

**PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE**  
**PROCURADOR DO ESTADO DE SERGIPE**  
**PROVA DISCURSIVA P<sub>3</sub> – PEÇA CONSULTIVA**

**Aplicação: 3/12/2017**

**PADRÃO DE RESPOSTA DEFINITIVO**

PARECER N.º X/2017

EMENTA: ALÍQUOTA ADICIONAL DE ICMS. LEI ESTADUAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. EFEITO *ERGA OMNES*. REPETIÇÃO DE TRIBUTOS. TRIBUTO INDIRETO. NECESSIDADE DE DISTINÇÃO ENTRE CONTRIBUINTE DE FATO E DE DIREITO. ART. 166 DO CTN. REQUISITOS.

- Ementa exemplificativa. Serão verificados os aspectos de formatação e adequação da ementa ao conteúdo do parecer. A Ementa tem de estar na porção direita da folha. Os tópicos essenciais da matéria devem ser apresentados sob a forma de frases nominais, ou seja, frases sem verbo. A ementa deve reunir, de forma lógica e coordenada, as principais palavras-chave utilizadas na elaboração do parecer.
- Estrutura do parecer, com numeração, análise e conclusão, incluindo o encadeamento lógico do problema.
- Fecho do parecer, com submissão à autoridade superior, data e assinatura.

**I Análise**

Obs. geral: A divisão esquemática a seguir é apenas para fins didáticos. Não haverá prejuízo para o candidato que tiver dividido sua questão em tópicos distintos ou tenha apresentado a resposta pertinente em outra parte da sua análise ou ao longo do texto, desde que apresente um encadeamento lógico e respeite o formato Análise/Conclusão.

**1 Conceito de repetição tributária e dispositivos normativos aplicáveis ao instituto**

A repetição de indébito está prevista no Código Tributário Nacional, nos arts. 165 a 169. Trata-se de um direito concedido ao sujeito passivo à restituição total ou parcial do tributo já pago. Conforme previsão do CTN, ela poderá ocorrer quando houver 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; quando houver erro na identificação 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, ou quando houver reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

A controvérsia trazida na consulta reside na interpretação a ser dada ao art. 166 do CTN:

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.

Isso ocorre pelo fato de a área de fiscalização da Secretaria de Estado de Fazenda ter constatado que o valor da alíquota adicional ora em disputa havia sido repassado pela empresa requerente ao consumidor final, fato este comprovado mediante o exame da contabilidade da requerente.

**2 Distinção entre contribuinte de fato e contribuinte de direito**

O contribuinte de direito é a pessoa que realiza a situação que constitui o fato gerador, ficando obrigada ao pagamento do tributo. Ele tem, simultaneamente, o débito e a responsabilidade pela obrigação tributária (*Schuld e Haftung*).

Contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo, sem realizar o fato gerador nem participar da relação tributária. Ele é uma figura típica dos tributos indiretos.

**3 Distinção entre tributos diretos e tributos indiretos**

O tributo direto incide sobre o *solvens*, ou seja, sobre a pessoa que efetivamente paga o tributo. A mesma pessoa que figura na relação tributária é a que arca financeiramente com o tributo.

O tributo indireto repercute economicamente sobre uma terceira pessoa, estranha à relação tributária, que é o contribuinte de fato do tributo. Esse tipo de tributação é usual na tributação sobre o consumo, na qual a tributação aplicada ao longo da cadeia produtiva acaba por repercutir economicamente no consumidor final.

#### 4 Aplicação do conceito abstrato ao caso concreto

No caso em tela, o contribuinte de direito é o comerciante (empresa Ômega), ao passo que o contribuinte de fato são os consumidores finais, a quem a alíquota adicional foi repassada.

O ICMS, que é o tributo tratado no caso dos autos, é um exemplo típico de tributação indireta.

#### 5 Posição do STF e do STJ em seus principais precedentes a respeito da repetição de tributos

Para o STF, a questão passa pela interpretação do art. 166 do CTN. Ou seja, trata-se de questão a ser resolvida pela interpretação da legislação infraconstitucional. Sobre o tema, o STF já afirmou não haver repercussão geral. Nesse sentido: RE 753.681-RG, Rel. Ministro Teori Zavascki. Precedentes no mesmo sentido: ARE 791215 AgR / RS, Ministro Luiz Fux, Julgamento: 6/2/2017, Primeira Turma; e RE 974325 AgR / RJ – Ministro Ricardo Lewandowski, Julgamento: 28/10/2016, Segunda Turma.

Obs. 1: Será considerada correta a resposta do candidato que, ao comentar a ausência de repercussão geral no RE 753.681, e demonstrando conhecer o precedente, afirme que ele tratou sobre ICMS em fornecimento de energia elétrica e, sob esse ponto, problematize a questão, indicando a possibilidade de entendimento distinto no caso de outras cadeias produtivas; ou que sustente juridicamente o *distinguishing* do caso em tela, em função de (hipoteticamente) haver uma ADI declarando a inconstitucionalidade da mencionada lei estadual.

