

**TJDFT**Poder Judiciário da União
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS
TERRITÓRIOS

Órgão 1ª Turma Cível

Processo N. APELAÇÃO CÍVEL 0713614-15.2017.8.07.0018

APELANTE(S) JOSE ODACI DA SILVA EIRELI - ME

APELADO(S) DISTRITO FEDERAL e DISTRITO FEDERAL

Relator Desembargador HECTOR VALVERDE SANTANA

Acórdão N° 1172944

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS. CONFIGURAÇÃO NO CASO CONCRETO COMO TRIBUTO INDIRETO. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA DO TRIBUTO. EXIGIBILIDADE.

1. Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro os tributos são classificados em diretos e indiretos. Os tributos diretos são os que não permitem essa transladação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo. Já os tributos indiretos permitem a transladação do encargo econômico para uma pessoa diferente (contribuinte de fato) daquela definida em lei como sujeito passivo (contribuinte de direito).
2. A classificação de um tributo como indireto se dá com base na possibilidade da transferência jurídica do encargo financeiro, que ocorre nos casos em que há previsão normativa de transferência do encargo.
3. Conquanto na seara econômica a classificação entre tributos diretos e indiretos possua pouca relevância, pois praticamente todo tributo pode ter seu encargo econômico repassado para o consumidor, a distinção possui grande relevância jurídica, pois foi adotada pelo Código Tributário Nacional para distinguir as regras relativas à repetição do indébito tributário.
4. O ISS pode se apresentar como tributo direto ou indireto, a depender do caso concreto. Recurso especial repetitivo n. 1131476.
5. Nos casos em geral, em que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço, a exação assume a feição de tributo indireto, permitindo a transladação do encargo econômico-financeiro ao contribuinte de fato. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça
6. Em se tratando de tributo indireto, somente o contribuinte de direito, e cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 166, do Código Tributário Nacional, pode, em regra, discutir em juízo a relação jurídico-tributária. Recurso especial repetitivo n. 903.394.
7. O contribuinte de direito ao pleitear a restituição do indébito tributário deve comprovar haver arcado

com o encargo econômico-financeiro do tributo ou que foi expressamente autorizado pelo terceiro a quem o ônus foi transferido. Enunciado n. 546 da súmula da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

8. Apelação desprovida.

ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 1ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, HECTOR VALVERDE SANTANA - Relator, TEÓFILO CAETANO - 1º Vogal e SIMONE LUCINDO - 2º Vogal, sob a Presidência do Senhor Desembargador RÔMULO DE ARAÚJO MENDES, em proferir a seguinte decisão: CONHECER DO RECURSO E NEGAR-LHE PROVIMENTO. DECISÃO UNÂNIME., de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 15 de Maio de 2019

Desembargador HECTOR VALVERDE SANTANA

Relator

RELATÓRIO

Trata-se de e apelação interposta por José Odaci da Silva EIRELI ME contra a sentença (ID 7467454) que, nos autos nos autos da ação de repetição de indébito ajuizada pela apelante em face do Distrito Federal, julgou improcedente o pedido, ao fundamento de que não há elementos nos autos aptos a comprovar que a autora apelante assumiu o encargo financeiro do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, requisito necessário para que o contribuinte de direito pleiteie a repetição de indébito do tributo.

O apelante afirma (ID 7467456) que a classificação entre tributos diretos e indiretos é inútil. Diz que: “A denominada classificação de tributos como ‘diretos’ e ‘indiretos’ é uma forma ancestral que ainda persiste em decisões judiciais, inclusive no caso em apreço.” (ID 7467456, p. 4) Acrescenta que o critério da repercussão econômica para classificar os tributos em diretos e indiretos é artificial e errado, não possuindo fundamento científico.

Diz que o contribuinte de fato não pratica o fato gerador, não fazendo parte da relação jurídico-tributária, não sendo parte legítima para questionar o tributo. Afirma que o único contribuinte do ISS é o prestador do serviço, conforme o art. 5º, da Lei Complementar n. 116/2003.

Alega que a vedação ao enriquecimento sem causa é instituto aplicável às Fazendas Públicas.

Pede a reforma da sentença para que o Distrito Federal seja condenado a restituir os valores pagos a título de ISS, de acordo com o descrito na petição inicial.

