

341.39
D598d
v. 1 Ex. 2

Quar

Saudação:

Celso Lafer

Apresentação:

Luís Eduardo Schoueri

Dedicatória:

Ricardo Mariz de Oliveira

Alberto Xavier

Alejandro C. Altamirano

Andrade Martins

Angela Maria M. Pacheco

Aurélio Pitanga

Betina Treiger

Brandão Machado

Fábio J. de Carvalho

Fernando Aurelio Zilveti

Helenilson Cunha Pontes

Hugo de Brito Machado

Humberto Ávila

Ives Gandra da Silva Martins

João Francisco Bianco

Klaus Tipke

Luís Eduardo Schoueri

Marco Aurelio Greco

Maria Inês Murgel

Onofre A. Batista Júnior

Ricardo Lobo Torres

Ricardo Mariz de Oliveira

Roberto Ferraz

Roque Antonio Carrazza

Ruy Barbosa Nogueira

Walter Piva Rodrigues

Quartier Latin

**A Inaplicabilidade do Disposto
no art. 166 do Código Tributário
Nacional à Repetição
de Indébito do ISS**

***Betina Treiger
Gruppenmacher***

Advogada

Mestre pela Faculdade
de Direito da PUC/SP

Doutora pela Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Paraná,
onde é professora adjunta
de Direito Tributário

1. O Estado de direito e a restituição dos tributos indevidamente pagos

O Estado de Direito é aquele em que o limite da atuação de seus dirigentes está estabelecido em normas jurídicas que também determinam qual é a esfera de liberdade dos cidadãos.

Para que haja um verdadeiro Estado de Direito, uma norma hierarquicamente superior ao ordenamento jurídico deve instituir a separação entre os Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo de maneira que existam mecanismos claros e expeditos de fiscalização recíproca (*check and balances*).

No Brasil, as normas de mais alto grau estão na Constituição. A Constituição cria o Estado, estabelece a separação dos poderes, disciplina o exercício do poder político, fixa direitos e garantias individuais e rege as relações do Brasil com outros Estados.

Ao disciplinar o exercício do poder a Constituição estabelece no art. 37¹ o princípio da moralidade administrativa com o intuito de coibir o arbítrio e o abuso de poder. Trata-se de dispositivo que visa a controlar a atividade administrativa do Estado em todas as suas esferas, tornando-a compatível com o Estado Democrático de Direito que consagramos em nosso Texto Constitucional. Assim também entende Norberto Bobbio:

“Do Estado de direito em sentido forte, que é aquele próprio da doutrina liberal, são parte integrante todos os mecanismos constitucionais que impedem ou obstaculizam o exercício arbitrário e ilegítimo do poder e impedem ou desencorajam o abuso ou o exercício ilegal do poder.”²

É deste abuso ou exercício ilegal do poder, incompatível com o Estado de Direito, por parte de algumas fazendas municipais, do qual se pretende falar no presente estudo.

Marçal Justen Filho ao comentar a aplicabilidade do art. 37 da Constituição Federal ao Direito Tributário, em artigo acerca do princípio da moralidade pública afirma:

“No âmbito tributário, isso significa que a atuação administrativa do Fisco somente se configura válida quando compatível com os postulados da moralidade pública.”³

1 “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte”

2 BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. Tradução brasileira de Marco Aurélio

3 JUSTEN FILHO, Marçal. *O princípio da moralidade pública e o direito tributário*. In: *Revista de Direito Tributário* nº 67. São Paulo: Malheiros. p.65.

Por inúmeras razões é possível que o Estado cobre indevidamente tributos. As distorções que existem no sistema público como um todo e as deficiências da máquina estatal propiciam tal espécie de equívoco. No entanto, cômico de que tais distorções poderiam ocorrer, o constituinte previu mecanismos para corrigi-los dando, com isso, efetividade aos direitos e garantias individuais, fundamentalmente no que pertence ao direito de propriedade pois, ao cobrar indevidamente tributos, o Estado alcança de forma ilegítima e, portanto, desautorizada o patrimônio privado, o que é vedado pela Constituição por afronta ao direito de propriedade.

