

# Superior Tribunal de Justiça

## RECURSO ESPECIAL Nº 898.192 - RS (2006/0135827-5)

**RELATOR** : **MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI**  
**RECORRENTE** : TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS  
**ADVOGADO** : ROBERTO TEIXEIRA E OUTRO(S)  
**RECORRIDO** : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**PROCURADOR** : MÁRCIA REGINA LUSA CADORE WEBER E OUTRO(S)

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ.

1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. Precedentes: EDcl no AgRg no EREsp 254949/SP, Terceira Seção, Min. Gilson Dipp, DJ de 08.06.2005; EDcl no MS 9213/DF, Primeira Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21.02.2005; EDcl no AgRg no CC 26808/RJ, Segunda Seção, Min. Castro Filho, DJ de 10.06.2002.

2. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF, tornando-se, também, "inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal *a quo*". (Súmula 211 do STJ).

3. É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 7 desta Corte.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, após o voto-desempate do Sr. Ministro Francisco Falcão, por maioria, vencidos os Srs. Ministros José Delgado (voto-vista) e Luiz Fux (voto-vista), conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda e Francisco Falcão (voto-desempate) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 23 de setembro de 2008.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Relator

**RECURSO ESPECIAL Nº 898.192 - RS (2006/0135827-5)**

RECORRENTE : TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS  
ADVOGADO : ROBERTO TEIXEIRA E OUTROS  
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROCURADOR : MÁRCIA REGINA LUSA CADORE WEBER E OUTROS

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator) :**

Trata-se de recurso especial (fls. 729/779) interposto com fundamento na alínea *a* do permissivo constitucional em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que, em demanda visando à restituição de valores pagos a título de ICMS, ante a declaração de inconstitucionalidade do referido tributo pelo STF, deu provimento à apelação e julgou prejudicado o reexame necessário, reformando, portanto, a sentença de procedência do pedido e decidindo, no que interessa ao presente apelo, que procede a preliminar de impossibilidade jurídica do pedido, porquanto não restou comprovado que a autora não incluiu no preço cobrado o ônus ou encargo financeiro respectivo, ou, tendo-o incluído, estava expressamente autorizada pelo adquirente a requerer a sua restituição, o que leva à incidência do art. 166 do CTN e à extinção da ação na forma do art. 267, VI, do CPC. Foram rejeitados ambos os embargos de declaração opostos com o objetivo de sanar omissão e contradição indicadas no acórdão recorrido (fls. 699-703 e fls. 718-719).

A recorrente aponta ofensa aos seguintes dispositivos: (a) art. 535, II, do CPC, pois, mesmo com a oposição dos embargos de declaração, não foram sanadas as omissões apontadas; (b) arts. 330 e 332 do CPC, alegando que (I) ao dar provimento à apelação, o acórdão recorrido presumiu que, na espécie, teria ocorrido a transferência do ICMS aos usuários finais dos serviços de transportes aéreos, o que não ocorreu; (II) no caso, o julgamento antecipado da lide configurou o cerceamento de defesa, ante a ausência de produção de provas requeridas; (c) art. 166 do CTN, pois "em nenhum momento houve a transferência do ônus do ICMS aos seus consumidores finais no valor das passagens aéreas" (fl. 748).

Em contra-razões (fls. 781/793), o recorrido pede a integral manutenção do julgado, aduzindo, em síntese, que (a) não houve afronta ao artigo 535, II, do CPC, vez que o acórdão foi claro e bem fundamentado, inclusive com exame completo da prova dos autos, e os embargos de declaração objetivaram, na verdade, o reexame da causa; (b) não foram objeto de discussão no acórdão recorrido os artigos 330 e 332 do CPC; (c) deve incidir a Súmula nº 7 deste Tribunal; (d) a inclusão do ICMS pago, no custo da tarifa, inviabiliza a repetição pretendida, de acordo com o art. 166 do CTN.

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL Nº 898.192 - RS (2006/0135827-5)**

**RELATOR** : **MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI**  
**RECORRENTE** : TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS  
**ADVOGADO** : ROBERTO TEIXEIRA E OUTROS  
**RECORRIDO** : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**PROCURADOR** : MÁRCIA REGINA LUSA CADORE WEBER E OUTROS

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ.

1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. Precedentes: EDcl no AgRg no EREsp 254949/SP, Terceira Seção, Min. Gilson Dipp, DJ de 08.06.2005; EDcl no MS 9213/DF, Primeira Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21.02.2005; EDcl no AgRg no CC 26808/RJ, Segunda Seção, Min. Castro Filho, DJ de 10.06.2002.

2. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF, tornando-se, também, "inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal *a quo*". (Súmula 211 do STJ).

3. É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 7 desta Corte.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator) :**

1. Não se verifica a omissão apontada pela recorrente. É que não viola o artigo 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta (Edcl no AgReg no EREsp 254949/SP, Terceira Seção, Min. Gilson Dipp, DJ de 08.06.2005; Edcl no MS 9213/DF, Primeira Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21.02.2005; Resp 172.329/SP, 1ª S., Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 09/12/2003; AGA 512.437/RJ, 1ª T., Min José Delgado, DJ de 15/12/2003; AGA 476.561/RJ, 2ª T., Min. João Otávio de Noronha, DJ de 17/11/2003. No caso dos autos, a recorrente entende que a Câmara Julgadora (a) deixou de analisar todos os argumentos trazidos em sede de contra-razões; (b) desconsiderou, ao aplicar o art. 166 do CTN, que, em nenhum momento, houve a transferência do ônus do ICMS aos consumidores finais. O acórdão decidiu, com razões suficientes, todas as questões suscitadas até o momento da sua prolação, asseverando, no que interessa ao presente recurso, acerca da impossibilidade jurídica do pedido de repetição formulado, pois a autora não comprovou não ter incluído, no preço cobrado, o ônus ou encargo financeiro respectivo, ou, tendo-o incluído, estar expressamente autorizado, pelo adquirente, a requerer a sua restituição.

# Superior Tribunal de Justiça

2. De outro lado, as matérias relativas aos artigos 330 e 332 do CPC não foram objeto de pronunciamento pelo acórdão recorrido, o que inviabiliza, no ponto, o conhecimento do recurso especial, ante a falta do indispensável prequestionamento, incidindo, por analogia, a Súmula 282 do Supremo Tribunal Federal: "é inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada". Com efeito, apesar da oposição de embargos de declaração, não houve pronunciamento da Corte de origem sobre esses dispositivos. Incidência da Súmula 211/STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal *a quo*".

3. Quanto à contrariedade ao artigo 166 do CTN, assevera a recorrente ter demonstrado "cabalmente, desde o início da presente ação, que em nenhum momento houve a transferência do ônus do ICMS aos seus consumidores finais no valor das passagens aéreas" (fl. 748). Enfatiza haver nos autos certidão do Departamento de Aviação Civil - DAC dando conta de que os valores das passagens aéreas não tinham em sua composição parcela de ICMS.

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que "o ofício de fl. 376 (...) coloca uma pá de cal na questão: por ele vê-se que as empresas aéreas estavam autorizadas a incluir o ICMS no cálculo da tarifa, com base na alíquota média de 8,5%, tendo em vista o estabelecido no Convênio ICMS 92/91 (redução da base de cálculo na prestação de serviços de transporte aéreo), que, aliás, apenas sucede o de nº 25/91 invocado pela autora na inicial" (fl. 674). Consta, ainda, no voto-vogal, que "o imposto, como natural, foi pago pelo consumidor de serviço. Foi ele quem pagou. Sobre ele é que incidiu o impacto financeiro, como contribuinte de fato, cabendo à companhia aérea, como agente cobrador do poder público, a obrigação do repasse, como contribuinte de direito" (fl. 677).

Assim, a solução da controvérsia trazida pela recorrente reside basicamente em posicionar-se sobre um aspecto fático da causa - a existência, ou não, de ICMS embutido no valor da passagem aérea - o que é inviável no recurso especial ante o óbice da Súmula 07 desta Corte.

4. Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, nessa parte, nego-lhe provimento. É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2006/0135827-5

**REsp 898192 / RS**

Números Origem: 110347136 70010450047 70014056196

PAUTA: 05/12/2006

JULGADO: 05/12/2006

**Relator**

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

Presidente da Sessão

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

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **JOSÉ EDUARDO DE SANTANA**

Secretária

Bela. **MARIA DO SOCORRO MELO**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS  
ADVOGADO : ROBERTO TEIXEIRA E OUTROS  
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROCURADOR : MÁRCIA REGINA LUSA CADORE WEBER E OUTROS

ASSUNTO: Tributário - ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr. **CRISTIANO ZANIN MARTINS** pela parte recorrente: TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS.

**CERTIDÃO**

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

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negando-lhe provimento, no que foi acompanhado pela Sra. Ministra Denise Arruda, pediu vista o Sr. Ministro José Delgado. Aguarda o Sr. Ministro Luiz Fux.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 05 de dezembro de 2006

**MARIA DO SOCORRO MELO**  
Secretária

**RECURSO ESPECIAL Nº 898.192 - RS (2006/0135827-5)**

**VOTO-VISTA**

**O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO:** A Transbrasil S/A Linhas Aéreas, em ação ordinária, requer a repetição de valores do ICMS, que considera ter recolhido indevidamente, em razão do decidido pelo STF, na ADIN nº 1.089/DF, que entendeu inconstitucional o referido tributo sobre serviços de navegação aérea.

O Tribunal "a quo" reconheceu que a empresa não tem legitimidade para pedir a devolução do referido ICMS, haja vista não haver prova de que foi autorizada, para tal, pelos adquirentes das passagens, bem como não ter demonstrado o não-repasse do tributo aos referidos consumidores.

O eminente relator conheceu, parcialmente, do recurso e, na parte conhecida, negou-lhe provimento. Foi acompanhado pelo voto da eminente Ministra Denise Arruda.

Pedi vista. Passo a votar.

Conheço do recurso na parte que aponta violação do art. 166 do CTN. Dou-lhe provimento.

