

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

**BREVES APONTAMENTOS SOBRE O ARTIGO 166 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

ANA PAULA GARCIA DE CARVALHO

São Paulo

2013

ANA PAULA GARCIA DE CARVALHO

**BREVES APONTAMENTOS SOBRE O ARTIGO 166 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Coordenadoria Geral de Especialização,
Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo como
requisito para obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário.
Orientador: Prof. Luciano de Almeida Pereira

São Paulo

2013

**BREVES APONTAMENTOS SOBRE O ARTIGO 166 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**

PÓS-GRADUAÇÃO *LATU SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Coordenadoria Geral de Especialização,
Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo como
requisito para obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário.
Orientador: Prof. Luciano de Almeida Pereira

BANCA EXAMINADORA

DATA DE APROVAÇÃO:

“É fácil fazer com que um assunto complicado pareça complicado; é preciso inteligência e esforço, porém, para expor idéias e informações da maneira mais simples possível” (BARRASS, 1979, p. 20).

RESUMO

Este trabalho tem por finalidade abordar, de forma clara e objetiva, algumas questões teóricas e práticas relacionadas a aplicação do artigo 166, do Código Tributário Nacional. Nesse passo, a partir da demonstração da concepção da restituição do indébito tributário, bem como da classificação dos tributos em “diretos” e “indiretos”, de acordo com o critério da repercussão econômica, bem como da consolidação das Súmulas 71 e 546, ambas do Supremo Tribunal Federal, apresentamos e discutimos os elementos jurídicos para uma correta interpretação do já mencionado artigo 166, do Código Tributário Nacional, para, então, discorrer sobre o equívoco que vem sendo perpetrado pelo Superior Tribunal de Justiça na aplicação do citado artigo quando de trata do Imposto Sobre o Serviço – ISS. Assim, por meio de uma abordagem simples e dinâmica, demonstra-se que a Jurisprudência pátria vem, diante de uma interpretação falha, aplicando de forma equivocada a disposição contida no artigo 166, do Código Tributário Nacional, na medida em que vem utilizando-se de conceitos estranhos ao direito tributário, como o de direito financeiro para a distinção dos tributos “diretos” e “indiretos”, e fazendo com que a restituição dos tributos tidos como indiretos se torne praticamente impossível.

Palavras-chaves: Restituição de Tributos. Interpretação do artigo 166, do Código Tributário Nacional. Classificação dos Tributos “Diretos” e “Indiretos”. Indébito Tributário.

ABSTRACT

This work aims to address, in a clear and objective way, some theoretical and practical issues related to the application of Article 166 of the tax code. By the demonstration of the concept of tax refunding as well as the classification of taxes in "direct" and "indirect", according to the criterion of economic repercussions, and the consolidation of Precedents 71 and 546, both the Supreme Court, we present and discuss the legal elements for a correct interpretation of the aforementioned Article 166 of the Internal Revenue Code, to then discuss the mistake that has been perpetrated by the Superior Court on the application of the Article when comes to the tax Service - ISS. Thus, through a simple and dynamic approach, demonstrates that the Court homeland fail to intrepret it correctly, applying the provision in Article 166, of the National Tax Code, with concepts foreign to the tax law, using, instead, financial law concepts to the distinction of taxes "direct" and "indirect", and making the refund of taxes taken as indirect becomes virtually impossible.

Key words: Refund of Taxes. Interpretation of Article 166 of the tax code. Classification of Taxes "Direct" and "Indirect". Misuse Tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I - CONCEPÇÕES DA RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	9
CAPÍTULO II – A CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM “DIRETOS” E “INDIRETOS” DE ACORDO COM O CRITÉRIO DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA	11
CAPÍTULO III – DA CONSOLIDAÇÃO DAS SÚMULAS 71 E 546 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	13
CAPÍTULO IV – ELEMENTOS JURÍDICOS PARA UMA CORRETA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	16
CAPÍTULO V – DA EQUIVOCADA APLICAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NO IMPOSTO SOBRE O SERVIÇO - ISS.....	20
CONCLUSÃO.....	26
REFERÊNCIAS	28

INTRODUÇÃO

Considerando a grandeza da carga tributária que se suporta neste país, a essência dos direitos e garantias que a Constituição Federal prevê aos particulares e a conseqüente rigidez do relacionamento entre o Estado e o contribuinte, o tema Restituição do Indébito Tributário, além de ter considerável relevância jurídica, também é relevante em termos econômicos e políticos.

Ademais, é grande a divergência do tema tratado entre a doutrina e a jurisprudência quando se trata da necessidade de comprovação da assunção do encargo financeiro.