Obs. 2: Não é necessária a citação do número do precedente e obviamente não se exige a transcrição ou reprodução literal de trechos do julgado, sendo suficiente que o candidato consiga demonstrar o conhecimento dos argumentos principais da tese jurídica e consiga sintetizar a posição majoritária de cada tribunal (STF e STJ).

Para o STJ, “tratando-se de tributo indireto, a exemplo do ICMS, a legitimidade ativa para a ação de repetição de indébito pertence, em regra, ao contribuinte de fato. Permitir o ressarcimento do imposto por aquele que não tenha arcado com o respectivo ônus financeiro caracteriza enriquecimento ilícito desse último. Para que a empresa possa pleitear a restituição, deve preencher os requisitos do art. 166 do CTN, quais sejam, comprovar que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possuía autorização expressa para tanto”. STJ, AgRg no REsp 1237418 / RS, Ministro Mauro Campbell, Segunda Turma, DJe 12/2/2015. No mesmo sentido: Recurso Especial Repetitivo – REsp 1110550 / SP, Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção. REsp 1131476 / RS, Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1/2/2010, entre outros.

#### Observações adicionais:

Será igualmente aceita a linha de argumentação baseada no entendimento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.1150.550/SP, a qual é convergente com a tese acima indicada:

1. A jurisprudência da 1ª Seção é no sentido de que o art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato (EREsp 727.003/SP, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 24.09.07, AgRg nos EREsp 752.883/SP, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 22.05.06 e EREsp 785.819/SP, 1ª Seção, Minª. Eliana Calmon, DJ de 19.06.06). No caso, a pretensão da recorrente, se acolhida, importaria a restituição, mediante compensação, de um valor suportado pelo contribuinte de fato para abatê-lo de uma obrigação própria da contribuinte de direito. **Incide, portanto, o art. 166 do CTN.**

(STJ, REsp 1.110.550/SP, Min. TEORI ZAVASCKI, Primeira Seção, DJe 04.05.2009)

→ Os precedentes citados são exemplificativos, não sendo exigida a citação numérica ou reprodução literal do precedente, sendo aceitável que o candidato meramente indique a existência de Recurso Especial Repetitivo e de diversos precedentes do STJ, em sentido pacificado. É suficiente que o candidato demonstre compreender a tese jurídica predominante no STJ, ainda que a mesma possa ser problematizada pelo parecer. Note-se que o ponto central da tese defendida pelo STJ, e que deve ser obrigatoriamente explicado pelo candidato, é que, para o STJ, no caso tratado na questão, aplica-se a regra do art. 166 do CTN.

Também está correta a fundamentação com base na Súmula 546 do STF: “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”, embora a menção à súmula não seja exigida aos que fundamentarem que a questão não é constitucional.

## II Conclusão

## 6 Possibilidade e requisitos de eventual restituição

### – Possibilidade jurídica abstrata

É direito do contribuinte obter, administrativamente, a restituição do tributo indevidamente cobrado a maior, na forma do art. 165, I do CTN.

Por consistir em inconstitucionalidade declarada pelo STF em sede de ação direta de inconstitucionalidade, já transitada em julgado, essa declaração tem aplicação *erga omnes* e efeito vinculante, devendo ser observada pela fazenda pública.

### – Requisitos do art. 166 do CTN

No caso de tributação indireta, a regra geral é que eventual repetição pertença ~~ao contribuinte de fato~~ a quem arcou com o ônus financeiro do tributo, observada a sistemática prevista no art. 166 do CTN. O contribuinte de direito tem direito à repetição se provar que não repassou ao consumidor ou a terceiro, ou se estiver expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a receber a repetição.

Obs: note-se que a regra do art. 166 do CTN, no tocante aos requisitos para a repetição pelo contribuinte de direito, não se confunde com a legitimidade *ad causam*, que é uma questão de ordem processual. Registre-se, ainda, que a legitimidade ativa do contribuinte de fato para pleitear a repetição não era objeto do questionamento, embora não exista óbice à sua menção pelo candidato, a título de complementação, desde que feita corretamente. Contudo, a eventual ausência de legitimidade ativa do contribuinte de fato para requerer a restituição não implica na dispensa dos requisitos do art. 166 do CTN, exigíveis ao contribuinte de direito e aplicáveis ao caso concreto.

Na hipótese em exame, a empresa não assumiu o encargo financeiro do tributo, visto que a área de fiscalização da Secretaria de Estado de Fazenda indicou que o valor da alíquota adicional havia sido repassado ao consumidor final.

Obs.: ¶ também será considerada correta a resposta que problematize essa premissa, indicando a possibilidade de a empresa provar em sentido contrário ou alegando a necessidade de ampliar o contraditório/a ampla defesa.

Permitir o ressarcimento do imposto por aquele que não tenha arcado com o respectivo ônus financeiro caracterizaria enriquecimento ilícito da requerente, em prejuízo do contribuinte de fato.

Dessa forma, para pleitear a restituição, a empresa requerente deve demonstrar estar expressamente autorizada pelo contribuinte final a receber o tributo, quando não comprovar que tenha assumido o encargo financeiro dele.

Fecho:

Submeto o parecer à aprovação (ou expressão similar, p. ex.: “à consideração superior”),

Local, data

Procurador estadual