Na hipótese, por se tratar de negócio jurídico realizado com base em preço controlado pelo Governo, está comprovado nos autos que, nos valores fixados para as passagens, não estão incluídas parcelas correspondentes ao ICMS.

Correta, portanto, a fundamentação da recorrente às fls. 748/749, nos termos seguintes:

*"54. Essa situação, aliás, foi atestada por certidão conferida pelo Departamento de Aviação Civil – DAC, na qual foram discriminados os VALORES QUE COMPÕEM AS PASSAGENS AÉREAS – OS QUAIS NÃO INCLUEM QUALQUER VALOR A TÍTULO DE ICMS.*

*55. Atente-se que até 1988, era o próprio DAC que controlava o preço das tarifas aéreas, o que torna irretorquível o teor da aludida certidão, até porque se trata de documento exarado pelo Órgão Público competente para fiscalizar e disciplinar a aviação civil.*

*56. Aduza-se, ainda, que a certidão do DAC que acompanha a inicial foi*

# Superior Tribunal de Justiça

submetida à análise de renomados juristas pátrios. E estes são unânimes em afirmar que referida certidão é prova mais que suficiente para comprovar a legitimidade ativa da Recorrente e da não transferência do ônus do ICMS ora discutido para terceiros, haja vista que a formação do preço das tarifas das passagens aéreas está submetido ao Ministério da Aeronáutica, e tal órgão, responsável direto que é por força de previsão constitucional sobre o assunto, afirma pública e categoricamente que na composição do preço das passagens aéreas não está incluído o ICMS.

Ganha destaque, no debate sobre o tema, o afirmado por Ives Gandra da Silva Martins, em parecer publicado no "Boletim de Direito Administrativo", ano XIII, nº 4, abril de 1977, pág. 229/238, citado pela recorrente, de onde destaco os seguintes trechos (749/750):

*“É de se lembrar que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucional a exigência do ICMS para navegação aérea, discutiu diversas teses, mas principalmente três dentre aquelas levadas à reflexão dos julgadores. A primeira foi a de que, sendo a navegação aérea atividade afeta à segurança nacional e ao Ministério da Aeronáutica, teve tratamento nitidamente diferenciado dos transportes rodoviário, ferroviário e aquaviário, distinguindo, o constituinte, claramente, o “serviço de transportes” do “serviço de navegação aérea”, sequer considerando a expressão “transporte” na competência privativa da União para explorar direta ou indiretamente a referida atividade. **Tanto é assim que o preço ou a tarifa aérea definida pelo Poder Público em nenhum momento inclui o ICMS na sua composição, embora imponha, à Aeronáutica, a interpretação do PIS e dos tributos indiretos sobre insumos utilizados pelo segmento.***

(...)

***Ora, para o caso concreto da consulente, o certo é que o Ministério da Aeronáutica jamais considerou o ICMS na tarifa por ele estabelecida, RAZÃO PELA QUAL A SIMPLES COMPOSIÇÃO DO PREÇO PÚBLICO É SUFICIENTE PARA DEMONSTRAR QUE A CONDIÇÃO DE LEGITIMIDADE ESTABELECIDA NO ART. 166 PARA RESTITUIÇÃO É PREENCHIDA PELA CONSULENTE, ÚNICA A SUPORTAR O PESO DA EXACÃO.***

(...)

*A matéria não comporta sequer indagação mais profunda, na medida em que clara e nitidamente, o Excelso Pretório declara que suportou o ônus é aquele que deve receber a restituição do tributo e, no caso, é o próprio Ministério da Aeronáutica que declara que a tarifa pública por ele estabelecida não inclui o ICMS.”*

Outro não é o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, conforme indicado às fls.

# Superior Tribunal de Justiça

750/751:

“Os direitos de crédito da Consulente, decorrentes de pagamento indevido do ICMS são certo e realizáveis por meio de compensação ou restituição. Segundo a documentação do Consulente, parece estar comprovado que é incabível, por parte das Fazendas Públicas estaduais, como obstáculo à repetição ou ao creditamento, o argumento da ausência de interesse ou legitimidade. É que o valor do imposto foi por ela suportado, sem transferência a terceiros, usuários e seus serviços.

De acordo com certidão, fornecida pelo DAC (Departamento de Aviação Civil), que fundamentou a ação direta junto ao Supremo Tribunal Federal, o valor do ICMS não foi incluído entre os vários elementos dos custos formadores do cálculo das tarifas aéreas domésticas básicas. Seu ônus não integrou assim, a formação do preço das tarifas utilizadas pela Consulente, nem tampouco foi faturado em destaque ao adquirente. No caso em exame, fica evidente que o encargo financeiro correspondente ao ICMS, foi, dessa forma, injustamente suportado pela Consulente.

(...)

No caso ora comentado, os fundamentos constitucionais do ICMS foram ofendidos, pois a Consulente foi colocada em posição desvantajosa frente a seus competidores, arcou com o ônus do imposto, que lhe foi exigido, sem causa jurídica. Reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal, a ilegitimidade da cobrança do imposto pago pela Consulente, e estando comprovado o direito à repetição ou à compensação – art. 166 do CTN – não vislumbramos oposição ou objeção juridicamente viável a sua realização.

*O Direito subjetivo da consulente é certo, disponível e efetivamente incorporado a seu patrimônio.” (destacamos)*

A doutrinação de Sacha Calmon Navarro Coelho acabada de ser citada está no seu livro "Direito Tributário Interdisciplinar", Editora Forense, RJ, 1999, pág. 298 e ss.

De toda valia a transcrição do que a recorrente alega às fls. 751/760:

*"59. Seja como for, já a época do julgamento da ADIN n.º 1089-DF, o MIN. FRANCISCO RESEK, no julgamento da ADIn 1089-1/DF, fez o seguinte destaque sobre o assunto:*

*“Clara é também a circunstância de que a política de preços de passagens aéreas, no Brasil contemporâneo, é estabelecida no plano federal, sob a responsabilidade do Ministério Público da Aeronáutica, pelo seu Departamento de Aviação Civil; e é aquilo que se denominou um regime de tarifas liberadas com monitoramento. O Departamento de Aviação Civil estabelece os custos toleráveis*

# Superior Tribunal de Justiça

das passagens aéreas, levando em conta uma série de fatores arrolados pelo Ministério da Aeronáutica: encargos com pessoal, câmbio, combustível, amortização, despesas comerciais, tarifas aeroportuárias, despesas bancárias, depreciação e seguros de equipamento de vôo, organização terrestre; e um dos tópicos, o que se refere a despesas fiscais, diz dos impostos e taxas sobre insumos. A propósito, o Imposto sobre Combustível e o FINSOCIAL são as duas categorias arroladas entre as despesas fiscais.”

60. Não bastasse, vale ressaltar uma vez mais que até 1998, a Recorrente não possuía livre controle sobre as tarifas de suas passagens. Se o DAC, quem controlava as tarifas das passagens aéreas, certifica categoricamente, sob pena de responsabilidade administrativa e penal, que o ICMS declarado inconstitucional em nenhum momento compôs referidas tarifas, como poderia a Recorrente repassá-lo para o contribuinte final?

61. Nem seria necessária referida certidão, pois em caso análogo ao presente, onde o Estado atua como regulador do preço da mercadoria, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já firmou entendimento no sentido de que é dispensada a prova da não repercussão do ICMS para o contribuinte final, quando o próprio Poder Público responsável afirma que não houve sua transferência. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ICMS - EXPORTAÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN - OMISSÃO INEXISTENTE - APRECIÇÃO DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES - REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

– Inexiste omissão no v. aresto quando a matéria suscitada nas contra-razões ao apelo especial, não foi apreciada pelo Tribunal a quo e não foram opostos embargos de declaração para forçar o debate do tema naquela instância.

– Tratando-se de exportação de café em grãos – cujo preço é fixado pelo IBC – a repetição do ICMS indevidamente recolhido dispensa a prova da não repercussão exigida pelo art. 166 do CTN.

– O recurso especial não se presta ao deslinde de controvérsias que envolvam matéria de natureza constitucional, mas à interpretação do direito federal, como determina a Constituição Federal, em seu artigo 105, III.

– Embargos rejeitados.” (STJ – EDRESP 71962 – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 11.09.2000 – p. 00232)

62. E, na esteira da problemática dos créditos de ICMS das empresas de transporte aéreo, vejamos o seguinte julgado proferido pelo TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL.

“TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA IMPORTADA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 166 DO CTN.

A importação de mercadorias (aeronaves) mediante arrendamento mercantil não está sujeita a incidência do ICMS, porquanto inexistente a saída física e jurídica do bem.

2) Não há que se falar em repasse do ônus ao consumidor quando a operação realizada não gerou direito de crédito ao adquirente e o imposto exigido foi lançado na contabilidade da empresa como parte dos custos dos bens adquiridos. As empresas aéreas são concessionárias de serviços públicos de transporte, cujas tarifas são, no mínimo, controladas pelo Poder Público, não dispondo elas do poder de livremente alterá-las. Não há como o transportador aéreo repassar ao consumidor final (o passageiro ou o expedidor de cargas) eventual tributo

# Superior Tribunal de Justiça

exigido pelo Fisco, mormente se indevido. Não desempenham estas empresas atividade mercantil geradora do ICMS. Inaplicável o art. 166 do CTN, o qual tem incidência unicamente naquelas situações restritas em que a natureza do tributo assim o permitir. Recurso provido.” (TJRS, 2ª CC, Apelação Cível 70002512937. DJE 08/08/2002, p. 10.)

63. Entrementes, na remota hipótese de serem refutadas as questões acima apreciadas, o que se admite somente pelo extremado amor ao debate, vejamos o entendimento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL sobre a questão da necessidade da comprovação da transferência do ônus financeiro para o consumidor final.

“Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços -Direito de Crédito - Irrelevância da Transferência do Ônus ao Adquirente da Mercadoria.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido de entender irrelevante para o reconhecimento do direito ao crédito do imposto sobre Circulação de Mercadorias o fato de haver ocorrido a transferência do ônus ao adquirente da mercadoria industrializada.