Assim, a abordagem do tema Restituição do Indébito Tributário neste trabalho é realizada visando esclarecer, da maneira mais objetiva e clara possível, as principais questões relacionadas à necessidade de comprovação da assunção do encargo financeiro em tais relações.

Para tanto, em um primeiro momento, demarcamos as concepções que a expressão “restituição de indébito” traduz e, em quais situações o contribuinte poderá requerê-la.

Em seguida, apresentamos a distinção entre tributos tidos como “diretos” e “indiretos”, ou seja, quais são os critérios que determinam tal classificação.

No terceiro capítulo, alinhavamos o caminhar do Supremo Tribunal Federal para a consolidação das Súmulas 71 e 546, quando este possuía a competência de processar e julgar os recursos que também tratavam de violações de artigos infraconstitucionais, como o estudado no presente trabalho, bem como a sua influência na normatização do artigo 166 no Código Tributário Nacional.

Também abordamos os elementos jurídicos necessários para uma correta aplicação do artigo 166, do Código Tributário Nacional, traçando aquela mais razoável para tanto.

Assim, tratadas as definições e classificações que influenciam na interpretação do artigo 166, do Código Tributário Nacional, avançamos para o estudo da interpretação que vem sendo aplicada pelo Superior Tribunal de Justiça em tais casos.

Finalmente, antes de expor as conclusões obtidas no estudo, tendo em vista que a complexidade jurídica do tema estudado revela-se, principalmente, no fato de que, como os institutos relacionados não têm conceituação uniforme na doutrina, qualquer

diferença de concepção altera profundamente na conclusão, buscamos descortinar esta demarcação conceitual, trazendo à lume os entendimentos da doutrina e jurisprudência brasileira acerca da aplicação do artigo 166, do Código Tributário Nacional, especialmente nos tributos ditos como “indiretos”.

CAPÍTULO I - CONCEPÇÕES DA RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Semanticamente, a palavra “restituição” está diretamente ligada ao restabelecimento de um estado anterior, ou, melhor, devolver a alguém aquilo que perdeu ou lhe foi tirado.

Já o significado da palavra indébito significa aquilo que não é devido ou, que se pagou sem ser devido.

Trazendo a questão para o tema em questão podemos dizer que restituição do indébito tributário significa o ato do Erário Público devolver ao contribuinte o tributo que pagou indevidamente.

Sobre o pagamento indevido vemos que o Código Tributário Nacional disciplina a matéria em seus artigos 165/169, nos quais estabelece que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, nos seguintes casos:

- a) Cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- b) Erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- c) Reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Assim, a repetição de indébito tem assento no enriquecimento sem causa, instituto com raízes na Teoria Geral do Direito, consistente em restituir valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos. Deveras, a expressão restituição de tributos não se mostra adequada, na medida em que tributo não é restituível. Na verdade o que se restitui é um montante pago ao Erário posta incorretamente como tributo, mas que não atende aos pressupostos formais e materiais desta exação.

As disposições do Código Tributário Nacional relacionados à repetição do indébito tributário tem conotação financeira, haja vista a finalidade do retorno dos valores ao patrimônio dos contribuintes, sendo certo que esta relação tributária se estabelece de forma inversa à relação tributária comum, eis que será o Poder Público quem figurará no polo passivo da mesma.

Sobre este aspecto, vale trazer à baila a disposição do artigo 166, do Código Tributário Nacional:

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

Da redação do aludido artigo, percebemos que para a restituição dos tributos que comportem “a transferência do encargo financeiro”, necessária se faz a comprovação da assunção do encargo financeiro.

Ou seja, o que se verifica é que o artigo 166, do Código Tributário Nacional tem natureza procedimental, concernente a elementos probatórios, no que se refere ao encargo financeiro do valor recolhido indevidamente sob o nome de tributo.

Entretanto, trata-se de figura estranha ao sistema tributário, na medida em que se refere à norma de cunho financeiro.

A par da necessidade de se verificar quais tributos comportam referido repasse, o Superior Tribunal de Justiça vem adotando o posicionamento que são os tributos indiretos.

Deste modo, se faz necessária a distinção entre tributos diretos e indiretos.

CAPÍTULO II – A CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM “DIRETOS” E “INDIRETOS” DE ACORDO COM O CRITÉRIO DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA

Deveras, alguns doutrinadores se fixaram em estabelecer a classificação dos tributos “diretos” e “indiretos” em função de padrões rigorosamente jurídicos, valendo, inclusive, ressaltar as posições, substancialmente harmônicas, de Rubens de Gomes de Souza e Geraldo Ataliba, o primeiro construindo a distinção à luz da natureza permanente (tributos diretos) ou temporária (tributos indiretos) do respectivo fato gerador¹, ao passo que o segundo, fixando o fator distintivo entre uma e outra espécie, em determinadas peculiaridades do elemento material das respectivas hipóteses de incidência. Nessa ordem de ideias, os tributos diretos se caracterizariam por gravarem manifestações imediatas e diretas de capacidade contributiva (patrimônio, renda) e, os indiretos, manifestações mediatas e indiretas dessa mesma capacidade, como o consumo a prestação de serviços, etc.

