RECURSO ESPECIAL Nº 1.131.476 - RS (2009/0059347-3)

RELATOR	**:**	**MINISTRO LUIZ FUX**
RECORRENTE	:	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA
ADVOGADO	:	WILLY CARLOS ALTENHOFEN E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE SAPUCAIA D0 SUL
ADVOGADO	:	WILSON WOJCICHOSKI JUNIOR E OUTRO(S)

EMENTA

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon

votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 09 de dezembro de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.131.476 - RS (2009/0059347-3)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto por White Martins Gases Industriais Ltda., com fulcro nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo TJ/RS, assim ementado:

> *APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. TRIBUTO INDIRETO. FALTA DE PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO DO ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. VERBAS DA SUCUMBÊNCIA.*
> *O Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a ilegalidade do item 79 da Lista de Serviços Anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, sendo inexigível o ISS sobre locação de bem móvel.*
> *O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto, verificando-se na hipótese o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço, o que não autoriza a restituição do tributo, sem estar expressamente autorizada a recebê-la (art. 166 do CTN).*
> *Correta a fixação da sucumbência, tendo em vista a procedência parcial da demanda, sem condenação da parte requerida, atendidas as condicionantes do art. 20, § 4.º, do CPC.*
> *Por maioria, apelação desprovida e mantida a sentença em reexame necessário.*

Noticiam os autos que a recorrente ajuizou ação, objetivando a declaração de inexistência de relação jurídica e a determinação de repetição de indébito relativo à incidência de ISS sobre a locação de cilindros, máquinas e equipamentos - sua atividade preponderante, consoante petição inicial de fls. 3/26 -, ao argumento da inconstitucionalidade da exigência da exação sobre locação de bens móveis.

Sobreveio sentença que julgou improcedente o pedido de repetição do indébito e parcialmente procedente o pedido declaratório tão-somente para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária quanto à atividade de locação de bens móveis, não se estendendo a eventual serviço que a acompanhasse, suspendendo a sua exigibilidade. Isso porque a empresa recorrente tem *"ao que se colhe da natureza das operações, atividade preponderante de compra e venda de gases, acompanhada de locação de bens móveis (os recipientes) e a prestação de serviços propriamente ditos. Com relação à primeira atividade, pode-se discutir se é passível de incidência de ICMS. A locação dos cilindros fica excluída da*

tributação, à luz do decidido pelo STF e do que consta da LC 116/03. Todavia, há possibilidade de tributação dos serviços propriamente ditos que acompanham as operações e que efetivamente consistem num "facere"".

A recorrente interpôs apelação, ao argumento de que arcou com o ônus financeiro do ISS incidente sobre a locação de cilindros, recipientes criogênicos e vaporizadores, que a respeitável sentença entendeu exigidos ao arrepio da lei, tanto que declarou ilegal o item 78 da Lista Anexa à legislação municipal. Por isso, requereu a condenação do ente tributante à restituição de todos os valores indevidamente recolhidos.

O Tribunal Estadual negou provimento ao recurso, por maioria, nos termos da ementa retrotranscrita.

Nas razões recursais, alegou-se violação do art. 166 do CTN, bem como dissídio jurisprudencial, ao argumento de que a interpretação dada pelo Tribunal ao referido artigo de lei estaria equivocada, uma vez que inexistiria lei classificando o ISS como tributo indireto, o que significa dizer que a repercussão é econômica e não jurídica, não dando azo à exigência de prova do não repasse do ônus tributário.

Não foram apresentadas contra-razões ao apelo, que recebeu crivo positivo de admissibilidade na instância de origem.

Parecer do Ministério Público às fls. 588/593, opinando pelo desprovimento do recurso especial, ao argumento de que o posicionamento do Tribunal *a quo* estaria em estreita consonância com o entendimento desta Corte Superior, no sentido da incidência do art. 166 do CTN à espécie.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.131.476 - RS (2009/0059347-3)

EMENTA

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.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, impõe-se o conhecimento do presente apelo, porquanto preenchidos os requisitos de admissibilidade recursal.