Preparo efetivado (ID 7457457).

O Distrito Federal apresenta contrarrazões (ID 7467461). Afirma que o ISS é um tributo indireto e que, dessa forma, é indispensável que o contribuinte comprove que não transferiu ao consumidor final o ônus financeiro do pagamento do tributo para embasar eventual pleito de

restituição. Reitera ser indispensável que o contribuinte de direito prove por meio de documentos e perícia contábil a assunção do encargo financeiro do ISS. Diz que a apelante não comprovou que tenha assumido o ônus financeiro do tributo indireto e nem que está autorizada a receber por quem assumiu o referido encargo.

É o relatório.

VOTOS

O Senhor Desembargador HECTOR VALVERDE SANTANA - Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço da apelação.

José Odaci da Silva EIRELI ME ajuizou a presente demanda afirmando que presta serviços de manutenção em ar condicionado e que recolheu ISS indevidamente para o Distrito Federal nos meses de junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2015. Pediu a repetição do indébito tributário, no valor de R\$ 6.362,57 (seis mil, trezentos e sessenta e dois reais e cinquenta e sete centavos).

O Juízo da Primeira Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal declinou da competência em favor dos Juizados Especiais da Fazenda Pública do Distrito Federal (ID 7467410).

O Segundo Juizado Especial da Fazenda Pública do Distrito Federal suscitou conflito de competência (ID 7467438). Disse que não é possível concluir que o encargo tributário não foi repercutido à esfera econômica do consumidor final. Acrescentou que nos autos há tão somente notas fiscais em que há um destaque ao valor pago a título de ISS a fazer pressupor que o valor foi suportado pelo consumidor final e que se faria necessária perícia contábil nos livros da empresa para que tal presunção seja confirmada ou não.

A Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios conheceu do conflito para declarar a competência do Juízo da Primeira Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal.

Confira-se trecho do voto condutor do acórdão n. 5950614:

Dessa forma, para a procedência do pedido inicial, é necessário reconhecer que o recolhimento do tributo para a Fazenda do Distrito Federal foi irregular e ilegal, como também que o encargo foi suportado pelo autor, uma vez que este alega que não repassou o valor da exação ao consumidor final. Portanto, para obter essa prova, sendo respeitado o contraditório e a ampla defesa, é necessária a realização de perícia contábil.

Assim, diante da necessidade de produção de prova pericial, notadamente perícia contábil, afasta-se a competência dos Juizados da Fazenda Pública.

O Juízo da Primeira Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal, ao receber os autos, intimou as partes para manifestar interesse na produção de provas, justificando a finalidade para o deslinde da causa (ID 7467447).

José Odaci da Silva EIRELI – ME compareceu aos autos e requereu o julgamento do feito no estágio em que se encontra, conforme o art. 355, I, do Código de Processo Civil. (ID 7467449).

O Juízo de Primeiro Grau julgou improcedente a demanda ao fundamento de que não há nos autos elementos aptos a comprovarem que a autora assumiu o encargo financeiro do tributo. Ressaltou que: “Relevante destacar, ainda, que o julgamento do conflito de competência nestes autos declarou competente este juízo partindo exatamente do pressuposto de que o contribuinte deveria comprovar sua alegação através de perícia, porém, intimadas, as partes pleitearam julgamento antecipado.” (ID 7467453).

A sentença não merece reparos.

Primeiramente, faz-se necessário fixar a classificação doutrinária entre tributos diretos e indiretos. Tal classificação se dá quanto à possibilidade ou não de repercussão do encargo econômico-financeiro do tributo. Os tributos diretos são os que não permitem essa transladação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo. Já o tributo indireto permite a transladação do encargo econômico para uma pessoa diferente (contribuinte de fato) daquela definida em lei como sujeito passivo (contribuinte de direito). Confira-se a seguinte lição doutrinária:

No tributo indireto existe uma pessoa que economicamente contribui (contribuinte de fato) e outra que, perante o sujeito ativo da obrigação, por força da legislação regente, deve cumprir com as obrigações de controlar, arrecadar e recolher o tributo (contribuinte de direito). Exemplo: ICMS, que está contido no preço da mercadoria, arcado, economicamente, pelo consumidor[1].