Tais classificações, indubitavelmente tem precioso valor didático, especialmente porque possibilita melhor compreensão de importantes conceitos de Direito Tributário.

Entretanto, para a finalidade aqui perseguida, fixar-nos-emos, com maiores detalhes, na análise da classificação que distingue os tributos em diretos ou indiretos conforme se verifique, ou não, em relação aos mesmos, a dita repercussão financeira.

Vale ressaltar, neste momento, que, a fundamentação desta classificação repousa em noções e primados que, embora relevantes no campo da Ciência das Finanças, são absolutamente estranhos ao Direito Tributário.

Deste modo, tributos diretos, seriam aqueles suportados, em definitivo pelo contribuinte, obrigado por lei ao seu pagamento, e indiretos os que são, ou podem ser transferidos por estes (*solvens* ou contribuinte *de jure*), através do fenômeno da repercussão econômica, para outra pessoa que, por sua vez, os transferirá ou suportará em definitivo (contribuinte “de fato”).

Não vemos respaldo jurídico que autorize a classificação dos tributos em diretos e indiretos em decorrência do critério da repercussão econômica.

¹ *Compêndio de Legislação Tributária*, ed. Financeiras, 1952, p. 142.

Na verdade, mostra-se inadmissível, condicionar-se o reconhecimento do direito de restituição do indébito tributário à prova de haver o contribuinte assumido o respectivo ônus financeiro, ou estar, a tanto, autorizado por terceiro que o assumiu.

Todavia, embora sua artificialidade venha sendo proclamada de longa data pela mais autorizada doutrina, esta classificação continua a influenciar, absurdamente, administradores públicos, legisladores e magistrados.

CAPÍTULO III – DA CONSOLIDAÇÃO DAS SÚMULAS 71 E 546 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Sobre o aludido tema, vemos que o Supremo Tribunal Federal já editou duas súmulas em razão não só da sua importância, mas especialmente pela controvérsia que o mesmo causa, diante da possibilidade de mais de uma interpretação.

Deveras, desde os primeiros anos do século XX, já se verificava a utilização pela Fazenda Pública, da *passing-ondefense*, a qual, contudo, era rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal, que à época tinha também a competência que hoje é do Superior Tribunal de Justiça.

O entendimento adotado pela suprema corte à época era de que eventual repasse do ônus econômico, se existente, não eximiria a Fazenda Pública de restituir todo o valor pago indevidamente. Assim, concepção utilizada era de que a venda de mercadoria pelo preço que fosse, por parte do contribuinte, nada teria a ver com a obrigação da Fazenda de “não fazer próprio o que alheio é”².

Todavia, após muita persistência da Fazenda Pública em utilizar-se desta tese, fizeram com que ela fosse acolhida pelo Supremo Tribunal Federal. É verdade que os ministros utilizaram de premissas civilistas de que a restituição visaria recompor um “dano” causado pelo tributo indevido, misturadas de noções imprecisas de ciência das finanças (segundo os quais certos tributos seriam repassados pelo contribuinte a terceiros e outros não)³.

Tal movimento regressivo dos Tribunais pátrios teve origem em uma obstinada recusa dos órgãos administrativos de deferirem pedidos de restituição de impostos indiretos, a qual, posteriormente, acabou sendo confirmada pelo Poder Judiciário que, a partir de determinado momento, passou a curvar-se até diante de argumentos surpreendentes, como a alegação de que, em razão do fenômeno da translação, reconhecer-se o direito de repetição do *solvens* significaria propiciar-lhe enriquecimento ilícito, sendo, neste caso, preferível que o beneficiário do locupletamento fosse o Estado, pois ele, pelo menos, representava o direito coletivo.

² NEVIANI, Tarcísio. *A restituição de tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 24.

³ MACHADO, Brandão. “Repetição do indébito no Direito Tributário”. In: MACHADO, Brandão (coord). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Professo Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 69.

