

42. Por essa razão, não tem procedência a cobrança simultânea do ICM e ISS no serviço realizado em 31.12.1969 pela Gráfica Fenix, o que motivou o pedido de restituição do imposto sobre serviços, pago na oportunidade.

43. Prestados os esclarecimentos que julgamos necessários incumbe finalmente, lembrar que, caso as razões aduzidas na primeira parte deste parecer encontrem acolhida na Administração, ocasionando a reformulação dos critérios até então em vigor, há que se atender à existência de uma situação de fato a ser modificada apenas *ad futurum*, observado o artigo 146 do Código Tributário Nacional, que prescreve

Art. 146 — A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

44. Resta, portanto, abordar o pedido de restituição do indébito, em face dos elementos contidos nos Processos Administrativos n.ºs 04/936.984/69 e 04/398.441/69.

45. Conforme se pode constatar, ao exame da nota fiscal de serviços inserta no primeiro processo administrativo o imposto sobre serviços, pago pela prestação da atividade especificada no documento fiscal, constitui, no caso presente, um tributo indireto, em face da inclusão do valor do imposto no preço do serviço realizado.

46. Até pouco tempo atrás persistiam as controvérsias sobre a impossibilidade jurídica da restituição dos chamados tributos indiretos.

Se ocorria a repercussão normal em certos tributos, recaindo o ônus sobre sujeito passivo diverso do contribuinte *de jure*, a devolução era negada peremptoriamente.

A própria *Súmula* do Supremo Tribunal Federal participa deste entendimento, negando a restituição (*Súmula* n.º 71).

47. Não obstante, alguns doutrinadores, entre eles Aliomar Baleeiro, atentos à realidade dos fatos econômicos, demonstraram que o tributo pode ser direto ou indireto, conforme as circunstâncias que cercam o ato tributado.

48. Havendo possibilidade de que a repercussão não se verifique em determinados casos e, deixando de ocorrer a transferência da carga tributária, abrandou a jurisprudência o seu entendimento, possibilitando ao contribuinte de direito à prova de que suportou o ônus do tributo.

49. A atenuação do critério ficou expressa na *Súmula* n.º 546, que estabeleceu:

“cabe restituição do tributo pago indevidamente quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o quantum respectivo.”

50. A Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional), porém foi mais liberal, ao regular o problema da restituição dos tributos indiretos, no artigo 166, admitindo a restituição mesmo nos casos em que se verifica a transferência do ônus tributário a terceiros, mediante autorização do contribuinte de fato.

É o seguinte o texto do artigo 166:

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

51. Não existindo critério rígido que permita, modernamente, considerar direto ou indireto determinado tributo, pode-se afirmar que, no que diz respeito ao imposto sobre serviços, somente a verificação do caso concreto poderá autorizar a sua classificação como tributo indireto ou não.

52. Ao que se pode notar, por ocasião da emissão da nota fiscal constante dos autos consignou a Gráfica Fenix, não só o valor dos serviços prestados, como o do imposto devido, constando do aludido documento a sua inclusão no preço do serviço.

53. Em consequência, não há como fugir-se ao fato de que a repercussão verificou-se, pela integração no preço dos serviços prestados do valor do imposto sobre serviços.

54. Por isso mesmo impõe-se a conclusão de que *somente será possível a restituição do indébito, mediante autorização expressa* da Empresa de Propaganda Época, à qual prestou a Gráfica Fenix os serviços especificados no documento fiscal constante dos autos, na forma do artigo 166 da Lei n.º 5.172/66.

É o nosso parecer, S.M.J.

Guanabara, 30 de novembro de 1971. — ELEUSA DE MAGALHÃES GARCIA, Procuradora do Estado.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA — RESTITUIÇÃO — NECESSIDADE DO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 166 DO CTN

I — INTRODUÇÃO

A firma Moleirinho Fundações e Terraplanagens Ltda., através do presente processo, solicita devolução do imposto sobre serviços que teria sido pago por equívoco, face ao disposto no artigo 11 do Decreto-lei n.º 406/68.

2. Alega a requerente que, tendo sido prestado serviços ao Banco Nacional de Habitação e às Furnas Centrais Elétricas S.A., não teria que recolher o tributo, como o fez através das Guias de Recolhimento n.ºs 32.597, 03.814, 0573, 7.220, 7.257, 7.266 e 6.224.