É importante destacar que a definição de tributo indireto “inclui apenas os tributos que já foram tecnicamente concebidos como aptos à transferência do encargo, visto que sob o ponto de vista econômico a transladação se verifica em praticamente todo tributo[2]”. Assim, não há que se ater à repercussão econômica do tributo, pois o que importa é a repercussão jurídica, que ocorre nos casos em que há previsão normativa de transferência do encargo[3]. Assim, na seara da economia, a classificação dos tributos em diretos e indiretos possui pouco relevância, pois praticamente todo tributo pode ter seu encargo econômico repassado para o consumidor. Entretanto, a distinção possui grande relevância jurídica, justamente no que se refere às regras relativas à repetição do indébito tributário.

O Código Tributário Nacional adota a classificação doutrinária entre tributos diretos e indiretos e estipula consequências distintas no tocante à repetição do indébito tributário, por isso, a importância da classificação para o presente caso.

Fixada a distinção entre tributos diretos e indiretos e a sua relevância jurídica, compre analisar a natureza jurídica do ISS.

O Superior Tribunal de Justiça fixou, em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos, que o ISS pode se apresentar como tributo direto ou indireto, a depender do caso concreto. Confira-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO. EXIGIBILIDADE, IN CASU. ART. 166 DO CTN.

1. O ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto.

2. A pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los, o que não ocorreu in casu, consoante dessume-se do seguinte excerto da sentença, in verbis: "Com efeito, embora pudesse o autor ter efetuado a prova necessária, que lhe foi facultada, deixou de demonstrar que absorveu o impacto financeiro decorrente do pagamento indevido do ISS sobre a operação de locação de móveis, ou que está autorizado a demandar em nome de quem o fez. Omitiu prova de que tenha deixado de repassar o encargo aos seus clientes ou que tenha autorização destes para buscar a repetição, conforme exigência expressa inscrita no art. 166 do CTN." 3. Precedentes: REsp 1009518/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; AgRg no AgRg no REsp 947.702/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 17/08/2009; AgRg no REsp 1006862/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008; REsp 989.634/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 10/11/2008; AgRg no REsp n.º 968.582/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJU de 18/10/2007; AgRg no Ag n.º 692.583/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU de 14/11/2005; REsp n.º 657.707/RJ, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJU de 16/11/2004).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1131476/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010 – grifo nosso)

O entendimento de que o ISS poder ser um tributo direto ou indireto se deu em virtude do tratamento tributário diferenciado das sociedades profissionais, que recolhem o imposto em valor fixo, conforme o art. 9º, §3º do Decreto-Lei n. 406/1968[4]. Nesses casos, em que o ISS é recolhido pela sistemática do “ISS fixo”, este assume a feição de tributo direto. Já nos casos em geral, em que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço[5], a exação assume a feição de tributo indireto, permitindo a transladação do encargo econômico-financeiro ao contribuinte de fato. Nesse sentido, confira-se os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADO. TRATAMENTO PRIVILEGIADO PREVISTO NO ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO BASEADO NOS SERVIÇOS PRESTADOS. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 166 DO CTN. PRECEDENTES.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.131.476/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, 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.

2. Nos termos da jurisprudência dominante do STJ, nos casos em que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço, a exação assume feição indireta, permitindo transferir o ônus financeiro ao contribuinte de fato.

3. Hipótese em que o recolhimento do ISS levou em consideração os serviços prestados, de modo que era possível o repasse do valor do tributo ao tomador do serviço. Logo, a repetição do tributo pago indevidamente sujeita-se à regra prevista no art. 166 do CTN, ou seja, é necessária a comprovação de que não houve repasse do referido encargo. Considerando que não houve tal comprovação, não é possível a repetição. Precedente: EREsp 873.616/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 1º/02/2011.

Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 925.202/RN, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2016, DJe 31/08/2016 - grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. ISS. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. Trata-se de Recurso Especial que versa sobre a legitimidade ativa para pleitear a repetição de indébito do ISS incidente sobre serviços bancários.

2. O recorrente afirma que houve, além da divergência jurisprudencial, violação dos arts. 165, I, e 166 do CTN, sob o fundamento de que tem direito à restituição do indébito tributário e que "improcede o argumento de que a Instituição Financeira ora Recorrente não fez prova de que não repassou o valor do tributo aos tomadores de serviço, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional e da Súmula do STF nº 546", uma vez que esse raciocínio não seria aplicável ao ISS (fl. 292).

