



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.424 - BA (2009/0136066-0)

RELATORA : **MINISTRA ELIANA CALMON**
RECORRENTE : GANDISBEL- GANDU DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA
ADVOGADO : BRUNO ROMERO PEDROSA MONTEIRO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO - DEDUÇÃO DE DESCONTOS INCONDICIONAIS - ILEGITIMIDADE DA DISTRIBUIDORA PARA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - POSSIBILIDADE. AFETAÇÃO DO RECURSO À SISTEMÁTICA DE JULGAMENTO DE RECURSOS REPETITIVOS (ART. 543-C DO CPC).

1. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp. 903.394/AL (julgado em 24.3.2010, DJ de 26.4.2010) submetido à sistemática dos recursos repetitivos, alterou a sua jurisprudência considerando a distribuidora de bebidas, intitulada de contribuinte de fato, parte ilegítima para pleitear repetição de indébito.

2. A base de cálculo do IPI, nos termos do art. 47, II, "a", do CTN, é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

3. A Lei 7.798/89, ao conferir nova redação ao § 2º do art. 14 da Lei 4.502/64 (RIPI) e impedir a dedução dos descontos incondicionais, permitiu a incidência da exação sobre base de cálculo que não corresponde ao valor da operação, em flagrante contrariedade à disposição contida no art. 47, II, "a", do CTN. Os descontos incondicionais não compõem a real expressão econômica da operação tributada, sendo permitida a dedução desses valores da base de cálculo do IPI.

4. A dedução dos descontos incondicionais é vedada, no entanto, quando a incidência do tributo se dá sobre valor previamente fixado, nos moldes da Lei 7.798/89 (regime de preços fixos), salvo se o resultado dessa operação for idêntico ao que se chegaria com a incidência do imposto sobre o valor efetivo da operação, depois de realizadas as deduções pertinentes.

5. Recurso especial não provido. Sujeição do acórdão ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça "A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora." Os Srs. Ministros Luiz Fux, Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Compareceu à sessão, a Dra. ALEXANDRA MARIA CARVALHO CARNEIRO, pela recorrida.

Brasília-DF, 28 de abril de 2010(Data do Julgamento)



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.424 - BA (2009/0136066-0)

RECORRENTE : GANDISBEL- GANDU DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA
ADVOGADO : BRUNO ROMERO PEDROSA MONTEIRO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: Trata-se de recurso especial interposto por GANDISBEL- GANDU DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA - com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IPI – DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS: LEGITIMIDADE – DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO: MODALIDADE “5+5” – COBRANÇA COM BASE NA LEI N. 7.798/89 (“REGIME DE VALOR FIXO”: BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA) – VALOR DO TRIBUTO MENOR QUE O VALOR DO “REGIME GERAL” (ART. 47 DO CTN: BASE DE CÁLCULO CONCRETA) – AUSÊNCIA DE INDÉBITO – PRETENSÃO DE VANTAGEM FINANCEIRA INDEVIDA (“REGIME HÍBRIDO” INEXISTENTE).

1. A legitimidade ativa da distribuidora de bebidas está reconhecida na jurisprudência convergente do STJ, que a considera contribuinte de fato do IPI (v.g.: REsp n. 964.256/CE).

2. Tratando-se de tributos lançáveis por homologação, o prazo prescricional repetitório se conta na modalidade “5+5”, não havendo falar em efeito retroativo do art. 3º da LC n. 118/2005 (STJ: RESP n. 752.165/SP).

3. A tributação do IPI pelo “regime de valor fixo” (Lei n. 7.798/89), com base na unidade do produto, não se confunde com a tributação por “pauta fiscal de valores” (esta, não aceita pela jurisprudência), pois não se trata de preço fixado prévia e aleatoriamente, com a adoção de base de cálculo dissociada do efetivo valor econômico do fenômeno tributário (STJ: EREsp n. 33.808/SP), mas do uso, como parâmetro, dos valores médios das operações realizadas no mercado (de acordo com levantamentos periódicos do Ministério da Fazenda), presumindo-se o valor da operação (art. 47 do CTN); não se configurando mera ficção, pois atendidos critérios legais na fixação dos valores, previstos no art. 2º, *caput*, §§ 1º e 2º, da Lei n. 7.798/89, e no art. 1º, *caput*, §§ 1º e 2º, da Lei n. 8.218/91.

