RECURSO ESPECIAL Nº 2073516 - SP (2023/0158595-2)

RELATOR	**:**	**MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE	:	MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADORES	:	ROGÉRIO STEFFEN - SP197501
		LUCIA BARBOSA DEL PICCHIA - SP223788
		WAGNER DELGADO DE AZAMBUJA - SP352412
RECORRIDO	:	EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS
ADVOGADOS	:	MAURY IZIDORO - SP135372
		MARIA CANDIDA MARTINS ALPONTI - SP190058

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISSQN. SERVIÇOS POSTAIS. TRIBUTO INDIRETO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PREÇO REGULADO. AUSÊNCIA DO REPASSE DO ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

1. Segundo a jurisprudência desta Corte Superior, "o ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto" (REsp n. 1.131.476/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010).

2. Por ocasião do julgamento dos EREsp n. 1.191.469/AM, a Primeira Seção, ao examinar processo em que se discutia pedido de repetição de indébito de ICMS sobre a venda de passagens aéreas, admitiu a possibilidade de existência de repasse econômico de imposto incidente sobre prestação de serviço sujeito a controle de preços, a depender da cesta de custos que formaram a sua composição.

3. O fato de a atividade econômica ser remunerada por preço controlado pelo governo não é suficiente para afastar a natureza indireta do ISS, pelo que cabe ao contribuinte demonstrar a condição estabelecida no art. 166 do CTN (ausência de repasse econômico da exação ou autorização do contribuinte de fato) para a postulação à repetição de indébito.

4.Se, por um lado, não é justo cobrar tributo de pessoa imune, por outro também não é legítimo devolver ao contribuinte de direito valor que não foi efetivamente suportado por ele, mas pelo consumidor, nesse sentido devendo ser interpretada a regra do art. 166 do CTN, de coibir eventual enriquecimento indevido a custa do

Documento eletrônico VDA44807754 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA Assinado em: 09/12/2024 09:52:00
Publicação no DJEN/CNJ de 11/12/2024. Código de Controle do Documento: 5f14018d-3975-43aa-aff6-7ae10fbea7f4

erário.

5. Recurso especial parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 09 de dezembro de 2024.

Ministro GURGEL DE FARIA
Relator

Documento eletrônico VDA44807754 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA Assinado em: 09/12/2024 09:52:00
Publicação no DJEN/CNJ de 11/12/2024. Código de Controle do Documento: 5f14018d-3975-43aa-aff6-7ae10fbea7f4

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2073516 - SP (2023/0158595-2)

RELATOR	**:**	**MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE	:	MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADORES	:	ROGÉRIO STEFFEN - SP197501
		LUCIA BARBOSA DEL PICCHIA - SP223788
		WAGNER DELGADO DE AZAMBUJA - SP352412
RECORRIDO	:	EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS
ADVOGADOS	:	MAURY IZIDORO - SP135372
		MARIA CANDIDA MARTINS ALPONTI - SP190058

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISSQN. SERVIÇOS POSTAIS. TRIBUTO INDIRETO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PREÇO REGULADO. AUSÊNCIA DO REPASSE DO ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

1. Segundo a jurisprudência desta Corte Superior, "o ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto" (REsp n. 1.131.476/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010).

2. Por ocasião do julgamento dos EREsp n. 1.191.469/AM, a Primeira Seção, ao examinar processo em que se discutia pedido de repetição de indébito de ICMS sobre a venda de passagens aéreas, admitiu a possibilidade de existência de repasse econômico de imposto incidente sobre prestação de serviço sujeito a controle de preços, a depender da cesta de custos que formaram a sua composição.

3. O fato de a atividade econômica ser remunerada por preço controlado pelo governo não é suficiente para afastar a natureza indireta do ISS, pelo que cabe ao contribuinte demonstrar a condição estabelecida no art. 166 do CTN (ausência de repasse econômico da exação ou autorização do contribuinte de fato) para a postulação à repetição de indébito.