Precedentes: embargos de divergência em embargos de declaração em Recursos Extraordinários nºs 144.599-4/SP e 109.241.6/SP, julgados pelo Pleno, tendo sido designado relator para o acórdão, do primeiro, o Ministro Carlos Velloso, e relatado, o segundo, pelo Ministro Célio Borja, com arestos veiculados nas Revistas Trimestrais de Jurisprudência nºs 149/870 e 132/370, respectivamente.” (RE nº 170.830-1/SP, relator Ministro Marco Aurélio, VU, DJU I de 30.04 97, p. 23.19)0.

64. Ainda sobre a questão do artigo 166 do CTN, cumpre-nos transcrever o v. acórdão proferido pela 7ª Câmara do E. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO.

“ICMS – operações de transporte aéreo –inconstitucionalidade decretada – ação de repetição de indébito – recolhimentos comprovados – admissibilidade – inaplicabilidade do art. 166 do CTN – inocorrência de extinção do crédito tributário – compensação após o trânsito em julgado – inteligência do art. 170-A do CTN, introduzido pela LC 104/01 – incidência de correção monetária desde o recolhimento e juros legais a contar do trânsito em julgado – demanda procedente - recurso parcialmente provido.

(...)

De fato, no mérito principal é notório e incontroverso que o tributo estadual incidente sobre os serviços de transporte aéreo realizados pela apelante foram decretados inconstitucionais por meio de ação direta de inconstitucionalidade, valendo pois a sua restituição à contribuinte, uma vez provados, aqui também sem eficaz contrariedade, os recolhimentos por sua conta levados a efeito através das guias de fls. 12/56, com autenticação mecânica pela instituição bancária.

Acerca do discutido óbice do art. 166 do CTN à restituição/compensação do ICMS, invocando-se que a recorrente já acresceu o crédito tributário ao preço dos serviços, repassando-o ao consumidor final, assim tal restituição/compensação implicaria em locupletamento ilícito da contribuinte, nesta altura dos acontecimentos a resposta na verdade afigura-se negativa.

Na hipótese, o comando do art. 166 do CTN, no que toca ao imposto em tela, possui natureza nitidamente processual, visto que, à evidência, busca tão-só evitar que todos os componentes da cadeia de circulação do bem (pressuposto de fato do tributo) reclamem a restituição do indébito, o que seria mesmo inaceitável.

# *Superior Tribunal de Justiça*

*Sabendo-se que ao consumidor final não é dado o direito de restituição (cf RTJ 91, p. 244), nem muito menos nada se provou em desfavor da autora, que sem dúvida demonstrou a assunção do encargo (fls. 12/56), incumbindo então ao Fisco a comprovação de que os valores pagos não pertenciam ao patrimônio da autora, não há como se conceber ficarem os montantes indevidos do imposto à disposição do Erário Estadual, fato que agora concretamente caracterizaria o seu enriquecimento sem causa.*

*E, de qualquer maneira, quem paga tributo indevido, obviamente lhe suporta o ônus financeiro, quer o contribuinte consiga, quer não consiga, transferir a terceiro o ônus econômico do tributo indevidamente pago. A transferência deste ônus a terceiro é fato estranho à relação jurídico tributária e é fato não considerado pelo art. 4º do CTN como caracterizador da natureza jurídica do tributo” (REsp. 112.015- RS-9610068474-0, STJ, REL. MIN. JOSÉ DELGADO).*

*Sempre vale ressaltar que a acusada ilicitude do pleito de restituição/compensação do imposto pelo contribuinte de direito pode ser sanada por decisão competente, na esteira do sufragado pela Súm. 546 do Pretório Excelso: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo”. Decerto que tal entendimento, ao contrário do almejado pela ré, dá também suficiente embasamento ao favorecimento da apelante pelo presente decisório.*

*O deslinde da matéria relativa à pretendida extinção do crédito também não beneficia a Fazenda Pública. Levando em conta efetivamente que o ICMS é imposto cujo lançamento se dá por homologação, expressa ou tácita, certo que o caso se enquadra em homologação tácita relativa à documentação fiscal do período de novembro/91 a outubro/94, a perda do direito à restituição na verdade não está afeta só ao transcurso do prazo de cinco anos anteriores ao ajuizamento, nem muito menos contados da data da emissão dos documentos fiscais de recolhimento do imposto como estipula o § 3º do art. 58 do antigo RICMS, porém aí precisam mesmo ser acrescidos mais cinco anos a partir da data que se deu a homologação tácita, em consonância com os arts. 108, I, 168, I, 150, “caput” e 150 § 40, todos do CTN, consumando-se pois o prazo extintivo do direito à reparação em dez anos retroativos a 1991, à evidência ainda inocorrido quando do ajuizamento da ação em agosto/98, prevalecendo o direito de crédito integral dos valores indevidamente recolhidos, porquanto não atingidos pela extinção. Predomina o direito ao ressarcimento do imposto recolhido de acordo com jurisprudência dos Tribunais Superiores, inclusive colecionada pela contribuinte no apelo formulado.*

*Acresce que, sem afronta ao art. 100 da Lei Maior e art. 170 do CTN, o almejado creditamento e a compensação do indevido ICMS ora encontram suporte adequado a dispositivos constitucionais da legalidade, isonomia e da não cumulatividade, além especificamente do art. 66 da Lei nº 8.383/91. No entanto, apenas após definitiva solução da demanda viabiliza-se a compensação, de modo que impraticável a desejada antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional, só nesta parte então rechaçado o apelo. Tal procedimento apóia-se no recente art. 170-A do próprio CTN, introduzido pela LO nº 104, de 10.01.2001, que libera a restituição/compensação : “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.*

# Superior Tribunal de Justiça

*Correta a correção monetária dos créditos controvertidos desde os recolhimentos indevidos, não se aplicando a Lei 6.899/61, operando-se essa atualização pelos mesmos critérios de indexação atualmente utilizados pela Fazenda Pública para atualização dos débitos exigidos. Se o CTN não regulou a correção monetária para o caso de pagamento indevido ou de restituição de indébito, também não proibiu a sua incidência para corrigir o crédito tributário de contribuinte, regularmente escriturado, fruto do princípio cumulatividade do ICMS e sobre impostos efetivamente recolhido e afinal não devido. Hoje generalizou-se à aplicação da correção monetária em todos os débitos e créditos, inclusive pagos administrativamente ou por ação judicial, com amplo respaldo das Cortes Superiores, Iguamente, a restituição/compensação do tributo dá lugar à incidência de juros moratórios legais a contar do trânsito em julgado desta decisão (CTN, art. 167 e § único). Nessas circunstâncias, reformando-se a sentença, resolve-se pela procedência da ação nos termos postulados, com base no período fixado mas sem a tutela antecipada, sempre ressalvado o direito da requerida de proceder a conferência dos valores representativos dos créditos discutidos, com os acréscimos legais estabelecidos, compensando-se oportunamente. Invertidos os ônus sucumbenciais, responderá a Fazenda Pública pelas custas processuais e a verba advocatícia da parte contrária, arbitrada em 10% do crédito tributário mais atualização e juros, consoante art. 20, § 3º e 4º do CPC.” (TJ/SP -Apelação Cível nº 121 .710-5/1 – 7ª Câmara de Direito Público – Relator Des. Jovino de Sylos - Apelante : DIGEX AERO CARGO LTDA. - Apelada: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO – Julgamento em 10/03/2003)*

*65. Nesta esteira, é válido lembrar que a presente discussão está ocorrendo em todos os Estados Brasileiros e já há diversas sentenças favoráveis às Cias Aéreas. Para não ser muito repetitivo vale destacar a r. sentença proferida pelo MM juízo da 2ª Vara da Fazenda Pública de Florianópolis e do MM juízo da 2ª Vara da Fazenda Pública de São Luís, respectivamente:*

*“(…) O aspecto realmente litigioso diz respeito à legitimidade da autora para a pretensão apresentada, é dizer, se possui – mesmo em tese – a aptidão para, em juízo, buscar a satisfação do almejado direito.*

*O art. 166 do Código Tributário Nacional traz, interpretado literalmente, uma desconcertante injustiça, caso não seja considerado inconstitucional tout court.*

*(…)*

*Aliás, o art. 166 parte de uma ingênua ficção. Supõe-se que o empresário, ao propor o preço de sua mercadoria, destaque uma exata quantia à título de tributo. Quer dizer, o raciocínio será fragmentado: fixando-se o dispêndio em si do objeto, somando-se ainda o lucro para depois infletir a alíquota tributária. Olvida-se, no entanto, que o consumidor se desinteressa por essas filigranas. A ele importa o preço global. Em um sistema competitivo, o valor das mercadorias é derivado da oferta e da procura. O tributo (quando calculado sobre a operação) derivará do preço ajustado por consumidor e empresário. A seqüência, portanto, é primeiro vender o produto para depois apurar o tributo.*

*O criticado art. 166 artificialmente supõe que o empresário, ao meramente aditar ao seu preço o tributo, aproprie-se da quantia paga pelo consumidor àquele título. O 'contribuinte de direito' seria como um mero representante da Fazenda Pública, antecipando a cobrança do tributo – que depois deve ser repassado aos cofres estatais sob pena de apropriação indébita.*

*Ora, o custo de qualquer tributo pode ser repassado a terceiro, basta*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*engenhosidade por parte do contribuinte. O inaceitável é que, derivando de um pensamento descompromissado com a realidade, o poder público tenha o direito de receber tributos e inconstitucionais e não os devolver.*

*Na situação concreta, de toda sorte, desejando-se fugir dos questionamentos referentes à rigidez do art. 166, pode-se sustentar a sua falta de relação com a hipótese em debate.*

*Ora, como exposto na réplica – e ratificado por órgão oficial (fls. 246) e ss – havia controle oficial quanto ao preço das passagens aéreas. Novos dispêndios havidos no processo produtivo não poderiam ser singelamente repassados aos contribuintes.*