4. O referido regime também não se confunde com o *arbitramento* previsto no art. 148 do CTN (este, utilizado quando forem omissas ou não mereçam fé as declarações do contribuinte, hipótese em que a Administração arbitra o valor ou preço do produto) ou com o *reenquadramento* previsto no art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei n. 7.798/89 (este, utilizado quando ausentes, incompletas ou incorretas as informações do contribuinte acerca do produto).

5. Como a referida técnica de apuração já considera o valor médio das operações praticadas habitualmente pelas empresas, o art. 15 da Lei n. 7.798/89 proibiu a dedução dos descontos incondicionais da base de cálculo (presumida) do IPI. A pretendida dedução dos descontos incondicionais obtidos na operação real de aquisição dos produtos (acolhida pelo STJ) só faz sentido, portanto, se considerada a aplicação da alíquota do tributo sobre o real valor (concreto) da operação de que decorrer a saída de cada mercadoria do estabelecimento em que fora industrializada (base de cálculo prevista no art. 47, II, “a”, do CTN – “regime geral”), sob pena de enriquecimento ilícito da



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

distribuidora de bebidas.

6. Apesar disso, esse “*regime geral*”, ainda que se considere o abatimento dos descontos incondicionais, geraria, concretamente, tributação maior do que aquela advinda do regime de valor fixo, pois este não pode ultrapassar (art. 2º da Lei n. 7.798/89 e art. 1º, § 1º, da Lei n. 8.218/91) o limite correspondente à aplicação da alíquota a que o produto está sujeito na TIPI – Tabela de Incidência do IPI (prevista, atualmente, no Decreto n. 6.006/2006).

7. Logo, não convém aplicar o entendimento do STJ aos casos de tributação pelo regime da Lei n. 9.798/89, sob pena de se reconhecer, em verdade (ao oposto do pretendido), que o recolhimento de IPI se deu a menor, o que legitimaria eventual pretensão do fisco de cobrar a diferença de valores existente entre os regimes (ao arrepio da lei!).

8. Ademais, a distribuidora pretende obter abatimento do valor de IPI pago por meio do regime previsto na Lei n. 7.798/89 (com base de cálculo “*presumida*”) em razão dos descontos incondicionais obtidos no fornecimento de bebidas (que interferem somente na base de cálculo “*concreta*”), mesclando elementos dos “*dois regimes*” de tributação. O pleito se funda, portanto, em interpretação distorcida da legislação, sendo indevida a vantagem financeira pretendida. O Judiciário não pode se substituir ao legislador e homologar a tributação por meio de um “*regime híbrido*”, inexistente na legislação de regência do IPI.

9. Apelação da FN provida em parte e remessa oficial provida: segurança denegada. Apelação da impetrante prejudicada.

10. Peças liberadas pelo Relator, em 28/04/2008, para publicação do acórdão.

(fls. 331)

Em suas razões recursais, a recorrente aponta violação dos arts. 47, II, “a”, do CTN. Afirma, em síntese, que:

a) é empresa dedicada à distribuição e revenda de bebidas, suportando, quando da aquisição desses produtos diretamente do fabricante, o ônus do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;

b) ainda que se adote a base de cálculo do IPI pelo regime de valor fixo, é possível a exclusão, da base de cálculo da exação, dos descontos incondicionais concedidos pelos fabricantes.

Apresentadas as contrarrazões (fls. 354-370) e admitido o recurso com fundamento na Resolução 8/STJ, de 7 de agosto de 2008 (fl. 373), subiram os autos.

