Agravo em Recurso Especial (fls.698/720e).

Admitido o Recurso Especial da *Fazenda Nacional* (fl. 673e).

É o relatório.

## VOTO

A Sra. Ministra Assusete Magalhães (Relatora): Trata-se, na origem, de Ação Ordinária, ajuizada por *Credial Promotora de Vendas Ltda*, objetivando a condenação da *Fazenda Nacional* à repetição do indébito tributário decorrente do pagamento a maior do IRPJ, recolhido em observância às modificações introduzidas pelos Decretos-Leis 1.704/79, 1.967/82 e 2.065/83, no tocante a exercícios sociais encerrados anteriormente à vigência dos aludidos diplomas legais.

O Juízo singular julgou procedente o pedido (fls. 258/267e), condenando “a Ré a restituir à Autora a quantia de Cr\$ 144.941.490,00 (cento e quarenta e quatro milhões, novecentos e quarenta e um mil, quatrocentos e noventa cruzeiros) (...) conforme apurado no laudo pericial (fls. 150), corrigidos da data do efetivo pagamento de cada parcela, até o dia 28.2.86, pela variação da

ORTN. Daí avante, a correção será feita pela variação da OTN. Juros de 1% (um por cento) ao mês, sobre cada parcela corrigida” (fl. 266e).

Não houve recursos voluntários, subindo os autos apenas por força de Remessa Oficial.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, reformando a sentença, deu parcial provimento à Remessa Oficial, apenas quanto à incidência da Taxa SELIC, nos termos relatados acima.

Daí a interposição de Recursos Especiais, por ambas as partes.

#### *Do Recurso Especial da Fazenda Nacional*

O apelo da *Fazenda Nacional* não pode ser conhecido. O conhecimento do Recurso Especial exige a indicação, de forma clara e individualizada, de qual dispositivo legal teria sido violado ou objeto de interpretação divergente, sob pena de incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal. Assim, seja pela alínea *a*, seja pela alínea *c* do permissivo constitucional, é necessária a indicação do dispositivo legal tido como violado ou em relação ao qual teria sido dada interpretação divergente.

No caso, todavia, observa-se que a parte recorrente, nas razões do apelo extremo, não indicou, de forma clara e individualizada, como lhe competia, os dispositivos legais que porventura teriam sido violados ou objeto de interpretação divergente, pelo Tribunal de origem, o que caracteriza ausência de técnica própria indispensável à apreciação do Recurso Especial, fazendo incidir, no caso, a Súmula 284/STF.

Nesse sentido:

Administrativo. Processual Civil. Servidor público. Concurso público. Agravo regimental no recurso especial. Inépcia da petição inicial. Não ocorrência. Dissídio jurisprudencial. Dispositivo legal. Indicação. Ausência. Súmula 284/STF. Agravo não provido.

1. “A inépcia da petição inicial, escorada no inciso II do parágrafo único do artigo 295 do Código de Processo Civil, se dá nos casos em que se impossibilite a defesa do réu ou a efetiva prestação jurisdicional” (REsp 1.134.338/RJ, Rel. Min. *Massami Uyeda*, Terceira Turma, DJe 29/9/11).

2. Hipótese em que a petição inicial, além de descrever de forma objetiva os fatos (candidato inscrito em concurso público que, aprovado nas fases iniciais, foi obstado de continuar no certame por não lograr êxito no teste psicotécnico),

informa o direito subjetivo supostamente ofendido, ensejador do writ, sem causar qualquer espécie de embaraço à defesa do réu ou à efetiva prestação jurisdicional, tanto assim que o pedido foi julgado procedente.

3. *Nos termos do art. 105, III, "c", da Constituição Federal, é cabível a interposição de recurso especial quanto ao acórdão recorrido "der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal".*

4. *"Para que se caracterize o dissídio, faz-se necessária a demonstração analítica da existência de posições divergentes sobre a mesma questão de direito" (AgRg no Ag 512.399/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 8/3/04).*

5. *Para demonstração da existência de similitude das questões de direito examinadas nos acórdãos confrontados "[é] imprescindível a indicação expressa do dispositivo de lei tido por violado para o conhecimento do recurso especial, quer tenha sido interposto pela alínea a quer pela c" (AgRg nos EREsp 382.756/SC, Rel. Min. Laurita Vaz, Corte Especial, DJe 17/12/09).*

6. *Sem a expressa indicação do dispositivo de lei federal nas razões do recurso especial, a admissão deste pela alínea "c" do permissivo constitucional importará na aplicação, nesta Instância Especial, sem a necessária mitigação, dos princípios jura novit curia e da mihi factum dabo tibi ius, impondo aos em. Ministros deste Eg. Tribunal o ônus de, em primeiro lugar, de ofício, identificarem na petição recursal o dispositivo de lei federal acerca do qual supostamente houve divergência jurisprudencial.*

7. *A mitigação do mencionado pressuposto de admissibilidade do recurso especial iria de encontro aos princípios da ampla defesa e do contraditório, pois criaria para a parte recorrida dificuldades em apresentar suas contrarrazões, na medida em que não lhe seria possível identificar de forma clara, precisa e com a devida antecipação qual a tese inculpada no recurso especial.*

6. Agravo regimental não provido (STJ, AgRg no REsp 1.346.588/DF, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Corte Especial, DJe de 17/03/2014).

Agravo regimental no agravo em recurso especial. Fundamentação. Deficiência. Súmula 284/STF. Incidência. Prequestionamento. Ausência. Provas. Reexame. Impossibilidade.

1. *A admissibilidade do recurso especial reclama a indicação clara dos dispositivos tidos por violados, bem como a exposição das razões pelas quais o acórdão teria afrontado a cada um deles, não sendo suficiente a mera alegação genérica. Dessa forma, o inconformismo se apresenta deficiente quanto à fundamentação, o que impede a exata compreensão da controvérsia (Súmula 284/STF).*

(...)

4. Agravo regimental a que se nega provimento (STJ, AgRg no AREsp 732.546/MA, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe de 12/11/2015).

Registre-se, por oportuno, que “a existência de dispositivos legais citados ao longo das ementas de acórdãos paradigmas colacionados na petição de recurso especial não afasta a necessidade de o recorrente indicar de forma específica, em seu próprio arrazoado recursal, qual seria o dispositivo legal tido por violado ou objeto da divergência interpretativa” (STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.526.780/PE, Rel. Ministro *Mauro Campbell Marques*, *Segunda Turma*, DJe de 30/11/2016).

Ainda que assim não fosse, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido da inaplicabilidade das modificações introduzidas pelos Decretos-Leis 1.704/79, 1.967/82 e 2.065/83 aos fatos geradores do IRPJ relativos a exercícios sociais encerrados antes de sua vigência, sob pena de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Nesse sentido:

Tributário. Imposto de Renda. Ciclo de Formação do Fato Gerador. *Momento da Disponibilidade Econômica ou Jurídica do Rendimento*. CTN, art. 116 - Decretos-Leis 1.704/79 e 1.967/82. Súmula 584/STF.

1. O fato gerador do Imposto de Renda identifica-se com a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (CTN, art. 116). Inaplicabilidade da Súmula 584/STF, construída à luz de legislação anterior ao CTN.

2. A tributação do Imposto de Renda decorre de concreta disponibilidade ou da aquisição de renda.

3. *A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade.*

4. Precedentes jurisprudenciais.

5. Recurso provido (STJ, REsp 133.306/RS, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJU de 06/12/99).

Tributário. Legislação tributária. *Aplicação retroativa. Impossibilidade*. Súmula n. 584, do STF. Inaplicabilidade.

1. *Os Decretos-Lei n. 1.967/82 e 2.065/83 não podem regular o imposto de renda apurado em demonstrações financeiras cujos exercícios sociais se encerraram antes de sua vigência.*

2. Inaplicável o verbete sumular n. 584, do E. STF, posto erigido à luz da legislação anterior à atual Carta Magna. Vigê no presente, os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária.

3. Recurso improvido (STJ, REsp 419.814/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJU de 28/10/2002).

Tributário. *Imposto de renda. Pessoa jurídica. Legislação tributária. Decreto-Lei n. 1.967/82. Irretroatividade.*

1. Sob pena de violação dos princípios da anterioridade e irretroatividade, é vedado à União exigir tributo cujo fato gerador ocorreu em data anterior ao início de vigência da lei que o instituiu.

2. *A lei aplicável ao imposto de renda das pessoas jurídicas é, assim, a lei vigente na data de encerramento do exercício social. Precedentes.*

3. Recurso especial a que se nega provimento (STJ, REsp 118.348/DF, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJU de 09/02/2005).

Tributário. *Imposto de renda. Decretos-Leis n. 1.967/82 e 2.065/83. Princípios da anterioridade e irretroatividade.*

1. *Esta Corte vem entendendo que a exigência de tributo cujo fato gerador ocorreu em data anterior ao início da vigência da lei tributária que a instituiu ofende os princípios da anterioridade e da irretroatividade.*

2. Recurso especial conhecido em parte e improvido (STJ, REsp 222.338/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJU de 03/10/2005).

Processual Civil. Tributário. Julgamento *extra petita*, ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356, do STF. *Decretos-Leis 1.967/82 e 2.065/83. Aplicação retroativa. Inviabilidade.* Análise de violação de dispositivo constitucional. Competência da Suprema Corte.

1. A alegação de que o acórdão recorrido teria ido além do pedido e da própria sentença, proferindo julgamento *extra petita* - suposta ofensa ao art. 460 do CPC -, não foi questão discutida pelo Tribunal de origem, o que caracteriza a ausência do prequestionamento e impede o acesso da matéria à Instância extraordinária, nos termos das Súmulas 282 e 356, do STF.

2. *Os Decretos-Leis 1.967/82 e 2.065/83 não podem regular o Imposto de Renda apurado em demonstrações financeiras cujos exercícios sociais se encerraram antes de sua vigência. Precedentes.*

3. *A exigência de tributo cujo fato gerador ocorreu em data anterior ao início da vigência da lei tributária que a instituiu ofende os princípios da anterioridade e da irretroatividade.*

4. Como o aresto recorrido está em sintonia com o decidido nesta Corte, deve-se aplicar à espécie o contido na Súmula 83/STJ, *verbis*: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Com efeito, o referido verbete sumular aplica-se aos recursos especiais interpostos tanto pela alínea "a" quanto pela alínea "c" do permissivo constitucional.



5. Inaplicável o verbete sumular 584 do STF, erigido à luz da legislação anterior à atual Carta Magna, vigendo, desde então, os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária. Precedentes do STJ: REsp 222.338/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 01.09.2005, DJ 03.10.2005; AgRg no Ag 420.635/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 03.10.2002, DJ 28.10.2002; AgRg no REsp 111.745/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 07.05.2002, DJ 16.09.2002; e REsp 41.208/SP, Rel. Ministro Adhemar Maciel, Segunda Turma, julgado em 04.12.1997, DJ 16.02.1998.

6. *O STJ não declarou a inconstitucionalidade ou a negativa de vigência dos citados decretos, com ou sem observância de cláusula de reserva de plenário, apenas lhes deu interpretação conjunta com o regramento constitucional e infraconstitucional que rege a matéria.*

7. Suposta ofensa ao art. 97 da CF, em razão de negativa de vigência a leis sem observância da cláusula de reserva de plenário, só pode ser analisada pela Suprema Corte, tendo em vista que o art. 102 da Constituição da República lhe conferiu competência exclusiva para o exame de questões deste jaez.

8. Agravo regimental não provido (STJ, AgRg no Ag 1.363.478/MS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe de 25/03/2011).

No mesmo sentido é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Constitucional. Tributário. Imposto sobre a renda. Pessoa jurídica. *Irretroatividade e anterioridade. Distinção entre exercício financeiro e ano base. Decretos-Lei 1.704/1979, 1.967/1983 e 2.065/1983. Inaplicabilidade da Súmula 584/STF.*

1. O alcance da Súmula da Jurisprudência Dominante do Supremo Tribunal Federal é definido de acordo com os precedentes que lhe deram origem.

2. A Súmula 584/STF tomou por base precedentes relativos (i) ao imposto de renda devido por pessoas físicas (magistrados) e (ii) à subscrição compulsória de letras imobiliárias do Banco Nacional de Habitação, em valor calculado com base na renda auferida da cobrança de aluguéis, tudo com base nas regras de tributação e apuração vigentes nas respectivas quadras temporais.

3. Não há nas razões de agravo regimental indicação de que os modelos de tributação e de apuração permaneceram inalterados, de modo a justificar a aplicação do enunciado sumular. Em sentido semelhante, não há indicação sequer da proximidade dos regimes de tributação e de apuração relativos às pessoas físicas e às pessoas jurídicas que justificasse o mesmo tratamento.

4. *Encerrado o período de formação do fato jurídico tributário, tal como definido pelo regime de regência, modificações posteriores da legislação não podem retroagir para aumentar a carga tributária. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento (STF, AgR no RE 244.003/SC, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 28/05/2010).*

*Imposto de renda de pessoa jurídica: (DL 2.065/83) alterações da legislação após o encerramento do exercício social da empresa: recurso extraordinário: descabimento: além de envolver a solução de questão prévia de alçada infraconstitucional (Arts. 116, I e 43, do Cód. Tributário Nacional) - o que basta a inviabilizar o RE (Súmula 636) - o acórdão recorrido, a partir da inteligência que emprestou aos preceitos de lei complementar, deu correta aplicação à norma constitucional de irretroatividade da lei tributária (STF, AgR no RE 242.688/RS, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJU de 02/02/2007).*

*Tributário. Irretroatividade da lei. Decreto-Lei n. 1.967 de 23.11.82, art. 105 do CTN. Precedentes (RREE 115.167 e 103.553). Regimental não provido (STF, AgR no RE 224.745/RS, Rel. Ministro Nelson Jobim, Segunda Turma, DJU de 22/02/2002).*

*Tributário. Irretroatividade de lei. Decreto-Lei n. 1.967, de 23.11.82. Artigo 105 do Código Tributário Nacional. Se a lei entrou em vigor em novembro de 1982, não podia incidir sobre fato gerador já aperfeiçoado desde janeiro desse ano. A lei só incide sobre fatos geradores futuros ou pendentes. (Artigo 105 do CTN). Recurso extraordinário conhecido e provido (STF, RE 115.167/SP, Rel. Ministro Carlos Madeira, Segunda Turma, DJU de 17/06/88).*

Não merece conhecimento, pois, o Recurso Especial da *Fazenda Nacional*.

*Do Agravo no Recurso Especial de Credial Promotora de Vendas Ltda*

Atendidos os requisitos de admissibilidade do Agravo, passo à análise do Recurso Especial de *Credial Promotora de Vendas Ltda*.

Conforme relatado, no tocante à violação ao art. 535 do CPC/73, por negativa de prestação jurisdicional, sustenta a recorrente que, apesar da oposição de Embargos de Declaração, o Tribunal de origem não se manifestou (i) sobre o fato de que o pedido de repetição abrangia não somente o IRPJ, mas também a contribuição para o PIS; e (ii) a respeito da fixação de critérios de correção monetária que reflitam a real desvalorização da moeda.

Não merece prosperar o recurso, no ponto. Eis o que assentado pelo Tribunal de origem, no julgamento dos Embargos de Declaração, a propósito do item (i) acima:

A impugnação deduzida nos presentes embargos declaratórios, quanto ao julgamento promovido pela Turma, é manifestamente improcedente, não comportando o v. acórdão a correção pretendida pela parte.

Com efeito, no que toca à abrangência do PIS dedução nos valores a serem restituídos pelo Fisco, relativamente aos exercícios de 1.979, 1.982 e 1.983, em razão

*do afastamento dos Decretos-Leis n. 1.704/79, 1.967/82 e 2.065/83, às pessoas jurídicas que encerraram seu exercício social antes de sua edição, o tema é tratado com obliquidade na inicial (fls. 4), não integrando o pedido.*

*Tomando-se por conta que o pedido deve ser interpretado restritivamente (CPC: art. 293) e, tendo em vista que, sobre o ponto, não houve manifestação na contestação ou apreciação na sentença, tampouco constituiu-se objeto de embargos de declaração em 1º grau, somente vindo a referir-se novamente a autoria na apelação, haveria cerceamento de defesa da União Federal, se acaso o julgado viesse a conhecer da questão (fl. 326e).*

Já a respeito do item (ii), no julgamento da Remessa Oficial, consignou o Tribunal Regional Federal da 3ª Região o seguinte:

*No que toca à correção monetária, os índices que não foram especificados na inicial nem discutidos no curso da ação, devem ser definidos na fase de execução da condenação, em conformidade com entendimento jurisprudencial (AC n. 2001.03.99.024176-0, Rel. Des. Fed. Cecília Marcondes, sessão de 06.06.01 e AC n. 1999.03.99.010324-3, Rel. Des. Fed. Baptista Pereira, sessão de 15.08.01) (fl. 311e).*

Como se vê, à luz do que decidido pelo acórdão recorrido, não houve violação ao art. 535, II, do Código de Processo Civil de 1973, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que os votos condutores do acórdão recorrido e do acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração apreciaram, fundamentadamente e de modo completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

*Assim, “a solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC” (STJ, AgInt no AgInt no AREsp 867.165/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19/12/2016).*

Vale ressaltar, ainda, que não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional. Nesse sentido: STJ, REsp 801.101/MG, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe de 23/04/2008.

A propósito, ainda:

*Administrativo. Processual Civil. Responsabilidade civil do Estado. Indenização por danos morais. Proporcionalidade e razoabilidade. Reexame de fatos e provas.*

*1. Não há violação ao art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida e a decisão está suficientemente fundamentada.*

(...)

Agravo regimental improvido (STJ, AgRg no AREsp 433.424/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 17/02/2014).

Prosseguindo, não merece conhecimento o Especial, no tocante à alegada violação aos arts. 462 do CPC/73 e 66, *caput* e § 3º, da Lei 8.383/91. Ei-los:

CPC/73:

Art. 462. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença.

Lei 8.383/91:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

(...)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

Como se vê, os dispositivos não têm comando normativo suficiente para infirmar a conclusão – certa ou errada – a que chegou o Tribunal de origem, no sentido de que “os índices que não foram especificados na inicial nem discutidos no curso da ação, devem ser definidos na fase de execução da condenação” (fl. 311e). Incide, pois, o óbice da Súmula 284/STF.