Ao atribuir ao Poder Judiciário a prerrogativa de verificar a pertinência das exações tributárias através da aferição da sua legalidade e constitucionalidade, com “uma só investida” o constituinte deu efetividade ao Estado Democrático de Direito, já que, como ensina Carlos Ari Sunfeld, “as pedras de toque desse novo modo de conceber as relações entre os indivíduos e o Estado” são: “a) a Supremacia da Constituição b) a separação dos poderes c) a superioridade da lei e a d) a garantia dos direitos individuais.”⁴

Não há que se olvidar que, ao controlar a atividade impositiva do Estado, o Poder Judiciário está zelando pela supremacia da Constituição, dando efetividade ao princípio da separação dos poderes, já que é esta uma forma de controle mútuo do poder político. Está igualmente realizando de forma concreta a vontade geral através da aplicação da lei e, ao mesmo tempo, garantindo direitos individuais, que em matéria tributária estão fundamentalmente dispostos no art. 150 da Magna Carta, sem exclusão dos direitos e garantias individuais estabelecidos no art. 5º do Texto Constitucional, como, por exemplo do direito de propriedade.

Não basta, no entanto, que o Estado Democrático de Direito seja realizado apenas no âmbito do Poder Judiciário, através do reconhecimento de que o legislador transgrediu a Constituição ao criar tributos indevidos, com isso violando os direitos individuais. Para que o Estado Democrático de Direito se realize em sua plenitude, tais decisões do Poder Judiciário devem ser observadas pela administração fazendária através da devolução do que cobrou indevidamente.

A devolução do indébito por parte da Administração Fazendária é o único comportamento compatível com o princípio da moralidade públi-

4 SUNDKELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p.40.

ca, estatuído no art. 37 da CF/88, criado como instrumento de controle da atividade administrativa do Estado.

Não raras vezes, em nome do "interesse público", opõem-se argumentos insólitos contra pedidos de repetição de indébito e aqui está a se referir a algumas administrações fazendárias municipais que têm afirmado administrativa e judicialmente que, no caso do Imposto Sobre Serviços aplica-se o art. 166 do CTN e, portanto, só é possível a devolução do mencionado tributo atendidos os requisitos estabelecidos naquele dispositivo.

Consoante demonstrar-se-á diante de sua absoluta impertinência jurídica, tal argumento fere o princípio da moralidade administrativa.

Segundo ensina Marçal Justen Filho:

"O princípio da moralidade pressupõe a existência e o respeito aos interesses privados, mesmo que egoísticos, dos não exercentes do Poder Público. A expressão "interesse público" deve ser interpretada em consonância com os princípios norteadores de um Estado de Direito democrático, o que significa o reconhecimento da multiplicidade de interesses e a impossibilidade de eliminar sua contraposição."⁵

Continua o referido autor:

"O Estado de Direito democrático, tal como aquele consagrado pela CF/88, reconhece que a supremacia do interesse público não significa supressão de interesses privados. Um dos mais graves atentados à moralidade pública consiste no sacrifício prepotente, desnecessário ou desarrazoado de interesse privado. O Estado não existe contra o particular, mas para o particular."

E ainda:

"O Estado não existe para buscar satisfações similares às que norteiam a vida dos particulares. A tentativa de obter maior vantagem possível é válida e lícita observados os limites do Direito, mas apenas para os sujeitos privados. Não é conduta admissível para o Estado, que somente está legitimado a atuar para realizar o bem comum e a satisfação geral."

E finaliza:

"Não se legitima o ardil sob o argumento de que se destina a abarrotar de recursos os cofres públicos"⁶.

Em face do exposto, fica demonstrado quão desarrazoado é o argumento dos municípios de que o ISS indevidamente recolhido só pode ser devolvido mediante a comprovação dos requisitos estabelecidos no art. 166 do CTN, já que o mencionado imposto não se enquadra à natureza dos

5 JUSTEN FILHO, Marçal. O princípio da moralidade pública e o direito tributário. In: *Revista de Direito Tributário* nº 67. São Paulo: Malheiros. p.73.

6 JUSTEN FILHO, Marçal. O princípio da moralidade pública e o direito tributário. In: *Revista de Direito Tributário* nº 67. São Paulo: Malheiros. p.73.

tributos versados naquele dispositivo. A tentativa dos municípios de deixar de restituir o tributo em hipótese em que está legal e moralmente obrigado a fazê-lo, consubstancia-se em "ardil para abarrotar de recursos os cofres públicos" como acertadamente afirmou o ilustre jurista paranaense, o que é reprovável em um Estado Democrático de Direito.

Ao criar embaraços para a devolução de tributos reconhecidamente indevidos, há uma tentativa da administração fazendária de enriquecimento sem causa, o que é igualmente incompatível com a almejada moralidade administrativa.