Pela decisão de fls. 353, determinei o processamento do presente recurso especial sob o rito do art. 543-C do CPC.

O Ministério Público Federal opinou pelo provimento do recurso.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.424 - BA (2009/0136066-0)

RELATORA : **MINISTRA ELIANA CALMON**
RECORRENTE : GANDISBEL- GANDU DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA
ADVOGADO : BRUNO ROMERO PEDROSA MONTEIRO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora): Tem-se, na origem, mandado de segurança no qual se discute a possibilidade de exclusão, da base de cálculo do IPI, dos descontos incondicionais concedidos pelas fabricantes de bebidas às empresas distribuidoras, e o consequente direito à compensação de eventuais valores recolhidos indevidamente.

A sentença de primeiro grau de jurisdição concedeu parcialmente a segurança sob o fundamento de que o art. 47 do CTN estabeleceu a base de cálculo do IPI como sendo, exclusivamente, o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria do estabelecimento industrial ou equiparado. Entendeu-se, na ocasião, que o desconto concedido pelo vendedor, sem nenhum encargo ao comprador, não compõe a real expressão econômica da operação tributada, daí por que não poderia ser incluído na base de cálculo do IPI, segundo pautas fiscais fictícias (fls. 240-249).

O Tribunal, entretanto, deu provimento à apelação, para denegar a ordem, à consideração de que a operação em questão não é tributada pelo "regime de pauta fiscal", onde há fixação prévia e aleatória de preços, com a adoção de base de cálculo dissociada do efetivo valor econômico do fenômeno tributário, mas pelo "regime de valor fixo", que usa, como parâmetro, os valores médios das operações realizadas no mercado (de acordo com levantamentos periódicos do Ministério da Fazenda), presumindo-se o valor da operação (art. 47 do CTN) mediante a adoção de critérios legais.

A recorrente defende que, ainda que se adote a base de cálculo do IPI pelo "regime de valor fixo", é possível a exclusão, da sua base de cálculo, dos descontos incondicionais concedidos pelas fabricantes de bebidas às empresas distribuidoras.

De acordo com o art. 47, II, "a", do CTN, a base de cálculo do IPI, para a hipótese em análise, é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, que, segundo a jurisprudência consolidada desta Corte, deve corresponder exatamente ao valor da operação realizada, não se admitindo a incidência do tributo sobre preços fictícios, salvo na hipótese do art.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

148 do CTN (arbitramento) e art. 2º, § 3º, da Lei 7.798/89 (enquadramento ou reenquadramento, quando ausentes, incompletas ou incorretas as informações do contribuinte acerca do produto).

Antes de adentrar no mérito da questão, chamo atenção para o fato de haver neste processo questão da maior importância ligada a uma das condições da ação, rechaçada com veemência pelo Tribunal de Apelação que foi peremptório, deixando consignado na ementa o seguinte:

"A legitimidade ativa da distribuidora de bebidas está reconhecida na jurisprudência convergente do STJ, que a considera contribuinte de fato do IPI (v.g. REsp n. 964.256/CE)."

Correta é a referência feita pelo relator do acórdão impugnado, o que não mais se confirma, diante do recente posicionamento desta Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 903.394/AL, da relatoria do Ministro Luiz Fux, ocorrido em 24.3.2010 (DJ de 26.4.2010), oportunidade em que em recurso repetitivo ficou consignado na ementa a nova posição, não sendo demais transcrever a ementa que segue:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que:

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."

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

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

5. A exegese do referido dispositivo indica que:

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

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

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

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

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

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, dessume-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, n° 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

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

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

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

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

passou a vigorar com a seguinte redação:

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

(...)

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

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

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

(...)"

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

13. *Mutatis mutandis*, é certo que:

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

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

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

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

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

14. Conseqüentemente, revela-se escorrito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que *"as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detêm legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa".

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 903.394/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24.3.2010, DJ 26.4.2010).