Nesse sentido:

Tributário e Processual Civil. Agravo interno no agravo em recurso especial. Embargos à execução fiscal. Imóvel penhorado. Inadmissibilidade do recurso especial, no qual se alegou violação ao art. 1º da Lei 8.009/90. Acórdão do Tribunal de origem que, diante do acervo fático-probatório dos autos, não reconheceu a parte ideal do imóvel rural como bem de família. Reexame de fatos e provas. Impossibilidade. Súmula 7 do STJ. Precedentes do STJ. *Dispositivo legal tido como contrariado que, ademais, não possui comando normativo suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido*, alusivo ao ônus da prova. *Incidência da Súmula 284 do STF*. Agravo interno improvido.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgou recurso interposto contra decismum publicado na vigência do CPC/2015.

(...)

IV. Ademais, a parte ora agravante, em vez de indicar eventual contrariedade ao dispositivo de lei federal pertinente ao ônus da prova, optou por indicar, como supostamente contrariado, tão somente o art. 1º da Lei 8.009/90, que não possui comando normativo suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido alusivo ao entendimento de que a condição de impenhorabilidade do bem constricto (nos moldes da Lei 8.009/90) deve ser demonstrada pelo executado/embarcante, por se tratar de fato constitutivo de seu direito. Nesse contexto, incide, na espécie, por analogia, a Súmula 284 do STF (“É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”).

V. Agravo interno improvido (STJ, AgInt no AREsp 1.540.564/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe de 19/12/2019).

Por fim, a respeito da suposta ofensa ao art. 293 do CPC/73, também não merece provimento o recurso.

Por ocasião do julgamento do REsp 1.409.607/SP (de minha relatoria, Segunda Turma, DJe de 23/09/2020), fiz ver que, “assim como as leis e os contratos, também os atos processuais – das partes e do juiz – sujeitam-se a interpretação. Os meios de interpretação, como um todo, acham-se à disposição do julgador, o qual, na busca do verdadeiro alcance do ato postulatório, deve ter presentes os princípios que regem a moderna processualística e, sobretudo, os princípios constitucionais do amplo acesso à jurisdição e da economia processual”. Na mesma oportunidade, sopesei, porém, que “a interpretação da petição inicial, conquanto indulgente, não pode descurar da técnica”.

Na espécie, não seria despropositado supor que o pedido de repetição de indébito envolvesse não apenas o IRPJ, mas também a contribuição ao PIS. À época do indébito, a contribuição social bifurcava-se no PIS-Repique (art. 3º, b, da Lei Complementar 7/70) e no PIS-Dedução (art. 3º, a, da Lei Complementar 7/70), este último calculado em função do valor do IRPJ devido, de modo que, constatado indébito do IRPJ, constatar-se-ia, em regra, indébito do PIS-Dedução.

No entanto, como assentou o Tribunal de origem, o tema não foi tratado senão em parágrafo acidental e isolado da petição inicial, não integrando o pedido, como se pode notar da seguinte passagem:

III. - Conclusões - O Pedido

22. - Como conclusão do que está exposto, a Autora tem como demonstrado e juridicamente fundamentado que o valor do imposto repetendo era - e é - indevido

*já que a exigência de seu recolhimento foi formulada com desatenção ao princípio constitucional da irretroatividade da lei (fl. 12e).*

Tal circunstância, aliada ao comportamento processual da parte – que (i) nos quesitos periciais formulados a fls. 151/153, limitou-se a quesitar matéria relativa à diferença de IRPJ, silenciando sobre a contribuição ao PIS e (ii) não interpôs Embargos de Declaração contra a sentença, a qual não alude à repetição do indébito do PIS –, leva à conclusão de que o pedido, tal como concluiu a Corte de origem, cingia-se à repetição do IRPJ, de modo que não há falar em violação ao art. 293 do CPC/73.

Ademais, se, como alega a parte recorrente, o PIS foi considerado, no laudo pericial acolhido pela sentença, para fixação do valor do indébito – o que ao STJ é vedado verificar, ante a impossibilidade de revolvimento do conjunto fático-probatório –, o caso é de ausência de interesse recursal, no ponto. Com efeito, o capítulo que fixou o montante a ser repetido não foi reformado, pelo acórdão recorrido, de maneira que a condenação, mantida pelo Tribunal *a quo*, corresponderia à suposta pretensão da parte recorrente. Assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, não merece acolhida o Recurso Especial, no ponto.

Por fim, quanto ao conhecimento do Recurso Especial pela alínea c do permissivo constitucional, o óbice que impede o conhecimento do recurso, no tocante à suposta violação aos arts. 462 do CPC/73 e 66, *caput* e § 3º, da Lei 8.383/91, também impede o conhecimento do apelo pela divergência.

*Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Conheço do Agravo do contribuinte, para conhecer, em parte, do Recurso Especial, e, nessa extensão, negar-lhe provimento.*

É o voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 1.445.663-SC (2014/0070822-5)**

---

Relatora: Ministra Assusete Magalhães

Recorrente: Brasita Importação Exportação e Comércio Ltda

Advogado: João Joaquim Martinelli e outro(s) - SC003210

Recorrido: Fazenda Nacional

Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

---

### EMENTA

Tributário. Recurso especial. Ação anulatória de pena de perdimento de mercadorias. Auto de infração formalizado por falsidade ideológica nas faturas comerciais (subfaturamento), com enquadramento legal nos arts. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66, e 689, VI, § 3º-A, do Decreto 6.759/2009. Inexistência de ilegalidade no procedimento de arbitramento dos preços das mercadorias. Inaplicabilidade, no entanto, da pena de perdimento, na hipótese de subfaturamento. Incidência, na espécie, da multa prevista no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001. Recurso especial parcialmente provido.

I. Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73.

II. Na origem, trata-se de Ação Anulatória, visando a anulação de pena de perdimento de mercadorias importadas, decretada em decorrência de falsidade ideológica nas faturas comerciais (subfaturamento), de cuja petição inicial constam as seguintes causas de pedir: a) ilegalidade no arbitramento dos preços das mercadorias, por inobservância dos arts. 82, parágrafo único, e 86, parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro vigente, aprovado pelo Decreto 6.759/2009; b) inaplicabilidade da pena de perdimento, na hipótese de subfaturamento, ante a previsão de pena específica para tal infração, qual seja, a multa prevista no art. 703 do Regulamento Aduaneiro; c) inconstitucionalidade da capitulação legal aplicada, com fundamento no § 3º-A do art. 689 do Regulamento Aduaneiro, incluído pelo Decreto 7.213/2010, por contrariedade aos arts. 84, IV, da Constituição Federal e 97, V, e 99 do CTN; d) inconstitucionalidade da pena de perdimento, no caso em questão, por afronta aos arts. 5º, II, XXII e LV, e 150, IV, da Constituição Federal.

III. Na sentença – ao apreciar, simultaneamente, esta Ação Anulatória e a conexa Ação Cautelar –, o Juízo de 1º Grau, de um lado, julgou improcedente a presente demanda, e de outro

lado, considerando que o pedido liminar deferido na Cautelar fora integralmente satisfeito, com o desembaraço aduaneiro e a liberação das mercadorias, julgou procedente a demanda cautelar, para determinar, com o trânsito em julgado, a conversão em renda do depósito judicial efetuado na Cautelar, deixando de condenar as partes em honorários de advogado, em face da sucumbência recíproca. No acórdão recorrido – por considerar configurada a hipótese de subfaturamento, e legítimo, ainda, o arbitramento dos preços das mercadorias importadas –, o Tribunal de origem manteve a aplicação da pena de perdimento, negando provimento à Apelação, interposta pela parte autora, e dando parcial provimento à remessa oficial, tão somente “para condenar a parte autora ao pagamento de honorários advocatícios de 10% do valor da causa, devidamente atualizados”. Opostos Embargos de Declaração, foram eles rejeitados. Interpostos, simultaneamente, Recursos Especial e Extraordinário, no Recurso Especial, sob alegação de contrariedade aos arts. 88, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, 70, II, *a*, da Lei 10.833/2003 e 82, parágrafo único, 86, parágrafo único, e 703 do Decreto 6.759/2009, a parte autora sustentou as seguintes teses: a) ilegalidade no procedimento de arbitramento dos preços das mercadorias importadas, por inobservância dos arts. 88, *caput*, da Medida Provisória 2.158-35/2001 e 82, I, parágrafo único, e 86, parágrafo único, do citado Decreto 6.759/2009; b) distinção entre “preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar” e “preços declarados por outros importadores”; e c) inexistência de prática de subfaturamento viciada de dolo ou fraude e incidência da multa, prevista no art. 703 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), em detrimento da pena de perdimento.

IV. Em relação ao parágrafo único do art. 82 do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759/2009 (“Nos casos previstos no *caput*, a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria”), deve ele ser interpretado em conformidade com o art. 17 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT-1994, com o seguinte teor: “Nenhuma das disposições do presente Acordo poderá ser interpretada como restringindo ou contestando o direito de uma



administração aduaneira de se assegurar da veracidade ou da exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para efeitos de determinação do valor aduaneiro”. Assim, o Tribunal de origem decidiu corretamente, quando consignou que “a previsão de solicitação de informações à administração aduaneira do país exportador, contida no parágrafo único do art. 82 do R.A., trata-se de mera faculdade da autoridade aduaneira”.

V. O Tribunal de origem decidiu, com acerto, que “nenhuma irregularidade consta no agir da Administração que observou o critério do inciso I do parágrafo único do art. 86 do Regulamento Aduaneiro – utilizando como parâmetro justamente o preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar às importadas pela autora”. Consideradas as premissas fáticas delineadas no acórdão recorrido, insindicáveis, em sede de Recurso Especial, conclui-se que, ao realizar o arbitramento dos preços das mercadorias objeto das faturas comerciais tidas como falsificadas (subfaturamento), a fiscalização não contrariou o art. 88, *caput*, I, da Medida Provisória 2.15835/2001, reproduzido pelo art. 86, parágrafo único, I, do Decreto 6.759/2009, quando fez o levantamento dos preços dos produtos da mesma natureza e do mesmo país de exportação, mediante comparação com as declarações de importação apresentadas por outros importadores.

VI. Na forma da jurisprudência do STJ, na hipótese de subfaturamento, não se aplica a pena de perdimento prevista no art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66, regulamentado pelo art. 689, VI, § 3º-A, do Decreto 6.759/2009. Em tal hipótese incide, conforme o caso, a multa do parágrafo único do art. 108 do citado Decreto-Lei 37/66, ou, então, a multa de que trata o parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002, correspondente ao art. 703, *caput*, do Decreto 6.759/2009. Nesse sentido: STJ, REsp 1.217.708/PR, Rel. Ministro *Mauro Campbell Marques*, *Segunda Turma*, DJe de 08/02/2011; REsp 1.240.005/RS, Rel. Ministra *Eliana Calmon*, *Segunda Turma*, DJe de 17/09/2013; REsp 1.218.798/PR, Rel. Ministro *Sérgio Kukina*, *Primeira Turma*, DJe de 01/10/2015.

VII. Na forma da jurisprudência, “a conduta do impetrante, ora recorrido, está tipificada no art. 108 supracitado – falsidade

ideológica relativa ao valor declarado (subfaturamento) –, o que afasta a incidência do art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66 em razão: (i) do princípio da especialidade; (ii) da prevalência do disposto no referido decreto sobre o procedimento especial previsto na IN SRF 206/2002; e (iii) da aplicação do princípio da proporcionalidade” (STJ, REsp 1.217.708/PR, Rel. Ministro *Mauro Campbell Marques, Segunda Turma*, DJe de 08/02/2011). No mesmo sentido: “a falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação dá ensejo à aplicação da multa prevista no art. 108, parágrafo único, do Decreto-Lei 37/66, que equivale a 100% do valor do bem, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal. Interpretação harmônica com o art. 112, IV, do CTN, bem como com os princípios da especialidade da norma, da razoabilidade e da proporcionalidade” (STJ, REsp 1.218.798/PR, Rel. Ministro *Sérgio Kukina, Primeira Turma*, DJe de 01/10/2015).

VIII. No caso, consta do acórdão recorrido que, “encontrando-se o subfaturamento acompanhado de indícios de fraude na operação, revelando intuito manifestamente doloso com o objetivo de burlar o fisco, inexistente ilegalidade no ato administrativo que aplicou a pena de perdimento com base no art. 689, VI, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09) – restando mantida a sentença e prejudicadas as demais alegações do recorrente no sentido da inconstitucionalidade do § 3º-A do mesmo dispositivo legal”. Contudo, em assim decidindo, o Tribunal de origem negou vigência ao parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001 – dispositivo legal reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002 (o qual foi mencionado no acórdão recorrido), correspondente ao art. 703, *caput*, do Decreto 6.759/2009 –, pois, consoante observado pela parte autora, “o subfaturamento de mercadorias consiste propriamente numa falsidade ideológica dolosa, e, por óbvio, fraudulenta, visando o pagamento menor de tributos na operação de importação”.

IX. Não se aplica ao caso a pena de perdimento prevista nos arts. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66, e 689, VI, § 3º-A, do Regulamento Aduaneiro vigente (Decreto 6.759/2009), diante da incidência, na espécie, de pena específica, qual seja, a multa prevista no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001 – dispositivo legal reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002, e pelo

art. 703, *caput*, do Decreto 6.759/2009, vigente, no caso, à época da infração, ocorrida em 2011 –, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 e dos acréscimos legais cabíveis, garantidos pelo depósito judicial realizado nos autos da conexa Ação Cautelar.

X. Recurso Especial parcialmente provido, para anular a pena de perdimento, com inversão dos ônus sucumbenciais fixados pelo Tribunal de origem.

### 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, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 13 de outubro de 2020 (data do julgamento).

Ministra Assusete Magalhães, Relatora

---

DJe 20.10.2020

### RELATÓRIO

A Sra. Ministra Assusete Magalhães: Trata-se de Recurso Especial, interposto por *Brasita Importação, Exportação e Comércio Ltda*, na vigência do CPC/73, com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

Tributário e Aduaneiro. Importação. Pena de perdimento. Subfaturamento. Valoração aduaneira. Desconsideração do primeiro método. Possibilidade. Honorários.

1. É possível a desconsideração do primeiro método de valoração aduaneira quando (I) houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e (II) as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo

importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente. Artigo 82 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02).

2. Encontrando-se o subfaturamento acompanhado de indícios de fraude na operação, inexistente ilegalidade no ato administrativo que aplicou a pena de perdimento com base no art. 689, VI, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09) – restando mantida a sentença recorrida.

3. Remessa oficial parcialmente provida, com a condenação da autora ao pagamento de honorários advocatícios (fl. 444e).

Opostos Embargos de Declaração, foram eles rejeitados.

No Recurso Especial, sob alegação de contrariedade aos arts. 88, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, 70, II, *a*, da Lei 10.833/2003, e 82, parágrafo único, 86, parágrafo único, e 703 do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759/2009, a parte autora sustentou, em síntese: *a*) a ilegalidade no procedimento de arbitramento dos preços das mercadorias importadas, por inobservância dos arts. 88, *caput*, da Medida Provisória 2.158-35/2001, 82, I, parágrafo único, e 86, parágrafo único, do citado Decreto 6.759/2009; *b*) a distinção entre “preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar” e “preços declarados por outros importadores”; e, *c*) em sendo julgado procedente o procedimento de arbitramento, a inexistência de prática de subfaturamento viciada de dolo ou fraude, e a aplicação da multa prevista no art. 703 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), em detrimento da pena de perdimento.

Com base nas razões recursais acima foi formulado o seguinte pedido: “(...) após recebido e processado o presente Recurso Especial, seja o mesmo conhecido e provido para a reforma do v. acórdão vergastado que negou vigência ao art. 703 do Decreto 6.759/2009, fundamentado pelo artigo 88, § único da MP 2.158/2001 e contrariou o artigo 86 do Decreto 6.759/2009, trazido ao ordenamento jurídico por força do artigo 88, *caput* da MP 2.158/2001, para o fim de reformar o acórdão proferido e declarar totalmente nulo o Auto de Infração 10921.720.061/2011-10. Por fim, condenar a Recorrida em custas processuais e honorários de sucumbência no importe de 20% sobre o valor da condenação, sem prejuízo de demais cominações legais” (fls. 495/496e).

Nas contrarrazões, a fls. 526/528e, a parte recorrida, preliminarmente, defendeu a incidência das Súmulas 7 e 211 do STJ e 282 e 356 do STF, e pugnou pelo não conhecimento do Recurso Especial, ou, então, pelo seu improvidamento.

É o relatório.

**VOTO**

A Sra. Ministra Assusete Magalhães (Relatora): O Recurso Especial deve ser conhecido e parcialmente provido.

De início, registra-se que, a respeito da vigência do novel diploma processual, o Plenário do STJ, na sessão realizada dia 02/03/2016 (Ata de Julgamento publicada em 08/03/2016), por unanimidade, aprovou o Enunciado Administrativo 1, firmando a posição de que *a vigência do novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei 13.105, de 16/03/2015, iniciou-se em 18 de março de 2016.*

De igual modo, na sessão realizada em 09/03/2016, em homenagem ao princípio *tempus regit actum* – inerente aos comandos processuais –, o Plenário do STJ também sedimentou o entendimento de que *a lei a reger o recurso cabível e a forma de sua interposição é aquela vigente à data da publicação da decisão impugnada*, ocasião em que o sucumbente tem a ciência exata dos fundamentos do provimento jurisdicional que pretende combater.

Tal entendimento restou assim firmado:

*Enunciado Administrativo 2: Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.*

*Enunciado Administrativo 3: Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC.*

Na hipótese dos autos, trata-se de Recurso Especial, interposto por *Brasita Importação, Exportação e Comércio Ltda.*, em 02/05/2013, contra acórdão do qual houve intimação eletrônica em 05/02/2013, complementado por acórdão, em sede de Embargos de Declaração, com intimação eletrônica expedida em 16/04/2013, cujas regras processuais, portanto, são estabelecidas no CPC/73.

Preliminarmente, sobre o prequestionamento, cumpre anotar que, na forma da jurisprudência do STJ, firmada sob a égide do CPC/73, “sendo a matéria conhecida, e devidamente explicitada a questão federal, com o tema colocado sob confronto, a omissão do preceito legal, por si só, não afasta a apreciação do recurso especial” (STJ, EREsp 155.321/SP, Rel. Ministro *Hélio Mosimann*, *Corte Especial*, DJU de 19/04/99).

Logo, ao contrário do que sustentado nas contrarrazões ao Recurso Especial, não há que se falar em ausência de prequestionamento, tampouco em incidência das Súmulas 282 e 356 do STF e 211 do STJ, de vez que as questões federais em torno do procedimento de arbitramento dos preços e da penalidade aplicável restaram enfrentadas pelo Tribunal de origem, ainda que não tenham sido numericamente mencionados, no voto condutor do acórdão recorrido, os arts. 88, *caput*, da Medida Provisória 2.158-35/2001, 70, II, *a*, da Lei 10.833/2003 e 703 do Regulamento Aduaneiro vigente, aprovado pelo Decreto 6.759/2009, cujas disposições foram invocadas no Recurso Especial.

