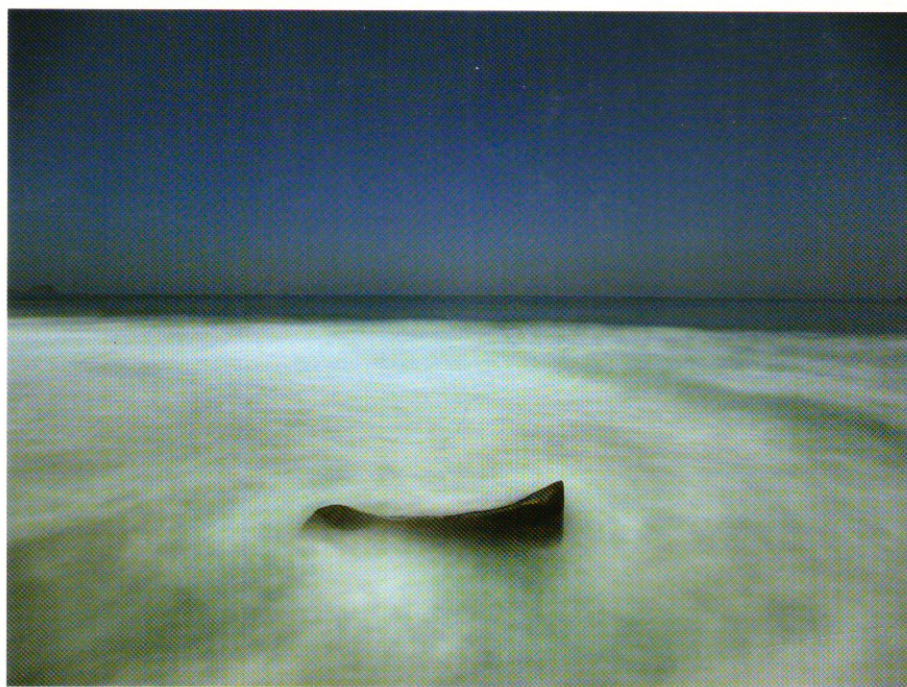


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



183

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

183

(DEZEMBRO - 2010)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Alberto de C. Alves
é o autor da fotografia reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

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

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



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

SUMÁRIO

Doutrina

Arthur M. Ferreira Neto - A declaração de inconstitucionalidade da chamada “contribuição do Funrural” pelo STF e a inviabilidade de sua cobrança com base na Lei 10.256/01

1. Introdução. 2. Abrangência normativa da declaração de inconstitucionalidade produzida no Recurso Extraordinário 363.852. 3. Amplitude dos fundamentos jurídicos invocados no Recurso Extraordinário 363.852. 4. Instituição de contribuição substitutiva em período anterior à Emenda Constitucional 42/03. 5. Conclusão.

9

Aurélio Pitanga Seixas Filho - Discricionariedade da autoridade fiscal

1. Conceito de discricionariedade. 2. Distinção entre interpretação e discricionariedade. 3. Discricionariedade e os conceitos indeterminados. 4. Discricionariedade técnica ou regulação técnica. 5. Discricionariedade e atos normativos ou genéricos. 6. Discricionariedade e margem de livre apreciação. 7. Discricionariedade e a remissão. 8. Discricionariedade e solidariedade. 9. Discricionariedade e domicílio tributário. 10. Discricionariedade e equidade.

28

Enio Zaha e Maurício Barros - Preços de transferência - inaplicabilidade das margens PRL nos exercícios de 2009 e 2010 - Efeitos das Medidas Provisórias 472/09, 476/09 e 478/09 - problemas de vigência e eficácia

1. Introdução. 2. O problema da vigência e eficácia das medidas provisórias. 3. O aspecto temporal do imposto de renda e a legislação vigente em 31 de dezembro de 2009. 4. A vigência e a eficácia das Medidas Provisórias 472/09, 476/09 e 478/09 no ano-calendário de 2010 - reflexos dos regimes jurídicos do artigo 62, parágrafos 11 e 12, da CF/88. 5. Conclusões.