A radical mudança de entendimento, não mais questionável, poderia ensejar até mesmo a prejudicialidade dos demais fundamentos do recurso, o que, entretanto, não me parece razoável por duas razões: a primeira porque é muito recente a mudança de posição da Corte em relação à questão da legitimidade e segundo porque a questão meritória necessita de um posicionamento da Seção, diante da sua importância. Assim sendo, mesmo reconhecendo a ilegitimidade da recorrente, enfrento a questão de mérito.

A Lei 7.798/89, ao conferir nova redação ao § 2º do art. 14 da Lei 4.502/64 (RIPI), impediu que se deduzisse, do valor da operação, os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

Sobre o tema, é oportuno conferir a lição de Hugo de Brito Machado (*in Curso de Direito Tributário*. 26ª edição, rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2005, págs. 335-336):

Ocorre que efetivamente não se deduz um desconto incondicional do valor da operação. Na verdade, ao conceder o vendedor, ao comprador, um desconto incondicional, está sendo determinado o *valor da operação*, que na hipótese de venda mercantil é o *preço*. O valor da operação é o preço, que é determinado pelo encontro de vontades do vendedor e do comprador. Ao ser determinado, já não se pode mais falar de desconto incondicional, porque este foi um dos elementos usados nessa determinação.

Constitui, aliás, por isto mesmo, inadmissível incongruência dizer que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorra a saída do produto, e estabelecer ao mesmo tempo que os descontos incondicionais integram essa base de cálculo. O valor da operação é o preço enquanto elemento do contrato de compra e venda, que não se confunde com o preço fixado em tese, através de tabela oficial, ou elaborada pelo próprio vendedor, para o produto. O valor da operação é definido exatamente pelo contrato de compra e venda, no qual se estabelece um preço, que é o acertado pelas partes. Em se tratando de uma venda à vista, por exemplo, na qual o vendedor concedeu um desconto relativamente ao preço de tabela do produto, o valor da operação é o preço efetivo, vale dizer, o preço de tabela menos o desconto incondicional.

Por tais razões temos que a norma segundo a qual os descontos concedidos incondicionalmente integram a base de cálculo do IPI é desprovida de validade jurídica, porque contrária ao art. 47 do Código Tributário Nacional. Esta tese, que já vínhamos sustentando em edições anteriores deste Curso, hoje está acolhida pela jurisprudência.

A rigor, todo e qualquer desconto é sempre concedido em função de uma condição do negócio, pois se pressupõe que o preço pré-estabelecido é uma regra, e toda vez que se pratica preço menor se estará diante de uma exceção. Ocorre que a condição que enseja o desconto já esta realizada no momento em que se define o valor da operação, de sorte que este não vai ficar a depender de evento futuro e incerto. O ser o desconto concedido sob condição há de ser entendido, portanto, no sentido de que a sua



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

efetividade, e, conseqüentemente o valor da operação, fica a depender de um evento futuro e incerto.

Tem-se, assim, que a Lei 7.798/89, ao impedir a dedução dos descontos incondicionais do valor da operação, modificou a base de cálculo da exação, permitindo a incidência sobre base de cálculo fictícia, em flagrante contrariedade à disposição contida no art. 47, II, "a", do CTN.

Por esse fundamento, esta Superior Corte de Justiça já declarou por diversas vezes a possibilidade de dedução dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI, a exemplo dos seguintes precedentes:

IPI - DESCONTOS INCONDICIONAIS - BASE DE CÁLCULO.

1. Consoante explicita o art. 47 do CTN, a base de cálculo do IPI é o valor da operação consubstanciado no preço final da operação de saída da mercadoria do estabelecimento.

2. O Direito Tributário vale-se dos conceitos privatísticos sem contudo afastá-los, por isso que o valor da operação é o preço e, este, é o *quantum* final ajustado consensualmente entre comprador e vendedor, que pode ser o resultado da tabela com seus descontos incondicionais.