Deveras, não assiste razão à recorrente.

Os arts. 165 e 166 do Código Tributário Nacional assim dispõem:

> *"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 §4.º do art. 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 referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."*

Cinge-se a controvérsia, neste particular, a saber se, consoante o disposto no art. 166 do CTN, é exigível, para a restituição de indébito relativo à indevida cobrança do ISS sobre locação de bens móveis, a prova da não repercussão do tributo.

Com efeito, o art. 166 do CTN contém nítida referência ao fato de que exigível do intérprete, nos casos de repetição de indébito, identificar previamente 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. Esse entendimento consolidou-se por se 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.

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

In casu, a pretensão repetitória da ora recorrente consiste em reaver 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.

Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor (locador) da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de

direito) repassa, no preço da locação do bem, o imposto devido, recolhendo posteriormente aos cofres públicos o imposto já pago pelo "consumidor" de seus produtos ou serviços. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência.

Verifica-se, assim, a ilegitimidade ativa *ad causam* da empresa recorrida, por não ter a mesma arcado diretamente com a tributação, havendo, no caso, que se cogitar em transferência do ônus ao consumidor final, consoante dessume-se do seguinte trecho 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."*

Acerca da questão, oportuno mencionar o voto voto proferido pela e. Min. Eliana Calmon, quando do julgamento do REsp n.º 426.179/SP, pela E. 2ª Turma desta Corte Superior, no qual a insigne Relatora traçou, com propriedade, as características do tributo em questão. Confira-se:

> *"Dentre as diversas classificações dos impostos, úteis na prática, temos aquela montada com base nas características que determinam sua exigibilidade: os chamados impostos DIRETOS, quando recaem em uma só pessoa, no caso, o contribuinte responsável pela obrigação, o que suporta o ônus do imposto. Segundo Vitório Cassone, em Direito Tributário, são impostos diretos o IR, ITR, ITBI, IPTU, ISS dos autônomos e similares.*
>
> *O imposto DIRETO tem caráter pessoal e, na medida do possível, atende à capacidade contributiva do sujeito passivo.*
>
> *Os impostos INDIRETOS são recolhidos pelo contribuinte de direito, mas é outro que suporta o ônus, chamado de contribuinte de fato. São impostos indiretos, segundo o mesmo autor, o ICMS, o IPI, o IOF e similares.*
>
> *Assim, como visto, o ISS pode ser ou não classificado como imposto indireto, embora, na hipótese dos autos, esteja classificado como TRIBUTO INDIRETO, porque recolhido sobre as receitas oriundas de cada encomenda.*
>
> *Em se tratando de imposto indireto, tem aplicação, em princípio, o teor do art. 166 do CTN e o verbete da Súmula 71 do STF, atualmente Súmula 546, do teor seguinte: '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'.

Não há como fugir da evidência. O ISS, na espécie, é tributo indireto que grava o valor do serviço e é naturalmente repassado ao tomador do serviço, o contribuinte de fato.

A presunção existente no art. 166, para o ISS, admite prova em contrário, esta a cargo do contribuinte de direito, que, pela escrita contábil, poderia afastar a presunção em seu desfavor.

Embora seja uma prova indispensável, não é ela difícil, mormente quando se tem contabilidade eletrônica.

Além do exato entendimento que o acórdão deu ao art. 166 CTN, aplicou a Corte a quo, com precisão, os arts. 121, § único, e 165, ambos do CTN."

