

# CONSIDERAÇÃO DO ISS COMO IMPOSTO *DIRETO* OU *INDIRETO*, PARA EFEITO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO: BREVE REVISITAÇÃO DO TEMA

CONSIDERATION OF ISS (TAX ON SERVICES) AS A *DIRECT* OR *INDIRECT* TAX, FOR REPETITION EFFECT OF THE UNDUE TRIBUTARY: BRIEF REVISITATION ON THE THEME

Francisco Pinto RABELLO FILHO<sup>1</sup>

## RESUMO

É examinada a questão da repetição do indébito no âmbito do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), especificamente no que diz respeito à aplicação, ou não, do disposto no artigo 166 do CTN, ao prescrever que para os tributos que por sua natureza comportem transferência do respectivo encargo financeiro, a restituição só será feita se o sujeito passivo provar que assumiu esse encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, se estiver por este expressamente autorizado a recebê-la. Passa-se em revista à classificação dos impostos em diretos e indiretos, para constatar-se que do ponto de vista jurídico ela não fornece critério que permita fazer-se essa separação com segurança. A partir da verificação da cláusula “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro” (CTN, art. 166), visando a apurar a que natureza se refere o dispositivo, investigam-se quais os tributos, no sistema jurídico-tributário brasileiro comportam transferência do encargo financeiro. O ISS, conclusivamente, não está encartado no rol dos tributos que por sua própria natureza jurídica admitem essa transferência, com o que, em consequência, havendo pagamento indevido, para sua restituição (ISS), não tem lugar a aplicação do disposto no mencionado artigo 166 do CTN.

**Palavras-chave:** repetição do indébito tributário; imposto sobre serviços de qual-

---

<sup>1</sup> Doutor em Direito (UFPR). Professor do Programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de Marília - UNIMAR - Marília/SP.

quer natureza; ISS; ISSQN; imposto direto; imposto indireto; tributo; pagamento indevido.

### ABSTRACT

In this paper, we analyze the reimbursement of undue payment of the ISS (Services Tax), specifically concerning the application of the Article 166 of the CTN (National Tax Code) which states that any tax whose financial burden is susceptible to transfer, it may only be reimbursed if the creditor can prove to have undertaken such burden or, if the subject has transferred it to a third party, and only if such third party has expressly authorized the creditor to receive it. We also analyze the classification of direct and indirect taxes and came to the conclusion that from a legal point of view, it provides no criteria that safely enables such division. Examining the clause “taxes that, due to their nature, enable transfer of the respective financial burden”(CTN, art. 166), aiming at ascertaining the exact nature to which the article refers, we look into which taxes – in the Brazilian legal-taxing system – allow for financial burden transfer. ISS – in conclusion – is not included in the list of taxes which, for their legal nature, allow for such transfer, and therefore, if unduly paid, may not be reimbursed based on any provision of the CTN 166article. **Key words:** reimbursement undue tax payment; ISS (Services Tax); ISSQN (Services Tax); direct tax, indirect tax; tax; undue payment.

## 1. Introdução

Os repertórios de jurisprudência revelam que, quando os contribuintes manejam ação de repetição do indébito tributário, por força de pagamento indevido – no todo ou em parte – de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), a grande maioria das decisões judiciais reputa essa espécie tributária como sendo *imposto indireto*, fazendo incidir, de tal arte, a prescrição contida no artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN), em conjugação com o verbete contido na Súmula nº 546, do Supremo Tribunal Federal (STF). Por aí, quando o autor da ação (sujeito passivo tributário) não faz prova de atender a uma das duas condições exigidas para a restituição, a pretensão deduzida em Juízo é rejeitada.

É que o artigo 166 do CTN estabelece: “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”. A Súmula n. 546 do STF, por seu turno, contém o seguinte verbete: “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 tem, então, é que, quando o pagamento indevido disser respeito ao chamado *imposto indireto*, a restituição do indébito está condicionada a que o contribuinte satisfaça a uma de duas exigências: (I) provar que assumiu o encargo financeiro do tributo, ou (II) ter autorização expressa do terceiro, no caso de ter a este transferido dito encargo financeiro.

*A contrario sensu*, quando o caso for do assim rotulado *imposto direto*, não há lugar para tais exigências, abrindo-se para o contribuinte, sem mais, a porta que dá passagem ao reembolso do valor do tributo que indevidamente pagou (CTN, Art. 165).