3. Revela *contraditio in terminis* ostentar a Lei Complementar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrar ao preço os descontos incondicionais. *Ratio essendi* dos precedentes quer quanto ao IPI, quer quanto ao ICMS.

4. Recurso Especial desprovido.

(REsp 477.525/GO, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 5/6/2003, DJ de 23/6/2003)

TRIBUTÁRIO - IPI - DESCONTOS INCONDICIONAIS - BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO - CTN, ART. 47 - PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS - PRECEDENTES.

- Fere o princípio da hierarquia das leis a disposição de lei ordinária que amplia o conceito de "valor da operação" disciplinado por Lei Complementar (CTN).

- A base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI é o valor da operação, definido no momento em que esta se concretiza.

- Os descontos incondicionalmente concedidos não integram a base de cálculo do IPI porque não fazem parte do "valor da operação" da qual decorre a saída da mercadoria.

- Recurso especial conhecido, mas desprovido.

(REsp 318.639/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/9/2005, DJ de 21/11/2005)

TRIBUTÁRIO. IPI. OPERAÇÃO DE VENDA DE VEÍCULOS ÀS CONCESSIONÁRIAS REVENDADORAS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 166 DO CTN. LEGITIMIDADE ATIVA DA FABRICANTE QUANDO DEVIDAMENTE AUTORIZADA. DESCONTOS INCONDICIONAIS. ABATIMENTO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES

1. O contribuinte de direito (fabricante de veículos) pode proceder à



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

repetição de indébito de valores indevidamente recolhidos a título de IPI quando expressamente autorizada pelo contribuinte de fato (concessionárias revendedoras). Precedente: Resp 435.575/SP, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 04.04.05.

2. A jurisprudência desta Corte assentou entendimento quanto à possibilidade de abater os descontos incondicionais, assim entendidas as deduções que não se condicionam a evento futuro e incerto, da base de cálculo do IPI. Precedentes: REsp 477525/GO, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 23.06.2003; REsp 721.243/PR, 2ª T., Min. João Otávio de Noronha, DJ de 07.11.2005, REsp 318639/RJ, 2ª Turma., Min Peçanha Martins, DJ de 21.11.2005 e AgRg no Ag 703431/SP, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 20.02.2006.

3. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 639.632/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/5/2006, DJ de 25/5/2006)

TRIBUTÁRIO. IPI. DESCONTOS INCONDICIONAIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA. ART. 166 DO CTN. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 47 DO CTN. PRECEDENTES.

1. "A distribuidora de bebidas, ao adquirir o produto industrializado da fabricante para posterior revenda ao consumidor final, suporta o encargo financeiro do IPI, cujo valor vem, inclusive, destacado na nota fiscal da operação. A fabricante, portanto, ostenta a condição de contribuinte de direito (responsável tributário) e a distribuidora a de contribuinte de fato. Nessa condição, a distribuidora tem legitimidade para questionar judicialmente a composição da base de cálculo do tributo (para ver dela abatidos os descontos incondicionais), bem como para pleitear a repetição dos valores pagos indevidamente a tal título" (Resp 817.323/CE, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU de 24.04.06). Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.

2. "Os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os descontos para pagamento à vista, ou de quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria" (Hugo de Brito, Direito Tributário - II, São Paulo, Editora RT, 1994, pág. 237).

3. O valor dos descontos incondicionais oferecidos nas operações mercantis deve ser excluído da base de cálculo do IPI, ao passo que os descontos concedidos de maneira condicionada não geram a redução do tributo.

4. Precedentes: REsp nº 971.880/CE, Rel. Min. José Delgado; REsp nº 510.551/MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha; AgRg no Ag nº 696.531/SP, Rel. Min. Luiz Fux; REsp nº 318.639/RJ, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins; REsp nº 432.472/SP, deste Relator; EREsp nº 508.057/SP, deste Relator; REsp nº 783.184/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; AgRg no REsp nº 792.251/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão; REsp nº 477.525/GO, Rel. Min. Luiz Fux.