4.Se, por um lado, não é justo cobrar tributo de pessoa imune, por outro também não é legítimo devolver ao contribuinte de direito valor que não foi efetivamente suportado por ele, mas pelo consumidor, nesse sentido devendo ser interpretada a regra do art. 166 do CTN, de coibir eventual enriquecimento indevido a custa do

erário.
5. Recurso especial parcialmente provido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por MUNICÍPIO DE SÃO PAULO contra acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região assim ementado:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. ARTIGO 932 DO CPC. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. ECT. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS -ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.
> - A imunidade tributária recíproca, prevista na alínea "a "do inc. Vi do art. 150 da Carta Maior, da qual gozam os entes públicos em relação ao pagamento de impostos, é extensiva à ECT, vez que se trata de pessoa jurídica prestadora de serviço público exclusivo do Estado.
> - A partir destas premissas, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 601.392/PR. submetido à sistemática da repercussão geral nos termos do previsto no §3° do art. 543-B do CPC/73, consolidou o entendimento no sentido de que. diante das peculiaridades do serviço público postais a imunidade recíproca aplica-se à ECT independentemente da natureza da atividade por esta exercida.
> - Especificamente quanto ao art. 166. do CTN, insurgência levantada pelo agravante, há posicionamento do STJ no sentido da decisão agravada ((RESP - RECURSO ESPECIAL - 1642250 2016.03.06197-6. HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA. DJE DA TA:20/04/2017..DTPB:.).
> - As razões recursais não contrapõem os fundamentos do r. decisum a ponto de demonstrar qualquer desacerto, limitando-se a reproduzir argumentos os quais visam à rediscussão da matéria nele contida.
> - Agravo interno improvido.

A parte recorrente afirma que houve violação do art. 166 do CTN.

Alega, em síntese, que o ISSQN tem natureza de tributo indireto e que a possibilidade de transferência do encargo econômico e financeiro do tributo é inerente a essa natureza. Assim, questiona a possibilidade de aplicação da presunção de ausência de repasse apenas com fundamento na isenção (imunidade) tributária em razão da natureza indireta do tributo.

O recurso foi admitido com contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

O recurso especial se origina de ação ordinária proposta pela ECT, em que pleiteia a restituição pelo Município de São Paulo do valor de R$ 3.581.692,27 pagos a título de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

No Primeiro Grau de jurisdição, reconheceu-se, em razão da imunidade tributária da ECT ao recolhimento do ISSQN, o direito à restituição de indébito tributário.

O Tribunal *a quo* deu provimento à apelação do contribuinte apenas para corrigir o índice de correção e juros aplicados ao indébito e o montante da fixação de honorários de advogado.

Negou provimento à apelação da edilidade e à remessa voluntária em decisão monocrática, reiterada em agravo interno, consignando que a imunidade tributária da ECT teria sido reconhecida em precedente vinculante do STF e que, "dado o caráter irrestrito da imunidade tributária de que goza a ECT, deve ser reconhecido o direito à restituição dos valores recolhidos a título de ISS incidente sobre as faturas de prestação de serviço juntadas aos autos, relativamente ao período pleiteado". Decidiu, segundo consta no acórdão, com fundamento em precedentes desta Corte Superior que reconheceria que a presunção que decorre da imunidade da ECT é a de que não havia repasse do custo do ISS ao consumidor final (e-STJ fl. 2.399).

Pois bem.

O recurso especial deve ser provido.

Segundo a jurisprudência desta Corte Superior, "o ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto" (REsp n. 1.131.476/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010).

Na hipótese de ficar verificada, caso a caso, a configuração de sua natureza de tributo indireto, convém a observância dos requisitos do art. 166 do CTN, reclamando à parte que pleiteia judicialmente a repetição de indébito tributário a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-la (Tema 398 do STJ).

Especificamente quanto aos serviços submetidos a tabelamento de preços por órgão estatal, é bem verdade que já se posicionou esta Corte Superior no sentido de que, para os casos de preços regulados, em que o valor do tributo integra o próprio custo do contribuinte, presume-se a absorção do ônus financeiro do tributo pelo próprio contribuinte de direito, ficando a cargo do fisco a produção de prova em contrário.

Nesse sentido, *mutatis mutandis*:

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. PASSAGENS AÉREAS. PREÇO CONTROLADO PELO GOVERNO FEDERAL (DAC). PROVA DE NÃO-REPERCUSSÃO DO ENCARGO. ART. 166 DO CTN. INEXIGIBILIDADE IN CASU. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO.
> 1. O ICMS não incide no produto ou serviço cujo preço seja tabelado sujeito a regime próprio de recolhimento de impostos, por isso que, nessa sistemática, não se cogita do fenômeno da repercussão para os fins do art. 166 do CTN no que pertine à devolução.
> 2. É que nas mercadorias sujeitas a tabelamento, incluem-se nos custos os tributos pagos, pré-eliminando a transferência desse ônus ao preço cobrado do consumidor final.
> 3. **Deveras, o produto tabelado tem o seu preço determinado pelo Poder Público, por isso que se estabelece controle do lucro, que é o parâmetro para a medida econômica da repercussão. No tabelamento, com a fixação do lucro, já são considerados como custo os tributos pagos. Há assim, como dito, uma pré-eliminação desses tributos no preço ao consumidor final** (Precedentes: REsp 781.285/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ 03/08/2007; REsp 943.119/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ 23/08/2007; REsp n.º 317.920/BA, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 30/09/2002; EDcl no REsp n.º 71.962/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 11/09/2000).
> 4. Destarte, em se tratando de produto tabelado, há uma presunção (relativa) de não-repasse, que precisa ser elidida pelo Fisco com prova contrária, que, no caso, não houve, de modo específico.
> 5. In casu, é notório que a recorrente é empresa concessionária de serviços públicos de transporte aéreo, cujas tarifas eram, à época de ocorrência dos fatos geradores, controladas pelo Poder Público, não sujeitas à alteração, muito menos a ter acrescentado custo extraordinário, o que, por óbvio, a inviabilizou de repassar o encargo financeiro ao consumidor final.
> 6. Em sentido diverso, o acórdão exarado pelo Tribunal *a quo*, em sede de apelação, assentou que, *in verbis*:"Ocorre que, no presente caso, não foi provado nos autos que a apelante suportou o encargo tributário, nem que foi repassado ao consumidor final, bem como sua autorização, conforme dispõe o art. 166, do Código Tributário Nacional". No entanto, o ônus da prova pertence ao Fisco, neste caso.
> 8. Agravo Regimental a que se nega provimento (AgRg no AgRg no Ag 1020121/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 26/08/2010). (Grifos acrescidos).

Ocorre que, em julgados mais recentes, esta Corte Superior teve a oportunidade de novamente se manifestar sobre o tema, dando-lhe outra interpretação em embargos de divergência, em especial com relação ao controle de preço que foi exercido pelo Governo Federal sobre a venda de passagens aéreas:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. JUNTADA DE DOCUMENTOS NA FASE RECURSAL ACERCA DE FATOS PRÉ-EXISTENTES À FASE POSTULATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE ICMS. PASSAGENS AÉREAS. ART. 166 DO CTN. PROVA DO NÃO REPASSE DA EXAÇÃO. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO. SÚMULA 168/STJ.
> 1. Embargos de divergência pelos quais a embargante requer que seja reconhecido o direito para postular a repetição de ICMS incidente sobre a venda de passagens aéreas, ao fundamento de que é dispensável a prova do

> não repasse do tributo, nos termos do art. 166 do CTN, para os casos de preços controlados pelo Governo.
> Defende, ainda, a possibilidade de juntada de documentos na fase recursal para comprovar fatos pré-existentes à fase postulatória, no caso, os que demonstrariam o não repasse da exação.
> 2. "A jurisprudência desta Corte tem entendido ser possível a juntada de documentos aos autos, mesmo em fase recursal, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados na inicial, o que, consoante assentado pelo acórdão de origem, não o caso dos autos" (AgRg no REsp 1.346.610/MS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 29/4/13).
> **3. Ambas as Turmas de Direito Público vem entendendo que se aplica a condição exigida pelo art. 166 do CTN para a repetição de ICMS que indevidamente incidiu sobre a venda de passagens áreas, não sendo possível, em face da Súmula 7/STJ, alterar o juízo de convicção das instâncias de origem, formada com base no acervo probatório de cada caso, quanto existência, ou não, de prova da não transferência do encargo financeiro do tributo ao consumidor final. A título ilustrativo: AgRg no AREsp 438.863/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 07/03/2014; AgRg no Ag 1.254.991/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 29/05/2012.**
> 4. Constatado que, quanto aos dois temas ora aventados, o acórdão embargado está em sintonia com a atual jurisprudência assentada pelas Turmas de Direito Público, aplica-se, na espécie, o óbice de conhecimento dos embargos de divergência estampado na Súmula 168/STJ, in verbis: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".
> 5. Embargos de divergência não conhecidos.
> (EREsp n. 1.191.469/AM, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 13/4/2016, DJe de 17/5/2016) (Grifos acrescidos).

Esta alteração de orientação tem origem na evolução do entendimento do que constitui a natureza direta ou indireta de um tributo na hipótese de tabelamento de preços.