*Tem-se, então, circunstância na qual fica revelado que não surge, paralelamente ao 'contribuinte de direito', a figura do 'contribuinte de fato'. Enfim, havendo controle de preços, não se invoca o art. 166 (José Morschbacher, *Repetição do indébito Tributário indireto*. São Paulo:Dialética, 1998, p. 64).*

*Claro, como adverte o autor, que em tese seria possível que o contribuinte operasse com valor inferior ao tabelado, de sorte que poderia repassar gastos adicionais ao consumidor. Só que – novamente no afã de obviar a incidência do art. 166 – incumbiria 'ao Fisco a comprovação de que os valores pagos não pertenciam ao patrimônio da autora' (...)*

*(...)*

*Assim, julgo procedente o pedido, condenando o réu a restituir à Autora as quantias indevidamente pagas a título de ICMS, nos períodos destacados – valores que serão aditados de correção monetária de cada desembolso e somados de juros de mora do trânsito em julgado (Súmula 188 do STJ).*

*Condeno-o, ainda, ao pagamento de honorários advocatícios de dez por cento sobre aquele montante.*

*“4 DA POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO - ART. 166 CTN*

*(...)*

*A solução da questão proposta é crucial para o destino da demanda, e não obstante a controvérsia que a envolve, torna-se imperioso reconhecer que a situação retratada nos autos apresenta alguma particularidade, o que impõe uma análise a partir de um contexto diferenciado.*

*Como cediço, o ICMS é um imposto indireto, considerando que a carta tributária, em regra, não é suportada pelo contribuinte de direito (comercial, produtor, industrial, etc...), mas embutido no preço do produto (ou do serviço, no caso dos transportes interestaduais e intermunicipais e no de comunicações), e, portanto quem o suporta é o consumidor, contribuinte de fato.*

*Desta constatação, tem-se que, em um primeiro momento, o pedido de repetição de indébito se sujeitaria ao disposto no artigo 166 do CTN, in verbis:*

*(...)*

*Com efeito, a existência de preços tabelados, embora na atualidade se constitua uma exceção, foi uma constante na política econômica desenvolvida pelo Governo Federal, até meados da década de 90, tanto que combustíveis, medicamentos, veículos e diversos outros produtos e serviços não se orientavam pelas leis do mercado, mas sim por critérios oficiais. É evidente que neste sistema, o comerciante ou prestador de serviços tem a sua margem de lucratividade previamente definida, assim como todos os demais componentes do preço. Logo, os custos decorrentes da incidência de um novo imposto O a exemplo do que representou o ICMS a partir de maio de 1989 – têm impacto direto na sua*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*rentabilidade, considerando a impossibilidade de repassá-los de forma automática ao consumidor final.*

*Em outras palavras, quando o produto (ou serviço) tem liberdade de preço, a cada aumento da carga tributária, o contribuinte (de direito, nos casos dos impostos indiretos –ICMS e IPI) repassa o encargo para o consumidor (contribuinte de fato) reajustando o seu preço final; providência, todavia, que no caso daqueles que têm o preço tabelado, é impossível de ser adotada, o que obriga a assumir diretamente o novo ônus fiscal, pelo menos até que o preço oficial sofra uma nova adequação.*

*Essa distinção não deixa de ter repercussão na aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional, face à constatação da inexistência de transladação do ônus nos produtos tabelados e o conseqüente reconhecimento de que em relação ao ICMS o contribuinte de direito também assume a condição de contribuinte de fato. (...) Nesse passo, para o deslinde da questão sub judice há que se considerar que os preços das passagens aéreas até o ano de 1998, quando passaram ao regime de liberdade vigiada eram sujeitas a tabelamento em variados níveis, para cuja composição do preço final não estavam incluídos os custos representados pela cobrança do ICMS a partir de 1989.*

*Quem atesta este fato, é o próprio Departamento de Aviação Civil, órgão da União Federal, responsável pela fixação das tarifas aéreas, em certidão subscrita pelo Chefe do seu Subdepartamento de Planejamento, in verbis:*

*'Certifico, para os devidos fins, que o Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) incidente sobre o preço dos bilhetes de passagens e cargas aéreas não está incluído na composição dos custos das empresas aéreas, inclusive meus anos de 1989, 1990, 1991, 1992, 1993 e 1994' (fls. 343, destacamos).*

*Isso significa, indubitavelmente, que não ocorreu o fenômeno da transladação, de maneira que o aqui transportador (contribuinte de direito) assumiu, pela impossibilidade de repasse dos custos produzidos pela incidência do ICMS aos consumidores finais das passagens aéreas, também a condição de contribuinte de fato. (...)*

*Assim, demonstrado: (a) que a autora recolheu o ICMS ao fisco estadual no período compreendido entre maio/1989 a maio/1994 (fls. 93/225); (b) que a exação foi realizada com base em norma declarada inconstitucional (fls. 26/91); (c) que a declaração de inconstitucionalidade produz efeitos ex tunc, invalidando as relações jurídicas que se formaram, baseadas na norma afastada; (d) que quando se trata de preço tabelado, presume-se não ter havido transladação para o consumidor final, do ônus tributário indevido suportado pelo fornecedor e (e) que os preços das passagens aéreas entre os anos de 1989 a 1994 não incluíram entre os seus custos o ICMS, é forçoso reconhecer que o pedido de repetição de indébito articulado pela suplicante é não só possível, como deve ser acolhido, afastando-se, por não guardar pertinência com, o caso concreto, a norma do art. 166 do Código Tributário Nacional.(...)*

*ANTE TODO O EXPOSTO, e considerando o que mais dos autos consta, JULGO PROCEDENTE o pedido formulado para o fim de condenar o Estado do Maranhão a pagar à TAM Linhas Aéreas S/A os valores indevidamente recolhidos à título de ICMS incidente sobre o transporte aéreo, no período compreendido entre maio de 1989 a maio de 1994, a ser corrigido monetariamente pelo INPC a*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*partir da data dos efetivos desembolsos, e acrescido de juros legais no percentual de 1% (um por cento) ao mês, contado da data do trânsito em julgado do presente decisum. Condeno, ainda, o réu no desembolso das custas processuais adiantadas pela autora, bem como nos honorários advocatícios, os quais fixo no patamar de 15% (quinze por cento) incidente sobre o total da condenação.”*

Isso posto, com base nos fundamentos acima alinhados, conheço parcialmente do recurso, considerando violado o art. 166 do CTN, para reconhecer que, na hipótese discutida nos autos, a recorrente tem direito a repetir o ICMS pago indevidamente, haja vista ter sido a sua exigência considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2006/0135827-5

**REsp 898192 / RS**

Números Origem: 110347136 70010450047 70014056196

PAUTA: 05/06/2007

JULGADO: 12/06/2007

**Relator**

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

Presidente da Sessão

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

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS**

Secretária

Bela. **MARIA DO SOCORRO MELO**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS  
ADVOGADO : ROBERTO TEIXEIRA E OUTRO(S)  
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROCURADOR : MÁRCIA REGINA LUSA CADORE WEBER E OUTRO(S)

ASSUNTO: Tributário - ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

**CERTIDÃO**

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

Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro José Delgado conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dando-lhe provimento, divergindo dos votos dos Srs. Ministros Relator e Denise Arruda, pediu vista o Sr. Ministro Luiz Fux.

Brasília, 12 de junho de 2007

**MARIA DO SOCORRO MELO**  
Secretária

**RECURSO ESPECIAL Nº 898.192 - RS (2006/0135827-5)**

**VOTO-VISTA**

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. PASSAGENS AÉREAS. PREÇO CONTROLADO PELO GOVERNO FEDERAL (DAC). PROVA DE NÃO-REPERCUSSÃO DO ENCARGO. ART. 166 DO CTN. INEXIGIBILIDADE *IN CASU*. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO.**

1. O ICMS não incide no produto ou serviço cujo preço seja tabelado sujeito a regime próprio de recolhimento de impostos, por isso que, nessa sistemática, não se cogita do fenômeno da repercussão para os fins do art. 166 do CTN no que pertine à devolução.

2. É que nas mercadorias sujeitas a tabelamento, incluem-se nos custos os tributos pagos, pré-eliminando a transferência desse ônus ao preço cobrado do consumidor final.

3. Deveras, o produto tabelado tem o seu preço determinado pelo Poder Público, por isso que se estabelece controle do lucro, que é o parâmetro para a medida econômica da repercussão. No tabelamento, com a fixação do lucro, já são considerados como custo os tributos pagos. Há assim, como dito, uma pré-eliminação desses tributos no preço ao consumidor final (Precedentes: **REsp n.º 317.920/BA**, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 30/09/2002; **EDcl no REsp n.º 71.962/SP**, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 11/09/2000; **REsp n.º 138.007/ES**, Primeira Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU de 15/12/1997).

4. Destarte, em se tratando de produto tabelado, há uma presunção (relativa) de não-repasse, que precisa ser elidida pelo Fisco com prova contrária, que, no caso, não houve, de modo específico.

5. *In casu*, é notório que a recorrente é empresa concessionária de serviços públicos de transporte aéreo, cujas tarifas são controladas pelo Poder Público, não podendo ela livremente alterá-las, muito menos acrescentar custo extraordinário, o que, por óbvio, a inviabiliza de repassar o encargo financeiro ao consumidor final.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e provido, acompanhando a divergência.

**O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX:** O E. Relator assim expôs a controvérsia:

Trata-se de recurso especial (fls. 729/779) interposto com fundamento na alínea *a* do permissivo constitucional em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que, em demanda visando à restituição de valores pagos a título de ICMS, ante a declaração de inconstitucionalidade do referido tributo pelo STF, deu provimento à apelação e julgou prejudicado o reexame necessário, reformando, portanto, a sentença de procedência do pedido e decidindo, no que interessa ao presente apelo, que procede a preliminar de

impossibilidade jurídica do pedido, porquanto não restou comprovado que a autora não incluiu no preço cobrado o ônus ou encargo financeiro respectivo, ou, tendo-o incluído, estava expressamente autorizada pelo adquirente a requerer a sua restituição, o que leva à incidência do art. 166 do CTN e à extinção da ação na forma do art. 267, VI, do CPC. Foram rejeitados ambos os embargos de declaração opostos com o objetivo de sanar omissão e contradição indicadas no acórdão recorrido (fls. 699-703 e fls. 718-719).