5. Recurso especial não provido.

(REsp 908.411/RN, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/8/2008, DJe de 11/9/2008)

TRIBUTÁRIO – IPI – DESCONTOS INCONDICIONAIS – EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO – POSSIBILIDADE – PRECEDENTES.

1. "O valor dos descontos incondicionais oferecidos nas operações mercantis deve ser excluído da base de cálculo do IPI, ao passo que os descontos concedidos de maneira condicionada não geram a redução do tributo" (REsp 908.411/RN, Rel. Min. Castro Meira, DJ 11.9.2008).

2. Ao não permitir a dedução dos descontos incondicionados, a Lei n. 7.798/89 alterou a base de cálculo do IPI, alargando o conceito de "valor da operação", disciplinado no art. 47 do CTN (Lei Complementar).

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 671.054/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

SEGUNDA TURMA, julgado em 17/3/2009, DJe de 14/4/2009)

A hipótese, no entanto, apresenta uma peculiaridade que não pode passar despercebida. Como bem acentuou o Tribunal de origem, haverá situações em que o valor médio, previamente fixado de acordo com levantamentos periódicos do Ministério da Fazenda, será muito inferior ao valor da operação da qual decorre a saída do produto, a ponto de fazer com que a tributação sobre o valor da operação (preço efetivamente praticado), ainda que haja o abatimento dos descontos incondicionais concedidos, seja superior à tributação no regime da Lei 7.798/89, com base em valor previamente fixado.

O que pretende a recorrente, no entanto, é exercer o direito de deduzir os descontos incondicionais da base de cálculo do IPI, mesmo adotando o "regime de valor fixo", ou seja, quer beneficiar-se de ambos os regimes, para reduzir indevidamente a carga tributária.

A situação está bem explicitada no seguinte trecho do voto condutor do aresto impugnado:

A pretendida dedução dos descontos incondicionais na tributação do IPI só faz sentido, portanto, se considerada a aplicação da alíquota do tributo sobre o real valor (concreto) da operação de que decorrer a saída de cada mercadoria do estabelecimento em que fora industrializada (base de cálculo prevista no art. 47, II, "a", do CTN). Nesse sentido deve ser interpretada a jurisprudência do STJ, que determina que os descontos incondicionais, por configurarem abatimento no valor dessa operação, devam ser deduzidos da base de cálculo do tributo:

(...)

Apesar disso, esse "regime geral", ainda que se considere o abatimento dos descontos incondicionais, geraria, no caso, tributação maior do que aquela advinda do regime de valor fixo, pois este não pode ultrapassar (art. 2º da Lei n. 7.798/89 e art. 1º, § 1º, da Lei n. 8.218/91) o limite correspondente à aplicação da alíquota a que o produto está sujeito na TIPI – Tabela de Incidência do IPI (prevista, atualmente, no Decreto n. 6.006/2006). Eis a diferença, no caso, entre os regimes de tributação (notas fiscais juntadas pela própria distribuidora):

I	II	III	IV	V	VI
Produto (por unidade)	IPI cobrado (por unidade)	IPI cobrado (total)	Valor da operação (abatido o desconto incondicional)	Alíquota de IPI vigente à época da operação	IPI devido pela aplicação da alíquota (sobre o valor da operação – coluna IV)
Refr. Fratelli "1/2" (por dúzia) – p.33	CR\$79,44	CR\$19.860,00	CR\$63.497,50	40% (Decreto n. 97.410/88)	CR\$25.399,00
Limão Fratelli"1/2" (por dúzia) – p.33	CR\$79,44	CR\$19.860,00	CR\$63.497,50	40% (Decreto n. 97.410/88)	CR\$25.399,00
Sukita "1/2" (por dúzia) – p.33	CR\$79,44	CR\$15.888,00	CR\$50.798,00	40% (Decreto n. 97.410/88)	CR\$20.319,20

Vê-se que, para todos os produtos, o valor de IPI efetivamente cobrado (III) é, *in casu*, menor do que aquele que seria devido pelo "regime geral" (VI). Não há falar, portanto, em repetição de indébito, pois a tributação por valor fixo não impõe o recolhimento a maior do tributo, se comparada com a incidência da alíquota do IPI sobre o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

valor concreto da operação de fornecimento da mercadoria, já considerado o referido desconto incondicional.