Na mesma esteira, merecem menção, os seguintes precedentes, que refletem o sedimentado entendimento desta Corte Superior sobre o tema em debate:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ISS - AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO - APRECIAÇÃO APENAS DA LEGITIMIDADE PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - OMISSÃO - NULIDADE - - REPERCUSSÃO JURÍDICA DO TRIBUTO - INEXISTÊNCIA - LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE DIREITO.
1. É omisso o acórdão que deixa de se pronunciar sobre questão jurídica relevante, a exemplo da legitimidade ativa da recorrente para a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária.
2. O ISS pode ser classificado como tributo sujeito à imposição direta ou indireta a depender das circunstâncias fáticas.
Precedentes.
3. Na hipótese, restou comprovado por prova pericial a ausência de destaque do tributo na nota fiscal da prestação de serviço, de modo que se afasta a restrição contida no art. 166 do CTN quando o prestador não repassou o tributo no preço do serviço, assumindo o seu encargo financeiro.
4. Recurso especial provido para anular o acórdão dos embargos de declaração, e determinar à Corte de origem que aprecie a pretensão declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária.
(REsp 1009518/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONTABILIDADE. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE.
1. A recorrente demonstra mero inconformismo em seu agravo

regimental que não se mostra capaz de alterar os fundamentos da decisão agravada.
2. Tratando-se de uma sociedade uniprofissional, "qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra, de maneira que não ocorre o repasse do encargo a terceiros a exigir o cumprimento do disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional nas ações de repetição de indébito da exação em comento" (EREsp 724.684/RJ, Rel. Min José Delgado, Primeira Turma, DJ 28.5.2008).
3. Agravo regimental não provido.
(AgRg no AgRg no REsp 947.702/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 17/08/2009)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – ISS – ART. 166 DO CTN – PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA DO TRIBUTO – AUSÊNCIA – PRECEDENTES DO STJ.
1. A jurisprudência desta Corte posicionou-se no sentido de que o ISS é um tributo indireto, necessitando, por conseguinte, da demonstração da prova da sua não-repercussão financeira ou a autorização de quem a assumiu, nos termos do art. 166 do CTN, para fins de repetição de indébito.
2. O Tribunal de origem, como soberano das circunstâncias fáticas da causa, entendeu que a recorrente não comprovou a inexistência do repasse do valor do ISS para os locatários.
Agravo regimental improvido.
(AgRg no REsp 1006862/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. ITEM 79 DO DL 406/68. INCONSTITUCIONALIDADE SUSCITADA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO. EXIGIBILIDADE, IN CASU. ART. 166 DO CTN. EMBARGOS VIOLAÇÃO AOS ARTS. 165, 458 E 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA.
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, 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.
(Precedentes: 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; e REsp n.º 426.179/SP, Rel. Min.
Eliana Calmon, DJU de 20/09/2004).
3. In casu, consta do aresto ora recorrido a conclusão de que a parte autora, ora recorrente, "não comprovou que tenha suportado sozinha o ônus tributário, ou, no caso de tê-la transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizada a recebê-la", conclusão esta cujo afastamento, a despeito não pretendido, demandaria o reexame do conjunto fático probatório carreado nos autos, tarefa interditada à esta Corte por força do inserto no próprio enunciado sumular n.º 07/STJ.
4. Inexiste ofensa aos arts. 165, 458 e 535 do CPC, quando o tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.
5. Recurso especial desprovido.
(REsp 989.634/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 10/11/2008)

"ISS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. RESTITUIÇÃO. COMPROVAÇÃO DA INEXISTÊNCIA DE REPASSE DO IMPOSTO.
I - A base de cálculo do ISS não tem natureza invariável, podendo ser direto ou indireto. No caso de locação, há repercussão autônoma sobre cada móvel locado, devendo-se exigir, com base no artigo 166 do Código de Processo Civil, a comprovação da inexistência de repasse do imposto devido em cada operação ou a autorização para a demanda do tomador do serviço. *Precedentes: AgRg no Ag nº 692583/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 14.11.2005; Resp nº 657707/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 16.11.2004. No caso em análise, consta do acórdão que "inexiste nos autos prova suficiente para derruir a presunção de que o valor do ISS foi repassado ao locatário, incluso no preço do aluguel do veículo" (fl. 990), conclusão que só poderia ser afastada mediante reexame de prova.*
II - Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp n.º 968.582/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 20/09/2007, DJU de 18/10/2007, p. 326)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. RESTITUIÇÃO. PROVA DA NÃO-REPERCUSSÃO DO ENCARGO FINANCEIRO. IMPRESCINDIBILIDADE.
1. O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto, a depender da avaliação do caso concreto.
2. Via de regra, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nos