Também em preliminar, embora a Súmula 7/STJ impeça o reexame de matéria fática, ela não impede a valoração jurídica de fatos delineados no acórdão recorrido – tal como se verifica, no caso –, no qual o Tribunal de origem, com base na premissa fática de que houve subfaturamento de mercadorias importadas, concluiu pela legalidade da imposição da pena de perdimento, com base no art. 689, VI, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759/2009.

Ainda em preliminar, a Corte Especial deste Tribunal já decidiu que “o termo lei federal, para fins de interposição do recurso especial, abrange também os decretos” (STJ, EREsp 663.562/RJ, Rel. Ministro *Ari Pargendler*, *Corte Especial*, DJe de 18/02/2008). No mesmo sentido: STJ, EREsp 919.274/RS, Rel. Ministra *Nancy Andrighi*, *Corte Especial*, DJe de 12/08/2013.

Assim, o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759/2009, deve ser enquadrado no conceito de “lei federal”, para efeito de cabimento do Recurso Especial. Ainda que assim não fosse, remanesceriam as alegadas ofensas aos arts. 88, *caput*, da Medida Provisória 2.158-35/2001, 70, II, *a*, da Lei 10.833/2003, cujas disposições legais foram reproduzidas no art. 86 do supracitado Regulamento Aduaneiro, expressamente mencionado no acórdão recorrido (fls. 441/442e).

Na origem, trata-se de Ação Anulatória, visando a anulação de pena de perdimento de mercadorias importadas, decretada em decorrência de falsidade ideológica nas faturas comerciais (subfaturamento), de cuja petição inicial constam as seguintes causas de pedir: *a*) ilegalidade no arbitramento dos preços das mercadorias, por inobservância dos arts. 82, parágrafo único, e 86, parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro vigente, aprovado pelo Decreto 6.759/2009; *b*) inaplicabilidade da pena de perdimento, na hipótese de subfaturamento, diante da previsão de pena específica para tal infração, qual seja, a multa prevista

no art. 703 do Regulamento Aduaneiro; c) inconstitucionalidade da capitulação legal aplicada, com fundamento no § 3º-A do art. 689 do Regulamento Aduaneiro, incluído pelo Decreto 7.213/2010, por contrariedade aos arts. 84, IV, da Constituição Federal e 97, V, e 99 do CTN; d) inconstitucionalidade da pena de perdimento, no caso em questão, por afronta aos arts. 5º, II, XXII e LV, e 150, IV, da Constituição Federal.

Do tópico da petição inicial referente aos pedidos colhe-se o seguinte requerimento:

d) Por derradeiro, em razão da inexistência de fato jurídico que autorize o confisco das mercadorias, se requer a procedência do presente feito, anulando-se por completo o Auto de Infração 10921-720.061/2011-10, determinando a imediata liberação das mercadorias confiscadas e a efetivação da operação de importação (fl. 28e).

Na sentença – ao apreciar, simultaneamente, esta Ação Anulatória e a conexa Ação Cautelar incidental –, o Juízo de 1º Grau, de um lado, julgou improcedente a presente demanda, e de outro lado, considerando que o pedido liminar deferido na Cautelar fora integralmente satisfeito, com o desembaraço aduaneiro e a liberação das mercadorias, julgou procedente a demanda cautelar, para determinar, com o trânsito em julgado, a conversão em renda do depósito judicial efetuado na Cautelar, deixando de condenar as partes em honorários de advogado, em face da sucumbência recíproca (fls. 374/384e).

No acórdão recorrido – por considerar configurada a hipótese de subfaturamento, e legítimo, ainda, o arbitramento dos preços das mercadorias importadas –, o Tribunal de origem manteve a aplicação da pena de perdimento, negando provimento à Apelação, interposta pela parte autora, e dando parcial provimento à remessa oficial, tão somente “para condenar a parte autora ao pagamento de honorários advocatícios de 10% do valor da causa, devidamente atualizados”, nos seguintes termos:

Trata-se de apelação contra sentença que julgou improcedente ação anulatória de auto de infração que cominou a pena de perdimento às mercadorias importadas nas DIs n. 11/1578428-7 e 11/1795959-9, em face da prática de subfaturamento com utilização de faturas falsas. Em julgamento simultâneo, foi julgada procedente a ação cautelar de caução cuja concessão de liminar possibilitara a liberação das mercadorias mediante depósito judicial do seu valor integral. Reconheceu a sucumbência recíproca entre as partes, sem condenação em honorários.

Apela a autora, alegando, em síntese, o descabimento da apreensão das mercadorias por suspeita de subfaturamento, tendo em vista que referida infração fiscal não justifica a aplicação da pena de perdimento. Aduz sua boa-fé, bem como a ilegalidade do ato administrativo que, para fins de constatação do subfaturamento, arbitrou os preços supostamente praticados mediante comparações com operações realizadas por terceiros, desconsiderando imotivadamente o valor de transação e violando a metodologia prevista no Acordo de Valoração Aduaneira - GATT. Sustenta a inconstitucionalidade da capitulação legal aplicada - § 3º-A, do art. 689, VI, do Decreto n. 6.759/09 - a qual foi acrescentada ao Regulamento Aduaneiro pelo Decreto n. 7.213/10, uma vez que a normatização de penas de ordem tributária e, por conseguinte, aduaneira é matéria reservada à lei, não podendo ser regulada através de decreto.

Contra-arrazoado o recurso, vieram os autos a esta Corte, também por força de remessa oficial.

(...)

*Cinge-se a lide ao exame da legalidade da pena de perdimento aplicada no Auto de Infração 10920.720.061/2011-10, por constatação de falsidade ideológica (subfaturamento) nas faturas que instruíram as DI's 11.1578428-7 e 11/1795959-9.*

*Da análise dos autos, tenho que merece ser mantida a bem lançada sentença recorrida, a qual analisou com percuciência as questões controvertidas, nos seguintes termos (Evento 24 SENT1):*

Os fatos que culminaram na aplicação do perdimento foram assim resumidos no AI 10920.720.061/2011-10 (decisão/6, evento 1):

*O Importador/Adquirente Brasita Importação, Exportação e Comércio Ltda, CNPJ 85.141.059/0001-52, registrou, em 22/08/2011, a Declaração de Importação (DI) 11/1578428-7, junto à Alfândega do Porto de São Francisco do Sul-SC. A presente operação de importação pretende nacionalizar luminárias e móveis, de procedência e fabricação italiana. A DI 11/1578428-7 foi instruída com o conhecimento de carga (B/L) MSCUG3498107, fatura comercial (Fattura) 16/11 e respectivo packing list MSCU711629-9.*

*Em 22/09/2011 registrou, também, a Declaração de Importação (DI) 11/1795959-9 que pretende nacionalizar móveis e luminárias de procedência e fabricação italiana. A DI foi instruída com o conhecimento de carga (BL) MSCUG3617516, fatura comercial (Fattura) 19/11 e respectivo packing list INKU649771-9.*

*A Procuradoria da República no Município de Joinville encaminhou à Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de São Francisco do Sul, através do Ofício 2.751/2011 denúncia anônima acerca de prática comercial que não aparenta lisura, referente às luminárias da marca*



italiana FLOS importadas pela empresa *Brasita* (Peças de Informação - PI 1.33.005.000389/2011-16). Consta desta denúncia uma cópia de uma *order confirmation* emitida pela empresa italiana FLOS para a empresa *Delgado Design Srl Unipersonale*, objetivando demonstrar os reais preços das luminárias comercializadas pela FLOS. A empresa *Delgado* é o exportador utilizado pela *Brasita* nas suas operações de comércio exterior.

Esta fiscalização trabalhou esta denúncia através de pesquisas no sistema DW da RFB verificando importações do mesmo tipo de luminárias citadas na referida *order confirmation*, das quais trataremos abaixo, feitas por outras empresas importadoras brasileiras, diretamente da fabricante FLOS. Foram ainda pesquisados sites internacionais buscando obter um panorama mais claro da operação e do tipo de mercadoria que estava sendo importada, com seus respectivos preços no mercado internacional.

(...)

Foi constatado que:

\* Ao contrário da ideia que é transmitida pela descrição das mercadorias nas declarações de importação da *Brasita*, na verdade, trata-se de mercadoria de alto valor agregado; são peças exclusivas assinadas por designers conceituados, inclusive uma das peças, a "Luminária Toio", está exposta no MoMA de Nova York. Portanto não se trata de peças fabricadas em série, de baixo valor, como se poderia julgar pela simples descrição da mercadoria nos documentos de importação. Um breve flash dos designers, autores das peças, encontra-se ao final no *Quem é Quem*.

\* Foi verificado que a diferença de preço entre o valor declarado pela *Brasita* (DI 10/1931429-1) e o valor constante na denúncia (*order confirmation*), e o declarado por outros importadores brasileiros (DI's 10/0539883-8, 10/1585759-2 e 11/1478263-9) varia de duas a três vezes superior ao declarado pela *Brasita*, exceto a luminária TOIO, cuja diferença é de sete vezes. Foi, também, observado que os preços de revenda a consumidor final, encontrados em alguns sites internacionais, são compatíveis com os declarados por outros importadores brasileiros e pela denúncia. Estes valores podem ser observados nas tabelas acima das luminárias Toio, Tab e Parentesi.

\* Convém ressaltar que a *order confirmation* é emitido pela FLOS para a *Delgado* (exportador utilizado pela *Brasita*). Portanto a *order confirmation* espelha os valores reais das mercadorias da FLOS, importadas pela *Brasita* através da *Delgado*. Ficou cristalino para a fiscalização que os preços da *Delgado* para a *Brasita* são inferiores

aos da FLOS para a *Delgado*. Ou seja, a *Delgado* vende para a *Brasita* as mesmas mercadorias que adquiriu da FLOS a preços inferiores aos que ela pagou para a FLOS. Não existe lógica comercial nestas transações efetuadas pela *Delgado*.

Diante dos fatos constatados, foi instaurado Procedimento Especial para a DI 11/1578428-7, com base no RPF 0927700/00047/11.

(...)

Além das luminárias da FLOS analisadas acima, a DI 11/1578428-7, objeto deste procedimento especial, ampara a importação de móveis do fornecedor italiano *Pedrali SRL*.

**Conclusão da análise da DI 11/1578428-7**

Na análise dos preços praticados na DI em tela, em comparação com DI's de outros importadores, ficou comprovado que a as informações contidas na denúncia, encaminhada a esta Alfândega pela Procuradoria de Joinville, realmente eram procedentes. Senão vejamos:

\* Foram efetuadas pesquisas nos sistemas da RFB, no sentido de verificarmos os preços declarados por outros importadores, para as mesmas luminárias FLOS importadas pela *Brasita* na DI 11/1578428-7. Foram levantadas as DI's 11/1478263-9, 10/1585759-2 e 11/1297950-8 de outros importadores e os preços declarados nas mesmas são, em média, cinco vezes superiores aos declarados na DI em análise, conforme demonstrado acima.

\* 63% da DI em análise, DI 11/1578428-7, corresponde a mercadoria fabricada pela empresa italiana *Pedrali SRL*, que exporta peças de mobiliário. Objetivando verificar se toda a DI em análise está eivada de falsidade ideológica, esta Fiscalização optou por verificar, também, os preços declarados por outros importadores de mercadorias da *Pedrali*.

Confirmou-se, mais uma vez, que os preços dos outros importadores estão em média, cinco vezes acima dos declarados pela *Brasita*.

\* Observou-se, também, que apesar da DI em análise descrever a mercadoria apenas como PVC, o que dá ao leitor desavisado a ideia de uma simples peça de plástico, na verdade, os produtos da *Pedrali* também se caracterizam por serem peças criadas por designers exclusivos e expostos em feiras internacionais. A *Pedrali*, inclusive, exhibe em seu site os diversos prêmios que os seus produtos de design arrojado vem arrebatando no mercado europeu.

**Conclusão da análise da DI 11/1795959-9**

\* Foram efetuadas pesquisas nos sistemas da RFB, no sentido de verificarmos os preços declarados por outros importadores, para as mesmas luminárias FLOS importadas pela *Brasita* na DI 11/1795959-9. Foram levantadas as DI's 10/0539883-8, 10/0880943-0, 11/1297950-8, 11/1478263-9 e 11/1627217-4, de outros importadores, e os resultados obtidos na pesquisa comprovam o que já foi demonstrado na análise acima referente à DI 11/1578428-7, ou seja, os preços declarados pela *Brasita* nas importações realizadas, através da empresa *Delgado*, são sempre inferiores aos de outros importadores.

(...)

Durante as investigações foi constatado que a empresa *Brasita* realiza sempre as suas operações de importação, através da empresa exportadora *Delgado Design Unipersonale*, localizada na Itália, ao contrário de outros importadores que costumam importar a mercadoria diretamente do fabricante, FLOS, *Pedrali*, etc. Ocorre que um dos sócios majoritários da *Brasita*, Sr. Alessandro Degano, conforme consta na 8ª (e última) Alteração Contratual, também figura no site da *Delgado* com o cargo de *Manager* e reside na Itália, ou seja, a *Delgado* e a *Brasita* tem uma estreita ligação.

(...)

Portanto a *Delgado* está sendo utilizada para intermediar as transações comerciais da *Brasita*, emitindo documentos ideologicamente falsos nas operações de exportação para a *Brasita*, no caso a fatura comercial.

(...)

A *Delgado* adquire a mercadoria diretamente dos produtores (FLOS, *Pedrali*, etc...) e exporta para a *Brasita* através de faturas comerciais ideologicamente falsas.

*Tem-se, portanto, falsidade ideológica praticada contra documento base do despacho aduaneiro, a fatura comercial, que enseja a apreensão das mercadorias para aplicação da pena de perdimento, em face da infração tipificada como dano ao Erário no art. 105, VI do Decreto-Lei 37, de 18/11/1966, regulamentado pelo art. 689, VI, § 3º-A do Regulamento Aduaneiro – Decreto 6.759/2009, in verbis:*

(...)

Diante de todo o exposto, conclui-se:

1) A *Brasita* utiliza documento ideologicamente falso (fatura 16/11 e fatura 19/11) na importação de mercadorias, através de simulação com a intenção notória de ludibriar o Fisco e prejudicar outros importadores que comercializam o mesmo tipo de mercadoria, prejudicando a livre concorrência, um dos pilares do mercado;

2) As faturas 16/11 e 19/11, emitidas pela **Delgado Design**, que embasam os respectivos despachos de importação, são ideologicamente falsas;

3) A Empresa italiana *Delgado Design Unipersonale* e a empresa brasileira *Brasita* possuem estreitos laços comerciais utilizados para ludibriar o Fisco e minar a concorrência do mercado. Os documentos emitidos para embasar as transações das duas empresas (fatura comercial) são ideologicamente falsos.

(...)

Como se percebe, a pena de perdimento aplicada no AI 10920.720.061/2011-10 tem como fundamento não só o subfaturamento das mercadorias relacionadas na DI 11/1578428-7 e DI 11/1795959-9, mas principalmente a adulteração das faturas comerciais 16/11 e 19/11.

Com a minuciosa pesquisa realizada pela Receita Federal, restou comprovado:

a) a incontestável diferença de preço entre os valores declarados pela **Brasita** e por outros importadores. Senão vejamos:

No tocante às luminárias, basta comparar o valor declarado por outros importadores brasileiros (DI's 10/0539883-8, 10/1585759-2 e 11/1478263-9), para concluir que o valor indicado pela **Brasita** é de duas a três vezes menor.

Seguem os seguintes exemplos:

Exemplo 1:

Luminária KTRIBE (Fabricante: FLOS) Designer: Philippe Starck  
Preço declarado pela *Brasita* em importação realizada em 22.08.2011 (DI 11/1578428-7) (fatura 16/11): US\$ 27,86.

Preço declarado por outros importadores brasileiros (DI 11/1478263-9 - Euro x Dólar - 1,41): de US\$ 158,62 a US\$ 256,97.

Preço de venda ao consumidor final: US\$ 393,08.

Exemplo 2:

Luminária MISS K (Fabricante: FLOS) Designer: Philippe Starck  
Preço declarado pela *Brasita* em importação realizada em 22.08.2011 (DI 11/1578428-7) (fatura 16/11): US\$ 30,04.

Preço declarado por outros importadores brasileiros (DI 11/1478263-9 - Euro x Dólar - 1,41): de US\$ 116,32.

Preço de venda ao consumidor final: US\$ 288,00.

Exemplo 3:

Luminária GLO-BALL (Fabricante: FLOS) Preço declarado pela *Brasita* em importação realizada em 22.09.2011 (DI 11/1795959-9) (fatura 19/11): US\$ 107,14.

Preço declarado por outros importadores brasileiros (DI 11/1297950-8 - Euro x Dólar - 1,41): US\$ 205,20.

*Também o valor atribuído pela **Brasita** aos móveis importados da empresa italiana **Pedrali SRL**, ficaram bem abaixo dos preços declarados por outros importadores, em média, cinco vezes abaixo do valor de mercado.*

Exemplo 1:

Poltrona PASHA (Fabricante: *Pedrali*) Valor declarado na DI 11/1578428-7 (fatura 16/11): US\$ 35,00.

Valor declarado por outros importadores: US\$ 169,00.

Exemplo 2:

Cadeira QUEEN (Fabricante: *Pedrali*) Valor declarado na DI 11/1578428-7 (fatura 16/11): US\$ 11,87.

Valor declarado por outros importadores: US\$ 76,44.

Exemplo 3:

Cadeira MISS YOU (Fabricante: *Pedrali*) Valor declarado na DI 11/1578428-7 (fatura 16/11): US\$ 20,33.

Valor declarado por outros importadores: US\$ 98,65.

*b) a participação da exportadora **Delgado** nas transações comerciais da **Brasita** com as empresas italianas FLOS e **Pedrali**, utilizando documentos ideologicamente falsos nas operações de importação.*

Inicialmente verificou-se que a *Brasita*, ao contrário de outras empresas de importação que contratam diretamente dos fabricantes, vem utilizando os serviços da empresa *Delgado* nas importações efetuadas entre 2007 e 2010 e, estranhamente, ao invés das mercadorias importadas sofrerem um acréscimo, passaram a ser declaradas bem abaixo do valor de mercado.

Constatou-se, então, que um dos sócios majoritários da *Brasita*, Sr. Alessandro Degano, ocupa o cargo de *manager* da *Delgado*, conforme consta do próprio site da empresa ([www.delgadodesign.net](http://www.delgadodesign.net)). Aliás, no site referido há indicação de showroom da *Delgado* no Brasil com imagem e link da *Brasita*, demonstrando a parceria entre as empresas.