Logo, não convém aplicar o entendimento do STJ aos casos de tributação pelo regime da Lei n. 9.798/89, sob pena de se reconhecer, em verdade (ao oposto do pretendido), que o recolhimento de IPI se deu a menor, o que legitimaria eventual pretensão do fisco de cobrar a diferença de valores existente entre os regimes (ao arripio da lei!).

Ademais, a autora obvia, em linguagem direta, nada mais nada menos do que obter abatimento do valor de IPI pago por meio do regime previsto na Lei n. 7.798/89 (com base de cálculo “presumida”) em razão dos descontos incondicionais obtidos no fornecimento de bebidas (que interferem somente na base de cálculo “concreta”), mesclando elementos dos “dois regimes” de tributação. O pleito se funda, portanto, em interpretação distorcida da legislação, sendo indevida a vantagem financeira pretendida. O Judiciário não pode se substituir ao legislador e homologar a tributação por meio de um “*regime híbrido*”, inexistente na legislação de regência do IPI.

(fls. 322-324)

Ora, não é possível a criação de uma espécie de regime híbrido de tributação, para garantir o acesso aos benefícios de cada um deles. Assim, ou a impetrante se curva ao regime previsto na Lei 7.798/89 (cuja legalidade é questionável, mas não é objeto da demanda), ou procede ao abatimento dos descontos incondicionais, tomando por base a real expressão econômica da operação tributada, ou seja, o preço efetivamente praticado na operação de compra do produto.

Em outros termos, a dedução dos descontos incondicionais não é permitida quando a incidência do tributo se dá sobre valor previamente fixado, nos moldes da Lei 7.798/89 (regime de preços fixos), salvo se o resultado dessa operação for idêntico ao que se chegaria com a incidência do imposto sobre o valor efetivo da operação, depois de realizadas as deduções pertinentes.

Como o que pretende a recorrente é a dedução dos descontos incondicionais sem afastar o regime de tributação que adota preços fixos, fazendo com que a exação incida sobre base de cálculo inferior ao valor da efetiva operação, a sua pretensão não merece prosperar.

Esclareço que aqui estamos a tratar de IPI, diferentemente do que foi tratado no REsp 1.111.156/SP, referente ao ICMS.

Com essas considerações, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL** da empresa, mantendo o acórdão impugnado.

Considerando tratar-se de recurso submetido ao regime do art. 543-C, determina-se a expedição de ofício, com cópia do acórdão, devidamente publicado:

a) aos Tribunais Regionais Federais (art. 6º da Resolução STJ 8/2008), para



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

cumprimento do § 7º do art. 543-C do CPC;

b) à Presidência do STJ, para os fins previstos no art. 5º, II da Resolução STJ 8/2008.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0136066-0

REsp 1149424 / BA

Número Origem: 200233000038010

PAUTA: 28/04/2010

JULGADO: 28/04/2010

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

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

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : GANDISBEL- GANDU DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA

ADVOGADO : BRUNO ROMERO PEDROSA MONTEIRO E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/ Imposto sobre Produtos Industrializados

SUSTENTAÇÃO ORAL

Compareceu à sessão, a Dra. **ALEXANDRA MARIA CARVALHO CARNEIRO**, pela recorrida.

CERTIDÃO

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

"A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora."

Os Srs. Ministros Luiz Fux, Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com a Sra. Ministra Relatora.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Brasília, 28 de abril de 2010

Carolina Vêras
Secretária