Ainda hoje abundam as decisões que inscrevem o ISS no catálogo dos impostos *indiretos*, exigindo – como já mencionado – que o sujeito passivo tributário faça a prova indicada naquele artigo 166 do CTN. O assunto reclama revisitação, deitando-se-lhe contemporânea iluminação, assim doutrinária como jurisprudencial, a fim de que se possa saber se *juridicamente* o ISS é mesmo imposto *indireto* ou se de imposto *direto* é que se trata. O resultado dessa investigação porá a descoberto o acerto, ou não, do majoritário entendimento jurisprudencial, construído ainda presentemente com base no que se teceu outrora.

## 2. A classificação dos impostos em diretos e indiretos

Dentre as várias classificações apresentadas para os impostos, advindas da Ciência das Finanças, está a que os isola em *diretos e indiretos*.

*Imposto direto*, num falar, é aquele em que as qualidades de sujeito passivo *de fato* e de sujeito passivo *de direito* (contribuinte) estão reunidas na mesma pessoa, de modo que o ônus financeiro do tributo não é repassado a outrem, sendo suportado pelo próprio contribuinte (sujeito passivo *de direito*).

Fábio Fanucchi lecionava que “O imposto é *direto*, quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuintes de fato (aquele que arca com o ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação)”. Como exemplo dessa espécie (imposto direto), indicava Fanucchi “[...] o de renda devido por declaração, onde a relação jurídico-tributária se estabelece diretamente entre sujeitos ativo e passivo, sem interferência de terceiros”.<sup>2</sup> (grifo do autor).

<sup>2</sup> FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*, 4. ed. São Paulo: IBET/Resenha Tributária (co-edição), 1978, p. 73. v.I.

José Eduardo Soares de Melo observa que o imposto é “*direto*, quando o valor econômico é suportado exclusivamente pelo contribuinte, como é o caso do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – Art. 155, III, c, da Constituição). O proprietário do automóvel arca com o ônus do tributo, cujo valor não é repassado a terceiro”.<sup>3</sup> (grifo do autor).

*Imposto indireto*, por sua vez, é aquele em que as qualidades de sujeito passivo *de fato* e de sujeito passivo *de direito* (contribuinte) estão reunidas em pessoas diferentes, com o que o sujeito passivo *legal* (de direito) transfere para o sujeito passivo de fato o ônus financeiro do tributo, sendo este (o sujeito passivo de fato), então, quem suporta, *de fato*, a carga tributária.

Fanucchi ensinava que “O imposto é *indireto*, quando existe uma pessoa que contribui e outra que, perante o sujeito ativo da relação, deve cumprir com as obrigações de controlar, arrecadar e recolher o tributo, ficando responsável pelo débito caso não proceda como a legislação lhe ordena”. Indicava Fanucchi como sendo desse jaez o “imposto de circulação de mercadorias, que tem como contribuinte de fato o consumidor final da mercadoria e como contribuinte de direito o comerciante, o industrial ou o produtor. [...]”.<sup>4</sup> (grifo do autor).

José Eduardo Soares de Melo explica que o imposto é

[...] *indireto*, quando a respectiva carga financeira tem condição de ser transferida a terceiro, como é o caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados – art. 153, IV, da Constituição). O contribuinte do tributo é o industrial, que fica obrigado a recolher o seu respectivo valor, mas pode vir a ser ressarcido (financeiramente) por ocasião do pagamento do preço por parte do adquirente.<sup>5</sup> (grifo do autor).

Essa classificação desenvolvida, como dito, no âmbito da Ciência das Finanças acabou penetrando no território do Direito Tributário e vem, a cada dia, sendo mais e mais criticada, progressivamente desprestigiada, exatamente porque *no âmbito jurídico* não fornece nenhum *critério* que permita fazer-se a *separação* dos impostos em diretos e indiretos.

É ver, por exemplo, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), tido pela doutrina tradicional como típico imposto *direto*. Por todos, Fábio Leopoldo de Oliveira assim se manifesta textualmente:

---

<sup>3</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário* 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2001, p. 51.

<sup>4</sup> FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*, 4. ed. São Paulo: IBET/Resenha Tributária (co-edição), 1978, p. 73.

<sup>5</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 51.