3. Encaminhado o processo à apreciação do Sr. Diretor do Imposto sobre Serviços opinou ele, após lembrar a natureza indireta do referido tributo (art. 76 da Lei nº 1.165/66), pelo indeferimento do pedido, por entender que, tendo o imposto repercutido sobre o contribuinte de fato, não cabe sua restituição ao contribuinte de direito.

Propôs, ainda, a final, ao Exmo. Sr. Secretário de Finanças que fosse solicitado à Procuradoria do Estado exame da matéria em questão, elaborando um trabalho que lhe possibilitasse fundamentar, “ainda na esfera administrativa, contestações a pedidos semelhantes.” (fls. 40.)

4. Acolhendo a sugestão do Sr. Diretor do Departamento do Imposto sobre Serviços, o Exmo. Sr. Secretário de Finanças encaminhou o presente processo a esta Procuradoria por intermédio do Gabinete Civil.

5. Foram juntos ao processo os documentos de fls. 44 a 86 (contratos firmados por Moleirinho Fundações e Terraplanagens Ltda. com Furnas e com o BNH, bem como as respectivas notas fiscais de serviço).

II — PARECER

6. O imposto sobre serviços de qualquer natureza foi criado no Brasil pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

Posteriormente, sua cobrança foi regulada pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), sendo que a Constituição Federal de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, não alteraram a competência dos municípios de o cobrarem.

Mais tarde, já em 31.12.68, para corrigir determinadas falhas existentes na legislação tributária em vigor, foi baixado o Decreto-lei nº 406, que, em seu artigo 8º, assim dispôs

“Art. 8º O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.”

7. Examinando o problema da base de cálculo do ISS, Manoel Lourenço dos Santos teve oportunidade de afirmar que

“A base de cálculo desse imposto é diversa, variando de acordo com a natureza da atividade e categorias de contribuintes. Tratando-se de empresa, de forma geral, a base de que se trata constitui-se de preço do serviço, salvo se a sua atividade fôr de caráter misto, conforme observaremos. O imposto cobrado segundo este critério pode ser distinguido como *tributo indireto*, pela

possibilidade de fato de sua inclusão no preço do serviço e conseqüente transferência ao respectivo usuário ou consumidor.”
(*Direito Tributário*, Edição Sugestões Literárias, 1967, pág. 278.)

Baseado no fato de ser o ISS um imposto indireto, estabelece a Lei Estadual nº 1.165/66, alterada pelo Decreto-lei Estadual nº 150, de 25.8.69, que

“Art. 76. Os contribuintes do imposto poderão cobrar dos usuários do serviço, em separado do preço, o valor do imposto decorrente da prestação do serviço.”

8. Uma vez admitido que o ISS é um tributo indireto, nas incidências proporcionais, temos que examinar a seguir o problema de sua restituição.

Prevê o art. 166 do CTN que

“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.”

9. Tantas foram as hipóteses de repetição de indébito levadas à apreciação do Supremo Tribunal Federal, que sua jurisprudência se cristalizou no enunciado nº 546 da *Súmula*, no sentido de que

“546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de fato’ o quantum respectivo.”

Acórdão recente, confirmando a orientação anterior, esclarece, em sua ementa, que

“Repetição de tributo indireto. Contribuinte que não provou ter suportado o encargo financeiro. Restituição incabível.

Não se concede restituição de tributo indireto sem a prova de que o contribuinte suportou efetivamente, sem transferir ao consumidor, o gravame fiscal.

É pelo mecanismo da elevação do preço que o contribuinte “de jure” consegue ressarcir-se às expensas do consumidor, do tributo indevidamente pago.

Caso de não aplicação da Súmula nº 546.

(RE nº 73.694, SC. DJ. de 11.12.72, pág. 8.399).”

10. Ora, no presente caso, a requerente não logrou de forma alguma demonstrar que suportou efetivamente o gravame fiscal, deixando-o de

transferir ao usuário. Ao contrário. Pelas notas fiscais de serviço juntas à fls. 70/86 do presente processo, verifica-se que o ISS foi expressamente *incluído* no preço do serviço prestado.