Marcelo Figueiredo em sua obra *O CONTROLE DA MORALIDADE NA CONSTITUIÇÃO* afirma, em relação à aplicação do princípio da moralidade nas ações de repetição de indébito:

"A repetição de indébito tributário também se apresenta como verdadeiro atentado ao princípio da moralidade administrativa, ao menos na realidade brasileira. A maior parte das ações dessa natureza diz respeito à devolução de tributos cuja exigência foi declarada inconstitucional pela Suprema Corte. Não poderia o Fisco criar embaraços para devolver ao contribuinte os valores que, a rigor, nunca lhe pertenceram. O dia-a-dia dos foros demonstra uma realidade diversa – o Fisco retarda o quanto pode o cumprimento de decisões judiciais –, colocando o contribuinte em uma situação de completo desrespeito e indignidade."⁷

Não é outro o objeto do presente estudo senão demonstrar quão insipiente é o argumento das municipalidades em relação à aplicabilidade do art. 166 do CTN à repetição de indébito do ISS, sendo este entendimento uma real afronta ao princípio da boa-fé e da moralidade administrativa.

2. O fundamento da ação de repetição de indébito

Indiscutivelmente, o principal fundamento da ação de repetição de indébito é do direito de propriedade constitucionalmente garantido.

É certo que, ao exigir tributo sem observância das normas constitucionais pertinentes, há inequívoca afronta ao direito de propriedade pois, sendo o tributo prestação de natureza pecuniária, deve ser compulsoriamente recolhido pelo sujeito passivo contemplado na respectiva norma. Ainda que manifestamente inconstitucional a norma instituidora do tributo nela estabelecida, caso o fato impositivo se concretize, haverá ilegítima diminuição do patrimônio deste contribuinte, até que sobrevenha decisão judicial declarando a inconstitucionalidade da cobrança ou ain-

⁷ FIGUEIREDO, Marcelo. *O controle da moralidade na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1999. p.104.

da, por qualquer outro motivo seja reconhecida a inexistência da relação jurídica, tornando possível a repetição do indébito.

Não se olvide que quem garante os fins deve igualmente garantir os meios, ou seja, se a Constituição garante o direito de propriedade deve atribuir igualmente os meios e mecanismos necessários para fazer valer tal direito, como o é a repetição de indébito. Assim, a repetição de indébito é um direito subjetivo constitucionalmente garantido. É como também entendem José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques:

“E no caso de edição de legislação infraconstitucional sobre a matéria, pelas mesmas razões aduzidas há de ser descartada a possibilidade de que suas disposições possam vir a restringir ou de alguma forma amesquinhar o exercício desse direito subjetivo (à restituição do indébito tributário), que é assegurado diretamente pela própria Constituição.”⁸

3. O art. 166 do CTN e sua inaplicabilidade ao imposto sobre serviços

Muito se falou até aqui acerca do princípio da moralidade pública, do princípio da boa-fé que nele está insito e bem assim da vedação do enriquecimento ilícito da administração pública em um Estado Democrático de Direito.

Tais digressões foram feitas com o intuito de se rechaçar posições arbitrárias do poder público, e aqui se restringe a análise à postura da administração fazendária municipal que usualmente, lançando mão de todos os meios processuais possíveis, procura retardar ou, o que é pior, impedir o justo ressarcimento daquele que recolheu indevidamente tributos aos cofres públicos. Ao assim agir, as administrações fazendárias municipais investem contra alguns dos direitos e garantias fundamentais como o direito de propriedade, o princípio da capacidade contributiva, a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, dentre outros.

Dispõe o art. 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 referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Diante de tal previsão normativa a interpretação das municipalidades para impedir a restituição de quantias pagas indevidamente a título de

⁸ GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *O Direito à Restituição do Indébito Tributário. In: Repetição de Indébito e compensação no direito tributário*. Coordenador: Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 1999. p. 201.

Imposto Sobre Serviços é de que este é um imposto em que há transferência do encargo financeiro e desta feita, para haver repetição deve haver prova da assunção do referido encargo ou autorização expressa para recebê-la do terceiro ou do consumidor do serviço.

Tal entendimento é inquestionavelmente estranho ao bom direito: a uma por não encontrar amparo nas disposições constitucionais que regem o imposto em questão; a duas por fundar-se com exclusividade em elementos econômicos alheios ao mecanismo de incidência do Imposto Sobre Serviços.

Afirma-se, em regra, que o disposto no art. 166 aplica-se aos impostos que “repercutem economicamente”, ou seja, aos chamados tributos indiretos, àqueles em que o ônus da carga tributária é suportado pelo chamado consumidor final. Trata-se, indiscutivelmente, de classificação econômica que, por ser avessa ao direito, pouca ou nenhuma utilidade tem para o estudo da matéria em questão.