**Imposto Direto** é aquele que é suportado pelo contribuinte, sem possibilidade de transferência do ônus a outrem.

Exemplos:

Imposto Sobre a Renda

Imposto Predial

Imposto Territorial Rural e, em geral os impostos patrimoniais. <sup>6</sup>  
(grifo do autor).

Se, se tiver em conta o que se passa amiúde na realidade cotidiana, resta inaceitável essa proposição. Com efeito, é o caso de tomar-se em consideração a situação comuníssima em que o imóvel venha a ser alugado, pagando o locatário o valor do imposto, seja porque incluído no importe do aluguel, seja porque previsto no contrato que o inquilino pagará o IPTU. Pronto! Em casos assim, o IPTU passa, irremediavelmente, de imposto *direto*, a ser *indireto*: haverá um sujeito passivo *de direito*, o proprietário do imóvel (locador), e um sujeito passivo *de fato*, o locatário. Uma *mesma* espécie tributária (o IPTU), parece demasiadamente claro que, ora pode ser alojada no sítio dos impostos *diretos*, ora no dos *indiretos*.

No âmbito dos chamados impostos *indiretos* não se passa diferente, porque casos há, freqüentes, em que não ocorre a repercussão (transferência). No invariavelmente mencionado ICMS, é lembrar das situações em que a mercadoria se quebra, se deteriora ou se perde, para que se tenha presente, indiscutivelmente, que não se fala em transferência do ônus do tributo. Tido e havido como imposto *indireto*, mas não repercute.

Certamente não é exagero afirmar que afora a situação do imposto sobre a renda relativo ao trabalho assalariado, em todas as demais hipóteses, é possível transformar-se qualquer imposto tido como *direto* em *indireto* e vice-versa. A classificação, como se vê, não resiste.

Aliás, Aliomar Baleeiro já advertia, corretamente, que “do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto”. É que, como observava, “O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado”.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 155.

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 884.

Por isso, a autoridade de Gilberto de Ulhôa Canto o levou a refletir sobre esse ponto e concluir: “Em suma, qualquer tributo pode ser transferido, ainda que alguns deles sejam mais suscetíveis de o serem do que outros”.<sup>8</sup>

Hugo de Brito Machado assim se pronuncia sobre o assunto:

A classificação dos tributos em *diretos* e *indiretos* não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como imposto direto; entretanto, sabe-se que nem sempre o seu ônus é suportado pelo contribuinte. O mesmo acontece com o IPTU, que em se tratando de imóvel alugado é quase sempre transferido para o inquilino.<sup>9</sup>

Eduardo Domingos Botallo verbera que “A falsidade e artificialidade dessa classificação é hoje reconhecida pela unanimidade da doutrina, mas, não obstante, continua ela a influenciar poderosamente administradores, legisladores e magistrados [...]”.<sup>10</sup>

Roque Antônio Carrazza é mais incisivo:

Esta classificação, em rigor, não é jurídica, já que, perante o Direito, é despiciendo saber quem suporta a carga econômica do imposto. O que importa, sim, é averiguar quem realizou seu fato imponible, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço etc.

De qualquer modo, na prática, infelizmente, esta distinção entre impostos diretos e indiretos (ou que repercutem e que não repercutem) tem sido prestigiada inclusive pelo Poder Judiciário, que, apesar das contundentes críticas da melhor doutrina [...] tem mandado cumprir o malfadado e esdrúxulo Art. 166 do CTN [...].<sup>11</sup>

Crítica contundente e enérgica é a de Alfredo Augusto Becker:

---

<sup>8</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Repetição do indébito. *Caderno de pesquisas tributárias*, n. 8, v. 9, p. 1-16.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 137.

<sup>10</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. In *Revista de direito público*, v. 22, p. 314-332, (316) out/dez.1972

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 19. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 466.

Esta aceitação da tradicional classificação de um tributo na categoria direta ou indireta e esta ‘obviedade’ da repercussão econômica do tributo classificado como indireto, desencadeiam reflexos condicionados que contaminam a atitude mental de juízes, advogados, ministros e legisladores. Por incrível que pareça, esta classificação dos tributos em diretos e indiretos baseada no critério da repercussão econômica, é a classificação que, em todos os países, serve de fundamento *óbvio* para as decisões dos tribunais; para os relatórios sobre pesquisa político-fiscal; para a estruturação dos projetos de reforma tributária; para a discussão dos legisladores; para a classificação das leis orçamentárias; para o planejamento do órgão executivo; e para a terminologia e estruturação das leis tributárias num sistema orgânico.