A recorrente aponta ofensa aos seguintes dispositivos: (a) art. 535, II, do CPC, pois, mesmo com a oposição dos embargos de declaração, não foram sanadas as omissões apontadas; (b) arts. 330 e 332 do CPC, alegando que (I) ao dar provimento à apelação, o acórdão recorrido presumiu que, na espécie, teria ocorrido a transferência do ICMS aos usuários finais dos serviços de transportes aéreos, o que não ocorreu; (II) no caso, o julgamento antecipado da lide configurou o cerceamento de defesa, ante a ausência de produção de provas requeridas; (c) art. 166 do CTN, pois "em nenhum momento houve a transferência do ônus do ICMS aos seus consumidores finais no valor das passagens aéreas" (fl. 748).

Em contra-razões (fls. 781/793), o recorrido pede a integral manutenção do julgado, aduzindo, em síntese, que (a) não houve afronta ao artigo 535, II, do CPC, vez que o acórdão foi claro e bem fundamentado, inclusive com exame completo da prova dos autos, e os embargos de declaração objetivaram, na verdade, o reexame da causa; (b) não foram objeto de discussão no acórdão recorrido os artigos 330 e 332 do CPC; (c) deve incidir a Súmula nº 7 deste Tribunal; (d) a inclusão do ICMS pago, no custo da tarifa, inviabiliza a repetição pretendida, de acordo com o art. 166 do CTN.

É o relatório.

O E. Relator concluiu:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ.**

1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. Precedentes: EDcl no AgRg no EREsp 254949/SP, Terceira Seção, Min. Gilson Dipp, DJ de 08.06.2005; EDcl no MS 9213/DF, Primeira Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21.02.2005; EDcl no AgRg no CC 26808/RJ, Segunda Seção, Min. Castro Filho, DJ de 10.06.2002.
2. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF, tornando-se, também, "inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal *a quo*". (Súmula 211 do STJ).
3. É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 7 desta Corte.
4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

A divergência inaugurada pelo E. Ministro José Delgado assentou:

Conheço do recurso na parte que aponta violação do art. 166 do CTN.

# Superior Tribunal de Justiça

Dou-lhe provimento.

Na hipótese, por se tratar de negócio jurídico realizado com base em preço controlado pelo Governo, está comprovado nos autos que, nos valores fixados para as passagens, não estão incluídas parcelas correspondentes ao ICMS.

Correta, portanto, a fundamentação da recorrente às fls. 748/749, nos termos seguintes:

*"54. Essa situação, aliás, foi atestada por certidão conferida pelo Departamento de Aviação Civil – DAC, na qual foram discriminados os VALORES QUE COMPÕEM AS PASSAGENS AÉREAS – OS QUAIS NÃO INCLUEM QUALQUER VALOR A TÍTULO DE ICMS.*

*55. Atente-se que até 1988, era o próprio DAC que controlava o preço das tarifas aéreas, o que torna irretorquível o teor da aludida certidão, até porque se trata de documento exarado pelo Órgão Público competente para fiscalizar e disciplinar a aviação civil.*

*56. Aduza-se, ainda, que a certidão do DAC que acompanha a inicial foi submetida à análise de renomados juristas pátrios. E estes são unânimes em afirmar que referida certidão é prova mais que suficiente para comprovar a legitimidade ativa da Recorrente e da não transferência do ônus do ICMS ora discutido para terceiros, haja vista que a formação do preço das tarifas das passagens aéreas está submetido ao Ministério da Aeronáutica, e tal órgão, responsável direto que é por força de previsão constitucional sobre o assunto, afirma pública e categoricamente que na composição do preço das passagens aéreas não está incluído o ICMS.*

Ganha destaque, no debate sobre o tema, o afirmado por Ives Gandra da Silva Martins, em parecer publicado no "Boletim de Direito Administrativo", ano XIII, nº 4, abril de 1977, pág. 229/238, citado pela recorrente, de onde destaco os seguintes trechos (749/750):

*“É de se lembrar que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucional a exigência do ICMS para navegação aérea, discutiu diversas teses, mas principalmente três dentre aquelas levadas à reflexão dos julgadores.*

*A primeira foi a de que, sendo a navegação aérea atividade afeta à segurança nacional e ao Ministério da Aeronáutica, teve tratamento nitidamente diferenciado dos transportes rodoviário, ferroviário e aquaviário, distinguindo, o constituinte, claramente, o “serviço de transportes” do “serviço de navegação aérea”, sequer considerando a expressão “transporte” na competência privativa da União para explorar direta ou indiretamente a referida atividade. Tanto é assim que o preço ou a tarifa aérea definida pelo Poder Público em nenhum momento inclui o ICMS na sua composição, embora imponha, à Aeronáutica, a interpretação do PIS e dos tributos indiretos sobre insumos utilizados pelo segmento.*

(...)

**Ora, para o caso concreto da consulente, o certo é que o Ministério da Aeronáutica jamais considerou o ICMS na tarifa por ele estabelecida, RAZÃO PELA QUAL A SIMPLES COMPOSIÇÃO DO PREÇO PÚBLICO É SUFICIENTE PARA DEMONSTRAR QUE A CONDIÇÃO DE LEGITIMIDADE ESTABELECIDA NO ART. 166 PARA RESTITUIÇÃO É PREENCHIDA PELA CONSULENTE, ÚNICA A SUPORTAR O PESO DA EXACÃO.**

(...)

A matéria não comporta sequer indagação mais profunda, na medida em que clara e nitidamente, o Excelso Pretório declara que suportou o ônus é aquele que deve receber a restituição do tributo e, no caso, é o próprio Ministério da Aeronáutica que declara que a tarifa pública por ele estabelecida não inclui o ICMS.”

Outro não é o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, conforme indicado às fls. 750/751:

**“Os direitos de crédito da Consulente, decorrentes de pagamento indevido do ICMS são certo e realizáveis por meio de compensação ou restituição. Segundo a documentação do Consulente, parece estar comprovado que é incabível, por parte das Fazendas Públicas estaduais, como obstáculo à repetição ou ao creditamento, o argumento da ausência de interesse ou legitimidade. É que o valor do imposto foi por ela suportado, sem transferência a terceiros, usuários e seus serviços.**

**De acordo com certidão, fornecida pelo DAC (Departamento de Aviação Civil), que fundamentou a ação direta junto ao Supremo Tribunal Federal, o valor do ICMS não foi incluído entre os vários elementos dos custos formadores do cálculo das tarifas aéreas domésticas básicas. Seu ônus não integrou assim, a formação do preço das tarifas utilizadas pela Consulente, nem tampouco foi faturado em destaque ao adquirente. No caso em exame, fica evidente que o encargo financeiro correspondente ao ICMS, foi, dessa forma, injustamente suportado pela Consulente.**

(...)

No caso ora comentado, os fundamentos constitucionais do ICMS foram ofendidos, pois a Consulente foi colocada em posição desvantajosa frente a seus competidores, **arcou com o ônus do imposto, que lhe foi exigido, sem causa jurídica.** Reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal, a ilegitimidade da cobrança do imposto pago pela Consulente, **e estando comprovado o direito à repetição ou à compensação – art. 166 do CTN – não vislumbramos oposição ou objeção juridicamente viável a sua realização.**

# Superior Tribunal de Justiça

*O Direito subjetivo da consulente é certo, disponível e efetivamente incorporado a seu patrimônio.” (destacamos)*

A doutrinação de Sacha Calmon Navarro Coelho acabada de ser citada está no seu livro "Direito Tributário Interdisciplinar", Editora Forense, RJ, 1999, pág. 298 e ss.

De toda valia a transcrição do que a recorrente alega às fls. 751/760:

*"59. Seja como for, já a época do julgamento da ADIN n.º 1089-DF, o MIN. FRANCISCO RESEK, no julgamento da ADIn 1089-1/DF, fez o seguinte destaque sobre o assunto:*

*“Clara é também a circunstância de que a política de preços de passagens aéreas, no Brasil contemporâneo, é estabelecida no plano federal, sob a responsabilidade do Ministério Público da Aeronáutica, pelo seu Departamento de Aviação Civil; e é aquilo que se denominou um regime de tarifas liberadas com monitoramento. O Departamento de Aviação Civil estabelece os custos toleráveis das passagens aéreas, levando em conta uma série de fatores arrolados pelo Ministério da Aeronáutica: encargos com pessoal, câmbio, combustível, amortização, despesas comerciais, tarifas aeroportuárias, despesas bancárias, depreciação e seguros de equipamento de voo, organização terrestre; e um dos tópicos, o que se refere a despesas fiscais, diz dos impostos e taxas sobre insumos. A propósito, o Imposto sobre Combustível e o FINSOCIAL são as duas categorias arroladas entre as despesas fiscais.”*

*60. Não bastasse, vale ressaltar uma vez mais que até 1998, a Recorrente não possuía livre controle sobre as tarifas de suas passagens. Se o DAC, quem controlava as tarifas das passagens aéreas, certifica categoricamente, sob pena de responsabilidade administrativa e penal, que o ICMS declarado inconstitucional em nenhum momento compôs referidas tarifas, como poderia a Recorrente repassá-lo para o contribuinte final?*

*61. Nem seria necessária referida certidão, pois em caso análogo ao presente, onde o Estado atua como regulador do preço da mercadoria, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já firmou entendimento no sentido de que é dispensada a prova da não repercussão do ICMS para o contribuinte final, quando o próprio Poder Público responsável afirma que não houve sua transferência. Confira-se:*

*“PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ICMS - EXPORTAÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN - OMISSÃO INEXISTENTE - APRECIÇÃO DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES - REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.*

*– Inexiste omissão no v. aresto quando a matéria suscitada nas contra-razões ao apelo especial, não foi apreciada pelo Tribunal a quo e não foram opostos embargos de declaração para forçar o debate do tema naquela instância.*

*– Tratando-se de exportação de café em grãos – cujo preço é fixado pelo IBC – a repetição do ICMS indevidamente recolhido dispensa a prova da não repercussão exigida pelo art. 166 do CTN.*

# Superior Tribunal de Justiça

– O recurso especial não se presta ao deslinde de controvérsias que envolvam matéria de natureza constitucional, mas à interpretação do direito federal, como determina a Constituição Federal, em seu artigo 105, III.