3. O Tribunal *a quo* reconheceu a ilegitimidade do sujeito passivo tributário para pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166 do CTN, uma vez que ele não se desincumbiu do ônus de demonstrar que não repassou o encargo financeiro do tributo ao contribuinte de fato.

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. Nos casos em que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço, a exação assume feição indireta, permitindo transferir o ônus financeiro ao contribuinte de fato (EREsp 873.616/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13.12.2010, DJe 1º.2.2011).

6. A mesma orientação é aplicável à presente controvérsia, cuja base de cálculo do imposto não é apurada em valor fixo, na forma do art.

9º, § 1º, do Decreto-Lei 406/1968.

7. Confirmada a incidência do art. 166 do CTN, a reforma do acórdão recorrido, segundo o qual "inexistem elementos indicadores de que o autor deixou de repassar aos tomadores dos serviços o encargo financeiro do tributo" (fl. 266), exigiria revolver fatos e provas, procedimento vedado pela Súmula 7/STJ.

8. Recurso Especial não provido.

(REsp 1323520/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 10/10/2012)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL.

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL QUE TEM DIREITO AO TRATAMENTO PRIVILEGIADO PREVISTO NO ART. 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO QUE LEVOU EM CONSIDERAÇÃO OS SERVIÇOS PRESTADOS. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 166 DO CTN.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem reconhecendo que o ISS pode ser classificado tanto como tributo direto quanto indireto. A base de cálculo do ISS é, em regra, o preço do serviço, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço. Por outro lado, em se tratando de ISS recolhido na forma prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/68, não há vinculação direta entre o tributo devido e os serviços prestados. Nessa hipótese, ele possui natureza de tributo direto.

2. No caso dos autos, não obstante tenha se reconhecido que no período em que se pleiteia a repetição o contribuinte tinha o direito de recolher o tributo na forma do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/68, o recolhimento do ISS no período mencionado levou em consideração os serviços prestados, de modo que era possível o repasse do valor do tributo ao tomador do serviço. Nesse contexto, a repetição do tributo pago indevidamente sujeita-se à regra prevista no art. 166 do CTN, ou seja, é necessária a comprovação de que não houve repasse do referido encargo.

Considerando que não houve tal comprovação, não é possível a repetição, como bem observou o acórdão embargado.

3. Embargos de divergência não providos.

(REsp 873.616/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 01/02/2011)

Conclui-se que a base de cálculo do ISS é, em regra, o preço do serviço prestado, situação em que a exação assume a feição de tributo indireto. Apenas em casos excepcionais em que o ISS for recolhido na forma do art. 9º, §3º do Decreto-Lei n. 406/1968 é que possui natureza de tributo direto, em virtude da ausência de vinculação direta entre o tributo devido e os serviços prestados.

No caso dos autos, o recolhimento do ISS levou em consideração os serviços prestados, de forma que era possível o repasse do valor do tributo ao tomador. As notas fiscais juntadas aos autos trazem, ademais, o valor do ISS recolhido.

Concluído trata-se de tributo indireto, a sistemática do pedido de repetição do indébito deve se dar em conformidade com o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

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.

Interpretando o dispositivo legal, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que, em regra, o contribuinte de fato não é legitimado para discutir juridicamente a relação jurídica tributária, justamente por não fazer parte dela. Assim, somente o contribuinte de direito, e cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 166, do Código Tributário Nacional, pode, em regra, discutir em juízo a relação jurídico-tributária. Confira-se a ementa do recurso especial n. 903.394, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que: "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - 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;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

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."

3. Consequentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. 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 do indébito.

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, deduz-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, n° 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação: "Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (...) II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

(...)" 12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o

disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. Mutatis mutandis, é certo que: "1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008)

14. Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detêm legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa".

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 903.394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010)

Constata-se, assim, ser o contribuinte de direito, em regra, o legitimado a pleitear a repetição de indébito de tributos indiretos e desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 166, do Código Tributário Nacional: comprovar que não transferiu o encargo financeiro do tributo ou estar expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a receber a restituição. Confira-se o Enunciado n. 546 da súmula da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: "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".