Já afirmou Geraldo Ataliba acerca da classificação dos impostos em “diretos” e “indiretos”:

“É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela Ciência das Finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. 57.2 Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica se transformar em indireto e vice-versa, sem que em nada se altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico. 57.3 Esta classificação tem alguma importância no sistema nos quais há referência a essas características econômicas, e delas se faz decorrerem consequências jurídicas. 57.4 No Brasil, para os juristas essa classificação é absolutamente irrelevante.”⁹

É indiscutível que algo de indefinido há na regra do art. 166 do CTN a justificar dúvidas quanto a sua interpretação e aplicação. No entanto, uma interpretação em conformidade com o Texto Constitucional nos demonstra com absoluta segurança a sua inaplicabilidade ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Efetivamente, a expressão “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do encargo financeiro” traz consigo a indagação de quais seriam os tributos cuja natureza implica na transferência de tal encargo. Tem-se por certo que são aqueles em que a transferência do encargo financeiro se dá em função de um fenômeno jurídico, e não propriamente econômico, como em regra se pretende fazer crer. Em outros termos,

9 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência do IPI. Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. p. 158-159.

quando o legislador referiu-se à natureza dos tributos naturalmente estava dirigindo-se àqueles tributos nos quais há repercussão jurídica de acordo com a sistemática adotada pela Constituição Federal.

Sendo certo que as classificações econômicas, além de irrelevantes, são inúteis para o direito, é certo também que a referência feita pelo legislador no art. 166 do CTN há de ser tida por jurídica, restringindo-se sua aplicabilidade não aos tributos em que há “repercussão econômica” mas aos tributos em que há “repercussão jurídica”, melhor dizendo, àqueles em relação aos quais a Constituição impôs a observância do princípio da não-cumulatividade, quais sejam: o ICMS e o IPI.

Acerca da repercussão jurídica dos tributos ensina com precisão Misabel Abreu Machado Derzi:

“A Constituição de 1988, como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, § 3º e 155, § 2º I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte *de iure*. Ao contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS e o IPI não devem ser suportados pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, corresponde ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo.”¹⁰

E continua:

“Assim todo adquirente (exceto o consumidor final, não contribuinte) tem o direito, constitucionalmente expresso, de deduzir o imposto que lhe foi transferido pelo vendedor ou promotor da operação. Portanto o princípio, consagrado na Lei Fundamental, autoriza único entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor); o ICMS, por licença constitucional, onera o consumidor – não contribuinte – que não pode repassar o custo do imposto.

Como se observa, falamos de *repercussão jurídica* e não de *repercussão econômica*. Se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência desejável ou desejada pelo legislador, mas apenas uma coincidência que muitas vezes não ocorre. Trata-se de simples presunção que fundamentou a norma. Pode se dar, ao contrário, que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria em condições tão favoráveis, que, apesar do imposto lhe ter sido destacado na fatura da compra, o encargo econômico foi transferido para trás, contra o seu fornecedor, que lhe cedeu o bem pelo custo ou abaixo do custo. O fato econômico, não obstante, em nada interfere com o princípio da *não-cumulatividade*, mantendo-se integral e perfeito o direito à compensação do contribu-

10 DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS, como imposto de Mercado. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores Luis Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilvelí. São Paulo: Dialética, 1998. p.125.

inte adquirente, que sofreu tão-somente *repercussão jurídica*, comprovada pelas notas fiscais de entrada. Bem se vê que os institutos econômicos são inspiradores das normas jurídicas, mas são por ela transformados em fatos jurídicos próprios (diferentes).¹¹

Reproduz-se tão extensa passagem do estudo da ilustre jurista por considerá-lo fundamental para justificar o descabimento da pretensão das fazendas municipais ao tentar impedir o ressarcimento dos contribuintes que recolheram ISS reconhecidamente indevido, sob a alegação da aplicabilidade do disposto no art. 166 do CTN à repetição de indébito do referido imposto.

Como brilhantemente ensina Misabel Derzi, o mencionado dispositivo aplica-se aos tributos em que há repercussão jurídica e não repercussão econômica, àqueles aos quais a Constituição impôs a observância do princípio da não-cumulatividade o que ocasiona que o consumidor suporte o ônus do tributo por não poder repassá-lo a quem quer que seja. Tais tributos são, por determinação constitucional, o IPI e o ICMS.