termos do art. 7º da Lei Complementar 116/2003, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço.
3. Necessidade, na hipótese dos autos, de prova da não-repercussão do encargo financeiro do tributo, nos termos do art. 166 do CTN.
4. Agravo regimental a que se nega provimento." (AgRg no Ag n.º 692.583/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11/10/2005, DJU de 14/11/2005, p. 205, REPDJ 28/11/2005, p. 208)

"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. PREQUESTIONAMENTO. OMISSÃO NA CORTE A QUO NÃO SANADA POR EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ADUÇÃO DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS LEGAIS AUSENTES NA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULA Nº 211/STJ. ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO, IN CASU, INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 166 DO CTN. ILEGITIMIDADE ATIVA. PRECEDENTES.
1. Recurso especial oposto contra acórdão que julgou procedente ação em que se objetiva declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que autorize o recorrente a exigir de sociedade uniprofissional prestadora de serviços de contabilidade o pagamento de ISS sobre o respectivo faturamento, deferindo a restituição do valor do tributo.
2. Ausência de prequestionamento do art. 333, I, do CPC, por não ter sido o mesmo abordado, em nenhum momento, no âmbito do aresto a quo. Incidência da Súmula nº 211/STJ.
3. A respeito da repercussão, a 1ª Seção deste Tribunal, julgando os EREsp nº 168469/SP, pacificou posicionamento de que ela não pode ser exigida nos casos de repetição ou compensação de contribuições, tributo considerado direto, especialmente, quando a lei que impunha a sua cobrança foi julgada inconstitucional. Da mesma forma, a referida Seção, em embargos de divergência, pacificou o entendimento de que o art. 66 da Lei nº 8.383/91, na sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via autolançamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional.
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. Apenas em tais casos se aplica a regra do art. 166 do CTN, 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, a aludida transferência.
5. O art. 166 do CTN contém referência cristalina 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 seja feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente estatui que o terceiro assumiu o encargo, há necessidade, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para repetir o indébito.

6. O tributo examinado (ISS), no caso concreto, é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, pois, a carga tributária resultante dessa incidência. O fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, em conseqüência, ocorre na exigência do pagamento do ISS. A repetição do indébito e a compensação do tributo questionado não podem ser deferidas sem a exigência do repasse.

7. "O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto. 2. Hipótese dos autos que encerra espécie de tributo indireto, porque recolhido sobre as receitas oriundas de cada encomenda, sendo suportado pelo tomador do serviço. 3. Como imposto indireto, tem aplicações, em princípio, o teor do art. 166 do CTN e o verbete 71 do STF, atualmente 546." (REsp nº 426179/SP, DJ de 20/09/2004, Relª Minª Eliana Calmon) 8. Ilegitimidade ativa ad causam configurada para repetir o indébito. Precedentes desta Corte.

9. Recurso parcialmente conhecido e, nesta parte, provido." (REsp n.º 657.707/RJ, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 28/09/2004, DJU de 16/11/2004, p. 211)

Ex positis, **NEGO PROVIMENTO** ao presente recurso especial.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, bem como aos Tribunais de Justiça dos Estados, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7.º do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0059347-3 **REsp 1131476 / RS**

Números Origem: 10300114309 10300140857 70019755610 70022444368

PAUTA: 09/12/2009 JULGADO: 09/12/2009

Relator
Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO

Secretária
Bela. Carolina Véras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA
ADVOGADO	:	WILLY CARLOS ALTENHOFEN E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE SAPUCAIA D0 SUL
ADVOGADO	:	WILSON WOJCICHOSKI JUNIOR E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 09 de dezembro de 2009

Carolina Véras
Secretária