Após, restou comprovada a falsidade ideológica praticada pela **Brasita** em conluio com a **Delgado**, em outras operações de importação que não as discutidas nestes autos, alterando os reais valores das mercadorias adquiridas da FLOS e da **Pedrali**, com o objetivo de ludibriar o Fisco e atacar a concorrência.

Por exemplo, a luminária TOIO, da fabricante FLOS, foi vendida à *Delgado*, em 26.07.2010, por 650,00 euros com descontos sucessivos de 45% e 5%, resultando no custo final de 339,63 euros ou US\$ 431,33 (Euro x Dólar - 1,27). No entanto, o preço declarado pela *Brasita* em importação realizada em 01.11.2011 (DI 10/1931429-1) foi de US\$ 56,60.

Outro exemplo gritante da falsidade ideológica nos documentos base de despacho aduaneiro (faturas comerciais) de outra operação da *Brasita*, é a luminária TAB F1, da fabricante FLOS, que foi vendida à *Delgado* pelo preço variável de US\$ 92,90 a US\$ 116,12 (Euro x Dólar - 1,27) e cujo preço declarado pela *Brasita* foi de US\$ 36,57 a US\$ 45,72 (DI 10/1931429-1).

Assim, resta evidente que *as faturas comerciais 16/11 e 19/11, objeto da DI 11/1578428-7 e da DI 11/1795959-9, foram igualmente alteradas, reduzindo o valor das mercadorias importadas pela Brasita, como comprovado pela Receita Federal em seu relatório final, com exemplos citados acima.*

Por todo o exposto, com a devida vênia, *discordo do entendimento firmado pela Excelentíssima Juíza Federal Substituta Giovana Guimarães Cortez, na oportunidade de análise da medida liminar nos autos da ação cautelar 5001149-05.2012.404.7201, de que a ocorrência de subfaturamento ou de divergência entre o preço praticado na importação e o preço real da mercadoria não pode autorizar a aplicação da pena de perdimento, mas, tão-somente permite a cominação de multa e o lançamento suplementar dos tributos devidos.*

Com efeito, a apelante não apresenta argumentos mais consistentes ou notícia de qualquer fato novo que pudesse justificar a alteração dos bem lançados fundamentos da sentença recorrida, a qual, também para evitar tautologia, me permito adotar como razões parciais de decidir.

*Quanto à desconsideração do valor de transação, em alegada violação ao primeiro método de valoração previsto no Acordo de Valoração Aduaneira, observo existir possibilidade expressa na legislação de regência, consoante o disposto no artigo 82 do Regulamento Aduaneiro aplicável aos fatos (Decreto 6.759/09), segundo o qual torna-se inviável a utilização do primeiro método quando (I) houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e (II) as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.*

*Ainda no concernente, o art. 86 do mesmo Regulamento estabelece expressamente que:*

*Art. 86. A base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria nas seguintes hipóteses:*

I - fraude, sonegação ou conluio, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação; e

II - descumprimento de obrigação referida no *caput* do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, quando existir dúvida sobre o preço efetivamente praticado.

Parágrafo único. O arbitramento de que trata o *caput* será realizado com base em um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; ou

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

*Logo, nenhuma irregularidade consta no agir da Administração que observou o critério do inciso I do parágrafo único do art. 86 do Regulamento Aduaneiro – utilizando como parâmetro justamente o ‘preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar’ às importadas pela autora.*

*Tampouco há falar que “a única documentação admitida em lei para respaldar eventual comparativo de preços fundado em fraude ou sonegação seria aquela emitida pelo exportador ou pela administração aduaneira do país exportador”, já que a previsão de solicitação de informações à administração aduaneira do país exportador, contida no parágrafo único do art. 82 do R.A., trata-se de mera faculdade da autoridade aduaneira, verbis:*

Art. 82. A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando:

I - houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e

II - as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.

Parágrafo único. Nos casos previstos no *caput*, a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria. (grifei)

*No tocante à inaplicabilidade da pena de perdimento em casos de subfaturamento, este órgão julgador, de fato, tem se posicionado no sentido de que*

*referida infração administrativa, quando isolada, e pelo critério da especialidade, sujeita o importador à pena de multa prevista no art. 633, I, do Decreto 4.543/02, mostrando-se desproporcional o perdimento da mercadoria importada, in verbis:*

Tributário. Ação anulatória. Falsidade material e ideológica. Pena de perdimento. Desproporção.

1. Mercadoria importada pode ser retida pela autoridade alfandegária para que se apure a ocorrência de irregularidade punível com a pena de perdimento, desde que estejam demonstrados veementes indícios de sua existência (art. 68 da Medida Provisória 2.158/01) e de má-fé.

2. No que tange à falsidade material, o Fisco não demonstrou qualquer indício de má-fé da parte autora. Os documentos juntados não revelam que ela queria ocultar ou simular informações. Nenhum deles foi forjado ou contrafeito. Assim, não foi demonstrado o dolo de fraudar.

3. *Da mesma forma, não se justifica a apreensão de mercadoria sob suspeita de subfaturamento (falsidade ideológica), uma vez que não constitui hipótese de aplicação da pena de perdimento, mas infração administrativa, sujeita à pena de multa, podendo eventual diferença de tributo ser objeto de lançamento suplementar.*

4. Apelação e remessa oficial desprovidas (AC 2005.70.05.002109-6, 2ª Turma, Rel. Juíza Federal Vânia Hack de Almeida, D.E. 20.05.2010).

*Entretanto, não é este o caso dos autos, no qual, como visto, a falsidade ideológica das faturas comerciais foi praticada com ânimo claramente fraudulento, tanto do importador quanto do (suposto) exportador – sendo que este último, na verdade, intermediava as operações entre o adquirente, ora autor, e o real vendedor na Itália.*

*Logo, encontrando-se o subfaturamento acompanhado de indícios de fraude na operação, revelando intuito manifestamente doloso com o objetivo de burlar o fisco, inexistente ilegalidade no ato administrativo que aplicou a pena de perdimento com base no art. 689, VI, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09) – restando mantida a sentença e prejudicadas as demais alegações do recorrente no sentido da inconstitucionalidade do § 3º-A do mesmo dispositivo legal.*

Sem razão, portanto, a recorrente.

*Por força da remessa oficial, condeno a parte autora ao pagamento de honorários advocatícios de 10% do valor da causa, devidamente atualizados.*

Ante o exposto, voto por negar provimento ao apelo e dar parcial provimento à remessa oficial (fls. 437/443e).

Opostos Embargos de Declaração, como anotado no relatório, restaram eles rejeitados.



Interpostos, simultaneamente, Recursos Especial e Extraordinário, no Recurso Especial, sob alegação de contrariedade aos arts. 88, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, 70, II, *a*, da Lei 10.833/2003 e 82, parágrafo único, 86, parágrafo único, e 703 do Decreto 6.759/2009, a parte autora sustentou as seguintes teses: a) ilegalidade no procedimento de arbitramento dos preços das mercadorias importadas, por inobservância dos arts. 88, *caput*, da Medida Provisória 2.158-35/2001 e 82, I, parágrafo único, e 86, parágrafo único, do citado Decreto 6.759/2009; b) distinção entre “preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar” e “preços declarados por outros importadores”; e c) inexistência de prática de subfaturamento viciada de dolo ou fraude, e incidência da multa prevista no art. 703 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), em detrimento da pena de perdimento.

Não obstante os judiciosos fundamentos da sentença e do acórdão do Tribunal de origem, o Recurso Especial deve ser parcialmente provido, pelas razões adiante demonstradas.

De acordo com o art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66, “*aplica-se a pena de perda da mercadoria: (...) VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado*”.

Sobre os documentos necessários ao processamento do despacho aduaneiro, até o desembarço da mercadoria importada, o art. 46 do citado Decreto-Lei 37/66 prescreve que, “além da declaração de que trata o artigo 44 deste Decreto-Lei e de outros documentos previstos em leis ou regulamentos, *serão exigidos, para o processamento do despacho aduaneiro, a prova de posse ou propriedade da mercadoria e a fatura comercial, com as exceções que estabelecer o regulamento*”.

Por sua vez, nas hipóteses de “declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real” e de “falsa declaração correspondente ao valor”, o art. 108 do mencionado Decreto-Lei 37/66 prevê a aplicação de multas, respectivamente, de 50% e 100% da diferença do imposto de importação, nos seguintes termos:

Art. 108 - *Aplica-se a multa de 50% (cinquenta por cento) da diferença de imposto apurada em razão de declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço e a 5% (cinco por cento) quanto a quantidade ou peso em relação ao declarado pelo importador.*

Parágrafo único. *Será de 100% (cem por cento) a multa relativa a falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade.*

Já o art. 169 do aludido Decreto-Lei 37/66, com a redação dada pela Lei 6.562/78, ao definir as infrações administrativas ao controle das importações e as respectivas penas, tipifica a infração de “*subfaturar* ou *superfaturar o preço ou valor da mercadoria*” e estabelece a correspondente pena pecuniária:

Art. 169 - *Constituem infrações administrativas ao controle das importações:*

(...)

II - *subfaturar* ou *superfaturar o preço ou valor da mercadoria:*

*Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença.*

(...)

§ 4º - *Salvo no caso do inciso II do caput deste artigo, na ocorrência simultânea de mais de uma infração, será punida apenas aquela a que for cominada a penalidade mais grave.*

§ 5º - *A aplicação das penas previstas neste artigo:*

I - *não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica;*

II - *não prejudica a imunidade e, salvo disposição expressa em contrário, a isenção de impostos, de que goze a importação, em virtude de Lei ou de outro ato específico baixado pelo órgão competente;*

III - *não elide o depósito ou o pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais, quando a importação estiver sujeita ao cumprimento de tais requisitos.*

§ 6º - *Para efeito do disposto neste artigo, o valor da mercadoria será aquele obtido segundo a aplicação da legislação relativa à base de cálculo do imposto de importação.*

§ 7º - *Não constituirão infrações:*

I - *a diferença, para mais ou para menos, não superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço, e a 5% (cinco por cento) quanto à quantidade ou ao peso, desde que não ocorram concomitantemente;*

(...).

No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, o art. 88, *caput*, da Medida Provisória 2.158-35/2001 – reproduzido pelo art. 84 do anterior Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 4.543/2002, e pelo art. 86, I, parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro vigente, aprovado pelo Decreto 6.759/2009 (o qual foi mencionado no acórdão recorrido, a fls. 441/442e) – impõe que a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes seja

determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, elencados em seus incisos, observada a ordem sequencial:

Art. 88. *No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:*

I - *preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;*

II - *preço no mercado internacional, apurado:*

a) *em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;*

b) *de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou*

c) *mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.*

Já o parágrafo único desse mesmo dispositivo legal – reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002 (o qual foi mencionado no acórdão recorrido, a fl. 442e), assim como pelo art. 703, *caput*, do Decreto 6.759/2009 – prevê a aplicação de multa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 e dos acréscimos legais cabíveis.

Em relação ao art. 70, II, *a*, da Lei 10.833/2003 – reproduzido pelo art. 86, II, parágrafo único, I, do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759/2009 (o qual foi mencionado no voto condutor do acórdão recorrido, a fls. 441/442) –, tem ele por objetivo possibilitar ao fisco a obtenção, junto aos intervenientes no comércio exterior, dos documentos e informações imprescindíveis à constatação de fraudes aduaneiras:

Art. 70. *O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:*

(...)

II - *se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:*

a) *o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado;*

(...).

Em nível regulamentar, o Decreto 4.543/2002 – mencionado no acórdão recorrido, a fl. 442e –, antes da sua revogação, pelo Decreto 6.759/2009, dispunha sobre (a) a desconsideração do método do valor de transação (art. 82), (b) os critérios de arbitramento do preço da mercadoria importada, em caso de fraude, sonegação ou conluio (art. 84), e (c) as penalidades previstas, respectivamente, para as hipóteses de falsificação ou adulteração de documento necessário ao desembaraço aduaneiro (art. 618, VI) e de diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação (arts. 633, I, e 634):

Art. 82. *A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 17, aprovado pelo Decreto Legislativo 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto 1.355, de 1994):*

I - *houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e*

II - *as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.*

Parágrafo único. *Nos casos previstos no caput, a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria.*

Art. 84. *No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos ou contribuições e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial (Medida Provisória 2.158-35, de 2001, art. 88):*

I - *preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; ou*

II - *preço no mercado internacional, apurado:*

a) *em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;*

b) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Art. 618. *Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei 37, de 1966, art. 105, e Decreto-Lei 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto 4.765, de 24.6.2003)*

(...)

VI - *estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;*

Art. 633. *Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-Lei 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):*

I - *de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (Medida Provisória 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único);*

(...)

§ 3º *Salvo no caso do inciso I do caput, na ocorrência simultânea de mais de uma infração, será punida apenas aquela a que for cominada a penalidade mais grave (Decreto-Lei 37, de 1966, art. 169, § 4º, com a redação dada pela Lei 6.562, de 1978, art. 2º).*

§ 4º *A aplicação das penas referidas neste artigo (Decreto-Lei 37, de 1966, art. 169, § 5º, com a redação dada pela Lei 6.562, de 1978, art. 2º):*

I - *não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica; (...).*

Art. 634. *As infrações de que trata o art. 633 (Lei 6.562, de 1978, art. 3º):*

I - *não excluem aquelas definidas como dano ao Erário, sujeitas à pena de perdimento; e*

II - *serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, em conformidade com o disposto no art. 684.*

Parágrafo único. *Para os efeitos do inciso I, as multas relativas às infrações administrativas ao controle das importações somente poderão ser lançadas antes da aplicação da pena de perdimento da mercadoria.*

Atualmente, o Decreto 6.759/2009 também disciplina (a) a desconsideração do método do valor de transação (art. 82), (b) os critérios de arbitramento

do preço da mercadoria importada, em caso de fraude, sonegação ou conluio (art. 86), e (c) as penalidades previstas, respectivamente, para as hipóteses de falsificação ou adulteração de documento necessário ao desembarço aduaneiro (art. 689, VI, §§ 3º-A e 3º-B) e de diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação (art. 703):

*Art. 82. A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 17, aprovado pelo Decreto Legislativo 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto 1.355, de 1994):*

*I - houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e*

*II - as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.*

Parágrafo único. Nos casos previstos no caput, a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria.

*Art. 86. A base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria nas seguintes hipóteses:*

*I - fraude, sonegação ou conluio, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação (Medida Provisória 2.158-35, de 2001, art. 88, caput); e*

*II - descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, quando existir dúvida sobre o preço efetivamente praticado (Lei 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea "a").*

Parágrafo único. *O arbitramento de que trata o caput será realizado com base em um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial (Medida Provisória 2.158-35, de 2001, art. 88, caput; e Lei 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea "a"):*

*I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; ou*

*II - preço no mercado internacional, apurado:*

- a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;*
- b) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou*
- c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.*

Art. 689. *Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei 10.637, de 2002, art. 59):*

(...)

VI - *estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;*

(...)

§ 3º-A. *O disposto no inciso VI do caput inclui os casos de falsidade ideológica na fatura comercial. (Incluído pelo Decreto 7.213, de 2010).*

§ 3º-A. *O disposto no inciso VI do caput inclui os casos de falsidade material ou ideológica. (Redação dada pelo Decreto 8.010, de 2013)*

§ 3º-B. *Para os efeitos do inciso VI do caput, são necessários ao desembarque aduaneiro, na importação, os documentos relacionados nos incisos I a III do caput do art. 553. (Incluído pelo Decreto 8.010, de 2013).*

Art. 703. *Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, dos acréscimos legais e de outras penalidades cabíveis (Medida Provisória 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único; e Lei 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea 'b', item 2).*

Art. 703. *Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício referida no art. 725 e dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto 7.213, de 2010).*

§ 1º A multa referida no caput, na hipótese de arbitramento a que se refere o inciso II do art. 86, não se aplica se efetuada a regular comunicação da ocorrência de um dos eventos previstos no § 2º do art. 18 (Lei 10.833, de 2003, art. 70, § 3º).

§ 1º A multa de cem por cento referida no caput aplica-se inclusive na hipótese de ausência de apresentação da fatura comercial, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades cabíveis (Lei 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea 'b', item 2, e § 6º). (Redação dada pelo Decreto 7.213, de 2010).

§ 1º-A *Verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto de multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento. (Incluído pelo Decreto 8.010, de 2013)*

§ 2º *As multas previstas no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001, no item 2 da alínea 'b' do inciso II do art. 70 da Lei 10.833, de 2003, e no inciso II do art. 169 do Decreto-Lei 37, de 1966, com a redação*

dada pelo art. 2º da Lei 6.562, de 18 de setembro de 1978, não são aplicáveis cumulativamente:

§ 2º O disposto neste artigo não prejudica a aplicação da penalidade referida no inciso VI do art. 689, na hipótese de ser encontrada, em momento posterior à aplicação da multa, a correspondente fatura comercial falsificada ou adulterada. (Redação dada pelo Decreto 7.213, de 2010).

Referenciado no § 3º-B do art. 689 do atual Regulamento Aduaneiro, acima transcrito, confira-se, ainda, o art. 553 desse mesmo Regulamento, tanto em sua redação original, quanto após as alterações promovidas pelo Decreto 8.010/2013:

~~Art. 553. A declaração de importação será instruída com (Decreto-lei 37, de 1966, art. 46, *caput*, com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472, de 1988, art. 2º):~~

Art. 553. A declaração de importação será *obrigatoriamente* instruída com (Decreto-Lei 37, de 1966, art. 46, *caput*, com a redação dada pelo Decreto-Lei 2.472, de 1988, art. 2º): (Redação dada pelo Decreto 8.010, de 2013)

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

~~II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;~~

II - a via original da *fatura comercial*, assinada pelo exportador; e (Redação dada pelo Decreto 8.010, de 2013)

~~III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível; e~~

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível. (Redação dada pelo Decreto 8.010, de 2013)

~~IV - outros documentos exigidos em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo. (Revogado pelo Decreto 8.010, de 2013)~~

Parágrafo único. Poderão ser exigidos outros documentos instrutivos da declaração aduaneira em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo. (Incluído pelo Decreto 8.010, de 2013).