Definitivamente não há qualquer disposição constitucional que submeta o ISS ao princípio da não-cumulatividade, não se lhe aplicando, portanto, a regra estatuída no art. 166 do CTN, por não ser de sua "natureza" o repasse do encargo financeiro do tributo. É possível que o consumidor final venha a suportá-lo, mas este será um fator circunstancial sem qualquer fundamento jurídico.

É fato que todos os tributos podem circunstancialmente repercutir economicamente, pois aqueles que os devem suportar, ou seja, os destinatários constitucionais tributários podem, por uma "simples operação mental" realizar o repasse da carga econômica para os consumidores dos seus produtos, serviços ou mercadorias.

Utilizando um tal raciocínio, podemos concluir que todos os tributos repercutem economicamente, pois a tendência, e é natural que assim ocorra, é que aquele que deve suportar o ônus da carga tributária procure de uma ou de outra forma se desincumbir da mesma, repassando-a ao próximo elo da corrente. Assim, todos os tributos tendem a repercutir economicamente e desta forma a repetição de indébito para todos os impostos, assim como para os demais tributos dependeria, nos termos do art. 166 do CTN, da prova da assunção do encargo financeiro ou de autorização

11 DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zivetti. São Paulo: Dialética, 1998. p.126.

expressa para recebimento da mesma, o que, no dizer de BECKER é “simplicidade da ignorância”.¹²

Nesse sentido brilhantes são as palavras de Roque Antonio Carrazza:

Indubitavelmente – parafraseando o mesmo Becker –, todo e qualquer tributo, sob o enfoque econômico, *repercute*, isto é, comporta “a transferência do respectivo encargo financeiro”. Ninguém discute que o IPTU, o imposto sobre a renda, as taxas de limpeza, de conservação etc. – que a própria Economia rotula de “tributos diretos” – integram (ou podem vir a integrar) os *custos fixos* das empresas e, nesta medida, têm (ou podem vir a ter) seus valores incorporados ao *preço final* dos produtos, mercadorias ou serviços que elas oferecem a terceiros.

Estamos, pois, percebendo que os critérios puramente econômicos não são suficientes para viabilizar as medidas de repetição ou compensação do indébito tributário. Fossem, e o art. 166 do CTN impediria prosperasse até mesmo a repetição do *imposto sobre a renda* recolhido a *maior* pelas empresas.

Na verdade, o próprio art. 166 do CTN sinaliza que *apenas* os tributos cuja *natureza* comporte o repasse econômico dependem da implementação dos aludidos requisitos para poderem ser repetidos. Os demais, não.¹³

É certo que o art. 166 aplica-se com exclusividade aos tributos aos quais o Texto Constitucional previu a repercussão jurídica decorrente da observância do princípio da não-cumulatividade e tal circunstância pode ou não ser atestada documentalmente para que a administração fazendária proceda à devolução daquilo que arrecadou indevidamente, sob pena, de em assim não procedendo, estar agindo em nítida ofensa ao princípio da moralidade da administração pública, promovendo portanto o seu próprio enriquecimento ilícito.

Ocorre que nem sempre há prova da repercussão jurídica do tributo, segundo bem observa Alfredo Augusto Becker:

“C) *Simplicidade da ignorância*: O *acréscimo do tributo ao preço significa repercussão do mesmo*. “Em teoria positiva – esclarece Earl Rolph – é comum tratar como fatos o que, depois de um cuidadoso exame, resulta serem realmente teorias. Os fatos visíveis aparecem matizados por teorias implícitas do expositor. Assim, procedem aqueles que se julgam tributados quando se lhes apresenta uma fatura em que o vendedor põe o imposto como uma das parcelas. A prova pode parecer concludente. Contudo, se cuidadosamente estuda-se este fato “óbvio”, ele deixa de ser óbvio. O que o vendedor paga ao Estado, em última análise, de cada imposto, só por casualidade guarda relação

12 Becker, neste sentido, afirma: “B) *Simplicidade da ignorância*: Por sua própria natureza alguns tributos repercutem e outros não. O raciocínio baseado nesta premissa é ingênuo e denuncia superficialíssima noção do fenômeno da repercussão, porque todos os tributos repercutem. Noutras palavras, os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social. Além disso, a previsibilidade da repercussão econômica e a contestação dos resultados efetivos da repercussão alcançam-se por aproximação ainda distante e nebulosa, mediante utilização de princípios financeiros extremamente complexos e cujos resultados ainda são de natureza macro-econômica.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.540-541.)