Deste modo, embora inicialmente rejeitada, a tese da Fazenda Pública acabou por firmar-se na jurisprudência, fulminando na edição da Súmula nº 74, do Supremo Tribunal Federal, que assim dispõe:

Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

A origem da referida súmula assentou-se em argumentos inferidos a partir da pretendida repercussão econômica dos tributos indiretos, da qual decorreria:

- a) Da inexistência de prejuízo econômico do *solvens* pelo recolhimento do tributo indevido, o que impossibilitaria a utilização da ação de repetição de indébito, haja vista que, em razão do princípio da equidade, não pode servir de instrumento para enriquecimento sem causa;
- b) Por consequência, falta de legitimidade do *solven* para pleitear a restituição;
- c) A desobrigação do *accipiens* de restituir o indevido a quem não provou ter sofrido desfalque patrimonial;
- d) O fato de que, entre propiciar-se enriquecimento sem causa ao particular ou ao Estado, é preferível que se opte pelo Estado, que, como já dito representa a coletividade.

É evidente que, apesar de tais raciocínios virem apresentados sob coloração jurídica, pouco ou quase nada guardam desta característica.

Na verdade o que se verifica do enunciado da aludida Súmula é que para sua consolidação pesaram fatores de caráter econômico e político, haja vista os graves distúrbios financeiros que imperavam no País no início da década de 60.

Ademais, malgrado o fato de basear-se em fundamentos extraordinários, tal enunciado, padecia de defeito em sua redação, na medida em que sendo conciso e pouco esclarecedor, reduziu, como num passe de mágica, toda a problemática que envolvia a restituição do indébito tributário a termos tão simplórios, que, por certo, deu ensejo a muitas injustiças e injuridicidades.

Entretanto, algum tempo depois, vendo que em certas hipóteses, mesmos os tributos tidos como “indiretos” não poderiam repercutir economicamente a terceiros, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu exceções à aplicação da Súmula nº 71, a qual, contudo, não foi cancelada.

Assim, a atenuação ao rigor do enunciado da referida Súmula foi exteriorizado com o advento da Súmula de nº 546, que aduz:

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.

O que se verifica é que o entendimento firmado na aludida Súmula do Supremo Tribunal Federal corresponde em linha gerais, ao que está positivado no artigo 166 do Código Tributário Nacional, segundo, consoante já exposto anteriormente reza que a “restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Sobre este aspecto, vale ressaltar que, apesar das Súmulas nº 71 e 547, ambas do Supremo Tribunal Federal terem sido publicadas posteriormente ao Código Tributário Nacional, é indubitável que o artigo 166 trata-se de consequência decorrente das mesmas, haja vista que os julgados que deram origem à suas edições começaram a surgir pelo menos 20 anos antes.

Importante frisar que, com o advento da Constituição Federal de 1988, quem passou a ter competência para julgar em última instância as questões relativas à interpretação da legislação infraconstitucional foi o Superior Tribunal de Justiça, o qual, todavia, seguiu o entendimento anteriormente adotado pelo Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação do artigo 166, do Código Tributário Nacional.

CAPÍTULO IV—ELEMENTOS JURÍDICOS PARA UMA CORRETA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para traçarmos aqui uma interpretação que, ao nosso ponto de vista, seria a mais coerente, mister, inicialmente, trazer novamente à baila a redação do importante artigo 166, do Código Tributário Nacional:

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

Do exposto anteriormente, podemos concluir que, sob o ponto de vista científico, o dispositivo que ora se estuda é absolutamente desprovido de méritos.

Mas não é só! Acrescente o fato de possuir o indiscutível defeito de uma redação nada feliz, que o torna peculiarmente obscuro e indefinido.

Entretanto, não cabe aqui, trazer os seus defeitos e imperfeições, até mesmo porque, sendo o artigo 166 do Código Tributário Nacional, uma norma válida, resta, neste estudo, a superação de tais dificuldades para trazer embasamentos racionais para a sua aplicação.

Sobre este aspecto, vale ressaltar a lição do ilustre Ezio Vanoni⁴:

Somente o conhecimento do espírito que anima a lei permite superar as dificuldades decorrentes da imperfeita formulação da norma, corrigir as contradições decorrentes de oposições verbais entre diferentes preceitos jurídicos e vencer as incertezas que surgem sempre que seja necessário trazer os fenômenos da vida prática, sempre diferentes e variáveis, para debaixo do império de uma norma cuja formulação permanece inalterada.

Pois bem! E é no anteprojeto do Código Tributário Nacional que se encontra muitas respostas para as questões que se suscitam da simples leitura do artigo 166 do referido *Codex*.

⁴ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação da Lei Tributária*. Ed. Financieiras, 1964, p. 134.

Isso porque, da análise do referido anteprojeto, de autoria de Rubens Gomes de Souza (DOU, Seção I, de 25.8.1953, pp. 14.567 a 14.593), verifica-se que a questão relativa à restituição do indébito tributário em seus artigos 201 a 204, sem estabelecer, para o exercício desse direito, quaisquer condições como a prevista no artigo 166 do atual Código.