A erronia das decisões dos tribunais em matéria tributária e a irracionalidade das leis tributárias são devidas, em grande parte, à classificação dos tributos em diretos e indiretos segundo o critério da repercussão econômica. Hoje, praticamente a totalidade da doutrina condena o critério da repercussão, considerando-o absolutamente artificial e sem qualquer fundamento científico. A Ciência das Finanças Públicas e a Política Fiscal têm demonstrado que aquele critério repousa na *simplicidade da ignorância*.<sup>12</sup> (grifo do autor)

Aí está, por conseguinte, como não se tem absolutamente nenhum *critério*, no âmbito *jurídico*, que permita classificar os impostos em diretos e indiretos. Por essa via, é completamente inseguro e insustentável dizer-se que o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) é *direto* ou *indireto*. Como reconhece Hugo de Brito Machado:

Na verdade, se o imposto direto pode, ainda que excepcionalmente, ensejar a repercussão, e esta pode não ocorrer, em certos casos, mesmo em se tratando de imposto indireto, a definição de um imposto como direto, ou como indireto, não pode ser útil para o deslinde da questão da repetição do indébito”.<sup>13</sup> (grifo do autor).

Sucede, de todo modo, que, embora imprestável, *juridicamente*, essa classificação, o órgão jurisdicional não pode, de maneira nenhuma, pronunciar um

---

<sup>12</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, n.º 142, São Paulo: Saraiva, 1963, p. 489.

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. “Repetição do indébito tributário”. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 8, p. 231-251 (235).

*non liquet*, porque assim estaria irremissivelmente rasgando o princípio da indeclinabilidade da Jurisdição, vá lá esta obviedade.

Para mais, há, de qualquer sorte, o artigo 166 do CTN, que, para o caso de pagamento indevido de “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, estabelece alternativamente duas *condições*, para que haja a restituição, tais sejam, a de que o sujeito passivo (*i*) prove ter assumido referido encargo ou (*ii*) se o transferiu a terceiro, estar por este expressamente autorizado a receber o valor pago indevidamente.

O que é preciso, então, é verificar se o ISS pode, *juridicamente*, ser ou não ser assim considerado (imposto *indireto*), para que se possa saber se a ele é aplicável, ou não, o disposto no apontado artigo 166. É o que será feito em seguida.

### 3. Releitura do Artigo 166 do CTN

Muito bem. A pergunta a ser primeiramente respondida é: que interpretação deve ser dada à cláusula “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, contida no Artigo 166 do CTN? A que *natureza* se refere esse dispositivo?

Mais recentemente a doutrina unânime do Direito Tributário assentou que esse Artigo 166 só pode estar referido no sentido de natureza *jurídica* do tributo. A natureza *econômica* ou mesmo *financeira* do imposto não tem aqui a mais mínima prestabilidade; ou, não sendo assim, haverá inevitavelmente um regresso à imprestabilidade (*jurídica*) da classificação dos impostos em diretos e indiretos, porque feita com base unicamente em teorias econômicas. A referência do artigo 166 do CTN, então, é a tributos que comportem, por sua natureza *jurídica*, transferência do respectivo encargo financeiro.

José Carlos Graça Wagner aponta essa necessidade de se “fixar se o Artigo 166 se refere à natureza econômica ou à natureza jurídica dos referidos tributos”. E assegura:

No nosso modo de ver, refere-se à natureza jurídica, pois é inadmissível pretender que a lei dê um efeito jurídico tão amplo quanto o instituído na norma em exame, a partir de uma consideração meramente econômica, que, como tal, estará sujeita a variações decorrentes não só de mudanças no quadro econômico e em sua estrutura básica, como de teorias mutáveis que se vão alternando, tanto como ocorre nos demais campos pré-jurídicos.

A norma, por sua vez, não se refere à natureza do fenômeno econômico que dá base à tributação, mas se refere aos **tributos**,

cuja natureza, ou seja, refere-se à natureza do tributo e, portanto, à sua própria definição jurídica – aquilo que o identifica juridicamente.<sup>14</sup> (grifo do autor).

Nesse sentido, de que a natureza a que se refere o Artigo 166 do CTN é natureza *jurídica* e não *econômica*, é também, entre outros tantos, o magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>15</sup>, Misabel Abreu Machado Derzi<sup>16</sup> etc.