No caso dos autos, o contribuinte não se exime do dever de comprovar que não repassou o encargo econômico-financeiro do tributo aos tomadores dos serviços. As notas fiscais juntadas aos autos não correspondem ao valor do serviço informado nos extratos do Simples Nacional (ID 7467396, 7467397, 7467398, 7467399, 7467400, 7467419, 7467420, 7467421, 7467423, 7467424). A simples juntada de notas fiscais não é apta a demonstrar que o contribuinte de direito não repassou o encargo econômico-financeiro ao contribuinte de fato. Ao contrário, nas notas fiscais constam o valor cobrado a título de ISS, presumindo-se que o tributo foi repassado ao consumidor.

Ressalte-se que a competência da Primeira Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal para processar e julgar o feito foi fixada pela Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (acórdão n. 5950614) exatamente em virtude da necessidade de perícia

contábil para produção da prova de que não houve o repasse do valor da exação ao tomador de serviços. Entretanto, intimada a especificar as provas que pretendesse produzir, a autora apelante pleiteou o julgamento antecipado do feito.

Ante o exposto, nego provimento à apelação.

Em atenção ao art. 85, §11 do Código de Processo Civil e, considerando o trabalho adicional realizado em grau recursal, em obediência aos requisitos estipulados no §2º do mesmo dispositivo, majoro os honorários estabelecidos pela sentença, fixando-os em 15% (quinze por cento) sobre o valor da causa.

É como voto.

[1] DUARTE, Francisco Leite. *Direito Tributário: Teoria e Prática* [livro eletrônico]. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2015.

[2] ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 12. ed. Salvador. JusPodivm, 2018, p. 119.

[3] A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que não se pode aplicar critérios econômicos para qualificar um tributo como direito ou indireto. Confira-se o seguinte julgado sempre mencionado pela doutrina:

TRIBUTARIO. ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA. ART. 166, DO CTN. REPETIÇÃO DE INDEBITO. JUROS DE MORA. CORREÇÃO MONETARIA.

1- A prova de ausência da translação cogitada no art. 166 do CTN só se relaciona com tributos que comportam a incorporação direta ao preço, o que não é o caso do adicional de imposto de renda julgado inconstitucional pelo colendo STF.

2- Nem todos os tributos, por sua própria natureza, comportam transferência do respectivo encargo financeiro.

3- A identificação dos 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.

4- A transferência a que se refere o art. 166 do CTN e a transferência jurídica do encargo financeiro por agregação a relação subjacente de natureza civil, comercial ou semelhante, vinculando as partes (transferidor e destinatário da transferência).

5- A natureza do tributo é fornecida pelo seu fato gerador (aspecto material da hipótese de incidência), portanto na constituição federal, no código tributário e na legislação ordinária específico e que serão encontrados os elementos necessários a caracterização do critério a ser utilizado nessa identificação.

6- Comportam transferência: 6.1 tributos cujo fato gerador envolve uma dualidade de sujeitos, ou seja, o fato gerador e uma operação, e 6.2 cujo contribuinte e pessoa que impulsiona o ciclo econômico podendo transferir o encargo para o outro participe do mesmo fato gerador. (Marco Aurélio Greco, in "repetição de indébito tributário - o IOF operações de câmbio ou importação de bens", citado por Lindemberg Da Mota Silveira, pg. 77, caderno de pesquisas tributárias, vol. 8, editora resenha tributária).

7- Os juros de mora, em se tratando de repetição de indébito, devem ser calculados a partir do transito em julgado da decisão que reconheceu procedente o pedido.

8- A correção monetária dos tributos deve ser feita pelo índice que melhor reflita o fenômeno inflacionário.

9- Recurso especial parcialmente provido apenas para se determinar a contagem dos juros de mora a partir do transito em julgado do decisório.

(REsp 118.488/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/1997, DJ 06/10/1997, p. 49888)

[4] Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...).

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

[5] Lei Complementar n. 116/2003. Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

O Senhor Desembargador TEÓFILO CAETANO - 1º Vogal

Com o relator

A Senhora Desembargadora SIMONE LUCINDO - 2º Vogal

Com o relator

DECISÃO

CONHECER DO RECURSO E NEGAR-LHE PROVIMENTO. DECISÃO UNÂNIME.