Significa dizer que, o anteprojeto, adotando posição doutrinária adequada à espécie, desconheceu a existência dos chamados tributos indiretos, haja vista que possibilitou ao *solvens* o direito de repetição quando da ocorrência das hipóteses previstas de pagamento indevido.

Por outro lado, o projeto revisto pela Comissão designada pelo Ministério da Fazenda (Diário do Congresso Nacional, Seção I, de 27.3 1963, pp. 889 a 911), apresentava disposição paralela àquela que, a final, foi consagrada, ao preceituar, em seu artigo 131:

Existindo disposição legal expressa que determine ou faculte ao contribuinte a transferência do tributo a terceiro, o direito referido no artigo anterior fica subordinado à prova de que a transferência não ocorreu, por impossibilidade material ou jurídica em face das circunstâncias materiais do caso.

Parágrafo único. O terceiro que faça prova de lhe haver sido transferido o tributo pelo contribuinte nos termos deste artigo, sub-roga-se no direito daquele à respectiva restituição.

Apesar do artigo supracitado também padecer de certos equívocos, este texto apresentava sobre o que se converteu no artigo 166 do Código Tributário Nacional, a primazia de indicar, de forma mais precisa, os tributos cuja restituição estaria condicionada à prova da assunção do ônus pelo *solvens*.

Deste modo, o que verifica é que ao invés de referir-se, indevidamente, a tributos que “por sua natureza”, comportem a transferência do ônus, o projeto falava em tributos que, por “determinação legal expressa”, podem ou devem ser transferidos, situação, como se percebe, de compreensão muito mais imediata.

É nisto que decorre a certeza de que a correta interpretação do artigo 166, do Código Tributário Nacional, somente pode ser construída com observância da diretriz apontada pelo artigo 131 do projeto.

Resumindo, o artigo 166, do Código Tributário Nacional diz respeito à restituição daqueles tributos cuja lei outorga ao contribuinte de jure o direito de receber

de determinada pessoa o reembolso do montante por ele pago, ou de reter, de valor eventualmente devido a terceiro, o montante do tributo a pagar.

Sobre esta interpretação, importante destacar o entendimento adotado pelo jurista Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

A nosso ver, tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência.

Na mesma linha, Luís Eduardo Schoueri, pontua que:

A falta de base econômica para o argumento da translação, entretanto, exige que se tome o artigo 166 do Código Tributário Nacional com toda cautela. No lugar de buscar o fenômeno da translação, age com acerto aquele que investiga se há uma transferência (i.e.: prestigiada por lei) do montante do tributo. Esta será a situação do adquirente do produto sujeito a tributação não cumulativa, que o revende, tomando o crédito do montante pago na etapa anterior. Se há um direito àquele crédito é porque ele lhe foi transferido por quem o pagou na etapa anterior.

Deste modo, seguindo a interpretação de que a aplicação do disposto no artigo 166, do Código Tributário Nacional somente se dá aos tributos cujo a própria lei estabeleça a dita transferência do respectivo encargo financeiro, resta evidente que esta disposição somente se aplica ao IPI e ao ICMS.

Isso porque, quando a Constituição Federal prevê a não cumulatividade na sistemática imposto a imposto, acaba por prestigiar, juridicamente, a transferência do encargo ao adquirente do produto, que passa a ter um direito de crédito perante o Estado. Nesse caso, é este adquirente quem, como novo credor, pode exigir que o Estado devolva o tributo indevido; o sujeito passivo originário somente o pode exigir se autorizado pelo adquirente. Este, por sua vez, ao autorizar que primeiro promova a repetição, abre mão, simultaneamente, de seu direito de crédito.

Diferente, portanto, é o caso das contribuições ao PIS e a COFINS, pois malgrado o artigo 3º da Lei 10.637/2002 e também o artigo 3º da Lei 10.833/2003 se refiram a créditos a serem descontados, verifica-se que tais créditos não tem relação com o montante recolhido nas etapas anteriores; são, antes, recurso do legislador para adotar a sistemática base a base. Em outros dizeres o valor recolhido pelo fornecedor não tem relação com o “crédito” do adquirente; este se calcula independentemente. Não é, enfim, crédito transferido e não há que se cogitar transferência jurídica.

Assim, a configuração do problema é essencial para dar ao preceito legal sob exame condições para sua apropriada aplicação.

CAPÍTULO V – DA EQUIVOCADA APLICAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO IMPOSTO SOBRE O SERVIÇO – ISS

Deveras, consoante exposto anteriormente, a exigência da prova da assunção do encargo financeiro prevista no artigo 166, do Código Tributário Nacional, restringe-se aos tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro.