Dentre os dispositivos legais e regulamentares acima, particularmente em relação ao parágrafo único do art. 82 do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759/2009 (“Nos casos previstos no *caput*, a autoridade aduaneira *poderá* solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria”) – o qual foi abordado, no acórdão recorrido, e tido como contrariado, no



Recurso Especial –, deve ele ser interpretado em conformidade com o art. 17 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT-1994, que possui o seguinte teor: “*Nenhuma das disposições do presente Acordo poderá ser interpretada como restringindo ou contestando o direito de uma administração aduaneira de se assegurar da veracidade ou da exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para efeitos de determinação do valor aduaneiro*”.

Assim, o Tribunal de origem decidiu corretamente, quando consignou que “tampouco há falar que ‘a única documentação admitida em lei para respaldar eventual comparativo de preços fundado em fraude ou sonegação seria aquela emitida pelo exportador ou pela administração aduaneira do país exportador’, já que a *previsão de solicitação de informações à administração aduaneira do país exportador, contida no parágrafo único do art. 82 do R.A., trata-se de mera faculdade da autoridade aduaneira*” (fl. 442e).

Da mesma forma, o Tribunal de origem decidiu, com acerto, que “nenhuma irregularidade consta no agir da Administração que observou o critério do inciso I do parágrafo único do art. 86 do Regulamento Aduaneiro – utilizando como parâmetro justamente o preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar às importadas pela autora” (fl. 442e).

Consideradas as premissas fáticas delineadas no acórdão recorrido, insindicáveis, em sede de Recurso Especial, é correto afirmar que, ao realizar o arbitramento dos preços das mercadorias objeto das faturas comerciais tidas como falsificadas (subfaturamento), a fiscalização não contrariou o art. 88, *caput*, da Medida Provisória 2.15835/2001, reproduzido pelo art. 86, parágrafo único, do Decreto 6.759/2009, quando fez o levantamento dos preços dos produtos da mesma natureza e do mesmo país de exportação (Itália), mediante comparação com as declarações de importação apresentadas por outros importadores brasileiros.

Contudo, assiste razão à parte autora, especificamente quanto à alegada violação ao parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, dispositivo legal reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002 (o qual foi mencionado no acórdão recorrido, a fl. 442e), correspondente ao art. 703, *caput*, do Decreto 6.759/2009 (vigente à época da infração, ocorrida em 2011, fls. 121/122e).

Na forma da jurisprudência do STJ, na hipótese de subfaturamento, não se aplica a pena de perdimento prevista no art. 105, VI, do Decreto-lei 37/66, regulamentado pelo art. 689, VI, § 3º-A, do Decreto 6.759/2009. Em tal

hipótese incide, conforme o caso, a multa do parágrafo único do art. 108 do citado Decreto-lei 37/66, ou, então, a multa de que trata o parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002, correspondente ao art. 703, *caput*, do Decreto 6.759/2009:

*Tributário. Desembaraço aduaneiro. Declaração de importação. Subfaturamento do bem importado. Art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66. Pena de perdimento do bem. Inaplicabilidade. Princípio da especialidade. Aplicação da multa de 100% prevista no art. 108, parágrafo único, da referida norma. Prevalência do disposto na norma legal sobre o teor da norma infralegal (IN SRF 206/2002).*

1. *Discute-se nos autos a possibilidade de aplicação da pena de perdimento de bem quando reconhecida a falsidade ideológica na declaração de importação que, in casu, consignou valor 30% inferior ao valor da mercadoria (motocicleta Yamaha modelo YZFR1WL).*

2. *A pena de perdimento prevista no art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66 se aplica aos casos de falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembaraço da mercadoria, enquanto a multa prevista no parágrafo único do art. 108 do referido diploma legal destina-se a punir declaração falsa de valor, natureza ou quantidade da mercadoria importada. Especificamente no que tange à declaração falsa relativa à quantidade da mercadoria importada, a despeito do disposto no parágrafo único do art. 108 do Decreto-Lei 37/66, será possível aplicar-se a pena de perdimento em relação ao excedente não declarado, haja vista o teor do inciso XII do art. 618 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto 4.543/02). Nesse sentido: AgRg no Ag 1.198.194/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25/05/2010.*

3. *O precedente supracitado determinou a aplicação da pena de perdimento de bem sobre o excedente não declarado no que tange à falsidade ideológica relativa à quantidade e, ainda, em caso de bem divisível. O caso dos autos, porém, trata de bem indivisível e não diz respeito à falsa declaração de quantidade, mas sim de subfaturamento do bem, ou seja, diz respeito ao valor declarado.*

4. *A conduta do impetrante, ora recorrido, está tipificada no art. 108 supracitado – falsidade ideológica relativa ao valor declarado (subfaturamento) –, o que afasta a incidência do art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66 em razão: (i) do princípio da especialidade; (ii) da prevalência do disposto no referido decreto sobre o procedimento especial previsto na IN SRF 206/2002; e (iii) da aplicação do princípio da proporcionalidade.*

5. *Recurso especial não provido (STJ, REsp 1.217.708/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 08/02/2011).*

*Tributário. Desembaraço aduaneiro. Declaração de importação. Subfaturamento do bem importado. Art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66. Pena de perdimento do bem.*

*Inaplicabilidade. Aplicação da multa de 100% prevista no art. 108, parágrafo único, da referida norma.*

1. Esta Corte firmou o entendimento de que a pena de perdimento prevista no art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66 incide nos casos de falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembarque da mercadoria. A multa prevista no parágrafo único do art. 108 do mesmo diploma legal destina-se a punir declaração inexata de seu valor, natureza ou quantidade da mercadoria importada.

2. Tratando os autos de caso de subfaturamento, deve ser mantido o acórdão a quo, a fim de se afastar a pena de perdimento pretendida pela Fazenda Nacional.

3. Recurso especial não provido (STJ, REsp 1.240.005/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 17/09/2013).

*Tributário. Direito Aduaneiro. Declaração de importação. Subfaturamento do valor da mercadoria. Pena de perdimento. Descabimento. Aplicação da multa prevista no art. 108, parágrafo único, do Decreto-Lei 37/66. Critério da especialidade da norma. Princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. Consideração.*

1. A falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação dá ensejo à aplicação da multa prevista no art. 108, parágrafo único, do Decreto-Lei 37/66, que equivale a 100% do valor do bem, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal.

2. Interpretação harmônica com o art. 112, IV, do CTN, bem como com os princípios da especialidade da norma, da razoabilidade e da proporcionalidade. Precedentes.

3. Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento (STJ, REsp 1.218.798/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 01/10/2015).

Sobre a matéria, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu a Nota PGFN/CRJ 937/2016, o Parecer PGFN/CRJ 1690/2016 e o Ato Declaratório PGFN 4/2018, com o objetivo de autorizar a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, “nas ações judiciais que visem afastar a aplicação da pena de perdimento nas hipóteses de falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação, aplicando-se apenas a pena de multa”. O Ministro da Fazenda, mediante o Despacho MF SNC, de 03/05/2018, aprovou o aludido Parecer PGFN/CRJ 1690/2016.

No caso, consta do acórdão recorrido que “a falsidade ideológica das faturas comerciais foi praticada com ânimo claramente fraudulento, tanto do importador quanto do (suposto) exportador – sendo que este último, na verdade, intermediava as operações entre o adquirente, ora autor, e o real vendedor na Itália. Logo, encontrando-se o subfaturamento acompanhado de indícios de

fraude na operação, revelando intuito manifestamente doloso com o objetivo de burlar o fisco, inexistente ilegalidade no ato administrativo que aplicou a pena de perdimento com base no art. 689, VI, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09) – restando mantida a sentença e prejudicadas as demais alegações do recorrente no sentido da inconstitucionalidade do § 3º-A do mesmo dispositivo legal” (fls. 442/443e).

Todavia, em assim decidindo, o Tribunal de origem negou vigência ao parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001 – dispositivo legal reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002 (o qual foi mencionado no acórdão recorrido, a fl. 442e), correspondente ao art. 703, *caput*, do Decreto 6.759/2009 –, pois, consoante bem observado pela parte autora, “o subfaturamento de mercadorias consiste propriamente numa falsidade ideológica dolosa, e, por óbvio, fraudulenta, visando o pagamento menor de tributos na operação de importação” (fl. 491e).

Portanto, não se aplica ao caso a pena de perdimento prevista nos arts. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66, e 689, VI, § 3º-A, do Regulamento Aduaneiro vigente (Decreto 6.759/2009), diante da incidência, na espécie, de pena específica, qual seja, a multa prevista no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001 – dispositivo legal reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002, e pelo art. 703, *caput*, do Decreto 6.759/2009, vigente à época da infração –, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 e dos acréscimos legais cabíveis, garantidos pelo depósito judicial realizado nos autos da conexa Ação Cautelar.

Por fim, embora a parte autora, na petição de Recurso Especial, haja pleiteado a condenação da ré em “honorários de sucumbência no importe de 20% sobre o valor da condenação”, tal pleito não merece acolhida, até porque, diante da natureza constitutiva negativa da presente demanda (ação anulatória), não há que se falar em “valor da condenação”, mesmo com a desconstituição do Auto de Infração 10921.720.061/2011-10.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Especial, “para o fim de reformar o acórdão proferido e declarar totalmente nulo o Auto de Infração 10921.720.061/2011-10” (fl. 496e). Em face da inversão dos ônus da sucumbência, condeno a ré ao pagamento dos honorários de advogado, segundo os mesmos parâmetros fixados pelo Tribunal de origem (10% do valor atualizado da causa), com fundamento no art. 20, § 4º, do CPC/73.

É como voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 1.641.981-SP (2016/0306200-3)**

---

Relator: Ministro Francisco Falcão  
Recorrente: WF Pedreira - Comercio e Servicos Automotivos Ltda  
Advogados: Ricardo Andrade Magro - SP173067  
                  Jorge Berdasco Martinez e outro(s) - SP187583  
                  Ozair Felix Ferreira e outro(s) - SP421809  
Recorrido: Fazenda Nacional

---

**EMENTA**

Tributário. Comerciante varejista de combustível. CIDE. Ausência de legitimidade. Comprovação de efetivação de repasse do encargo. Necessidade.

I - No âmbito da substituição tributária, são contribuintes de direito da CIDE sobre combustível o produtor, o formulador e o importador do produto (art. 2º da Lei 10.336/2001), não tendo o comerciante varejista, legitimidade para discutir a restituição do tributo, a não ser que demonstre que não repassou o encargo financeiro ao consumidor final.

Precedentes: AgInt no AgInt no REsp 1.649.978/SP, Rel. Ministro *Napoleão Nunes Maia Filho*, DJe 26/11/2019, AgRg no AgRg no REsp 1.228.837/PE, Rel. Ministro *Mauro Campbell Marques*, DJe 17/09/2013 e AgRg no Ag 1.083.270/SP, Rel. Ministro *Francisco Falcão*, DJe 11/03/2009.

II - 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, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a). Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, a Sra. Ministra Assusete Magalhães.

Dr(a). Amanda Geracy, pela parte recorrida: Fazenda Nacional  
Brasília (DF), 20 de outubro de 2020 (data do julgamento).

Ministro Francisco Falcão, Relator

---

DJe 22.10.2020

## RELATÓRIO

O Sr. Ministro Francisco Falcão: Trata-se de recurso especial interposto por *WF Pedreira - Comércio e Serviços Automotivos Ltda* com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo *Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, assim ementado, *in verbis*:

Processual Civil. Mandado de segurança. Tributário. CIDE. Lei n. 10.336/2001. Postos de revenda de combustíveis. Ilegitimidade ativa *ad causam*.

1. A instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico, prevista na Lei n. 10.336/2001, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível, teve seus limites e contornos estabelecidos pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

2. A Lei n. 10.336/2001, em seu art. 2º, dispôs sobre os contribuintes da referida contribuição, quais sejam, o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos.

3. Os postos revendedores de combustíveis, tal qual o caso da impetrante, não são contribuintes nem responsáveis tributários pela exação em tela, conforme disposto no art. 121, parágrafo único, do CTN, c.c art. 2º, *caput*, da Lei n. 10.336/01. Não há sujeição passiva direta ou indireta do posto revendedor de combustíveis em relação ao pagamento da exação, porquanto este apenas sofre a repercussão econômica do tributo, que, por certo, acaba sendo repassada ao consumidor final do produto.

4. É de se observar ainda que, *in casu*, não ocorre a legitimação extraordinária, calcada no direito líquido e certo decorrente de direito, em condições idênticas, de terceiro, conforme previsto no art. 3º da Lei n. 1.533/51 (atual art. 3º da Lei n. 12.016/2009), a se considerar a dessemelhança de condições entre a impetrante, posto varejista, que detém mero interesse econômico, e a refinaria, contribuinte da exação, conforme indicado pela lei.

5. Precedentes do E. STJ e desta Corte.

6. Apelação improvida.

Foi atribuído à causa o valor de R\$ 10.000,00.

Os embargos de declaração interpostos foram improvidos.

No presente recurso especial, o recorrente aponta como violados os arts. 97 e 121 do CTN e art. 3º da Lei 1.533/51, alegando, em síntese, que tem direito líquido e certo para contestar a exigência da Contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE, em face de sua condição de contribuinte de fato, sendo por isso parte legítima para figurar no polo ativo do mandado de segurança.

Parecer do MPF pelo provimento do recurso.

Apresentadas contrarrazões pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## VOTO

O Sr. Ministro Francisco Falcão (Relator): Não assiste razão ao recorrente.

Na hipótese dos autos, é incontroverso que no sistema de substituição trituária, os contribuintes de direito da CIDE sobre combustível são o produtor, o formulador e o importador do produto (art. 2º da Lei 10.336/2001), não tendo o comerciante varejista, legitimidade para discutir a restituição do tributo, a não ser que demonstre que não repassou o encargo financeiro ao consumidor final.

Nesse diapasão, confirmam-se:

Processual Civil e Tributário. Agravo interno no agravo interno no recurso especial. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE. Lei 10.336/2001. Comerciante varejista. Regime de substituição tributária para frente. Pedido de restituição. Ausência de legitimidade do varejista que não comprovou o repasse tributário.

*Agravo interno do contribuinte a que se nega provimento.* 1. A jurisprudência desta Corte entende que o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, no âmbito do regime de substituição tributária, só terá legitimidade ativa para discutir acerca da exigibilidade do tributo se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo financeiro ao consumidor final, o que não é a hipótese dos autos. Precedentes: AgRg no AgRg no REsp 1.228.837/PE, Rel. Min. *Mauro Campbell Marques*, DJe 17.9.2013, AgRg no REsp 1.052.789/PR, Rel. Min. *Mauro Campbell Marques*, DJe 30.3.2010 e AgRg no Ag 1.083.270/SP, Rel. Min. *Francisco Falcão*, DJe 11.3.2009.

2. Agravo Interno do Contribuinte a que se nega provimento.

(AgInt no AgInt no REsp 1.649.978/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 18/11/2019, DJe 26/11/2019)

Tributário. Comerciante varejista de combustível. CIDE. Ausência de demonstração da assunção do encargo financeiro.

I - No âmbito da substituição tributária, o comerciante varejista de combustível só terá legitimidade ativa para discutir acerca da exigibilidade do tributo se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo financeiro ao consumidor final. Precedentes: AgRg no AgRg no REsp n. 107.856/RJ, Rel. Min. *Francisco Falcão*, DJ de 17/11/2008; EREsp n. 603.675/BA, Rel. Min. *Denise Arruda*, DJ de 26/11/2007.

II - Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 1.083.270/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 03/03/2009, DJe 11/03/2009)

Agravo regimental. Recurso especial. Processual Civil. Tributário. PIS e COFINS. Combustíveis. Regime de substituição tributária. Art. 4º, da Lei n. 9.718/98 (redação original anterior à Lei n. 9.990/2000). Ausência de legitimidade do comerciante varejista (contribuinte de fato - substituído) para pleitear a repetição de indébito pago pela refinaria (contribuinte de direito - substituto). Tema já julgado em sede de recurso representativo da controvérsia na forma do art. 543-C, CPC.

1. Segundo o decidido no recurso representativo da controvérsia REsp n. 903.394/AL, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 26.04.2010, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC, em regra o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa para manejar a repetição de indébito tributário, ou qualquer outro tipo de ação contra o Poder Público de cunho declaratório, constitutivo, condenatório ou mandamental, objetivando tutela preventiva ou repressiva, que vise a afastar a incidência ou repetir tributo que entenda indevido.

2. No presente caso, a situação da empresa comerciante varejista de combustível (substituído tributário) é justamente a situação de contribuinte de fato, pois a redação original do art. 4º, da Lei n. 9.718/98 estabelece que as refinarias de petróleo é que figuram na qualidade de contribuinte de direito das exações ao PIS e COFINS (substitutos tributários). Sem legitimidade ativa a empresa comerciante varejista.

3. Superada a jurisprudência que reconhecia a legitimidade das empresas comerciantes varejistas de combustíveis desde que demonstrado que não repassaram o ônus financeiro do tributo aos consumidores finais ou que estejam autorizadas pelos consumidores a restituir o indébito (aplicação do art. 166, do CTN).

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AgRg no REsp 1.228.837/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 10/09/2013, DJe 17/09/2013)



Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

É o voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 1.752.868-PE (2018/0169954-9)**

---

Relator: Ministro Francisco Falcão

Recorrente: Fazenda Nacional

Recorrido: Servcar Locadora - Eireli

Advogados: Igor da Rocha Telino de Lacerda - PE030192

Guilherme Silveira de Barros - PE030316

Luiza Medeiros Leite - PE043852

---

**EMENTA**

Tributário. Recurso especial. Execução fiscal. Inexistência de omissão. Bloqueio de ativos financeiros. Necessidade de citação do executado. Princípios do contraditório e da ampla defesa.

I – Não se configura ofensa ao art. 1.022, II do CPC/2015 quando o Tribunal *a quo* julga integralmente a lide e soluciona a controvérsia. Inexistindo omissão, contradição, obscuridade ou mesmo erro material, a oposição de embargos de declaração trata-se de mera tentativa de reiterar fundamento jurídico já exposto pela recorrente e devidamente afastado pelo julgador.

II – O bloqueio de contas bancárias de executados, via BACENJUD, previamente à citação e sem que estejam presentes os requisitos que ensejam a efetivação de medida cautelar, ofende os princípios do contraditório e da ampla defesa. Precedentes: REsp 1.832.857/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 17/09/2019, DJe 20/09/2019; REsp 1.720.172/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 02/08/2018; AgRg no AREsp 512.767/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, julgado em 26/5/2015, DJe 3/6/2015.

III – 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, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a). Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 27 de outubro de 2020 (data do julgamento).