48

Hugo de Brito Machado - Direito à restituição do ITBI em face do anulamento da venda do imóvel

1. Introdução. 2. O fato gerador do ITBI. 3. Invalidação do ato translativo da propriedade. 4. Tratamento de situações semelhantes. 5. Conclusões.

63

Ives Gandra da Silva Martins - O Papel de imprensa, a imunidade constitucional e a inteligência das INs SRF 71/01, 976/09, 1.011 e 1.048/10 e da Lei nº 11.945/09, assim como do Decreto 45.490/09 e Portarias CAT 14, 46, 103/10 e 114/10

69

Miguel Delgado Gutierrez - O imposto de renda e os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior

82

Renato Lopes Becho - A prescrição intercorrente ainda que a execução não esteja suspensa

I - Colocação do problema. II - A complexidade da relação jurídico-tributária-processual. III - A interrupção da prescrição no Código de Processo Civil. IV - A interrupção da prescrição no Código Tributário Nacional. V - Problema com a aplicação do CTN: a eternização do crédito tributário. VI - Fundamentação da prescrição intercorrente ainda que a execução não esteja suspensa. VII - Superação do problema por parte dos exequentes. VIII - Conclusão.

89

Ricardo Lodi Ribeiro - Não cumulatividade do IPI, insumos imunes, isentos e não tributados e o novo Ripi

1. Introdução. 2. A não cumulatividade do IPI e o direito de crédito dos insumos. 3. A distinção entre imunidade, isenção, alíquota zero e não incidência em sentido estrito e o di-

Direito à Restituição do ITBI em Face do Anulamento da Venda do Imóvel

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.175.640-MG, rel. Ministro Benedito Gonçalves, em 4 de maio de 2010, considerou indevida a restituição do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, em acórdão no qual afirma:

“2. ‘A anulabilidade não tem efeito antes de julgada por sentença’ (art. 177, Código Civil), de tal sorte que, à época do recolhimento do ITBI, a transmissão da propriedade imóvel se deu de forma regular. Assim, o fato de uma decisão judicial, superveniente ao regular recolhimento do ITBI, ter anulado a compra e venda não induz o raciocínio de que o tributo foi recolhido indevidamente.

3. Isso, porque ‘a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos’, nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional.

4. A pretensão de recuperação dos valores pagos a título de ITBI deve-se dar em ação indenizatória movida contra aquele que deu causa à anulação do negócio, e não contra a Fazenda do Município.”¹

No Recurso Especial o recorrente, Município de Belo Horizonte, argumentara que o acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, ao julgar procedente a ação de repetição do indébito, violou os artigos 118 e 168 do Código Tributário Nacional. E essa tese foi acolhida, porque realmente o artigo 118 do Código Tributário Nacional estabelece que “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”, tese que resulta da aplicação de farta doutrina, que preconiza a prevalência da realidade econômica sobre a forma jurídica.

O entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgado em referência, parece ter apoio na doutrina exposta por um dos mais brilhantes tributaristas brasileiros,



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, REsp nº 1.175.640-MG, rel. Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 04/05/2010, unânime, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 178, Dialética, São Paulo, julho de 2010, pp. 178 a 183.

Amílcar de Araújo Falcão, que se reporta ao fato gerador do tributo consistente em ato ou negócio jurídico inquinado de nulidade ou anulabilidade, e assevera que “se for pago o tributo, em tais condições, a superveniência de anulação ou decretação de nulidade do ato jurídico em que consista o seu fato gerador não dará lugar, salvo disposição de lei em sentido contrário, à repetição do tributo prestado regularmente à época - pelo contribuinte”.²

Neste pequeno estudo não vamos discutir essa doutrina. Nem o alcance da tese que justificou a inclusão, no Código Tributário Nacional, da regra consubstanciada em seu artigo 118. Admitimos como ponto pacífico a afirmação segundo a qual o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis é devido independentemente da validade jurídica do ato que operou essa transmissão de propriedade. Em outras palavras, admitimos como ponto pacífico que o imposto em questão é devido mesmo que o ato de transmissão da propriedade do imóvel seja desprovido de validade. O que colocamos em questão é a existência do direito à restituição do imposto no caso de ocorrer o anulamento da operação de venda do imóvel.