Com efeito, segundo o entendimento atual do instituto, o fato de o preço do serviço ou da operação ser controlado pelo estado não altera a natureza do tributo, a qual é ditada pela forma como o imposto é exigido pelo fisco.

Assim, para o caso de tabelamento de preços dos serviços por órgão da administração pública, podemos ter duas situações:

(i) aquela em que o valor do imposto objeto do pedido de repetição integrou a cesta de custos do preço tabelado, não alterando a margem de lucro estimada, hipótese em que seu ônus financeiro foi imediatamente repassado no preço pago pelo consumidor;

(ii) aquela em que o valor do imposto a repetir não compôs a cesta de custos do preço tabelado, situação em que foi arcado diretamente pelo fornecedor (contribuinte de direito), mediante redução da margem de lucro estimada, hipótese em que inexistiu repasse do encargo econômico do tributo, servindo a repetição do indébito

como recomposição do resultado esperado da empresa.

Considerado isso, para fins de verificação da necessidade do prestador de serviços comprovar o preenchimento dos requisitos do art. 166 do CTN na hipótese de repetição de indébito dos valores recolhidos a título de ISSQN pela edilidade incidente sobre serviços prestados, cujos preços encontravam-se submetidos ao tabelamento por órgão da administração pública, torna-se pertinente a análise da forma de composição destes preços, de maneira a verificar se o tributo em questão teria ou não sido considerado pelo órgão público como custos das empresas quando do cálculo do preço tabelado.

Assim, a orientação adotada pelas instâncias ordinárias (segundo a qual, diante do tabelamento do preço do serviço tributado e da imunidade tributária da ECT, presume-se não incluído como custo das operações o valor do ISSQN, presumindo-se também a ausência do repasse do encargo econômico ao consumidor final) não tem sustentação na nova orientação jurisprudencial do STJ.

Não são desconhecidos os precedentes da Segunda Turma, de relatoria do Min. Herman Benjamin, em que se afirma que, uma vez que a ECT goza dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, inclusive em relação à imunidade tributária, direta ou indireta, por decorrência do ordenamento jurídico pátrio (art. 12 do Decreto-Lei n. 509/1969), não seria possível presumir que, na composição das tarifas postais, o Ministério da Fazenda levasse em conta um ISS ou um ICMS que seriam repassados aos tomadores dos serviços, devendo a presunção ser fixada em sentido oposto, ou seja, de que não havia repasse do custo do ISS ao consumidor final. A título exemplificativo, transcrevo as seguintes ementas:

> TRIBUTÁRIO. ISS. ECT. IMUNIDADE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE DA EXIGÊNCIA DE PROVA DE A EMPRESA TER ASSUMIDO O ENCARGO FINANCEIRO OU ESTAR EXPRESSAMENTE AUTORIZADA PELOS TOMADORES DOS SERVIÇOS.
> 1. O recurso questiona se, para repetir indébito relativo ao ISS sobre serviços postais, decorrente de imunidade que lhe foi reconhecida, a ECT teria de comprovar autorização do contribuinte de fato, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional.
> 2. Consoante a jurisprudência do STJ, o ISS pode assumir a natureza de tributo direto ou indireto (REsp 1.131.476/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/02/2010, submetido ao rito do art. 543-C do CPC), classificação essa que dependerá de análise, caso a caso, de existência de vinculação entre o valor auferido pelos serviços prestados e o tributo devido.
> 4. O acórdão recorrido considerou que "não é razoável supor que os valores fixados pelo Ministério da Fazenda para os serviços prestados pela ECT não levam em conta os custos necessários para a sua realização. Portanto, para que a ECT possa pleitear a repetição de indébito, é imprescindível que tenha a