Ministro Francisco Falcão, Relator

---

DJe 17.11.2020

## RELATÓRIO

O Sr. Ministro Francisco Falcão: Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

Processual Civil e Tributário. Execução fiscal. Bloqueio via BACENJUD de valores dos agravantes, antes da citação. Incabimento. Inexistência de motivos que justifiquem tal medida. Excepcionalidade não caracterizada. Afronta aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa. Citação dos corresponsáveis. Necessidade. Precedentes. Agravo de instrumento provido.

O presente feito decorre de decisão interlocutória nos autos de execução fiscal que determinou o bloqueio via BACENJUD do valor de R\$ 11.552,37 nas contas da empresa recorrente.

Foi interposto agravo de instrumento sobrevivendo a decisão cuja ementa se encontra acima transcrita, pela qual foi consignado, em síntese, que o bloqueio pelo sistema BACENJUD foi efetivado em desacordo com o princípio do contraditório e da ampla defesa, diante da falta de citação válida do executado.

Foram rejeitados os embargos declaratórios interpostos pela Fazenda Nacional.

No recurso especial, a recorrente aponta violação ao art. 1.022, II do CPC/2015. Sustenta, em síntese, que o tribunal *a quo* foi omissivo ao não analisar todos os argumentos deduzidos nos autos.

Aduz, ainda, malferimento ao art. 854 do CPC/2015 e ao art. 53 da Lei 8.212/91. Afirmo, em resumo, que a penhora de valores da executada, via BACENJUD e antes da citação, não viola os princípios do contraditório e da ampla defesa, se encontrando no âmbito de discricionariedade do poder geral de cautela conferido ao magistrado.

Apresentadas contrarrazões pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro Francisco Falcão (Relator): Sobre a alegada violação ao art. 1.022 do CPC/2015, por suposta omissão pelo Tribunal de origem na análise da possibilidade de penhora, via BACENJUD, antes da citação da executada, tenho que não assiste razão à recorrente.

Na hipótese dos autos, verifica-se a inexistência da mácula apontada, tendo em vista que, da análise do referido questionamento em confronto com o acórdão hostilizado, não se cogita da ocorrência de omissão, contradição, obscuridade ou mesmo erro material, mas mera tentativa de reiterar fundamento jurídico já exposto pela recorrente e devidamente afastado pelo julgador.

Nesse panorama, a oposição de embargos de declaração, com fundamento na omissão acima, demonstra, tão somente, o objetivo de rediscutir a matéria sob a ótica do recorrente, sem que tal desiderato objetive o suprimento de quaisquer das baldas descritas no dispositivo legal mencionado, mas sim, unicamente, a renovação da análise da controvérsia.

No mesmo diapasão, destacam-se:

Agravo interno no agravo em recurso especial. Enunciado Administrativo n. 3/STJ. Servidor público estadual. Violação ao artigo 535 do CPC/1973. Ausência de vício no acórdão recorrido. Ofensa a dispositivos constitucionais. Inviabilidade de análise na via recursal eleita. Competência do Supremo Tribunal Federal. Coisa julgada. Ausência de impugnação de fundamento autônomo. Fundamentação deficiente. Óbices das Súmulas 283 e 284 do STF. Agravo interno não provido.

1. Não há violação do art. 535, inc. II, do CPC/1973 quando o aresto recorrido adota fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, sendo desnecessária a manifestação expressa sobre todos os argumentos apresentados pelos litigantes.

2. O Superior Tribunal de Justiça não tem a missão constitucional de interpretar dispositivos da Lei Maior, cabendo tal dever ao Supremo Tribunal Federal.

3. A ausência de impugnação de fundamento autônomo apto, por si só, para manter o acórdão recorrido, atrai o disposto na Súmula n. 283/STF.

4. A simples alegação de violação genérica de preceitos infraconstitucionais, desprovida de fundamentação que demonstre de que maneira eles foram violados pelo Tribunal de origem, não é suficiente para fundar recurso especial, atraindo a incidência da Súmula n. 284/STF.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp 960.685/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/12/2016, DJe 19/12/2016).

Agravo interno no recurso especial. Ação rescisória. Ofensa ao art. 535 do CPC. Requisitos para reconhecer a omissão. Questão não relevante. Ausência de omissão. Art. 485, V, do CPC/73. Violação a literal dispositivo de lei. Artigo não indicado. Deficiência na fundamentação recursal. Súmula n. 284/STF. Decisão mantida.

1. Para configurar omissão, é necessária a presença cumulativa dos seguintes requisitos: a) o Tribunal de origem não tenha se pronunciado sobre o tema; b) tenham sido opostos embargos de declaração; c) tenha sido a questão levantada nas razões ou contrarrazões do agravo de instrumento ou da apelação; e d) seja relevante para o deslinde da controvérsia.

2. Ausente relevância, à luz do caso concreto, da matéria tida por não apreciada, afasta-se a alegada omissão.

3. A suposta violação ao art. 485, V, do CPC/73, por violação a literal dispositivo de lei, exige seja declinado no recurso especial especificamente qual o artigo de lei que supostamente daria azo à rescisória, sob pena de deficiência na fundamentação, a ensejar a incidência da Súmula n. 284/STF.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1.498.690/RS, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, julgado em 14/3/2017, DJe 20/3/2017).

Quanto ao mérito, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que apenas quando o executado for validamente citado, e não pagar nem nomear bens à penhora, é que poderá ter seus ativos financeiros bloqueados por meio do sistema BACENJUD, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal.

Nesse diapasão, destaco os seguintes julgados:

Tributário. Recurso especial. Execução fiscal. Penhora. Bloqueio de ativos financeiros. Bacenjud. Possibilidade. Após ou concomitante à citação.

1. A jurisprudência deste Tribunal firmou-se no sentido de que o arresto executivo deve ser precedido de prévia tentativa de citação do executado ou, no mínimo, que a citação seja com ele concomitante.

2. Mesmo após a entrada em vigor do art. 854 do CPC/2015, a medida de bloqueio de dinheiro, via BacenJud, não perdeu a natureza acautelatória e, assim, para ser efetivada, antes da citação do executado, exige a demonstração dos requisitos que autorizam a sua concessão.

3. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1.832.857/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 17/09/2019, DJe 20/09/2019)

Processual Civil. Execução fiscal. Utilização do Sistema Bacenjud antes da citação do executado. Ausência parcial de prequestionamento. Súmula 211/STJ. Inexistência de omissão, art. 1.022 do CPC.

1. Não se configurou a ofensa ao art. 1.022, II, do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

2. A indicada afronta ao art. 53 da Lei 8.212/1993 não pode ser analisada, pois o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre esse dispositivo legal. O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Tribunal a quo, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula 211/STJ.

3. A controvérsia tem por objeto o acórdão que desfez o bloqueio das contas bancárias da parte recorrida, decorrente da utilização do sistema Bacenjud previamente à citação da parte que ocupa o polo passivo em Execução Fiscal.

4. Ao contrário do que afirma a recorrente, a leitura do acórdão recorrido revela que a Corte local admite a efetivação do bloqueio ou penhora antes da citação, mas o faz em circunstâncias excepcionais.

5. A tese veiculada neste apelo é de que a interpretação conjunta do art. 185-A do CTN, do art. 11 da Lei 6.830/1980 e dos arts. 297 e 301 do CPC revela que o bloqueio imediato de dinheiro, via Bacenjud, deve sempre ser deferido nas Execuções Fiscais, isto é, antes da citação da parte devedora.

6. O erro na tese proposta já se verifica a partir da leitura do art. 185-A do CTN, que versa sobre a decretação da indisponibilidade universal de bens. Tal norma parte da premissa de que tal medida (indisponibilidade universal) só será decretada nas seguintes circunstâncias: a) prévia citação do executado; b) inércia

deste em providenciar o pagamento da dívida ou a garantia do juízo; e c) não localização de bens penhoráveis.

7. O fato de o legislador haver previsto que a penhora de dinheiro pode se dar por meio eletrônico não conduz, por si só, ao raciocínio de que tal meio de constrição deva sempre ser feito antes da citação da parte contrária.

8. Por essa razão, a aplicação das normas indicadas pela recorrente, tendentes à efetivação do bloqueio via Bacenjud antes da citação do executado, com base no poder geral de cautela do juiz, deve ser feita em conformidade com a jurisprudência do STJ, isto é, a penhora pretendida somente é admissível em caráter excepcional, quando adequadamente demonstrado pelo ente público que estão presentes os requisitos que ensejam a efetivação de medida de natureza acautelatória.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1.720.172/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27/02/2018, DJe 02/08/2018)

Processual Civil e Administrativo. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Anulação de auto de infração. Arresto. Sistema Bacenjud. Citação. Imprescindibilidade. Precedentes do STJ. Ausência dos requisitos autorizadores da medida. Reexame de matéria fática. Incidência da Súmula 7 do STJ. Precedentes. Agravo regimental improvido.

I. Na forma da jurisprudência, “apenas o executado validamente citado que não pagar nem nomear bens à penhora é que poderá ter seus ativos financeiros bloqueados por meio do sistema conhecido como BACEN-JUD, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal” (STJ, EDcl no AgRg no AREsp 195.246/BA, Rel. Ministro *Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma*, DJe de 04/02/2014).

II. O Tribunal *a quo*, soberano na análise do material cognitivo produzido nos autos, concluiu que “a penhora *on line* pelo sistema BACEN-JUD não pode ser utilizada para fins do artigo 653 do CPC, sem que reste caracterizada a sua hipótese de incidência. O estágio procedimental da ação, circunscrito à ausência de citação do executado, não está a determinar medidas atinentes à própria penhora sob o rótulo de arresto, ainda mais quando inexistem quaisquer indícios da imprescindibilidade da medida extrema”. Nesse contexto, a inversão do julgado exigiria, inequivocamente, incursão na seara fático-probatória dos autos, inviável, na via eleita, a teor do enunciado sumular 7/STJ. Precedentes.

III. Consoante a jurisprudência, “a partir da análise do acórdão objurgado, percebe-se que o Tribunal *a quo* entendeu não estarem presentes os requisitos legais - previstos nos artigos 653 ou 813 do CPC - necessários para o deferimento da medida de urgência pretendida pela recorrente, mormente o periculum in mora, sendo que tal análise foi feita com base nas provas e documentos

acostados aos autos. Dessarte, o acolhimento do Recurso Especial demanda prévia análise de fatos e provas, o que não se admite ante o óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes” (STJ, AgRg no REsp 1.411.684/RS, Rel. Ministro *Herman Benjamin*, Segunda Turma, DJe de 06/04/2015).

IV. Agravo Regimental improvido.

(AgRg no AREsp 512.767/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 26/5/2015, DJe 3/6/2015).

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.

---

### **RECURSO ESPECIAL N. 1.809.719-DF (2019/0107395-6)**

---

Relator: Ministro Mauro Campbell Marques

Recorrente: Telemont Engenharia de Telecomunicacoes S/A

Advogados: Sami Abrão Helou e outro(s) - SP114132

Sandro Pereira da Silva - GO023004

Durval Julio da Silva Neto - GO036974

Recorrido: Distrito Federal

Procuradores: Zelio Maia da Rocha - DF009314

Luiz Felipe Bulus Alves Ferreira e outro(s) - DF015229

---

### **EMENTA**

Tributário. Recurso especial. Enunciado Administrativo n. 3/STJ. ICMS. Energia elétrica. Sistema de bandeiras tarifárias. Adicional. Aumento no custo de geração da energia elétrica. Adicional proporcional à demanda consumida. Inclusão na base de cálculo do ICMS. Recurso especial não provido.

1. Trata-se de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária cumulada com repetição de indébito proposta pelo contribuinte, com a pretensão de excluir da base de cálculo do ICMS sobre a produção e comercialização de energia elétrica, os valores

oriundos do adicional de bandeira tarifária, instituído pelo Sistema de Bandeiras Tarifárias.

2. Este adicional foi regulamentado pela Resolução n. 547/2013, instituído pela Agência Nacional de Energia Elétrica, cuja finalidade visa indicar aos usuários do sistema elétrico, as repercussões econômicas de fatores climáticos na composição dos custos para a produção de energia elétrica e, outrossim, para sinalizar aos consumidores, os custos atuais da geração deste bem.

3. O objetivo deste adicional é recompor as variações do custo da energia elétrica produzida pelo Sistema Nacional. Tais variações, decorrem de fatores climáticos que alteram o modo como a energia elétrica é produzida. Quando ocorrem tais intempéries, a utilização das hidrelétricas não é suficiente, sendo necessário acionar as termoeletricas, que utilizam outras matérias-primas para a produção de energia, tais como o carvão, gás natural, óleo combustível, o que torna a produção, invariavelmente, mais onerosa.

4. Este poder normativo conferido à ANEEL, na definição dos elementos que compõem as regras tarifárias no setor elétrico, já foi objeto de exame por essa Corte. Na ocasião, este Superior Tribunal de Justiça assentou a competência regulatória da Aneel para editar atos normativos que autorizem a revisão dos valores das tarifas cobradas pelas concessionárias de energia elétrica, bem como a razoabilidade da criação de Bandeiras Tarifárias de acordo com os custos variáveis do serviço de energia elétrica, repassando esses custos aos usuários do sistema (REsp 1.752.945/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 04/09/2018, DJe 20/11/2018).

5. Neste cenário, a configuração normativa do ICMS exigido na comercialização da energia elétrica, foi estruturada para que a base de cálculo a ser mensurada ao usuário, incorpore todos os custos de produção do bem até o seu efetivo consumo. Isso significa que, em tema de fornecimento de energia elétrica, o “valor da operação” deve corresponder ao valor da nota fiscal/fatura cobrado pela concessionária, não se restringindo tão somente ao valor da quantidade de energia elétrica consumida - um dos componentes da tarifa de energia. Deve-se agregar para a definição da base de cálculo da exação, todos os elementos que são internalizados para a deflagração do custo da



mercadoria consumida, conforme os regramentos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica e, outrora, consoante a exegese normativa do artigo 9º, § 1º, inciso II, c/c o artigo 13, § 1º, II, alíneas, "a" e "b", todos, da Lei Complementar n. 87/1996.

6. Corroborando com tal assertiva, e não é por outra razão, que idêntico tratamento dispensa-se ao valor do frete, quando incluído no preço da mercadoria ou quando efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (LC 87/96, § 1º, II, "b"), uma vez que referida despesa integra o valor da operação, razão pela qual deve ser levada em conta para fins de cálculo e pagamento do imposto (REsp n. 884.705 e REsp n. 596.873). É o que também ocorre com a inclusão do valor relativo à assinatura básica de telefonia, na base de cálculo do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação (REsp n. 1.022.257), cujo valor mínimo, segundo a jurisprudência daquela Corte, destina-se a garantir a viabilidade econômica do serviço – princípio informador da formação das demais tarifas dos serviços públicos concedidos -, tendo o consumidor, por contrapartida, uma franquia de sua utilização, pagando o usuário o custo dos impulsos excedentes.

7. Portanto, neste aspecto, o adicional oriundo das bandeiras tarifárias constitui uma parte integrante na composição do custo de produção da energia elétrica em um dado momento, razão pela qual, tal rubrica deve integrar a base de cálculo do ICMS, por se correlacionar na definição do "valor da operação", quando da apuração do consumo da energia elétrica pelos usuários do sistema, conforme apregoa a exegese conjunta dos artigos 9º, § 1º, inciso II, e, 13, § 1º, II, alíneas, "a" e "b", da Lei Complementar n. 87/1996, a par das disposições contidas na Resolução n. 547/2013 da ANEEL.

8. Recurso especial não provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 23 de junho de 2020 (data do julgamento).

Ministro Mauro Campbell Marques, Relator

---

DJe 25.6.2020

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques: Trata-se de recurso especial interposto por *Telemont Engenharia de Telecomunicações S/A*, com fundamento nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, assim ementado:

Apelação cível. Tributário. Energia elétrica. ICMS. Base de cálculo. Sistema de bandeiras tarifárias. Acréscimo proporcional à energia efetivamente consumida. Exigibilidade. Sentença mantida.

1. O ICMS apenas pode incidir sobre a energia elétrica efetivamente consumida.
2. O sistema de bandeira tarifária está diretamente relacionado com as variações de custo da energia elétrica, fazendo parte integrante do produto final, de modo que o adicional incide quando aumenta o custo de produção de energia elétrica. Por isso, em sendo a produção da própria energia elétrica mais onerosa, o preço de sua produção aumenta, compondo, conseqüentemente, a base de cálculo do ICMS.
3. Apelação conhecida e não provida.

Não foram opostos embargos de declaração.

Na origem, cuida-se de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária cumulada com repetição de indébito proposta pela ora recorrente. Na ocasião, sustentou-se que a base de cálculo do ICMS é composta somente pela Tarifa de Energia Elétrica, parcela de energia efetivamente consumida, não se estendendo ao Sistema de Bandeiras Tarifárias, de forma que o adicional de bandeira tarifária não estaria incluído na base de cálculo do tributo.

Nas razões de recurso especial, alega a parte recorrente, além da divergência jurisprudencial, violação do art. 12, I, da Lei Complementar n. 87/96, aduzindo que a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica é a energia efetivamente consumida, não sendo legal a incidência do tributo sobre o acréscimo decorrente do sistema de bandeiras tarifárias.

Argumenta ainda que o Sistema Nacional de Bandeiras Tarifárias visa coibir os custos do sistema, como o Custo Marginal de Operação e o Encargo de Serviço de Sistema por Segurança Energética. Segundo a recorrente, o Operador Nacional do Sistema verifica mensalmente a necessidade de acionar usinas térmicas com maior custo de geração, mede esses custos e determina a bandeira tarifária a ser adotada. Nessa linha, o sistema não seria mensurado sobre o custo real e efetivo do consumo, mas seria mera sinalização do que pode ser devido em momento futuro.

O Tribunal a quo entendeu contrariamente à pretensão autoral fundamentando que o acréscimo decorrente do Sistema de Bandeiras Tarifárias faz parte da mercadoria comercializada posto que revela o aumento do custo de produção da energia elétrica efetivamente consumida.

Houve contrarrazões (e-STJ fls. 217/228).

É o relatório.

## VOTO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Relator): Necessário consignar que o presente recurso atrai a incidência do Enunciado Administrativo n. 3/STJ: “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC”.

A controvérsia jurídica ora posta é referente à possibilidade de incidência de ICMS sobre o acréscimo decorrente do Sistema de Bandeiras Tarifárias de energia elétrica.

A recorrente pretende afastar a incidência do tributo sob o argumento de que a base de cálculo é a energia efetivamente consumida, na medida em que o aspecto material da exação é a circulação jurídica da mercadoria, a qual somente se efetiva quando da transferência de titularidade. Na linha dessa argumentação, o Sistema de Bandeiras Tarifárias seria sinalização do que pode ser devido no futuro, não podendo integrar a base de cálculo do imposto pois não seria mensurado sobre o custo do consumo.