Já chegamos a conclusão de que a pré falada transferência do encargo financeiro só ocorre aos tributos cuja respectiva transferência esteja prevista em lei.

Ou seja, o critério para se aferir se determinado tributo comporta a transferência do encargo financeiro deve ser única e exclusivamente jurídico e não financeiro.

Todavia, na contramão de todo o entendimento doutrinário pátrio mais respeitado, o Superior Tribunal de Justiça, vem entendendo pela aplicação do artigo 166 para a restituição do ISS.

Vejamos alguns julgados da apreçada corte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.

1. A questão principal debatida no Recurso Especial diz respeito à incidência da regra relativa à legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário (art. 166 do CTN), no tocante ao ISS.

2. Na decisão agravada, foi adotada a fundamentação do REsp 1.131.476/RS, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao regime do art. 543-C do CPC. A agravante reitera que o Tribunal de origem violou o art. 535, II, do CPC, por não ter examinado a natureza jurídica do ISS.

3. A análise do inteiro teor do acórdão recorrido revela que a jurisdição foi prestada de forma integral e motivada, motivo pelo qual não se constata quaisquer dos vícios previstos no art. 535 do CPC. O Tribunal a quo se manifestou expressamente no sentido de que, na hipótese dos autos, o ISS assume a feição de tributo indireto: "Portanto, tratando-se de tributo indireto, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional e das Súmulas 71 e 546 do Egrégio Supremo Tribunal Federal, a autora não tem direito à repetição postulada" (fl. 234).

4. A Primeira Seção do STJ definiu, sob o regime do art. 543-C do CPC, que o ISS é espécie tributária que, a depender do caso concreto, pode se caracterizar como tributo direto ou indireto (REsp 1.131.476/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 1.2.2010).

5. No caso dos autos, o fato gerador é a locação de bens móveis e se enquadra perfeitamente nessa orientação. Aplicável, portanto, a regra do art. 166 do CTN.

6. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp 176.338/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/11/2012, DJe 18/12/2012)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. ART. 166 DO CTN. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA DO TRIBUTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ .

1. O ISS é tributo indireto. É necessário, por conseguinte, que se demonstre a sua não repercussão financeira ou a autorização de quem a assumiu, nos termos do art. 166 do CTN, para fins de repetição de indébito.

2. Para aferir se in casu há provas do não repasse financeiro a terceiros ou da autorização destes para receber os valores pagos indevidamente, é preciso reexaminar todo o contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso ao STJ em vista do óbice da Súmula 7/STJ.

3. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1318475/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/08/2012, DJe 23/08/2012)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO. EXIGIBILIDADE. ART. 166 DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Percebe-se, na leitura do acórdão recorrido, que o Tribunal a quo analisou todas as questões levantadas em Embargos de Declaração. Não há falar, portanto, em ofensa ao art. 535 do CPC em razão de ausência de omissão, contradição ou obscuridade.

2. O Tribunal de origem concluiu que não ficou comprovado que foi o autor quem efetivamente suportou o ônus do tributo. A revisão desse entendimento implica nova análise de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ.

3. A revisão da verba honorária implica, como regra, reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ). Excepciona-se apenas a hipótese de valor irrisório ou exorbitante, o que não se configura neste caso.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp 143.149/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 15/06/2012)

Entretanto, não sendo o ISS um tributo que comporta a transferência do encargo financeiro, sua comprovação demandaria em nítida prova negativa, o que, como cediço, é impossível de se apresentar em juízo.

Até mesmo porque, é plenamente possível demonstrar que toda empresa deve transferir, na medida do possível, seu encargo tributário a seus clientes, por meio do preço, juntamente com os outros custos e despesas necessárias ao desempenho de suas atividades, entretanto, ao mesmo tempo, pode-se demonstrar que a transferência jamais ocorre, já que qualquer tributo implica na redução da margem de lucros, sendo suportado, em última instância pelo próprio prestador de serviços.

Ou seja, financeiramente todo tributo pode repercutir nos preços cobrados por uma empresa, haja vista que todas as despesas são consideradas para se auferir o preço de determinado produto para que a empresa possa ter lucros. Trata-se, contudo, de mera repercussão financeira, o que consoante já demonstrado, não serve para a aplicação do artigo 166, do Código Tributário Nacional.