13 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 326.

com o montante calculado pela soma das parcelas que em tal conceito figuram nas faturas. Além disso, necessitaria saber-se qual seria o "preço" cotizado separadamente do imposto na ausência deste, e isto não é um fato observável".

D) *Simplicidade da ignorância: O exame da escrita comercial do produtor ou comerciante demonstrará se houve ou não a repercussão.* "Caso se tivesse de determinar a incidência de um imposto – esclarece Hugh Dalton – por meio dos preços que aparecem nas estatísticas, o que dever-se-ia comparar com o preço da mercadoria gravada pelo imposto em um determinado momento e lugar, não é o preço desta mercadoria excluído o imposto em um momento ou em um lugar *distinto*, mas sim o preço sem o imposto no *mesmo* momento e lugar. E é óbvio que não existirá nenhuma estatística deste último preço, porque ele não é um preço que existiu realmente; apenas "teria existido" se determinadas circunstâncias tivessem sido distintas. Quase todos os argumentos estatísticos sobre a incidência não serve para nada, porque o imposto é só um dos muitos fatores que determinam o preço de uma mercadoria gravada e o efeito das modificações que o imposto imprime sobre o preço pode ser, e é a miúdo, reduzido, quando se o compara com o efeito das modificações de outros fatores".¹⁴

A prova de que houve repercussão jurídica do tributo indevidamente recolhido nem sempre é, no entanto, fundamental e factível a autorizar a sua devolução, inclusive em relação ao ICMS e ao IPI, tributos cuja natureza, em regra, permite a realização dos requisitos previstos no art. 166 do CTN para serem repetidos.

Há quem entenda, como Roque Antonio Carrazza, que sequer no caso do ICMS é possível vincular-se o direito à repetição do indébito à prova documental de que houve repercussão econômica pois, segundo afirma o mencionado autor, nem sempre esta é documentada e, quando o é, o destaque em nota fiscal do imposto não é prova extrema de dúvidas de que efetivamente houve transferência do encargo, o que tornaria tal tributo "irrepetível". Afirma:

"Com efeito, a repetição ou o aproveitamento de créditos deste imposto – dizem alguns – estariam submetidos à regra do art. 166 do CTN, pela simples razão de que o *contribuinte de direito* vê-se compelido, pela legislação vigente, a *indicar*, no *corpo* da nota fiscal da operação ou prestação, o valor do tributo supostamente "transferido" (repassado) ao *adquirente (contribuinte de fato)*.

Trata-se, porém, de entendimento a nosso ver afrontoso ao bom direito e à própria noção de justiça, já que a predita *indicação* na nota fiscal, positivamente, não se presta a comprovar a transferência do encargo.¹⁵⁻¹⁶

14 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.p.541-542.

15 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 325.

16 Acerca da inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao ICMS, Roque Carrazza afirma: "Ora, como as normas jurídicas só incidem no campo dos *comportamentos possíveis* (Paulo de Barros Carvalho), parece óbvio que, havendo venda a consumidor final, as exigências do art. 166 do CTN não se aplicam ao contribuinte que recolheu ICMS a *maior*. Demais disso, mesmo quando o adquirente da mercadoria é um consumidor final – e, portanto, não reveste a condição de contribuinte do ICMS – situações diferentes podem surgir.

Ao comentar as injustificáveis dificuldades impostas pelo art. 166 do CTN para a repetição de indébito, inclusive do IPI, afirma Eduardo Domingos Botallo: "Entretanto, este raciocínio, além de ser aleatório, pois erige mera possibilidade, muitas vezes indemonstrável, em verdade absoluta, peca também pela sua frágil base jurídica: se houve o recolhimento indevido ou a maior, o direito à repetição, em tese, é de rigor".¹⁷

Ora, se em relação ao ICMS e ao IPI em que há repercussão jurídica do tributo em função da observância do princípio da não-cumulatividade a indicação na nota fiscal não é prova bastante em si mesma da transferência do encargo financeiro, o que se dirá então em relação ao ISS em relação ao qual, definitivamente não há repercussão jurídica ou econômica. Mesmo que houvesse a transferência do encargo financeiro, a prova de tal circunstância seria, em todas as hipóteses, inexistente, já que tal transferência é sempre uma "operação mental" do contribuinte *de iure* ou do também chamado destinatário constitucional tributário, o qual não atesta tal transferência no documento fiscal respectivo ou em qualquer outro de sua escrita.