2. O Fato Gerador do ITBI

2.1. O âmbito constitucional do imposto

Ao atribuir a competência impositiva aos municípios, a Constituição Federal estabelece que estes podem instituir impostos sobre “transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”.³ Este é, portanto, o âmbito constitucional desse imposto. Matéria com a qual deve trabalhar o legislador ordinário do Município para definir a hipótese de incidência desse imposto.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, define esse âmbito de incidência, no que importa ao presente estudo, como “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”.⁴

Considerando-se que a regra do Código Tributário Nacional deve ser interpretada em consonância com a vigente Constituição, podemos afirmar que o fato gerador do imposto em questão segue sendo a transmissão da propriedade do imóvel por natureza ou por acessão física, operada por ato oneroso entre vivos. Em outras palavras, podemos dizer que em face da vigente Constituição ficaram excluídas as transmissões por sucessão hereditária, e por doação, fatos que passaram a compor o âmbito de incidência de outro imposto, vale dizer, o imposto sobre doações e heranças.

2.2. Validade jurídica do ato de transmissão da propriedade

Com fundamento no art. 118 do Código Tributário Nacional, podemos sustentar que o imposto em questão será devido mesmo que o ato oneroso, entre vivos, pelo

² *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Forense, Rio de Janeiro, 1994, pp. 39/40.

³ Constituição Federal de 1988, artigo 156, inciso II.

⁴ Código Tributário Nacional, artigo 35, inciso I.

qual se deu a transmissão da propriedade do imóvel, seja desprovido de validade jurídica. Presume-se, todavia, que no mundo dos fatos aquele ato jurídico produz os efeitos que lhe são próprios, vale dizer, presume-se que opera a transmissão *de fato*, da propriedade do imóvel.

Assim, o alienante deixa de exercer os direitos de propriedade sobre o imóvel, e o adquirente passa a exercer esses direitos. No mundo dos fatos, portanto, é indiscutível a existência da transmissão da propriedade. Embora seja nulo, ou anulável, o ato jurídico que transmite a propriedade, essa transmissão se opera *de fato*.

2.3. Consequências da efetiva transmissão da propriedade

Seja ou não juridicamente válido o ato que transfere a propriedade, se esta ocorre de fato, como acima explicado, existirão consequências no campo tributário, que não podem ser desconsideradas.

Realmente, o alienante, deixando de ser o proprietário do imóvel, deixa de ser o contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano, ou do Imposto Territorial Rural, conforme o caso. O contribuinte desses impostos passa a ser o adquirente, posto que este, e não mais o alienante, é que se apresenta perante o Fisco como o proprietário.

2.4. Teoria da realidade econômica

É assim, repita-se, em face da denominada teoria da prevalência da realidade econômica sobre a forma jurídica. Os efeitos tributários dos fatos, em face dessa teoria, dependem de esses fatos serem efetivados no mundo real, no mundo fenomênico, ainda que isto aconteça contrariando o que deveria ser diante das formas jurídicas.

É possível, e no mais das vezes acontece, que a realidade econômica coincida inteiramente com a forma jurídica. Assim, em face de uma compra e venda do imóvel, que perante o Direito opera a transmissão de sua propriedade, o que ordinariamente acontece é que essa propriedade é de fato transmitida. Incide o imposto sobre a transmissão. O alienante deixa de ser contribuinte do IPTU ou do ITR, e o adquirente assume a condição de contribuinte desses impostos. A invocação da prevalência da realidade econômica sobre a forma jurídica só tem vez, portanto, quando ocorra situação de fato diversa daquela situação que, no plano das formalidades jurídicas, deveria ocorrer. Havendo coincidência, será inteiramente descabida essa invocação.

