ISENÇÃO FISCAL — REVOGAÇÃO — SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL

— Isenção onerosa concedida para execução de projeto de interesse nacional não pode ser suprimida, pois importaria em burla à boa-fé dos que confiaram nos incentivos prometidos pelo governo.

— Na substituição processual, a titularidade da relação jurídico-processual pode ser atribuída a pessoa distinta da que figure na relação jurídica de direito material. O substituto, nesse caso, litiga em juízo para exercitar em nome próprio direito alheio a fim de preservar interesse seu.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Apelação Cível nº 37.320
Apelante: Estado do Rio de Janeiro
Apelada: Companhia de Telefones do Brasil Central (CTBC)
Relator: Sr. Desembargador GRACCHO AURÉLIO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 37.320, em que é apelante Estado do Rio de Janeiro e apelada Companhia de Telefones do Brasil Central (CTBC), acorda a e. Sétima Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, à unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e desprover o recurso.

1. A apelada, na vigência do Convênio nº 9/75, realizou projeto considerado de interesse nacional.

Segundo esse Convênio, era concedido incentivo às saídas de máquinas e equipamentos destinados a projetos de tal natureza, quando financiados por recursos externos ou por fundos oriundos de agências governamentais de crédito ou de capital do próprio projetista.

Com o advento do Convênio nº 11/81, foi excluída a isenção para as saídas de produtos financiados com recursos internos, persistindo a isenção apenas para a circulação de mercadorias financiadas com recursos do exterior.

Sobreveio a esses convênios, o de nº 24, que, visando ao favorecimento de terceiros, veio a dispor que, apesar da revogação do Convênio nº 9 pelo nº 11, ocorrida aos 23 de outubro de 1971, a alteração não atingiria os fornecimentos contratados até 31

de dezembro de 1981, desde que cumpridas certas formalidades que especificou.

A apelada que veio a contratar os fornecimentos necessários à execução de seu projeto em data posterior, temente de que a sua isenção não viesse a ser respeitada por interpretação errônea do Convênio nº 11, impetrou segurança, visando à persistência de isenção.

Os temores da impetrante eram, realmente, fundados, porque, nas informações, o impetrado propugnou pela cobrança do imposto na saída dos produtos.

Alegou o impetrado que o mandado deveria ser inadmitido, porque investia contra direito em tese. Sustentou ainda que faltaria à a. legitimidade ativa *ad causam,* pois o contribuinte não seria o projetista, mas o fornecedor das mercadorias, o único capaz de beneficiar-se da isenção. Ao ver do impetrado, o art. 178 do Código Tributário Nacional não agasalharia as pretensões da a., porque a isenção não fora concedida por prazo certo, nem em função de determinadas condições futuras e incertas.

O fornecedor, a fls. 191, foi admitido como litisconsorte, havendo o Dr. Juiz, sentenciando, julgado procedente a ação para conceder a segurança. Fê-lo eruditamente, por entender que o mandado não fora impetrado contra a lei, mas com o fito de precaver-se contra possível desrespeito à isenção que lhe fora assegurada. Entendeu que não faltaria à a. legitimidade *ad causam,* porque, embora não fosse parte na relação jurídico-tributária, sofreria os efeitos da revogação indevida da isenção. Concluiu a sentença reconhecendo o direito adquirido pela projetista de ser respeitada a isenção, invocando o art. 153, § 3º, da Constituição e o art. 178 do Código Tributário Nacional.

Inconformado, o estado apelou, merecendo o recurso repúdio da ilustrada Procuradoria.

2. A apelação, não obstante o brilho, empenho e erudição do festejado tributarista Procurador Carlos Augusto Silveira Lobo, não merece, *data venia,* provimento.

Em primeiro lugar, é de reconhecer que o mandado não foi impetrado contra a lei, mas em caráter preventivo, como bem decidiu o ilustre Dr. Juiz. A impetrante quis prevenir-se contra iminente cobrança do Fisco, quando a mercadoria saísse do fornecedor para ser-lhe entregue.

3. A relação jurídico-tributária, por outro lado, tem, realmente, como sujeitos, a fornecedora e o estado, de modo que, no campo do direito material, a projetista manteve-se alheia.

Essa verdade, porém, não priva a a. de legitimidade *ad causam,* instituto de direito adjetivo. A apelada não participa de relação jurídico-tributária, mas é parte ativa na relação jurídico-processual.