Ao pretender impor ao contribuinte do ISS o dever de observância dos requisitos do art. 166 do CTN para fins de repetição de indébito, estão os Municípios procurando locupletar-se com o prejuízo alheio, já que não é da natureza jurídico-constitucional de tal imposto a transferência do encargo financeiro e não o sendo, a prova documental necessária para que se dê a devolução do mencionado tributo, por inexistente, torna-o irrepetível, o que é moralmente reprovável em um Estado democrático de Direito.¹⁸

Com efeito, se é em tese viável (embora muito difícil) identificar e localizar o adquirente de um automóvel, é positivamente impossível identificar e localizar a pessoa que, num supermercado, adquire um pacote de arroz. Neste caso, como é claro a todas as luzes, não é aplicável o art. 166 do CTN, nos termos, em última análise, da conhecida parêmia *ad impossibilia nemo tenetur*.

Esta é mais uma razão pela qual consideramos, com o devido acatamento, ser procedente o entendimento segundo o qual a restituição ou compensação do ICMS indevidamente recolhido é incompatível com as restrições emergentes do art. 166 do CTN.

Além de tudo, o princípio da igualdade impede que alguns (os que praticam operações com contribuinte de ICMS) possam – ainda que com grandes dificuldades práticas – repelir o ICMS indevidamente pago, ao passo que outros (os que vendem a consumidor final, máxime quando este se dilui na vastidão da clientela de um supermercado ou de uma feira-livre) absolutamente não tenham como fazê-lo." (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 329-330.)

17 BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)*. São Paulo: Editora Revisita dos Tribunais, 2002. p.131.

18 Em relação a tal aspecto obtempera Roque Antonio Carrazza: "Dentre estes tributos – que ousaríamos chamar de "mágicos", porque, mesmo em nosso *Estado de Direito*, escapariam ao comezinho princípio jurídico pelo qual ninguém (muito menos o Estado) pode locupletar-se com prejuízo alheio – figuraria o ICMS." (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 325.)

Há, por outro lado, quem entenda, como José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques, que o disposto no art. 166 do CTN aplica-se com exclusividade aos tributos sujeitos ao regime da substituição tributária, sob o fundamento de que seriam estes os tributos cuja “natureza” determina, nos termos do pré-citado dispositivo, a transferência do encargo financeiro, diante da existência de disposição legal determinando o recolhimento do tributo por terceiro vinculado ao fato imponível mas estranho a relação jurídica tributária.

Propomos reflexão mais profunda a respeito desse dispositivo legal, novamente a fim de adequar o teor de suas disposições ao sistema constitucional positivo vigente. Para tanto, restringimos as hipóteses de aplicação do artigo 166 apenas aos casos de tributos que, nos termos da legislação respectiva, estejam sujeitos ao regime jurídico de substituição tributária, qual seja, quando há previsão legal de atribuição a terceiro, estranho ao fato imponível, do pagamento da prestação pecuniária, em nome do substituído.¹⁹

Nestes casos, presume a legislação complementar a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro, mesmo porque tal transferência é pressuposto constitucional da validade da norma de substituição, na medida em que, sabidamente, não será o responsável pelo recolhimento do tributo (o substituto) aquele que sofrerá a efetiva diminuição patrimonial em razão da incidência da norma tributária, mas sim o próprio contribuinte substituído. Daí a necessária conclusão no sentido de que, neste caso, há presunção legal de transferência – necessária – do respectivo encargo financeiro, forçosamente prevista pela própria legislação de regência, que disciplina o regime jurídico da substituição tributária, como instrumento incrementador da eficácia de uma dada norma de tributação.²⁰

Não parece seja o regime da substituição tributária apto a atribuir à Fazenda Pública municipal os elementos comprobatórios de que necessita, para repetir os tributos que indevidamente recebeu. E justifica-se tal entendimento.

19 GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *O Direito à Restituição do Indébito Tributário. In: Repetição de indébito e compensação no direito tributário*. Coordenador: Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 1999. p. 206-207.

20 GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *O Direito à Restituição do Indébito Tributário. In: Repetição de indébito e compensação no direito tributário*. Coordenador: Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 1999. p. 207.

Não obstante divergências doutrinárias existam acerca da exata compreensão do regime da substituição tributária, não se fará no âmbito do presente estudo uma maior abordagem deste tema posto que para a análise do objeto em questão já se sedimentou o convencimento sobre o conceito do instituto da substituição tributária. Não obstante o entendimento a respeito deste não se afaste das lições dos autores aqui mencionados, divergimos quanto às conclusões de que a natureza do tributo se define segundo a adoção ou não pela legislação respectiva do regime da substituição tributária.