– Embargos rejeitados.” (STJ – EDRESP 71962 – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 11.09.2000 – p. 00232)

62. E, na esteira da problemática dos créditos de ICMS das empresas de transporte aéreo, vejamos o seguinte julgado proferido pelo TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL.

“TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA IMPORTADA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 166 DO CTN.

A importação de mercadorias (aeronaves) mediante arrendamento mercantil não está sujeita a incidência do ICMS, porquanto inexistente a saída física e jurídica do bem.

2) Não há que se falar em repasse do ônus ao consumidor quando a operação realizada não gerou direito de crédito ao adquirente e o imposto exigido foi lançado na contabilidade da empresa como parte dos custos dos bens adquiridos. As empresas aéreas são concessionárias de serviços públicos de transporte, cujas tarifas são, no mínimo, controladas pelo Poder Público, não dispondo elas do poder de livremente alterá-las. Não há como o transportador aéreo repassar ao consumidor final (o passageiro ou o expedidor de cargas) eventual tributo exigido pelo Fisco, mormente se indevido. Não desempenham estas empresas atividade mercantil geradora do ICMS. Inaplicável o art. 166 do CTN, o qual tem incidência unicamente naquelas situações restritas em que a natureza do tributo assim o permitir. Recurso provido.” (TJRS, 2ª CC, Apelação Cível 70002512937. DJE 08/08/2002, p. 10.)

63. Entrementes, na remota hipótese de serem refutadas as questões acima apreciadas, o que se admite somente pelo extremado amor ao debate, vejamos o entendimento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL sobre a questão da necessidade da comprovação da transferência do ônus financeiro para o consumidor final.

“Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços -Direito de Crédito - Irrelevância da Transferência do Ônus ao Adquirente da Mercadoria.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido de entender irrelevante para o reconhecimento do direito ao crédito do imposto sobre Circulação de Mercadorias o fato de haver ocorrido a transferência do ônus ao adquirente da mercadoria industrializada.

Precedentes: embargos de divergência em embargos de declaração em Recursos Extraordinários n.ºs 144.599-4/SP e 109.241.6/SP, julgados pelo Pleno, tendo sido designado relator para o acórdão, do primeiro, o Ministro Carlos Velloso, e relatado, o segundo, pelo Ministro Célio Borja, com arestos veiculados nas Revistas Trimestrais de Jurisprudência n.ºs 149/870 e 132/370, respectivamente.” (RE n.º 170.830-1/SP, relator Ministro Marco Aurélio, VU, DJU 1 de 30.04 97, p. 23.19)0.

64. Ainda sobre a questão do artigo 166 do CTN, cumpre-nos

# Superior Tribunal de Justiça

transcrever o v. acórdão proferido pela 7ª Câmara do E. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO.

“ICMS – operações de transporte aéreo – inconstitucionalidade decretada – ação de repetição de indébito – recolhimentos comprovados – admissibilidade – inaplicabilidade do art. 166 do CTN – inocorrência de extinção do crédito tributário – compensação após o trânsito em julgado – inteligência do art. 170-A do CTN, introduzido pela LC 104/01 – incidência de correção monetária desde o recolhimento e juros legais a contar do trânsito em julgado – demanda procedente - recurso parcialmente provido.

(...)

De fato, no mérito principal é notório e incontroverso que o tributo estadual incidente sobre os serviços de transporte aéreo realizados pela apelante foram decretados inconstitucionais por meio de ação direta de inconstitucionalidade, valendo pois a sua restituição à contribuinte, uma vez provados, aqui também sem eficaz contrariedade, os recolhimentos por sua conta levados a efeito através das guias de fls. 12/56, com autenticação mecânica pela instituição bancária.

Acerca do discutido óbice do art. 166 do CTN à restituição/compensação do ICMS, invocando-se que a recorrente já acresceu o crédito tributário ao preço dos serviços, repassando-o ao consumidor final, assim tal restituição/compensação implicaria em locupletamento ilícito da contribuinte, nesta altura dos acontecimentos a resposta na verdade afigura-se negativa.

Na hipótese, o comando do art. 166 do CTN, no que toca ao imposto em tela, possui natureza nitidamente processual, visto que, à evidência, busca tão-só evitar que todos os componentes da cadeia de circulação do bem (pressuposto de fato do tributo) reclamem a restituição do indébito, o que seria mesmo inaceitável.

Sabendo-se que ao consumidor final não é dado o direito de restituição (cf RTJ 91, p. 244), nem muito menos nada se provou em desfavor da autora, que sem dúvida demonstrou a assunção do encargo (fls. 12/56), incumbindo então ao Fisco a comprovação de que os valores pagos não pertenciam ao patrimônio da autora, não há como se conceber ficarem os montantes indevidos do imposto à disposição do Erário Estadual, fato que agora concretamente caracterizaria o seu enriquecimento sem causa.

E, de qualquer maneira, quem paga tributo indevido, obviamente lhe suporta o ônus financeiro, quer o contribuinte consiga, quer não consiga, transferir a terceiro o ônus econômico do tributo indevidamente pago. A transferência deste ônus a terceiro é fato estranho à relação jurídico tributária e é fato não considerado pelo art. 4º do CTN como caracterizador da natureza jurídica do tributo” (REsp. 112.015- RS-9610068474-0, STJ, REL. MIN. JOSÉ DELGADO).

Sempre vale ressaltar que a acusada ilicitude do pleito de restituição/compensação do imposto pelo contribuinte de direito pode ser sanada por decisão competente, na esteira do sufragado pela Súm. 546 do Pretório Excelso: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão

# Superior Tribunal de Justiça

que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo". Decerto que tal entendimento, ao contrário do almejado pela ré, dá também suficiente embasamento ao favorecimento da apelante pelo presente decisório.

O deslinde da matéria relativa à pretendida extinção do crédito também não beneficia a Fazenda Pública. Levando em conta efetivamente que o ICMS é imposto cujo lançamento se dá por homologação, expressa ou tácita, certo que o caso se enquadra em homologação tácita relativa à documentação fiscal do período de novembro/91 a outubro/94, a perda do direito à restituição na verdade não está afeta só ao transcurso do prazo de cinco anos anteriores ao ajuizamento, nem muito menos contados da data da emissão dos documentos fiscais de recolhimento do imposto como estipula o § 3º do art. 58 do antigo RICMS, porém aí precisam mesmo ser acrescidos mais cinco anos a partir da data que se deu a homologação tácita, em consonância com os arts. 108, I, 168, I, 150, "caput" e 150 § 40, todos do CTN, consumando-se pois o prazo extintivo do direito à reparação em dez anos retroativos a 1991, à evidência ainda inocorrido quando do ajuizamento da ação em agosto/98, prevalecendo o direito de crédito integral dos valores indevidamente recolhidos, porquanto não atingidos pela extinção. Predomina o direito ao ressarcimento do imposto recolhido de acordo com jurisprudência dos Tribunais Superiores, inclusive colecionada pela contribuinte no apelo formulado.

Acresce que, sem afronta ao art. 100 da Lei Maior e art. 170 do CTN, o almejado creditamento e a compensação do indevido ICMS ora encontram suporte adequado a dispositivos constitucionais da legalidade, isonomia e da não cumulatividade, além especificamente do art. 66 da Lei nº 8.383/91. No entanto, apenas após definitiva solução da demanda viabiliza-se a compensação, de modo que impraticável a desejada antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional, só nesta parte então rechaçado o apelo. Tal procedimento apóia-se no recente art. 170-A do próprio CTN, introduzido pela LO nº 104, de 10.01.2001, que libera a restituição/compensação : "É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial".

Correta a correção monetária dos créditos controvertidos desde os recolhimentos indevidos, não se aplicando a Lei 6.899/61, operando-se essa atualização pelos mesmos critérios de indexação atualmente utilizados pela Fazenda Pública para atualização dos débitos exigidos. Se o CTN não regulou a correção monetária para o caso de pagamento indevido ou de restituição de indébito, também não proibiu a sua incidência para corrigir o crédito tributário de contribuinte, regularmente escriturado, fruto do princípio cumulatividade do ICMS e sobre impostos efetivamente recolhido e afinal não devido. Hoje generalizou-se à aplicação da correção monetária em todos os débitos e créditos, inclusive pagos administrativamente ou por ação judicial, com amplo respaldo das Cortes Superiores, Igualmente, a restituição/compensação do tributo dá lugar à

# Superior Tribunal de Justiça

*incidência de juros moratórios legais a contar do trânsito em julgado desta decisão (CTN, art. 167 e § único). Nessas circunstâncias, reformando-se a sentença, resolve-se pela procedência da ação nos termos postulados, com base no período fixado mas sem a tutela antecipada, sempre ressalvado o direito da requerida de proceder a conferência dos valores representativos dos créditos discutidos, com os acréscimos legais estabelecidos, compensando-se oportunamente. Invertidos os ônus sucumbenciais, responderá a Fazenda Pública pelas custas processuais e a verba advocatícia da parte contrária, arbitrada em 10% do crédito tributário mais atualização e juros, consoante art. 20, § 3º e 4º do CPC.” (TJ/SP -Apelação Cível nº 121.710-5/1 – 7ª Câmara de Direito Público – Relator Des. Jovino de Sylos - Apelante : DIGEX AERO CARGO LTDA. - Apelada: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO – Julgamento em 10/03/2003)*