Significa, essa indicada análise da natureza *jurídica* do tributo, que é preciso verificar se a exação, por sua própria feição *jurídica*, comporta a transferência do ônus financeiro; é necessário, então, examinar se há, no sistema, prescrição *normativa* estabelecendo expressamente que o encargo financeiro do tributo seja transferido a terceiro.

Somente na hipótese de a resposta ser afirmativa é que será o caso, então, de aplicar-se o disposto no mencionado Artigo 166 do CTN. Diversamente, se não houver previsão legal no sentido de que o ônus financeiro do tributo seja transferido, não terá incidência o disposto naquele Artigo 166.

Essa diretriz interpretativa já vem sendo adotada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ). É o caso, por exemplo, do Recurso Especial n.º 179.154-SP, em que, no acórdão, ficou isso registrado:

Na verdade, o Art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI.<sup>17 18</sup>

E esse acabou sendo o entendimento consolidado no STJ, na medida em que firmado no âmbito de sua Primeira Seção:

---

<sup>14</sup> WAGNER, José Carlos Graça Wagner. Restituição de tributos e repercussão econômica. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 8, p. 87-103 (93-94) – os destaques são do original.

<sup>15</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 708-709.

<sup>16</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11. ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio: Forense, 1999, (esp. p. 886).

<sup>17</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça: 1.ª Turma. REsp 179.154-SP. Fazenda Nacional *versus* Wolfit Peças e Serviços Ltda. Relator: ministro José Delgado. Acórdão de 03/9/1998. Unânime. DJU 26/10/1998, p. 73.

<sup>18</sup> No mesmo sentido, *u.g.*: STJ, EREsp 154.918-PE, EREsp 154.620-CE, EREsp 149.154-SP, EREsp 135.167-SE, REsp 110.017-PR, REsp 199.586-SP, REsp 149.860-BA, REsp 193.853-RS, REsp 189.188-PR, REsp 172.441-MG, REsp 190.201-SP, REsp 181.738-SP, REsp 178.663-SP, REsp 179.154-SP, REsp 184.611-MG, REsp 171.058-SP, REsp 166.115-SP, REsp 160.966-PA, REsp 110.017-PR.

[...]

2. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

3. 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 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, aludida transferência. [...].<sup>19</sup>

5. A Egrégia Primeira Seção desta Corte firmou entendimento no sentido de que os tributos que, por sua natureza, comportem transferência do respectivo encargo financeiro, são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. [...].<sup>20</sup>

Certo, como é, que para aplicação (ou não) do que está no Artigo 166 do CTN é preciso examinar-se a natureza *jurídica* do tributo, para com isso verificar-se se o sistema normativo contém disposição determinando que o encargo financeiro do tributo seja transferido a terceiro, surge necessariamente nova pergunta, daí decorrente: quais são, no Brasil, os impostos que por sua própria natureza *jurídica* comportam transferência do encargo financeiro? A resposta vem em seguida.

#### **4. Impostos que por sua natureza jurídica comportam transferência do encargo financeiro**

O exame da situação, a partir do altiplano constitucional, põe desde logo a descoberto, sem maior esforço, que somente no que diz respeito ao ICMS e ao IPI<sup>21</sup> é possível falar-se em impostos que por sua natureza jurídica comportam transferência do encargo financeiro.

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça: 1.ª Seção. EREsp 168.469-SP. Instituto Nacional do Seguro Social – INSS *versus* Ramires e Companhia Ltda. Relator: ministro José Delgado. Acórdão de 10/11/1999. Maioria. DJU 17/12/1999, p. 314.

<sup>20</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça: 1.ª Turma. EDcl no REsp 416.333-PR. Hydronorth S.A. *versus* Fazenda Nacional. Relator: ministro Luiz Fux. Acórdão de 21/11/2002. Unânime. DJU 03/02/2003, p. 274.

<sup>21</sup> Pelo que será dito em seguida (não-cumulatividade), também assim no que atina aos impostos da chamada *competência residual* da União e a *outras* contribuições sociais que vierem a ser criadas.

É que, nesse assaz *superior* patamar jurídico, está consagrado o princípio da *não-cumulatividade*, assim para o IPI (CF, Art. 153, § 3.º, inc. II), como para o ICMS (CF, Art. 155, § 2.º, inc. I), sem falar, porque refoge *demais* do que aqui imediatamente pertine, que esse primado é constitucionalmente determinado também para os impostos incluídos na competência residual da União (CF, Art. 154, inc. I) e para as outras contribuições sociais a que se refere o Artigo 195, § 4.º, da Constituição da República.