Definitivamente, quando a legislação tributária infraconstitucional prevê hipóteses em que se dá a substituição tributária do contribuinte, o substituto deve efetuar o recolhimento do tributo na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, podendo recompor-se patrimonialmente de forma imediata através da dedução do que foi pago à título de tributo. Assim não há como se admitir que a substituição tributária, por ser regime que decorre da legislação respectiva, seja o elemento a definir a natureza do tributo no sentido de permitir a identificação das espécies tributárias que se submetem aos requisitos do art. 166 do CTN.

Efetivamente não é este o parâmetro de identificação dos tributos que “por sua natureza” acarretam “transferência do encargo financeiro”.

A substituição tributária é apenas um regime que implementa e agiliza a atividade da administração fazendária e, desta feita, não se presta aos fins pretendidos pelo legislador complementar ao erigir o disposto no art. 166 do CTN. A transferência do encargo financeiro que se processa por decorrência da substituição tributária é precária e, como decorrência do próprio instituto idealizado pelo legislador, deve ser objeto de recomposição patrimonial imediata, razão pela qual só se admite a substituição tributária quando o substituto mantiver estado de poder em relação a riqueza do substituído, permitindo que ele possa reter o valor que pagou em nome do mesmo sem sofrer qualquer espécie de perda patrimonial.

Por estas razões não se justifica que possa o substituto requerer a repetição de valores com os quais não arcou, já que na substituição tributária o substituto ao reter os valores que recolhe à administração fazendária não os suporta financeiramente, não se justificando o direito de requerer em nome próprio a sua restituição, o que sem dúvida representaria uma forma de enriquecimento sem causa.

4. Conclusões

Em conclusão, é possível afirmar-se com segurança ser inaplicável o disposto no art. 166 do CTN à repetição de indébito do imposto sobre serviços.

Não é da natureza do imposto em questão a repercussão jurídica ou econômica da carga tributária eis que o constituinte, ao erigir o arquétipo constitucional do tributo bem como o regime jurídico-constitucional a ele aplicável, não lhe impôs a observância do princípio da não-cumulatividade, o que retirou qualquer possibilidade de que o consumidor do serviço arca-se com o ônus da carga tributária ou, utilizando os termos empregados pelo legislador complementar, com o respectivo “encargo financeiro”.

Assim, em não havendo repercussão jurídica do tributo segundo o regime jurídico constitucional do ISS, não há que se admitir possam as Fazendas Públicas municipais exigir autorização expressa de terceiros, no caso, os consumidores dos serviços prestados, para efetuar a restituição de imposto que, sabidamente, tenha sido cobrado de maneira indevida.

Exigir do contribuinte de ISS o dever de apresentar autorização expressa para repetição de indébito, do consumidor do serviço ou de terceiro, é postura que afronta os princípios da boa-fé e da moralidade administrativa, eis que, não sendo da natureza do tributo, não há transferência jurídica ou econômica a justificar tal autorização, e assim, ao impor tal óbice à restituição do tributo, as Fazendas Públicas estão em nome de um “falso interesse público” abarrotando os cofres públicos de maneira ilegítima, desautorizada e portanto, ilícita, o que é incompatível com um Estado Democrático de Direito.

Referências bibliográficas

- ATALIBA, *Geraldo*. *Hipótese de incidência do IPI. Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978.
- BECKER, *Alfredo Augusto*. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOBBIO, *Norberto*. *Liberalismo e Democracia. Tradução brasileira de Marco Aurélio Nogueira*. 2.ed. São Paulo: Brasiliense, 1988.
- BOTTALLO, *Eduardo Domingos*. *Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
- CARRAZZA, *Roque Antonio*. *ICMS*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- DERZI, *Misabel Abreu Machado*. *Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado*. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveñi. São Paulo: Dialética, 1998.
- FIGUEIREDO, *Marcelo*. *O controle da moralidade na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- GONÇALVES, *José Artur Lima*; MARQUES, *Márcio Severo*. *O Direito à Restituição do Indébito Tributário*. In: *Repetição de indébito e compensação no direito tributário*. Coordenador: Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 1999.
- JUSTEN FILHO, *Marçal*. *O princípio da moralidade pública e o direito tributário*. In: *Revista de Direito Tributário nº 67*. São Paulo: Malheiros.
- SUNDFELD, *Carlos Ari*. *Fundamentos de Direito Público*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.