Não fosse a circunstância acima, que deixa extrema de dúvida a repercussão do tributo, ainda se poderia dizer que, no preço da obra, o contribuinte *de jure* (Moleirinho) incluiu, ao lado do custo do serviço e do seu lucro, uma parcela correspondente aos encargos fiscais que, assim, vieram a ser suportados pelo contribuinte de fato (Furnas e BNH). É o que o Supremo Tribunal Federal chama, como propriedade, de “mecanismo da elevação do preço”, que permite ao prestador do serviço ressarcir-se, às expensas do usuário, do tributo indevidamente pago.

Na hipótese, esse entendimento se robustece diante do fato de “Moleirinho” (a) ter cobrado dos usuários o preço da obra, incluindo nele, é claro, o ISS; (b) recolhido o tributo na época própria (docs. de fls. 3/9); e (c) só, agora, anos depois, vir requerer a restituição do tributo pago indevidamente.

É evidente que, supondo ser devido o tributo, “Moleirinho” o incluiu no preço do serviço proposto e realizado, transferindo-o para o BNH e Furnas. Não tivesse agido, dessa maneira, o prestador do serviço estaria tendo uma diminuição no seu lucro, avaliado mal seus custos e buscado um injustificável prejuízo.

Não pode restar dúvida, portanto, que o ISS foi incluído no preço do serviço, não podendo, agora, “Moleirinho” pretender sua restituição, para obter uma indevida vantagem.

III — CONCLUSÃO

11. Em suma, parece-nos claro que

a) o imposto sobre serviços de qualquer natureza é um tributo indireto, pelo menos nas incidências proporcionais;

b) só cabe a restituição de tributo indireto quando o contribuinte “de jure” comprovar que assumiu sem encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este autorizado a recebê-la (art. 166 do CTN);

c) a requerente, no caso, não fez qualquer prova que justificasse seu pedido;

d) os documentos juntos ao processo demonstram, ao contrário, que o tributo foi incluído no preço do serviço.

12. Face ao exposto, somos de parecer que deva ser indeferido o pedido de restituição do ISS recolhido pelas Guias n.ºs 32.597, 03.814, 0573, 7.220, 7.257, 7.266 e 6.224.

Rio de Janeiro, 21 de março de 1973. — JOÃO MAURICIO VILLASBOAS ARRUDA, Procurador do Estado.

ICM. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS DE ISENÇÃO

Frigorífico Bordon S.A. requereu em agosto de 1972 ao Senhor Secretário de Finanças

“autorização para a utilização na carne congelada da alíquota interestadual do ICM, de modo a auxiliar o próprio Governo na tarefa de bem atender ao consumidor.”

Em 1972, a alíquota para as operações interestaduais era de 14%, e de 16% para as operações internas.

Em rigor técnico, solicitava isenção parcial nas saídas de carne no território do Estado, de modo a, através dessa isenção parcial, igualar-se a alíquota interna à vigente para as operações interestaduais.

A época já vigorava para essas operações internas, por força do Ato nº 17/69, isenção parcial equivalente a uma redução de 15% na base de cálculo.

II. Diante da perspectiva de convênio interestadual, opinou o Senhor Assessor Chefe do Senhor Secretário de Finanças (fls. 5)

“fosse concedida suspensão da parcela de ICM devida neste Estado pelos estabelecimentos que promovam a saída de carne verde com destino a varejistas situados neste Estado, até que a matéria seja definitivamente solucionada através da edição de protocolo específico com os demais Estados.”

III. Em 18 de agosto de 1972, o Senhor Secretário de Finanças autorizou, para todos os contribuintes na mesma situação, a suspensão sugerida, isto é, suspensão do pagamento de *todo* o ICM gerado pelas saídas de carne verde.

IV. Efetivamente, um mês após, através do Ato nº 71, de 20 de dezembro de 1972, o Senhor Governador do Estado ratificava o Protocolo AE-5/72, celebrado, em 22.11.72, pelos Secretários de Fazenda dos Estados da Guanabara, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Paraná, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, protocolo pelo qual ficou o Estado da Guanabara *autorizado a*

“reduzir em até 25% a base de cálculo do imposto sobre circulação de mercadorias nas saídas efetuadas por estabelecimento não varejista, de carne verde de bovinos, suínos, caprinos, ovinos e de coelhos, bem como de outros produtos comestíveis da respectiva matança” (Cláusula segunda).”

V. Posteriormente, em 24 de janeiro deste ano, pelo Ato nº 83, o Senhor Governador ratificou o Convênio AE-1/73, em vigor a partir de