Realmente, só se pode cogitar de prevalência de uma coisa sobre outra se forem coisas diversas. Entre situações iguais há equivalência, e não prevalência.

3. Invalidação do Ato Translativo da Propriedade

3.1. Invalidade e desfazimento de fato

Pode ocorrer que exista a invalidade do ato jurídico que transferiu a propriedade do imóvel, mas essa invalidade não seja sequer questionada. As partes, tanto o vendedor como o comprador do imóvel, colocam-se diante do referido ato jurídico como se este fosse plenamente válido. O vendedor deixa de exercer os direitos de

propriedade sobre o imóvel, e o comprador passa a exercer esses direitos. Em outras palavras, eles se submetem aos efeitos jurídicos do ato que transfere a propriedade como se tal ato fosse plenamente válido.

Não havendo coincidência entre o jurídico formal e a realidade econômica, esta deve prevalecer. Prevalece, portanto, a transmissão da propriedade do imóvel, porque esta é a realidade. Em outras palavras, somente haverá efeito dessa invalidade no plano tributário se ocorrer o desfazimento de fato, em face do qual a realidade econômica há de ser considerada.

3.2. *Insubsistência do fato gerador do imposto*

Ocorrendo o desfazimento do negócio jurídico de modo a que tudo permaneça na situação anterior, vale dizer, o direito de propriedade sobre o imóvel exercido pelo antigo alienante, não há dúvida quanto à insubsistência do fato gerador do imposto. Assim é que Johnson Barbosa Nogueira adverte:

“A proibição de restituição, em face da desconstituição de ato jurídico, deve ser entendida em razão de já ter havido a ocorrência do fato gerador e não em razão da invalidez do ato observada posteriormente. A generalização é perigosa, porque pode ser que o ato inválido que sofreu tributação não realizasse a hipótese de incidência, tendo sido pago o tributo indevidamente.”⁵

O ato inválido que no caso sofreu a tributação não realizou, de fato, a hipótese de incidência do imposto, vale dizer, a transmissão da propriedade do imóvel. Não como decorrência pura e simples de sua invalidade jurídica, ou mesmo da decretação de sua invalidade. Mas como decorrência de não se haver consumado no contexto das relações econômicas a situação de fato, vale dizer, a efetiva transmissão da propriedade do imóvel, ou de se haver restaurado a situação *de fato* anterior.

A não ser assim teríamos de admitir que o adquirente continuaria a ser o contribuinte do IPTU, ou do ITR, o que evidentemente é um absurdo.

Sobre o assunto, aliás, já escrevemos:

“A insubsistência do fato tributável, com a completa supressão de seus efeitos econômicos, implica inexoravelmente a impossibilidade de exigência do tributo, porque leva ao desaparecimento do suporte fático de incidência da norma de tributação, que é o signo presuntivo de capacidade contributiva. Assim, tanto do ponto de vista da lógica jurídica formal não se pode mais falar da obrigação tributária, à míngua do fato gerador respectivo, como do ponto de vista axiológico não se pode mais falar de capacidade contributiva, que desaparece com o perdimento da riqueza sobre a qual incidiria o tributo.”⁶

Assim, se é verdade que a insubsistência do fato gerador do imposto “implica inexoravelmente a impossibilidade de exigência do tributo, porque leva ao desaparecimento do suporte fático de incidência da norma de tributação”, é razoável entender-se que, se o imposto foi recolhido, o contribuinte tem direito à restituição do valor correspondente.

⁵ A *Interpretação Econômica no Direito Tributário*, Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 121.

⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 26ª edição, Malheiros, São Paulo, 2005, p. 146.