autorização do contribuinte de fato".
5. A revisão dessa conclusão não encontra obstáculo na Súmula 7/STJ, uma vez que o acórdão recorrido não chegou à sua conclusão com base na prova dos autos, mas com base em presunção.
6. O art. 12 do Decreto-lei Decreto-lei 509/69 estabelece que a ECT goza dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, inclusive em relação a imunidade tributária, direta ou indireta. Embora contestada por diversas Fazendas Municipais e Estaduais, a validade desse dispositivo sempre foi sustentada pelos Correios e pela Administração Federal, razão pela qual não tem razoabilidade presumir que, na composição das tarifas postais, o Ministério da Fazenda levasse em conta um ISS ou um ICMS que seriam repassados aos tomadores dos serviços, pois seu entendimento sempre foi o de que a ECT não se sujeita ao pagamento destes impostos. A presunção seria exatamente aquela oposta à assumida pelo acórdão recorrido, ou seja, de que não havia repasse do custo do ISS ao consumidor final.
8. Recurso Especial provido para reconhecer o direito à repetição do indébito relativo ao ISS, afastando a necessidade de prova de a empresa ter assumido o encargo pelo tributo ou estar expressamente autorizada pelos tomadores dos serviços.
(REsp n. 1.642.250/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/3/2017, DJe de 20/4/2017.)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. RESP 1.131.476/RS. PRESUNÇÃO DE REPASSE DO ENCARGO. ART. 12 DO DECRETO-LEI 509/1969.
1. Consoante a jurisprudência do STJ, o ISS pode assumir a natureza de tributo direto ou indireto (REsp 1.131.476/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º/02/2010, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/1973), classificação essa que dependerá de análise, caso a caso, de existência de vinculação entre o valor auferido pelos serviços prestados e o tributo devido.
2. O Tribunal de origem assim se pronunciou sobre a controvérsia (fls. 179-182, e-STJ, grifou-se): "No caso dos autos, os valores cuja restituição se pretende foram retidos e pagos pela tomadora de serviços, Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP (fls. 23/79). Por seu turno, a autora não comprovou ter assumido o encargo financeiro ou possuir autorização do tomador para requerer a repetição do indébito em nome próprio, conforme determina o artigo 166, do Código Tributário Nacional. A jurisprudência deste Egrégio Tribunal Regional Federal tem entendimento de que o tabelamento dos valores dos serviços prestados pela ECT não tem o condão, por si só, de comprovar a ausência do repasse do encargo tributário ao tomador, pois não se pode presumir que o ISS tenha sido desconsiderado na composição dos referidos valores. (...) Nestes termos, é de ser reconhecida a ilegitimidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT para pleitear a restituição do ISS objeto destes autos, razão pela qual o processo comporta extinção, sem resolução do mérito".
3. A revisão dessa conclusão não encontra obstáculo na Súmula 7/STJ, uma vez que o acórdão recorrido chegou a ela com base não na prova dos autos, mas em presunção.
4. Não obstante, há de se concluir que a presunção teria de ser a contrária, decorrente da norma contida no art. 12 do Decreto-Lei 509/1969, que diz, verbis, que "A ECT gozará de isenção de direitos de importação de materiais e equipamentos destinados aos seus serviços, dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, quer em relação a imunidade tributária, direta ou indireta, impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, quer no concernente a foro, prazos e custas processuais".
5. Embora contestada por diversas Fazendas Municipais e Estaduais, a validade desse dispositivo sempre foi sustentada pelos Correios e pela Administração Federal, razão pela qual não tem razoabilidade presumir que, na composição das tarifas postais, o Ministério da Fazenda levasse em conta um ISS ou um ICMS que seriam repassados aos tomadores dos serviços, pois o seu entendimento sempre foi o de que a ECT não se sujeita ao pagamento

> desses impostos.
> 6. Assim, a presunção seria exatamente aquela oposta à assumida pelo acórdão recorrido, ou seja, de que não havia repasse do custo do ISS ao consumidor final.
> 7. Agravo Interno não provido.
> (AgInt no REsp n. 1.889.036/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 9/3/2021, DJe de 26/4/2021.)

Entende-se, apenas, que essa não seria a melhor interpretação a ser dada aos institutos.

Como visto acima, havendo a possibilidade de transferência direta e imediata do ônus tributário ao consumidor final (circunstância presumida na forma do art. 166 do CTN), o fato do preço do serviço ser controlado pelo estado não altera a natureza do tributo ou impõe a alteração do ônus da prova da ausência de transferência do encargo financeiro. Além do mais, a imunidade tributária não assegura, por si só, o direito de repetição, que, na linha da mais recente orientação do STJ, depende de prova do contribuinte da assunção do impacto econômico.

Isto é, ainda que o entre tributado seja imune, é possível que este ente tenha figurado apenas como contribuinte de direito, tendo repassado, no entanto, o custo dessa cobrança tributária (mesmo que indevida) para terceiros, afastando uma das condições exigidas para repetição.