Sobre a possibilidade de todos os tributos repercutirem financeiramente nos preços de uma pessoa jurídica, vale trazer à baila os ensinamentos do Professor Luís Eduardo Schoeri:

Mesmo um tributo “direto”, como seria o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, também afetará, ou não, os preços da pessoa jurídica (e portanto será “repassado”) conforme as condições do mercado, sendo possível que o “repasso” se dê para trás, quando a pessoa jurídica, em virtude do Imposto de Renda, se vê obrigada a reduzir os custos de seus fatores de produção, impondo a seus fornecedores (inclusive de mão de obra) a redução de seus preços.

Entretanto, à luz da Ciência Jurídica e nos moldes do Código Tributário Nacional é certo que o único regime jurídico de incidência da norma tributária que se amolda ao enunciado do artigo 166 do Código Tributário Nacional é aquele cuja própria lei patrocina a existência do contribuinte-substituto e do responsável-substituto, o que não ocorre no caso do ISS. Vejamos:

Adentrando nos meandros do Imposto sobre o serviço de qualquer natureza – ISS, nota-se que sua existência decorre do contido no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, in verbis:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I – propriedade predial e territorial urbana;
II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens móveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Por sua vez, o ISS é regulado pelo Decreto-lei nº 406/1968 e pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Este último diploma legal revogou apenas parcialmente o Decreto-lei nº 406/1968 e integralmente as Leis Complementares n.ºs 56/1987 e 100/1999, as quais também tratavam do tema.

No que tange a sujeição passiva do mencionado tributo aduz o artigo 5º da Lei Complementar nº 116/2003 que “contribuinte é o prestador do serviço”, que é corroborado pela Lei nº 13.702/2003 do Município de São Paulo em seu artigo 5º.

Nesse passo, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, que tanto pode ser o próprio contribuinte quanto o responsável tributário.

Deveras, do disposto acima é certo que o sujeito passivo do ISS é o próprio contribuinte, qual seja, o prestador de serviços, sendo certo que não é permitido o repasse do montante do tributo a terceiros.

Ou seja, somente na hipótese de substituição tributária, legalmente estabelecida pela legislação de regência, o que rememore-se, não é caso do ISS, é que se poderia condicionar a restituição do indébito à demonstração de que o contribuinte arcou com o encargo financeiro do tributo, haja vista que, em tais casos, o próprio regime jurídico materializado pelas normas disciplinadoras do tributo autorizaria e presumiria a pressuposta transferência do encargo tributário.

Ora, admitir-se um campo de aplicação mais amplo para o preceito em consideração, ao ponto de seu cumprimento condicionar a restituição de outras espécies,

sujeitas a regime jurídico diverso, seria, na prática, o mesmo que afirmar-se a impossibilidade de sua repetição.

Assim, a identificação de tributos que não comportam transferência do respectivo encargo financeiro dar-se-á com base em critérios normativos hauridos do ordenamento posto e não em razões de Ciência Econômica.

Sobre este aspecto, brilhantes se mostram as lições de renomados doutrinadores nacionais. Vejamos:

A nosso ver, tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo só pode ser a jurídica, que é determinada por lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem, ou não, estar presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu tal transferência. (in “Curso de Direito Tributário” – **Hugo de Brito Machado** – 29º Ed., Ed. Malheiros, 2008)

Mas nos tributos que não são juridicamente construídos para repercutir, por isso que inexistem mecanismos comprovadores da inclusão do tributo nos documentos legais, é impossível comprovar o repasse (prova diabólica). Aqui, a repercussão é econômica, plausível, possível, mas juridicamente improvável. (...) O erro está em afirmar que uns tributos comportam, e outros não, a possibilidade de transferência. Todos comportam! (...) **O certo é distinguir repercussão econômica de repercussão jurídica. Tributos que repercutem economicamente mas não são, pela sua natureza, construídos juridicamente para repercutir, estão livres da exigência do art. 166 do CTN.** (in “Prescrição e Decadência no direito Tributário Brasileiro”. – **Sacha Calmon Navarro Coelho** - Revista de direito Tributário, n. 71)

Assim é que **a norma veiculada pelo artigo 166, do Código Tributário Nacional, não pode ser aplicada de maneira isolada; há se integrar com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos artigo 121, 123 e 165 do código Tributário Nacional.** Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição de indébito e, via de consequência, só a ele é atribuído legitimidade processual para tal empreendimento (in “Direito Tributário Linguagem e

Método” – Paulo de Barros Carvalho - 4º Ed., Ed. Noeses, 2011)

Para arrematar, cumpra trazer a baila a lição do Leonardo e Silva de Almendra Freitas:

Do silogismo das premissas decantadas, tem-se que configuração da repercussão jurídica, **atrativa da incidência do art. 166 do CTN, acha-se condicionada à verificação dos seguintes fatores:** (i) que a transferência do encargo se de por intermédio de um negócio jurídico, o qual deverá, por óbvio, ser bilateral; (ii) que este negócio configure fato gerador do gravame repercutido; e, por derradeiro (iii) **que o ônus do tributo seja embutido explicitamente no preço do negócio(a) jurídico/operação gravado(a)**, através de seu destaque formal no corpo da nota fiscal respectiva. (*in* “Da Legitimidade do Contribuinte Substituído para Pleitear a Restituição do Indébito à guisa de ICMS/ST: Da Inaplicabilidade do art. 166 do CTN”. Revista Tributária e de Finanças Públicas, a. 14, n. 68, mai-jun/2006, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, pp. 179-203)

Em suma, falar genericamente da repercussão indireta nos preços e/ou nos custos dos bens e serviços significa o mesmo que atentar contra o espírito do artigo 166, do Código Tributário Nacional, de forma a criar, pela via exclusivamente interpretativa, barreira praticamente incontornável para toda e qualquer pretensão repetitória de tributos igualmente mal cobrados, ilegalmente exigidos ou inconstitucionalmente instituídos pelo Fisco.

Assim, resta evidente que a exigência da prova de não transferência do encargo financeiro, para pretensa restituição do indébito, só deve ocorrer quando a própria lei atribuir a responsabilidade tributária a uma terceira pessoa, por uma obra do regime jurídico da substituição tributário, o que, consoante já exposto não é o caso do ISS.

CONCLUSÃO

Já deixamos claro que restituição do indébito tributário consiste no ato do Estado devolver ao contribuinte valor pago indevidamente a título de tributo que, por não ser devido, não seria tributo.

Tal conduta, por ser plenamente possível, haja vista a enorme carga tributária existente no nosso país, cumulada com incomensuráveis procedimentos a serem adotados para as declarações e recolhimento dos tributos, tem previsão legal em seus artigos 165 à 169, do Código Tributário Nacional.

Deveras, esta previsão visa a coibição de locupletamento ilícito por parte do Estado, na medida em que os valores pagos indevidamente pelos contribuintes, por não se caracterizarem tributos, não pertencem ao mesmo.

Nesse passo, de acordo com a previsão do artigo 166, do Código Tributário Nacional, quando o tributo a ser restituído comportar, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro, para que haja a restituição o contribuinte deverá comprovar que assumiu referido encargo ou, no caso de tê-lo transferido a outrem, estar expressamente autorizado por este a recebê-lo.

Por certo, a conduta requerida pelo contribuinte no citado artigo, visa a segurança do contribuinte, para que ninguém restitua valor pago por outrem.

Entretanto, consoante se demonstrou no presente estudo, a doutrina entende que os tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles que possuem previsão legal para tanto.

Todavia, a jurisprudência pátria, na contramão do entendimento externado pela doutrina, vem a algum tempo consolidando o entendimento de que os artigos que necessitam da comprovação da transferência do encargo financeiro são aqueles chamados como “indiretos”.

Ocorre que, sendo a classificação dos tributos como “diretos” ou “indiretos” da ciência das finanças e não do direito tributário, tal interpretação vem prejudicando os contribuintes quando se trata da aplicação do artigo 166, do Código Tributário Nacional.

Isso porque, conforme se verificou neste estudo, o Imposto Sobre o Serviço – ISS vem sendo considerado como um tributo “indireto” em algumas situações como na venda de serviços.

Entretanto, conforme demonstrado anteriormente, praticamente todos os tributos são repassados como despesas no preço de seus serviços.

Ora, requerer que, dentro deste cenário seja obrigatória a comprovação da não transferência do encargo financeiro para que seja possibilitada a restituição do indébito tributário configura-se em verdadeira prova diabólica.

Assim, em que pese a complexidade do tema e a quantidade de questões que o mesmo suscita, tudo quanto foi exposto neste estudo é suficiente para concluir, de forma plausível, que infelizmente, a jurisprudência adotada vem utilizando-se de preceitos que, por serem estranhos ao direito tributário, vem causando injustiças aos contribuintes que, não tendo como comprovar a não transferência do encargo financeiro por ser algo impossível, acabam sendo prejudicados pelo entendimento equivocado pelos nossos tribunais.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.
- FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Análise Crítica da Reviravolta da Orientação do STJ acerca da Legitimidade do Contribuinte “de Fato” para repetir o Indébito Tributário Indireto, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 187, 2011.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2008.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Ed. Dialética, 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2011.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma análise comparada, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 209, 2013.

TAVARES, Alexandre Macedo. A Desregada Aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional como “Matéria-prima” da Reprovável “Indústria da Inconstitucionalidade Útil”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 136, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1983.