Cumprе tecer considerações teóricas sobre o tema em tela.

### *1. O fato gerador de ICMS sobre operações de energia elétrica:*

O fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre operações de energia elétrica é matéria conhecida dessa Corte Superior.

Tampouco é novidade o fato de que a Constituição Federal de 1988 tratou a energia elétrica, para fins tributários, como uma mercadoria e não como um serviço.

Sobre a questão, destaco excerto do voto vista do Ministro Teori Albino Zavascki, que na oportunidade definiu a energia elétrica como mercadoria passível da incidência de ICMS. A propósito, o REsp n. 586.120/MG, assim define, *in verbis*:

Percebe-se assim que, como afirmado, o sistema normativo trata a energia elétrica, para fins de incidência do ICMS, como mercadoria (ou seja, como um produto, um bem móvel) e não como serviço. Isso, aliás, não é novidade em nosso ordenamento jurídico. Também o art. 155, § 3º, do Código Penal equiparou a energia elétrica à coisa móvel (para fins de configuração do crime de furto), o art. 74, § 1º, do CTN a conceituou como produto industrializado (para o efeito de incidência do extinto imposto único) e o art. 83, I, do Código Civil considera como bens móveis as “energias que tenham valor econômico”. A doutrina especializada igualmente abona esse mesmo entendimento: CARRAZZA, Roque Antônio, “ICMS”, 12ª ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 242; CANTO, Gilberto de Ulhôa, “Direito Tributário Aplicado: pareceres”, Rio de Janeiro, Forense, 1992, p. 120; CAMPOS, Clever M., “Introdução ao Direito de Energia Elétrica”, São Paulo, Ícone, 2001, p. 68. Sendo assim, também nas operações envolvendo energia elétrica, o ICMS está submetido à regra geral instituída pela Lei Complementar 87/96, ou seja, ele incide sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias (...)” (art. 2º, I).

A despeito do tratamento como bem móvel, a energia elétrica possui peculiaridades que a distinguem das demais mercadorias no que tange ao seu consumo. Isso porque, insuscetível de ser armazenada:

(...) só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade). (CARRAZZA, Roque, ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 243)

Assim, não há como negar o acerto da argumentação recursal com relação ao fato gerador do tributo, o qual, nesse caso, somente se opera no momento em que é efetivamente utilizada a “mercadoria” energia elétrica. Em suma, o fato gerador da exação em comento incidente sobre a energia elétrica, repousa no momento de seu efetivo consumo, independentemente da demanda contratada. A propósito este é o pensamento de balizada doutrina, *in verbis*:

A simples disponibilização da potência elétrica no ponto de entrega, ainda que gere custos com investimentos e prestação de serviços para a concessionária, pode constituir fato gerador da tarifa de serviço público de energia, mas sem ocasionar qualquer efeito tributário.

O consumo de energia elétrica pressupõe produção (usinas e hidrelétricas), e distribuição (empresas concessionárias ou permissionárias), não havendo condição da energia ser depositada ou armazenada para revenda.

Entretanto, o fato gerador do ICMS não é a simples contratação da energia ou o seu tráfico jurídico, mas o seu efetivo consumo (fornecimento de energia) correspondendo à “demanda medida”, independentemente de ser menor, igual, ou maior que a “demanda contratada”. (MELO, José Eduardo Soares de, ICMS: Teoria e Prática. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 115)

## *2. A composição da base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica:*

Em que pese a descrição do fato gerador do imposto sobre a circulação jurídica da energia elétrica estar deveras consolidado no cenário nacional, impende analisar os elementos quantitativos para a definição da base de cálculo desta exação.

A Constituição de 1988 confiou à lei complementar a disciplina jurídica da definição da base de cálculo do ICMS, com o que deixou antever o legislador constituinte seu propósito de imprimir um tratamento homogêneo, de âmbito nacional, às matérias elencadas no art. 146, III, “a”, da CF e, especificamente, no que concerne ao imposto de competência estadual, à definição da sua base de cálculo (CF, art. 155, § 2º, “i”). Nesse encargo de definir a base de cálculo do ICMS desincumbiu-se a Lei Complementar n. 87/96, que, em seu art. 13, I, dispõe que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, acrescentando, em seu § 1º, II, “a” e “b”, que a ele incorporarem-se todas as demais despesas imputadas ao adquirente da mercadoria.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

§ 1º. Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

No que concerne às operações com energia elétrica, a definição dos elementos para a composição da base de cálculo da exação devem ser conjugadas com a norma do art. 9º, § 1º, II, da mesma lei complementar, a qual propugna que às empresas distribuidoras de energia elétrica, desde a produção até a última operação, serão responsáveis para recolher o ICMS devido, tendo por parâmetro quantitativo o preço praticado na operação final, incorporando-se neste cálculo todos os custos incorridos desde a produção até a entrega da energia ao consumidor final.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

Portanto, a configuração normativa do ICMS exigido na comercialização da energia elétrica, foi estruturada para que a base de cálculo a ser mensurada ao usuário, incorpore todos os custos de produção do bem até o seu efetivo consumo. Isso significa que, em tema de fornecimento de energia elétrica, o “valor da operação” deve corresponder ao valor da nota fiscal/fatura cobrado pela concessionária, não se restringindo tão somente ao valor da quantidade de energia elétrica consumida - um dos componentes da tarifa de energia. Deve-se agregar para a definição da base de cálculo da exação, todos os elementos que são internalizados para a deflagração do custo da mercadoria consumida, conforme os regramentos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica e, outrora, consoante a exegese normativa dos artigos 9º, § 1º, inciso II, e, 13, § 1º, II, alíneas, “a” e “b”, todos, da Lei Complementar n. 87/1996.

Corroborando com tal assertiva, e não é por outra razão, que idêntico tratamento dispensa-se ao valor do frete, quando incluído no preço da mercadoria ou quando efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (LC 87/96, § 1º, II, “b”), uma vez que referida despesa integra o valor da operação, razão pela qual deve ser levada em conta para fins de cálculo

e pagamento do imposto (REsp n. 884.705 e REsp n. 596.873). É o que também ocorre com a inclusão do valor relativo à assinatura básica de telefonia, na base de cálculo do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação (REsp 1.022.257), cujo valor mínimo, segundo a jurisprudência daquela Corte, destina-se a garantir a viabilidade econômica do serviço – princípio informador da formação das demais tarifas dos serviços públicos concedidos –, tendo o consumidor, por contrapartida, uma franquia de sua utilização, pagando o usuário o custo dos impulsos excedentes.

Neste âmbito, no caso em tela se analisa se o adicional cobrado pelo Sistema de Bandeiras Tarifárias se incorporaria ao valor da operação na comercialização da energia elétrica.

*3. O enquadramento do adicional advindo do sistema de bandeiras tarifárias, na composição da base de cálculo do ICMS:*

Deveras, faz-se premente a descrição do que venha a ser esse adicional calculado pelo Sistema de Bandeiras Tarifárias, regulamentado pela Resolução n. 547/2013 instituída pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Segundo a resolução sobredita, esse sistema tarifário tem por “finalidade sinalizar aos consumidores faturados pela distribuidora de energia elétrica por meio da tarifa de energia, os custos atuais da geração de energia elétrica” (Resolução ANEEL 414/10, art. 2º, V-A, incluído pela REN ANEEL 479/12).

Em síntese, este adicional informado pelo sistema de bandeira tarifária está diretamente relacionado com as variações de custo da energia elétrica. Tais variações na composição dos custos deste bem móvel decorrem de fatores climáticos, que alteram o modo como a energia elétrica é produzida. Quando ocorrem tais intempéries, a utilização das hidrelétricas não é suficiente, sendo necessário acionar as termoeletricas, que utilizam outras matérias-primas para a produção de energia, tais como o carvão, gás natural, óleo combustível, o que torna a produção, invariavelmente, mais onerosa. Sendo a produção da própria energia elétrica mais dispendiosa, haverá, em consequência, aumento do ICMS que incidirá sobre ela, porque a mercadoria, em si considerada, sofreu elevação em seu custo de produção.

Nesse sentido, o sistema é dividido em três cores de bandeira: verde, amarela e vermelha – dividida nos patamares 1 e 2. A bandeira de cor verde não implica cobrança adicional. Já as bandeiras de cor amarela e vermelha, quando acionadas, representam um adicional, calculado conforme valores previstos em

resolução específica, a ser cobrado devido ao maior custo de geração de energia (Resolução ANEEL 547/13, art. 6º, §§ 1º e 2º). Ou seja, caso a bandeira esteja amarela ou vermelha, haverá um acréscimo no valor da tarifa para cada quilowatt-hora consumido. Os valores referentes às bandeiras amarela e vermelha são fixados anualmente em resolução homologatória específica a partir da previsão dos custos de geração de energia por fonte termelétrica e exposições ao mercado de curto prazo que afetem os agentes de distribuição (ANEEL, Resolução Normativa n. 872/2020. PRORET - Módulo 6. Submódulo 6.8).

Os Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), com caráter normativo, dispõem em seu Submódulo 6.8 (versão 1.8), aprovado pela Resolução Normativa 872 de 2020, que as bandeiras tarifárias, são aplicáveis a todos os agentes de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional (SIN). A propósito, impõe à ANEEL definir o método para a definição das bandeiras a serem aplicadas a cada mês, para posteriormente, aferir o custo da energia elétrica produzida pelo Sistema Nacional.

Este poder normativo conferido à ANEEL, na definição dos elementos que compõem as regras tarifárias no setor elétrico, já foi objeto de exame por essa Corte. Na ocasião, este Superior Tribunal de Justiça assentou a competência regulatória da Aneel para editar atos normativos que autorizem a revisão dos valores das tarifas cobradas pelas concessionárias de energia elétrica, bem como a razoabilidade da criação de Bandeiras Tarifárias de acordo com os custos variáveis do serviço de energia elétrica, repassando esses custos aos usuários do sistema.

Ilustrativamente:

Administrativo e Processual Civil. Serviço público regulado. Contrato de concessão. Energia elétrica. Bandeiras tarifárias. Aneel. Súmulas 5, 83 e 518/STJ.

1. Trata-se, na origem, de Ação Ordinária proposta pela Solida Brasil Madeiras Ltda. contra a Aneel na qual se insurge a parte recorrente contra a política tarifária dos serviços concedidos de energia elétrica adotada pelo Governo Federal no ano de 2015, quando da criação das Bandeiras Tarifárias, como forma de combater a escassez das chuvas no período de referência.

2. O Tribunal *a quo* deu provimento à Apelação da Aneel para julgar improcedente a ação, prejudicada à Apelação da autora.

3. Aduz a parte recorrente que o acórdão do Tribunal de origem, ao extinguir a ação no tocante à Aneel e à União, não apreciou o debate envolvendo o Adicional de Bandeiras Tarifárias, argumentando presente a legitimidade passiva dos referidos entes públicos. A Aneel, segundo alega, "é o ente que



editou a Resolução Normativa n. 547/2013 que culminou na obrigatoriedade da Recorrente ao recolhimento do Adicional de Bandeiras Tarifárias em total arrepio ao que prevêem as leis que regulamentam o setor elétrico, já exaustivamente colacionado ao longo da presente demanda. Além do mais, é a Aneel quem mensalmente estabelece qual é a cor da bandeira que vigorará para o mês subsequente e, conseqüentemente, qual valor será pago pelas Recorrentes e os demais consumidores de energia elétrica país afora”.

4. Afirma ainda: a) a Aneel, a Eletrobrás e a União seriam partes processuais legítimas em razão de serem beneficiárias do produto arrecadado com a contribuição e responsáveis pela eventual restituição dos valores cobrados; b) não poderia uma Resolução da Aneel majorar o importe da tarifa de energia; c) a atuação da concessionária é por sua conta e risco (art. 2º, II, da Lei 8.987/1995), não podendo repassar os custos da geração de energia através de fontes térmicas ao consumidor, devido a condições hidrológicas desfavoráveis; d) a criação do sistema de bandeiras tarifárias ofendeu o art. 70, § 2º, da Lei 9.069/1995, que prevê o reajuste ou revisão dos preços públicos anualmente, realizando o repasses de custos de forma mensal; e) os Decretos 7.945/2013, 8.203/2014, 8.221/2014 e 8.272/2014 promoveram a ampliação e a inclusão de outras sete finalidades para a CDE, além das previstas nas Leis 10.438/2002, 10.762/2003, 12.783/2013 e 12.839/2013, violando o art. 175, III, da CF/1988, que requer lei para estabelecer a política tarifária dos serviços concedidos; f) como o Tesouro Nacional deixou de repassar os recursos de sua responsabilidade, atribuindo aos consumidores o pagamento da CDE, culminou nesse aumento abusivo de 1000% em 2015, 650% em 2016 e 400% em 2017.

5. Observa-se pela leitura do acórdão recorrido que o Tribunal a quo, além de reputar a Aneel parte ilegítima para figurar na demanda, também declarou a constitucionalidade e legalidade da política energética estabelecida pela legislação federal na matéria.

6. Não conheço do Recurso Especial em relação aos argumentos de inconstitucionalidade de atos normativos editados para regulamentar a política energética nacional, sob pena de afronta à competência fixada pela Constituição Federal ao Supremo Tribunal Federal.

7. Preliminarmente, é importante ressaltar que a CELESC, como destinatária dos valores das tarifas cobradas pelo serviço de fornecimento de energia elétrica, deveria figurar na relação jurídica processual, pois a pretensão constante na petição inicial abrange a suspensão da cobrança e devolução de valores que entende a parte recorrente serem indevidos, utilizando-se como causa de pedir a inconstitucionalidade e a ilegalidade de atos normativos expedidos pela União e pela Aneel (resoluções e decretos).

8. Consoante pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o conceito de tratado ou lei federal, previsto no art. 105, inciso III, “a”, da Constituição da República, deve ser considerado em seu sentido estrito, não compreendendo

Súmulas de Tribunais, nem atos administrativos normativos (Súmula 518/STJ - “Não é cabível recurso especial fundado em alegada violação de enunciado de súmula”). Desse modo, impõe-se o não conhecimento do Recurso Especial quanto à alegação de ofensa a dispositivos de Resolução Normativa expedida pela Aneel. A propósito: AgInt no REsp 1.694.666/GO, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 25/5/2018; AgInt no REsp 1.679.808/SP, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 16/3/2018.

9. Verifico, ainda, que o acórdão recorrido adotou entendimento consolidado nesta Corte, segundo o qual a Aneel e a União não são partes legítimas para figurar no polo passivo de demanda que questiona as quantias cobradas a título de energia elétrica, nem mesmo como assistente simples, e, por consequência, a competência para julgamento da causa é da Justiça Estadual. Incide, *in casu*, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: “Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”. Na mesma linha: AgRg no AREsp 230.329/MS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 15/10/2015; AgRg no AREsp 515.808/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/6/2015; AgRg no REsp 1.384.034/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 29/3/2016; AgRg no REsp 1.389.427/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 04/12/2013.

10. Ademais, há de se reputar legítima a atuação do Estado na regulação de serviços públicos concedidos aos particulares, como é o caso do fornecimento de energia elétrica.

11. A Lei 8.987/1995, ao dispor sobre o regime de concessão e permissão da prestação dos serviços públicos, estabelece que “A concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, será formalizada mediante contrato, que deverá observar os termos desta Lei, das normas pertinentes e do edital de licitação” (art. 4º). O referido diploma normativo, ao afirmar que “Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato” (art. 6º), define serviço adequado no § 1º como “o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas”.

12. A natureza contratual da concessão de serviços públicos, cujos critérios de fixação do valor da tarifa e de quais elementos poderão ou não compor o valor do preço cobrado dos usuários, impede o conhecimento da matéria em Recurso Especial. Sob esse aspecto, avaliar a pretensão veiculada no Recurso Especial demanda a análise de cláusulas contratuais, ante o óbice erigido pela Súmula 5/STJ (a simples interpretação de cláusula contratual não enseja Recurso Especial). A propósito: AgInt no REsp 1.099.282/RJ, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 25/8/2017; AgRg no AgRg no REsp 1.435.691/RS, Rel. Ministro Herman

Benjamin, Segunda Turma, DJe 14/10/2016; AgRg no REsp 1.424.270/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/10/2014.

13. A política pública de Bandeiras Tarifárias (verde, amarela e vermelha) busca equalizar a oscilação dos custos da produção de energia elétrica, repassando para os usuários do serviço público o valor de tarifa proporcional aos custos dos serviços. A Lei 10.438/2002 é bastante clara quanto ao ponto, quando define já no seu art. 1º que “Os custos, inclusive de natureza operacional, tributária e administrativa, relativos à aquisição de energia elétrica (kWh) e à contratação de capacidade de geração ou potência (kW) pela Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial - CBEE serão rateados entre todas as classes de consumidores finais atendidas pelo Sistema Elétrico Nacional Interligado, proporcionalmente ao consumo individual verificado, mediante adicional tarifário específico, segundo regulamentação a ser estabelecida pela Agência Nacional de Energia Elétrica - Aneel”.

14. O mesmo diploma normativo ressalta a possibilidade da majoração das tarifas em periodicidade menor que a anual prevista no contrato administrativo (desde que aprovada pela Aneel - arts. 2º e 3º da Lei 9.427/1996), de modo a preservar o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão, quando afirma: “Art. 4º A Aneel procederá à recomposição tarifária extraordinária prevista no art. 28 da Medida Provisória n. 2.198-5, de 24 de agosto de 2001, sem prejuízo do reajuste tarifário anual previsto nos contratos de concessão de serviços públicos de distribuição de energia elétrica”.

15. Assim, parece razoável que, diante do quadro de escassez das chuvas em determinado período, para se evitar o “apagão elétrico” ocorrido em épocas anteriores, seja estabelecida uma política de preços das tarifas de energia de forma diferenciada para cobrir os custos adicionais pela utilização em maior grau das usinas termoeletricas, por exemplo, socializando os custos daí decorrentes com todos os usuários.

16. O STJ possui precedente firmado pela Primeira Seção que se amolda com perfeição ao caso: “Poderá o poder concedente, na forma do art. 11 da Lei n. 8.987/1995, prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas” (REsp 975.097/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Rel. p/ Acórdão Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, DJe 14.5.2010; EREsp 985.695/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, DJe 12/12/2014).

17. Comprovada a competência regulatória da Aneel para editar atos normativos que autorizem a revisão dos valores das tarifas cobradas pelas concessionárias de energia elétrica, bem como a razoabilidade da criação de Bandeiras Tarifárias de acordo com os custos variáveis do serviço de energia elétrica, repassando esses custos aos usuários do sistema, é forçoso concluir pelo não acolhimento da pretensão recursal.