A referida não-cumulatividade, então, plasmada na própria Constituição Federal, impõe que o contribuinte desses impostos (sujeito passivo de direito), nas operações que efetuar, transfira ao adquirente (sujeito passivo de fato) o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa creditar-se (direito de crédito) do imposto que pagou (suportou) nas operações anteriores. O encargo financeiro do tributo, de tal arte, não é suportado pelo contribuinte, que o transfere, ao revés, ao agente seguinte da cadeia (“terceiro”).

Na doutrina *contemporânea*, não há registro de oposição a esta constatação de que somente<sup>22</sup> no que respeita ao IPI e ao ICMS é possível falar-se em impostos que comportam, por sua própria natureza jurídica, transferência do respectivo encargo financeiro.

Sacha Calmon Navarro Coelho assim refere:

Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua *constituição jurídica*, são feitos para *obrigatoriamente* repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é *jurídica*. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla.

Misabel Derzi tem o mesmo entendimento:

Juridicamente, somente existem dois impostos ‘indiretos’ por presunção: o imposto sobre produtos industrializados – IPI – de competência da União, e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – de competência dos Estados. [...] Portanto, a presunção de transferência somente se coloca em relação àqueles impostos, cabendo ao *solvens* que fez o pagamento indevido, demonstrar que tem legitimidade para pleitear a devolução, por ter suportado o encargo, relati-

---

<sup>22</sup> Com as duas ressalvas aditivas feitas anteriormente.

vamente ao ICMS e ao IPI. Tem assim o Art. 166 aplicação muito restrita, pois, juridicamente, apenas esses dois tributos presumem-se ‘indiretos’, ou seja, juridicamente transferíveis. Segundo o Art. 166, o ônus de provar para o contribuinte somente existe em relação aos ‘tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro’...

Mas que natureza? Evidentemente a natureza jurídica. E somente existem dois tributos que, de acordo com sua peculiar natureza jurídica, desencadeiam a transferência do respectivo encargo financeiro, ou seja, o ICMS e o IPI.<sup>23</sup>

Logo adiante, após desenvolver analiticamente sobre esse ponto, assim resume Derzi:

É dentro desse contexto que deve ser compreendido o Art. 166 do CTN. Tributos que, por sua natureza *jurídica*, sujeitam-se à transferência ou translação são apenas o IPI e o ICMS. É de se presumir de sua natureza, a repercussão. [...] Afirmar que tributos como o [...] Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) [...] são indiretos ou suportados pelo consumidor, é uma conclusão de cunho econômico [...].<sup>24</sup>

Ives Gandra Martins, que vai ao ponto de reputar o Artigo 166 do CTN, “um primor de inconstitucionalidade”, lamenta:

Sua interpretação política [do Art. 166 do CTN], através das súmulas 71 e 546, tem sido restringida à discussão dos tributos indiretos somente, no sistema nacional, ou seja, do IPI e do ICM.

O mau Direito, entretanto, gera vícios e aspirações viciosas, razão pela qual já se prenuncia a tentativa de se estender a torpeza de seu conteúdo imoral para outras quantias exigidas a título de tributo, mesmo que não rotuladas de IPI e ICM.<sup>25</sup>

Na jurisprudência, o Superior Tribunal de Justiça, de época relativamente recente a esta parte, vem sistematicamente decidindo na trilha apontada pela dou-

<sup>23</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio: Forense, 1999. p. 886.

<sup>24</sup> *Op. Cit.* p. 890.

<sup>25</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 8, p. 155-194 (176).

trina contemporânea, de que é somente no que atina ao IPI e ao ICMS<sup>26</sup> que se aplica o Artigo 166 do CTN:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787-89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. AUTÔNOMOS, EMPREGADORES E AVULSOS. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166, DO CTN. LEIS NºS 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95.

[...]

2. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

3. Somente em casos assim aplica-se o art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a 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 quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência.

4. Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. [...].<sup>27</sup>

CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 166, DO CTN. ILEGITIMIDADE ATIVA. CORREÇÃO MONETÁRIA. SALDOS CREDORES ESCRITURAIS. MATÉRIA DE DIREITO LOCAL. PRECEDENTES.

[...]

3. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do CTN, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é

---

<sup>26</sup> Para além dos dois outros tributos mencionados anteriormente.

<sup>27</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça: 1.ª Seção. EREsp 168.469-SP. Instituto Nacional do Seguro Social – INSS *versus* Ramires e Companhia Ltda. Relator: ministro José Delgado. Acórdão de 10/11/1999. Maioria. DJU 17/12/1999, p. 314.

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 se saber quando se deu, e quando não se deu, a aludida transferência.

4. O art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. [...].<sup>28</sup>

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 166, DO CTN. ILEGITIMIDADE ATIVA.

[...]

II – O Art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete, sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI.

III – Essa posição consolidou-se por considerar que o art. 166, do CTN, só tem aplicação aos tributos indiretos, isto é, que se incorporam explicitamente aos preços, como é o caso do ICMS, do IPI, etc. [...].<sup>29</sup>

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPI. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 166, DO CTN. ILEGITIMIDADE

---

<sup>28</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça: 1.<sup>a</sup> Turma. AgRg no REsp 406.778-SP. Cibié do Brasil Ltda. *versus* Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: ministro José Delgado. Acórdão de 02/5/2002. Unânime. *DJU* 10/6/2002, p. 152.

<sup>29</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça: 1.<sup>a</sup> Turma. AgRg no REsp 457.567-SP. Mavi Máquinas Vibratórias Ltda. e Filial *versus* Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: ministro Francisco Falcão. Acórdão de 13/5/2003. Unânime. *DJU* 30/6/2003, p. 143.

ATIVA. PRECEDENTES.

[...]

4. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

5. 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 jurídica, que a 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, a aludida transferência.

6. Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete, sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI.[...].<sup>30</sup>

Nesse mesmo sentido, há vários outros pronunciamentos do Superior Tribunal de Justiça.<sup>31</sup>

## 5. Conclusão

É rematar: o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) tem feição *direta*, para ainda uma vez empregar o dito ao gosto da hoje em dia abandonada classificação. Este tributo, indubitavelmente, não se inclui entre aqueles (IPI e ICMS) que por sua própria natureza *jurídica* comportam transferência do respectivo encargo financeiro, na medida em que *a lei* não determina que o ônus financeiro dessa exação (ISS) seja transferido a terceiro.

Pela característica *legal* desse imposto (ISS), as qualidades de sujeito passivo de fato e sujeito passivo de direito estão concentradas *na mesma pessoa*, o prestador do serviço (contribuinte). É consideração de matiz exclusivamente *econômico*, completamente irrelevante no campo da repetição do indébito, a que

---

<sup>30</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça: 1.<sup>a</sup> Turma. AgRg no REsp 433.171-RS. Telasul S.A. *versus* Fazenda Nacional. Relator: ministro José Delgado. Acórdão de 27/8/2002. Unânime. DJU 23/9/2002, p. 282.

<sup>31</sup> P. ex.: EDcl nos EDcl no REsp 449.118-SC, EDcl no REsp 416.333-PR, REsp 411.478-PR, AgRg no REsp 406.778-SP, AgRg no REsp 327.245-SP, REsp 300.156-SP, AgRg no AI 365.142-SP etc.

pretender argumentar com a circunstância de que *de fato* o prestador do serviço incorpora, no valor deste, o do imposto.

A conseqüência que se extrai, por conseguinte, é no sentido de que, no caso de pagamento indevido de ISS, para a sua restituição não tem lugar a aplicação do disposto no Artigo 166 do Código Tributário Nacional, que há de efetuar-se, portanto, sem que do sujeito passivo seja exigida prova de que não efetuou transferência do ônus financeiro do tributo a terceiro, ou, tendo isso ocorrido, a apresentação de autorização deste, para obter a restituição.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 22, out./dez. 1972.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Repetição do indébito. *Caderno de pesquisas tributárias*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária (co-edição), n.8, 1983.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio: Forense, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: IBET/Resenha Tributária (co-edição), 1978, v. I.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

\_\_\_\_\_. Repetição do indébito tributário. In: *Caderno de pesquisas tributárias*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária (co-edição), n. 8, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: *Caderno de pesquisas tributárias*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária (co-edição), n. 8, 1983.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

WAGNER, José Carlos Graça. Restituição de tributos e repercussão econômica. In: *Caderno de pesquisas tributárias*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária (co-edição), n.8, 1983.