*65. Nesta esteira, é válido lembrar que a presente discussão está ocorrendo em todos os Estados Brasileiros e já há diversas sentenças favoráveis às Cias Aéreas. Para não ser muito repetitivo vale destacar a r. sentença proferida pelo MM juízo da 2ª Vara da Fazenda Pública de Florianópolis e do MM juízo da 2ª Vara da Fazenda Pública de São Luís, respectivamente:*

*“(…) O aspecto realmente litigioso diz respeito à legitimidade da autora para a pretensão apresentada, é dizer, se possui – mesmo em tese – a aptidão para, em juízo, buscar a satisfação do almejado direito.*

*O art. 166 do Código Tributário Nacional traz, interpretado literalmente, uma desconcertante injustiça, caso não seja considerado inconstitucional tout court.*

*(…)*

*Aliás, o art. 166 parte de uma ingênua ficção. Supõe-se que o empresário, ao propor o preço de sua mercadoria, destaque uma exata quantia à título de tributo. Quer dizer, o raciocínio será fragmentado: fixando-se o dispêndio em si do objeto, somando-se ainda o lucro para depois infletir a alíquota tributária. Olvida-se, no entanto, que o consumidor se desinteressa por essas filigranas. A ele importa o preço global. Em um sistema competitivo, o valor das mercadorias é derivado da oferta e da procura. O tributo (quando calculado sobre a operação) derivará do preço ajustado por consumidor e empresário. A seqüência, portanto, é primeiro vender o produto para depois apurar o tributo.*

*O criticado art. 166 artificialmente supõe que o empresário, ao meramente aditar ao seu preço o tributo, aproprie-se da quantia paga pelo consumidor àquele título. O 'contribuinte de direito' seria como um mero representante da Fazenda Pública, antecipando a cobrança do tributo – que depois deve ser repassado aos cofres estatais sob pena de apropriação indébita.*

*Ora, o custo de qualquer tributo pode ser repassado a terceiro, basta engenhosidade por parte do contribuinte. O inaceitável é que, derivando de um pensamento descompromissado com a realidade, o poder público tenha o direito de receber tributos e inconstitucionais e não os devolver.*

*Na situação concreta, de toda sorte, desejando-se fugir dos questionamentos referentes à rigidez do art. 166, pode-se*

sustentar a sua falta de relação com a hipótese em debate.

Ora, como exposto na réplica – e ratificado por órgão oficial (fls. 246) e ss – havia controle oficial quanto ao preço das passagens aéreas. Novos dispêndios havidos no processo produtivo não poderiam ser singelamente repassados aos contribuintes.

Tem-se, então, circunstância na qual fica revelado que não surge, paralelamente ao 'contribuinte de direito', a figura do 'contribuinte de fato'. Enfim, havendo controle de preços, não se invoca o art. 166 (José Morschbacher, *Repetição do indébito Tributário indireto*. São Paulo:Dialética, 1998, p. 64).

Claro, como adverte o autor, que em tese seria possível que o contribuinte operasse com valor inferior ao tabelado, de sorte que poderia repassar gastos adicionais ao consumidor. Só que – novamente no afã de obviar a incidência do art. 166 – incumbiria 'ao Fisco a comprovação de que os valores pagos não pertenciam ao patrimônio da autora' (...)

(...)

Assim, julgo procedente o pedido, condenando o réu a restituir à Autora as quantias indevidamente pagas a título de ICMS, nos períodos destacados – valores que serão aditados de correção monetária de cada desembolso e somados de juros de mora do trânsito em julgado (Súmula 188 do STJ).

Condeno-o, ainda, ao pagamento de honorários advocatícios de dez por cento sobre aquele montante.

“4 DA POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO - ART. 166 CTN

(...)

A solução da questão proposta é crucial para o destino da demanda, e não obstante a controvérsia que a envolve, torna-se imperioso reconhecer que a situação retratada nos autos apresenta alguma particularidade, o que impõe uma análise a partir de um contexto diferenciado.

Como cediço, o ICMS é um imposto indireto, considerando que a carta tributária, em regra, não é suportada pelo contribuinte de direito (comercial, produtor, industrial, etc...), mas embutido no preço do produto (ou do serviço, no caso dos transportes interestaduais e intermunicipais e no de comunicações), e, portanto quem o suporta é o consumidor, contribuinte de fato.

Desta constatação, tem-se que, em um primeiro momento, o pedido de repetição de indébito se sujeitaria ao disposto no artigo 166 do CTN, in verbis:

(...)

Com efeito, a existência de preços tabelados, embora na atualidade se constitua uma exceção, foi uma constante na política econômica desenvolvida pelo Governo Federal, até meados da década de 90, tanto que combustíveis, medicamentos, veículos e diversos outros produtos e serviços não se orientavam pelas leis do mercado, mas sim por critérios oficiais. É evidente que neste sistema, o comerciante ou prestador de serviços tem a sua margem de lucratividade previamente definida, assim como todos os demais componentes do preço. Logo, os custos decorrentes da incidência de um novo imposto O a exemplo do que representou o ICMS a partir de maio de 1989 – têm impacto direto na sua rentabilidade, considerando a impossibilidade de repassá-los de forma automática ao consumidor final.

Em outras palavras, quando o produto (ou serviço) tem liberdade

# Superior Tribunal de Justiça

de preço, a cada aumento da carga tributária, o contribuinte (de direito, nos casos dos impostos indiretos –ICMS e IPI) repassa o encargo para o consumidor (contribuinte de fato) reajustando o seu preço final; providência, todavia, que no caso daqueles que têm o preço tabelado, é impossível de ser adotada, o que obriga a assumir diretamente o novo ônus fiscal, pelo menos até que o preço oficial sofra uma nova adequação.

Essa distinção não deixa de ter repercussão na aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional, face à constatação da inexistência de transladação do ônus nos produtos tabelados e o conseqüente reconhecimento de que em relação ao ICMS o contribuinte de direito também assume a condição de contribuinte de fato. (...) Nesse passo, para o deslinde da questão sub judicê há que se considerar que os preços das passagens aéreas até o ano de 1998, quando passaram ao regime de liberdade vigiada eram sujeitas a tabelamento em variados níveis, para cuja composição do preço final não estavam incluídos os custos representados pela cobrança do ICMS a partir de 1989.

Quem atesta este fato, é o próprio Departamento de Aviação Civil, órgão da União Federal, responsável pela fixação das tarifas aéreas, em certidão subscrita pelo Chefe do seu Subdepartamento de Planejamento, in verbis:

'Certifico, para os devidos fins, que o Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) incidente sobre o preço dos bilhetes de passagens e cargas aéreas não está incluído na composição dos custos das empresas aéreas, inclusive nos anos de 1989, 1990, 1991, 1992, 1993 e 1994' (fls. 343, destacamos).

Isso significa, indubitavelmente, que não ocorreu o fenômeno da transladação, de maneira que o aqui transportador (contribuinte de direito) assumiu, pela impossibilidade de repasse dos custos produzidos pela incidência do ICMS aos consumidores finais das passagens aéreas, também a condição de contribuinte de fato. (...) Assim, demonstrado: (a) que a autora recolheu o ICMS ao fisco estadual no período compreendido entre maio/1989 a maio/1994 (fls. 93/225); (b) que a exação foi realizada com base em norma declarada inconstitucional (fls. 26/91); (c) que a declaração de inconstitucionalidade produz efeitos ex tunc, invalidando as relações jurídicas que se formaram, baseadas na norma afastada; (d) que quando se trata de preço tabelado, presume-se não ter havido transladação para o consumidor final, do ônus tributário indevido suportado pelo fornecedor e (e) que os preços das passagens aéreas entre os anos de 1989 a 1994 não incluíram entre os seus custos o ICMS, é forçoso reconhecer que o pedido de repetição de indébito articulado pela suplicante é não só possível, como deve ser acolhido, afastando-se, por não guardar pertinência com, o caso concreto, a norma do art. 166 do Código Tributário Nacional.(...)

ANTE TODO O EXPOSTO, e considerando o que mais dos autos consta, JULGO PROCEDENTE o pedido formulado para o fim de condenar o Estado do Maranhão a pagar à TAM Linhas Aéreas S/A os valores indevidamente recolhidos à título de ICMS incidente sobre o transporte aéreo, no período compreendido

*entre maio de 1989 a maio de 1994, a ser corrigido monetariamente pelo INPC a partir da data dos efetivos desembolsos, e acrescido de juros legais no percentual de 1% (um por cento) ao mês, contado da data do trânsito em julgado do presente decisum. Condeno, ainda, o réu no desembolso das custas processuais adiantadas pela autora, bem como nos honorários advocatícios, os quais fixo no patamar de 15% (quinze por cento) incidente sobre o total da condenação.”*

Isso posto, com base nos fundamentos acima alinhados, conheço parcialmente do recurso, considerando violado o art. 166 do CTN, para reconhecer que, na hipótese discutida nos autos, a recorrente tem direito a repetir o ICMS pago indevidamente, haja vista ter sido a sua exigência considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

É como voto.

Acompanho a divergência.

É que em caso análogo decidi:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. PASSAGENS AÉREAS. PREÇO CONTROLADO PELO GOVERNO FEDERAL (DAC). PROVA DE NÃO REPERCUSSÃO DO ENCARGO. ART. 166 DO CTN. INEXIGIBILIDADE *IN CASU*. LEGITIMIDADE ATIVA DA CONTRIBUINTE DE FATO.**

1. O ICMS não incide no produto ou serviço cujo preço seja tabelado sujeito a regime próprio de recolhimento de impostos, por isso que, nessa sistemática, não se cogita do fenômeno da repercussão para os fins do art. 166 do CTN no que pertine à devolução.

2. É que nas mercadorias sujeitas a tabelamento, incluem-se nos custos os tributos pagos, pré-eliminando a transferência desse ônus ao preço cobrado do consumidor final.