18. Recurso Especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.

(REsp 1.752.945/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 04/09/2018, DJe 20/11/2018)

A propósito, o Sistema de Bandeiras Tarifárias foi criado exatamente para revelar ao consumidor os custos reais da geração de energia elétrica, refletindo os custos variáveis do setor, que podem ser maiores ou menores dependendo da usina utilizada para gerar energia. Trata-se de uma sistemática que sinaliza o custo real de geração da energia no exato momento em que ela está sendo utilizada, permitindo que o consumidor adapte seu consumo. Em síntese, o adicional reflete o aumento do preço de produção da energia em virtude de uma produção mais onerosa. Por sua vez, a produção, a qual compõe o caminho percorrido pela energia, é etapa a ser tributada no momento em que a energia for consumida.

Como se observa, essa metodologia permite aferir todos os custos envolvidos na geração da eletricidade, possibilitando, assim, definir o preço real da energia elétrica que é consumida no país. Em síntese, o adicional reflete o aumento do preço de produção da energia em virtude de uma produção mais onerosa. Por sua vez, a produção, a qual compõe o caminho percorrido pela energia, é etapa a ser tributada no momento em que a energia for consumida.

Neste aspecto, o adicional oriundo das bandeiras tarifárias constitui uma parte integrante na composição do custo de produção da energia elétrica em um dado momento, razão pela qual, tal rubrica deve integrar a base de cálculo do ICMS, por se correlacionar na definição do “valor da operação”, quando da apuração do consumo da energia elétrica pelos usuários do sistema, conforme apregoa a exegese conjunta dos artigos 9º, § 1º, inciso II, e, 13, § 1º, II, alíneas, “a” e “b”, da Lei Complementar n. 87/1996, a par das disposições contidas na Resolução n. 547/2013 da ANEEL.

Convém, por fim, destacar a diferenciação do tema em debate com o TUST e TUSD, que se referem à distribuição e transmissão da energia, mas não à energia elétrica em si. Isso porque, como já mencionado, ao contrário do TUST e do TUSD, o adicional de bandeira tarifária faz parte da própria mercadoria comercializada, ou seja, da energia elétrica consumida, que tem variações no custo de sua produção.

Em síntese, o adicional de bandeira tarifária está diretamente relacionado com as variações de custo da energia elétrica, sendo parte integrante do produto,

razão pela qual deve compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 1.844.279-DF (2019/0316406-8)**

---

Relator: Ministro Mauro Campbell Marques

Recorrente: Premier Empreendimentos Imobiliarios S/A

Advogados: Andreia Moraes de Oliveira Mourão - DF011161

Veronica Ribeiro de Souza Santos - DF061798

Recorrido: Distrito Federal

Procurador: René Rocha Filho - DF008855

---

**EMENTA**

Processo Civil e Tributário. Recurso especial. Enunciado Administrativo n. 3/STJ. ITBI. Alienação fiduciária de bem imóvel. Inadimplemento por parte do devedor-fiduciante. Consolidação da propriedade plena em nome do credor-fiduciário. Imposto sobre a Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos – ITBI. Incidência. Recurso especial não provido.

1. A hipótese destes autos cinge-se em averiguar se é devido ou não o recolhimento do ITBI por ocasião da consolidação da propriedade do imóvel em nome do credor fiduciário nos casos de inadimplemento pelo devedor fiduciante.

2. Deveras, de acordo com o Código Tributário Nacional, o fato gerador do ITBI ocorre com a transmissão onerosa, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, ou, ademais, em face da transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, e, por fim, com a cessão de direitos relativos às transmissões anteriormente mencionadas.

3. A questão jurídica posta neste apelo especial busca examinar a incidência de ITBI na execução do contrato de alienação fiduciária em razão do inadimplemento do devedor-fiduciante e consolidação da garantia real a favor do credor-fiduciante.

4. Deveras, este contrato de direito real se materializa com o registro do contrato fiduciário no Registro de Imóveis competente, cujo teor confere ao credor-fiduciário a propriedade resolúvel do imóvel pactuado, com o exercício da posse indireta desse bem, cabendo ao devedor-fiduciante, por sua vez, a posse direta, exercendo-a através de uma condição negocial resolutória, condicionado ao regular adimplemento das prestações pactuadas com o credor-fiduciário, nos termos do artigo 23 da Lei n. 9.514/1997.

5. O tratamento tributário quanto à incidência do ITBI no momento de resolução da garantia firmada – como no caso em tela –, merece ser enfrentado. Na hipótese de a dívida oriunda do contrato de alienação fiduciária vir a vencer sem o adimplemento integral ou parcialmente do débito, o devedor fiduciante será intimado a recolher o valor do débito e, caso não haja a regularização desta dívida, a propriedade do imóvel oferecido em garantia será consolidada em favor do credor fiduciário, nos termos do artigo 26, *caput*, da Lei n. 9.514/1997. Como a hipótese referida ocasiona a desconstituição do contrato real de garantia, de modo a consolidar a propriedade plena do imóvel pactuado ao credor-fiduciário, retornará para este o domínio integral de todos os poderes inerentes ao direito real sobre o bem imóvel (artigo 1.225, inciso I, do Código Civil), caracterizando-se neste ínterim um ato de transmissão, a qualquer título, de um domínio de propriedade, que por igual sentido, acarretará a deflagração da hipótese de incidência do artigo 35, inciso I, do CTN, validando-se outrossim, a determinação contida no artigo 26, § 7º, da Lei n. 9.514/97.

6. Recurso Especial não provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal

de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 05 de maio de 2020 (data do julgamento).

Ministro Mauro Campbell Marques, Relator

---

DJe 14.5.2020

## RELATÓRIO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques: Trata-se de Recurso Especial interposto por Premier Empreendimentos Imobiliários S/A., em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, cuja ementa assim estabelece, *in verbis*:

Apelação cível. Ação declaratória. Inexistência de relação jurídico-tributária. Compra e venda de imóvel. Alienação fiduciária em garantia. Devedor fiduciário. Inadimplemento. Purga da mora. Inocorrência. Credor fiduciário. Consolidação da propriedade plena. Imposto de transmissão de bem imóvel. Fato gerador. Suspensão da exigência de pagamento. Descabimento.

A alienação fiduciária é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, A propriedade conferida ao credor pela alienação fiduciária não da propriedade resolúvel de coisa imóvel é plena, porque depende de condição a ser implementada pelo devedor. Constitui uma garantia em seu favor, para assegurar o recebimento do crédito referente ao financiamento do imóvel adquirido pelo devedor. Vencida e não paga, no todo ou em parte, a dívida e, constituído em mora, o devedor fiduciante não a purga no prazo legal, tem-se por implementada a condição e a propriedade resolúvel, conferida pela alienação fiduciária, consolida-se de forma plena em nome do credor fiduciário, conforme dispõe o artigo 26, da Lei n. 9.514/97. *caput*, A transmissão, a qualquer título, da propriedade de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, constitui o fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI), nos termos do artigo 35, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, bem como do artigo 2º, incisos I e II, da Lei Distrital n. 3.830/2006, que instituiu o referido tributo e cuja competência foi atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal pelo artigo 156, inciso II, da Constituição Federal. O oficial do Registro de Imóveis promoverá

a averbação, na matrícula do bem imóvel, da consolidação da à vista da prova do pagamento do imposto de transmissão propriedade em nome do credor fiduciário *inter vivos* consoante previsão do artigo 26, § 7º, da Lei n. 9.514/97.

Nas razões do recurso especial, fundamentado no artigo 105, III, alíneas “a” e “c”, do permissivo constitucional, o recorrente alega a violação aos artigos 22, 23, parágrafo único, 26, § 7º, todos da Lei 9.514/1997, 1.225, 1.245 e 1.368-B, todos do CPC/2015, 34 a 42 e 110, do CTN, sustentando em síntese que não incide o imposto de transmissão de bens imóveis na consolidação da propriedade em favor do credor fiduciário, uma vez que não há transferência de propriedade.

Nas contrarrazões ao recuso especial, a procuradoria do Distrito Federal e Territórios rechaça a tese do recorrente ao defender a legalidade de exigência do ITBI no caso concreto.

Em decisão interlocutória, o Tribunal de origem admitiu o processamento do apelo especial.

É o relatório. Passo a decidir.

## VOTO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Relator): Consigne-se que na hipótese em exame, aplica-se o Enunciado 3 do Plenário do STJ: “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC”.

No mérito, a recorrente assevera que atua no ramo de incorporação, construção e venda de unidades imobiliárias. Nessa atividade, celebra contratos de promessa de compra e venda e escrituras públicas de compra e venda com alienação fiduciária. Sustenta que no caso de consolidação da propriedade em favor do credor fiduciário, em razão de inadimplemento do devedor, não cabe o lançamento de ITBI, visto que inexistente transferência de propriedade, mas apenas alteração da posse direta do bem. Assevera que a cobrança do imposto nessa circunstância configura duplicidade.

Ademais, destaca que a finalidade dessa relação contratual é a aquisição de bem, configurando-se como contrato translativo de direito real vinculado a uma obrigação. Observa que após a constituição da propriedade fiduciária



há desdobramento da posse do bem, sendo que, com o inadimplemento, o credor consolida-se na posse, não havendo propriamente nova transmissão de propriedade.

Eis a tese da recorrente.

O Tribunal de origem refutou a tese sobredita e declarou hígido a incidência de ITBI após a consolidação do bem imóvel no patrimônio da recorrente, nos seguintes termos, *in verbis*:

Assim, não procede a afirmação da apelante, no sentido de que há mera transferência da posse direta, decorrente da garantia, sob condição resolutiva.

A transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil, assim como a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, constitui o fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI), nos termos do artigo 35, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, bem como do artigo 2º, incisos I e II, da Lei Distrital n. 3.830/2006, que instituiu o referido tributo e cuja competência foi atribuída aos Municípios – e ao Distrito Federal – pelo artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, com idêntica redação do artigo 132, inciso I, alínea “e”, da Lei Orgânica do Distrito Federal, nos seguintes termos: (...)

Com efeito, realizada a compra e venda com garantia da alienação fiduciária, o adquirente/devedor fiduciante efetua o pagamento do imposto de transmissão de imóvel, porque, ao adquirir a propriedade do bem, ocorre o fato gerador do tributo.

A alienação fiduciária em garantia, contratada com o credor, por sua vez, não constitui fato gerador do imposto, uma vez que não ocorre a transferência da propriedade plena do bem, mas apenas da propriedade resolúvel da coisa imóvel. Esta é a hipótese de incidência da exceção prevista no citado propriedade resolúvel de coisa imóvel inciso II, do artigo 156, da Constituição Federal, referente ao direito real de garantia sobre imóvel, destinado a assegurar ao seu titular a satisfação do seu crédito.

Contudo, acaso o devedor fiduciante venha a se tornar inadimplente com suas obrigações, haverá a consolidação da propriedade resolúvel em nome do credor, convolvendo-se a garantia em título aquisitivo da propriedade plena do bem. Sobrevém, assim, novo fato gerador do tributo em exame, cuja atribuição material para verificação do seu pagamento a lei conferiu ao oficial do Registro de Imóveis, que pratica o ato translativo da propriedade, nos termos do artigo 26, § 7º, da Lei n. 9.514/97: (...)

Nesse contexto, ao contrário do que alega a apelante, não ocorre bitributação, nem há ofensa ao artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, pois o §7º, do

artigo 26, da Lei n. 9.514/97, não usurpou atribuição do Distrito Federal, no exercício de competência legislativa municipal; apenas cominou ao oficial do Registro de Imóveis a tarefa de certificar-se de que o credor efetuou o pagamento do imposto de transmissão de bem imóvel devido pelo ato de consolidação da propriedade plena em seu nome, antes da prática do ato registrário. Além disso, podem os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício responder solidariamente com o contribuinte pelo cumprimento da obrigação tributária, nos termos do artigo 134, inciso VI, do Código Tributário Nacional, em razão de o ato de transmissão (no caso consolidação) da propriedade ser praticado perante estes, em razão do seu ofício.

De todo o exposto, não se verifica interpretação extensiva ao conceito civil de propriedade, de modo que não há violação ao artigo 110, do Código Tributário Nacional.

Em verdade, a apelante pretende conferir interpretação às normas ora analisadas que atendam aos seus interesses, de forma a eximi-la do pagamento do imposto de transmissão de bens imóveis, o que não é possível, devido à consolidação da propriedade em seu nome.

Com efeito, a controvérsia posta cinge-se, portanto, em averiguar se é devido ou não o recolhimento do ITBI por ocasião da consolidação da propriedade do imóvel em nome do credor fiduciário nos casos de inadimplemento pelo devedor fiduciante.

Neste quadrante, penso que remanesce a incidência do imposto de transmissão. Explico.

Deveras, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, de competência municipal, encontra-se previsto, em âmbito federal, no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, bem como no artigo 35 e ss. do CTN, e no âmbito do Distrito Federal, no artigo 132, inciso I, alínea “e”, da Lei Orgânica do DF, regulamentado pela Lei Distrital n. 3.830/2006 e pelo Decreto Distrital n. 27.576/2006.

Ao dar vazão ao comando do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional define as hipóteses de incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis, ao asseverar, *in verbis*:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Como se depreende da tessitura normativa, o inciso II, *in fine*, excepciona a incidência desse imposto na hipótese de transmissão *inter vivos* decorrente de direitos reais de garantia sobre bens imóveis, como a princípio se insere o instituto da alienação fiduciária, na dicção do artigo 1.368-B, do Código Civil, bem como do regime instituído no artigo 22, *caput*, da Lei Federal n. 9.514/1997.

O Código Tributário Nacional é expresso ao apregoar a não incidência de ITBI na constituição de direitos reais de garantia, entre eles, como já dito, a alienação fiduciária. Neste instituto, a garantia real se materializa com o registro do contrato fiduciário no Registro de Imóveis competente, cujo teor confere ao credor-fiduciário a propriedade resolúvel do imóvel pactuado, com o exercício da posse indireta desse bem, cabendo ao devedor-fiduciante, por sua vez, a posse direta, exercendo-a através de uma condição negocial resolutória, condicionado ao regular adimplemento das prestações pactuadas com o credor-fiduciário, nos termos do artigo 23 da Lei n. 9.514/1997, *in verbis*:

Art. 23. Constitui-se a propriedade fiduciária de coisa imóvel mediante registro, no competente Registro de Imóveis, do contrato que lhe serve de título.

Parágrafo único. Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o fiduciante possuidor direto e o fiduciário possuidor indireto da coisa imóvel. (grifo nosso)

A rigor, no fluxo habitual deste negócio jurídico, o credor-fiduciante transmite a posse direta do bem ao devedor-fiduciário, sob condição resolutiva, tendo como garantia a propriedade do imóvel transferido. Nesta fase, não há incidência de ITBI na celebração do contrato de financiamento, pois a propriedade do bem não foi transferida ao devedor-fiduciante, mas tão somente a posse direta. Tal vedação, inclusive, está expressamente disposta no art. 156, II da CF/88, art. 35, II, do CTN e art. 278, II, da Lei Complementar n. 07/1997.

Portanto, neste momento da constituição da garantia, o Código Tributário Nacional, no artigo 35, inciso II, *in fine*, é expresso ao definir **a não incidência**

*desse tributo na materialização da garantia real*, que ocorre nos termos definidos pelo *caput* do artigo 23 da Lei 9.514/1997.

Todavia, o tratamento tributário quanto à incidência do ITBI no momento de resolução da garantia firmada – como no caso em tela –, merece outro tratamento. Na hipótese de a dívida oriunda do contrato de alienação fiduciária vir a vencer sem o adimplemento integral ou parcial do débito, o devedor fiduciante será intimado a recolher o valor da dívida e, caso não haja a regularização do pagamento, a propriedade do imóvel oferecido em garantia será consolidada em favor do credor fiduciário, nos termos do artigo 26, *caput*, da Lei n. 9.514/1997:

Art. 26. Vencida e não paga, no todo ou em parte, a dívida e constituído em mora o fiduciante, consolidar-se-á, nos termos deste artigo, a propriedade do imóvel em nome do fiduciário.

Como a hipótese sobredita ocasiona a desconstituição do contrato real de garantia, de modo a consolidar a propriedade plena do imóvel pactuado ao credor-fiduciário, retornará para este o domínio integral de todos os poderes inerentes ao direito real sobre o bem imóvel, inclusive a posse direta do bem (artigo 1.225, inciso I, do Código Civil), caracterizando-se neste íterim um ato de transmissão, a qualquer título, de um domínio de propriedade, que por igual sentido, acarretará a deflagração da hipótese de incidência do artigo 35, inciso I, do CTN.

A propósito, este raciocínio é consentâneo com a natureza do contrato de alienação fiduciária, pois a constituição da alienação fiduciária cria apenas um patrimônio afetado para se garantir a uma dívida empenhada, qualificando o credor ao agente fiduciário do contrato, sem a propriedade plena do bem. Neste sentido, é a execução do contrato inadimplido que confere ao credor, a consolidação da propriedade, tornando efetiva a transferência do domínio e todos os poderes inerentes ao seu exercício. O que antes era um direito real de garantia, com a consolidação deixa de sê-lo. Daí a incidência do tributo. Portanto, se faz legítima a exigência do imposto sobre a transmissão de bens imóveis, quando da consolidação da propriedade em nome do fiduciário.

Aliás, tal raciocínio sobredito é corroborado com a norma do art. 26, § 7º da Lei n. 9.514/1997, *in verbis*:

Art. 26, § 7º: Decorrido o prazo de que trata o § 1º sem a purgação da mora, o oficial do competente Registro de Imóveis, certificando esse fato, promoverá a

averbação, na matrícula do imóvel, **da consolidação da propriedade em nome do fiduciário, à vista da prova do pagamento por este, do imposto de transmissão inter vivos** e, se for o caso, do laudêmio. (grifo nosso)

Dessa forma, conforme fundamentação supra, é devido o recolhimento do ITBI para que se aperfeiçoe a convalidação da propriedade do imóvel em favor da credora fiduciária, devendo, portanto, ser mantida o acórdão recorrido.

Ao fim, cumpre observar que, conforme previsto no artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil, deverão ser fixados, nesta fase processual, os honorários de sucumbência recursais, diversos daqueles estabelecidos em primeiro grau de jurisdição, que com eles serão acumulados, devido ao trabalho adicional realizado nessa instância de jurisdição, observando-se os limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo legal.

Nesse sentido, majoro em 10% (dez por cento) os honorários advocatícios fixados anteriormente, observados os limites e parâmetros dos §§ 2º, 3º e 11 do artigo 85 do CPC/2015.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.