Coube a Mohler, de fato, o mérito de haver, na área do direito civil, imaginado o fenômeno da substituição processual, vindo o conceito a ser trasladado para o direito adjetivo por Hellwig e Chiovenda e divulgado no Brasil, dentre outros, por Frederico Marques (*Instituições de direito processual civil*. 2. ed., 1962, v. 2, p. 224), Pedro Batista Martins (*Comentários ao Código de Processo Civil*. 1942, III, p. 312), Lopes da Costa (*Direito processual civil*. 1941, I, p. 308) e Moniz de Aragão (*Comentários ao Código de Processo Civil*. 1. ed., n. 508).

De fato, pode ocorrer que, em virtude de substituição processual, a titularidade da relação jurídico-processual seja atribuída a pessoa distinta da que figura na relação jurídica de direito material. O substituto, nesse caso, litiga em juízo para exercitar em nome próprio direito alheio, a fim de preservar interesse seu.

Garbagnati, citado por Frederico Marques, conceitua com precisão que o substituto atue no processo como parte para defender, em

seu próprio proveito, direito alheio (op. cit. p. 227).

A substituição processual vem sendo amplamente admitida pela lei, pela doutrina e pela jurisprudência. Na ação popular, por exemplo, qualquer pessoa litiga em nome próprio para defender os chamados direitos difusos. A permissibilidade dada ao marido pelo art. 289 do Código Civil é outro exemplo de substituição processual. Emílio Betti aponta ainda a atividade de curador de herança jacente como hipótese de substituição processual (*Diritto processuale civile*. 1936. 127).

4. No caso, é de reconhecer, em face da substituição processual, a legitimidade *ad causam* da impetrante para defender direito da fornecedora das mercadorias, preservando, assim, interesse seu.

Se a projetista não houvesse intentado o mandado preventivo, correria o risco de receber a mercadoria onerada do imposto, o que elevaria o seu preço, podendo a indevida cobrança até acarretar o malogro do empreendimento, de reconhecido interesse nacional.

5. Decididas essas questões preliminares, resta decidir se a isenção foi revogada pelo advento do posterior Convênio nº 11.

A isenção outorgada pelo Convênio nº 9 foi incontestavelmente onerosa e condicional, pois teve por escopo atrair empreendimentos considerados imprescindíveis ao desenvolvimento do país, estando, pois, obrigada sob o manto do art. 178 do Código Tributário Nacional.

Baleeiro, com a sua incontestável autoridade, citando Cooley, pondera que a revogação dessas isenções acarretaria "um ludíbrio à boa fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado" (*Direito tributário brasileiro,* comentário ao art. 178 do Código Tributário Nacional), lançando-se a custosos projetos, cuja inexecução acarretará notório prejuízo para a empresa e para o próprio país.

É verdade que o apelante argumenta com a alteração introduzida no art. 178 pela Lei Complementar nº 24, que, ao substituir a conjunção "ou" pela "e", teria preservado de modificação ou revogação apenas as isenções simultaneamente condicionais e temporais.

O argumento, sem dúvida hábil e impressionante ao primeiro exame, não resiste, contudo, a mais acurada averiguação.

A isenção questionada ficou, realmente, sujeita a acontecimento futuro e incerto, qual seja, a execução do projeto, que poderia ser desistido pela projetista.

Por outro lado, a isenção concedida pelo Convênio nº 9 fixou prazo de efetivação, ao exigir a comunicação à Secretaria da Fazenda do estado onde ocorreriam as saídas dentro do prazo de sua vigência e antes da saída das máquinas e equipamentos (cláusula 3ª), o que foi feito a fls. 25.

Portanto, a revogabilidade do Convênio nº 9 pelo nº 11 não poderia afetar os interesses da impetrante, resguardados pelo art. 178 do Código Tributário Nacional e ainda pelo art. 153, § 3º, da Constituição Federal.

Finalmente, é de esclarecer que o Convênio nº 24 não restringiu os direitos da impetrante, porque, embora haja expressamente resguardado os contratos de fornecimento firmados antes de 31 de dezembro de 1981, não excluiu a persistência das isenções pelo simples fato de haverem os pactos sido concretizados posteriormente.

6. Por essas razões, dispensada a argüição de inconstitucionalidade de quaisquer normas, é de ser mantida a judiciosa sentença do primeiro grau.

Rio de Janeiro, 1º de outubro de 1985. — *Graccho Aurélio,* Presidente e Relator.