3. Deveras, o produto tabelado tem o seu preço determinado pelo Poder Público, por isso que se estabelece controle do lucro, que é o parâmetro para a medida econômica da repercussão. No tabelamento, com a fixação do lucro, já são considerados como custo os tributos pagos. Há assim, como dito, uma pré-eliminação desses tributos no preço ao consumidor final (Precedentes: **REsp n.º 317.920/BA**, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 30/09/2002; **EDcl no REsp n.º 71.962/SP**, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 11/09/2000; **REsp n.º 138.007/ES**, Primeira Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU de 15/12/1997).

4. Destarte, em se tratando de produto tabelado, há uma presunção (relativa) de não repasse, que precisa ser elidida pelo Fisco com prova contrária, que, no caso, não houve, de modo específico.

5. *In casu*, é notório que a recorrente é empresa concessionária de serviços públicos de transporte aéreo, cujas tarifas são controladas pelo Poder Público, não podendo ela livremente alterá-las, muito menos acrescentar custo extraordinário, o que, por óbvio, a inviabiliza de repassar o encargo financeiro ao consumidor final.

6. Recurso especial provido, acompanhando o e. Relator.

(Voto-Vista no REsp 902327/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19.04.2007, DJ 10.05.2007 p. 357)

# Superior Tribunal de Justiça

Deveras, o ICMS não incide no produto ou serviço cujo preço seja tabelado sujeito a regime próprio de recolhimento de impostos, por isso que, nessa sistemática, não se cogita do fenômeno da repercussão para os fins do art. 166 do CTN no que pertine à devolução.

É que nas mercadorias sujeitas a tabelamento, incluem-se nos custos os tributos pagos, pré-eliminando a transferência desse ônus ao preço cobrado do consumidor final.

Deveras, o produto tabelado tem o seu preço determinado pelo Poder Público, por isso que se estabelece controle do lucro, que é o parâmetro para a medida econômica da repercussão. No tabelamento, com a fixação do lucro, já são considerados como custo os tributos pagos. Há assim, como dito, uma pré-eliminação desses tributos no preço ao consumidor final.

Destarte, em se tratando de produto tabelado, há uma presunção (relativa) de não repasse, que precisa ser elidida pelo Fisco com prova contrária, que, no caso, não houve, de modo específico.

Neste sentido, os seguintes precedentes desta Corte Superior:

TRIBUTÁRIO - ICMS - DEVOLUÇÃO - EXPORTAÇÃO DE CAFÉ EM GRÃOS - FENÔMENO DA REPERCUSSÃO (ART. 166 DO CTN).

1. A exportação de café em grãos, com preço tabelado no mercado internacional, não deixa espaço para que se faça a cobrança do ICMS do adquirente (o importador que realiza a operação pelo valor de mercado).
2. Sistemática que não enseja o fenômeno da repercussão para se obter a devolução (Precedentes do STF e desta Corte).
3. Recurso especial improvido.

(REsp n.º 317.920/BA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 30/09/2002)

PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ICMS - EXPORTAÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN - OMISSÃO INEXISTENTE - APRECIÇÃO DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES - REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

- Inexiste omissão no v. aresto quando a matéria suscitada nas contra-razões ao apelo especial não foi apreciada pelo Tribunal a quo e não foram opostos embargos de declaração para forçar o debate do tema naquela instância.

- Tratando-se de exportação de café em grãos - cujo preço é fixado pelo IBC - a repetição do ICMS indevidamente recolhido dispensa a prova da não repercussão exigida pelo art. 166 do CTN.

- O recurso especial não se presta ao deslinde de controvérsias que envolvam matéria de natureza constitucional, mas à interpretação do direito federal, como determina a Constituição Federal, em seu art. 105, III.

- Embargos rejeitados.

(EDcl no REsp n.º 71.962/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 11/09/2000)

TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DEVOLUÇÃO DE QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO AO IBC EMBUTIDO NO ICM. OPERAÇÕES COM CAFÉ EM GRÃOS. HIPÓTESE DE INEXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA NÃO

# Superior Tribunal de Justiça

REPERCUSSÃO DO IMPOSTO (ART. 166 DO CTN).

Inexigível a comprovação da não repercussão do imposto (ICM), na sistemática adotada na exportação de café em grãos, porquanto o preço, sendo tabelado, sujeito a regime próprio para o recolhimento de impostos, não há como ser repassado ao importador estrangeiro.

Matéria decidida com base em convicção firmada, em face da apreciação de matéria probatória, não enseja reexame em sede de recurso especial.

Recurso provido.

(REsp n.º 138.007/ES, Primeira Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU de 15/12/1997)

*In casu*, é notório que a recorrente é empresa concessionária de serviços públicos de transporte aéreo, cujas tarifas são controladas pelo Poder Público, não podendo ela livremente alterá-las, muito menos acrescentar custo extraordinário, o que, por óbvio, a inviabiliza de repassar o encargo financeiro ao consumidor final.

Assim, evidenciado que a recorrente não repassou o encargo financeiro ao usuário, porquanto o ICMS não estava incluído na composição final do preço das tarifas aéreas, impõe-se afastar a aplicação, *in casu*, do disposto no art. 166 do CTN.

*Ex positis*, **CONHEÇO PARCIALMENTE E DOU PROVIMENTO** ao presente recurso especial, acompanhando a divergência.

É como voto.

**ERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2006/0135827-5

**REsp 898192 / RS**

Números Origem: 110347136 70010450047 70014056196

PAUTA: 18/03/2008

JULGADO: 18/03/2008

**Relator**

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

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra **DENISE ARRUDA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **CÉLIA REGINA SOUZA DELGADO**

Secretária

Bela. **MARIA DO SOCORRO MELO**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS  
ADVOGADO : ROBERTO TEIXEIRA E OUTRO(S)  
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROCURADOR : MÁRCIA REGINA LUSA CADORE WEBER E OUTRO(S)

ASSUNTO: Tributário - ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

**CERTIDÃO**

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

Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Luiz Fux acompanhando a divergência inaugurada pelo voto-vista do Sr. Ministro José Delgado, no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento, verificou-se o empate, determinando-se a reinclusão do feito em pauta para a colheita do voto-desempate do Sr. Ministro Francisco Falcão, ausente, justificadamente, nesta assentada.

Brasília, 18 de março de 2008

**MARIA DO SOCORRO MELO**  
Secretária

**RECURSO ESPECIAL Nº 898.192 - RS (2006/0135827-5)**

**VOTO-VISTA**

**O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO:** Trata-se de recurso especial interposto pela TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS, contra a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, na qual restou consignada a improcedência da ação de repetição de indébito relativo a ICMS sobre serviços de navegação aérea, uma vez que a autora não teria comprovado não ter incluído o encargo no preço dos serviços, nem tão pouco provado que obteve autorização do adquirente para requerer tal restituição.

A recorrente alega que foi violado o artigo 535 do CPC, haja vista que o Tribunal *a quo* deixou de examinar as questões apresentadas, especialmente em relação à afirmação de que não teria havido a transferência do ônus do ICMS aos consumidores.

Sustenta também violação aos artigos 330 e 332 ambos do CPC, alegando que o Tribunal deixou de autorizar a produção de provas para a comprovação do não-repasse do ônus encimado.

Finalmente, aduziu que fora violado o artigo 166 do CTN, explicitando que não foi realizado o repasse do custo referente a ICMS às passagens aéreas.

O nobre ministro relator afastou a violação ao artigo 535 do CPC, observando que o Tribunal *a quo* teria analisando integralmente a controvérsia; entendeu como não prequestionados os temas relativos aos artigos 330 e 332 do CPC e, finalmente, declarou que a análise da violação referente ao artigo 166 do CTN, tendo em vista o que foi decidido no acórdão recorrido (que considerou a existência de repasse ao consumidor final) importaria no reexame do conjunto probatório, com incidência da súmula 7/STJ.

Por sua vez, divergindo do relator, o Ministro José Delgado deu provimento ao recurso especial, ao considerar que, em se tratando de preço controlado pelo governo, estaria comprovado nos autos que nos valores fixados para as passagens aéreas não estariam incluídas parcelas correspondentes ao ICMS.

Para melhor examinar a controvérsia, pedi vista dos autos.

Acompanho integralmente a posição do nobre Ministro Relator.

De fato, o acórdão recorrido não apresenta nenhuma das pechas insertas no artigo 535 do CPC.

# *Superior Tribunal de Justiça*

Por outro lado, as matérias contidas nos artigos 330 e 332 do CPC, tidas como malferidas pelo recorrente, não foram ventiladas no acórdão recorrido, incidindo na espécie a súmula 282 do STF.

Finalmente, quanto à alegação de não-transferência do ônus do ICMS ao consumidor final, verifico que a análise da questão impõe o reexame do conjunto probatório, o que é insusceptível no âmbito do recurso especial.

Tais as razões expendidas, acompanho o voto do Ministro Relator para conhecer parcialmente do recurso e, nesta parte, negar-lhe provimento.

É o voto-vista.



**ERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2006/0135827-5

**REsp 898192 / RS**

Números Origem: 110347136 70010450047 70014056196

PAUTA: 23/09/2008

JULGADO: 23/09/2008

**Relator**

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

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra **DENISE ARRUDA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **CÉLIA REGINA SOUZA DELGADO**

Secretária

Bela. **MARIA DO SOCORRO MELO**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS  
ADVOGADO : ROBERTO TEIXEIRA E OUTRO(S)  
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROCURADOR : MÁRCIA REGINA LUSA CADORE WEBER E OUTRO(S)

ASSUNTO: Tributário - ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

**CERTIDÃO**

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

Prosseguindo no julgamento, após o voto-desempate do Sr. Ministro Francisco Falcão, a Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros José Delgado (voto-vista) e Luiz Fux (voto-vista), conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Denise Arruda e Francisco Falcão (voto-desempate) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 23 de setembro de 2008

**MARIA DO SOCORRO MELO**  
Secretária