4. Tratamento de Situações Semelhantes

4.1. Relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados

A legislação relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados estabelece expressamente que “é permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado ao industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados, em devolução ou retorno, total ou parcial”.⁷ A devolução, ou o retorno, nada mais significa do que o desfazimento de fato da saída do produto industrializado, que configurou o fato gerador do imposto.

Maria Lúcia Américo dos Reis e José Cassiano Borges, estudando a devolução de mercadorias na legislação do IPI, asseveram:

“(...) quando mencionamos a devolução em sentido estrito, estamos nos referindo ao desfazimento de uma operação de compra e venda, que terá como efeito, se for o caso, a reinclusão da mercadoria no estoque do estabelecimento que a recebe em devolução”.⁸

Na verdade, se o produto cuja saída se cogita, retorna ao estoque do estabelecimento contribuinte, é lógico que o imposto pago em razão da operação de saída, desfeita com a devolução, deve ser devolvido.

4.2. Relativas ao ICMS

Na legislação relativa ao ICMS também está prevista a restituição do imposto no caso de desfazimento da operação da qual decorreu a saída da mercadoria. Restituição que se efetiva com o direito ao creditamento relativo à entrada de mercadorias, porque, como afirma José Ribeiro Neto:

“A operação de devolução de mercadoria anula os efeitos da operação original. Portanto, o contribuinte poderá recuperar o ICMS pago na operação de saída da mercadoria quando esta for objeto de devolução, com base no princípio da não cumulatividade e nas normas procedimentais estabelecidas no Regulamento do ICMS.”⁹

Não importa a razão jurídica da devolução, que pode ser inclusive o anulamento da compra e venda da qual decorreria a saída da mercadoria. Em outras palavras, a causa jurídica da devolução pode ser *o fato de uma decisão judicial, superveniente ao regular recolhimento do ICMS, ter anulado a compra e venda, sem que se faça necessário o raciocínio de que o tributo foi recolhido indevidamente*.

O que na verdade é necessário é que no mundo dos fatos ocorra o desfazimento daquele fato que ensejou a incidência do imposto.

4.3. Relativas à Cofins

Também na legislação relativa à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social encontramos dispositivo que exclui qualquer dúvida sobre o nosso entendimento. Depois de definir como base de cálculo da mencionada contribuição a receita bruta, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, diz que não in-

⁷ Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, artigo 30, consolidado no artigo 167 do Ripi aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.

⁸ *O IPI ao Alcance de Todos*, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 423.

⁹ José Ribeiro Neto, *Direito Tributário & Legislação Tributária do Ceará*, 3ª edição, Fortes, Fortaleza, 2009, p. 449.

tegra a receita bruta de que trata aquele dispositivo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor das vendas canceladas, *das devolvidas* e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

É evidente que a causa da devolução é irrelevante. Pode ser, entre outras, o anulamento do negócio jurídico de compra e venda mercantil. O que na verdade é necessário - repita-se - é que no mundo dos fatos ocorra o desfazimento daquele fato (a receita) que ensejou a incidência do tributo.

5. Conclusões

Em face das razões expostas podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) É certo que “o fato de uma decisão judicial, superveniente ao regular recolhimento do ITBI, ter anulado a compra e venda não induz o raciocínio de que o tributo foi recolhido indevidamente”. Entretanto, esse raciocínio não é necessário para que se possa sustentar a existência do direito à restituição desse imposto na hipótese de desfazimento da transmissão de propriedade do imóvel.

2ª) Como “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”, o ITBI realmente é devido mesmo que seja nulo, ou anulável, o ato jurídico que transfere a propriedade do imóvel.

3ª) Mesmo assim, o desfazimento do fato que configura a hipótese de incidência do imposto, sendo efetivo e desfazendo, assim, aquela realidade que deu causa à cobrança do tributo, faz nascer o direito à restituição deste.