Se, por um lado, não é justo cobrar tributo de pessoa imune, por outro também não é legítimo devolver a contribuinte de direito valor que não foi efetivamente suportado por ele, mas pelo consumidor. E é nesse sentido que deve ser interpretada a regra do art. 166 do CTN, de coibir eventual enriquecimento indevido à custa do erário.

Além do mais, é atribuição do órgão da administração pública direta –dentro da sistemática de dirigismo econômico estabelecida na constituição de 1988 e para as hipóteses de tabelamento de preço pelo estado gestor atuando na direção/regulação da ordem econômica (HORTA, Raul Machado *apud* GRAU, Eros Roberto, A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 (Interpretação e Crítica), 14a. edição, 2010, p 192) – definir, com a participação dos agentes econômicos envolvidos, qual a melhor composição do preço para o serviço ou mercadoria, considerando-se os custos envolvidos e a margem de lucro capaz de tornar a atividade econômica atrativa e rentável.

Na hipótese dos autos, é razoável conceber que beira

à impossibilidade exigir da edilidade, ainda que se trate da capital de um estado da República, que conheça os meandros dos cálculos utilizados pelo órgão da administração pública federal para a composição do preço de um serviço submetido ao tabelamento. Ou, ainda, é bastante factível que o fisco nem sequer tenha acesso a estes cálculos – os quais têm natureza eminentemente técnica e provavelmente sofreram atualizações frequentes em razão de circunstâncias econômicas específicas em determinados períodos fiscais –, de forma a demonstrar nos autos que o tributo em questão (ISSQN) não foi considerado como custo da operação, mas foi recolhido em parcela destacada a cargo do consumidor.

Assim, à luz da distribuição dinâmica do ônus da prova (art. 373, § 3°, do CPC/2015), estaria essa prova disponível ao agente econômico, que deve ter acesso ao processo relacionado ao dirigismo econômico que culminou na formação do preço, a saber: se o ISSQN compôs ou não a cesta de custos da ECT nas operações tributadas e se houve ou não a transferência direta e imediata do ônus tributário ao consumidor final.

Com efeito, "para dar concretude ao princípio da persuasão racional do juiz, insculpido no art. 371 do CPC/2015, aliado aos postulados de boa-fé, de cooperação, de lealdade e de paridade de armas previstos no novo diploma processual civil (arts. 5º, 6º, 7º, 77, I e II, e 378 do CPC/2015), com vistas a proporcionar uma decisão de mérito justa e efetiva, foi introduzida a faculdade de o juiz, no exercício dos poderes instrutórios que lhe competem (art. 370 do CPC/2015), atribuir o ônus da prova de modo diverso entre os sujeitos do processo quando diante de situações peculiares (art. 373, § 1º, do CPC/2015). A instrumentalização dessa faculdade foi denominada pela doutrina processual teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova ou teoria da carga dinâmica do ônus da prova" (REsp n. 1.888.242/PR, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 29/3/2022, DJe de 31/3/2022).

Para essas hipóteses, a doutrina reconhece que a distribuição dinâmica da prova não se confunde com a figura da inversão do ônus probatório, que tem natureza de regra de julgamento, enquanto a primeira é regra de processamento e exige pressupostos formais e materiais próprios: *i.* existência de decisão motivada; *ii.* antes da sentença, oportunização do contraditório; *iii.* específica para comprovação de fatos específicos; *iv.* que não represente a imputação de prova diabólica; *v.* que não altere hipótese de distribuição convencional do ônus probatório; e *vi.* maior facilidade de obtenção da prova de fato contrário (DIDIER JR., Curso de Direito Processual Civil, Vol.

2, 13ª edição, pp. 142/151).

Assim, convém que caiba ao autor do pedido de repetição de indébito – que teria acesso facilitado à prova, diante de sua participação na formação do preço tabelado – o ônus de provar que o imposto não foi considerado na cesta de custos da operação, tendo sido recolhido em prejuízo da margem de lucro fixada pela Administração, situação em que ele (tributo) tomaria a feição de tributo direto, de modo que se torna desnecessária a comprovação do preenchimento dos requisitos do art. 166 do CTN quando do pedido de repetição de indébito.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial da edilidade para, ANULANDO o acórdão e a sentença de primeiro grau, DETERMINAR o retorno dos autos à origem para que seja oportunizada à autora da ação anulatória a prova necessária ao pedido de repetição de indébito.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2023/0158595-2 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 2.073.516 / SP**

Números Origem: 00164645920134036100 164645920134036100

PAUTA: 12/11/2024 JULGADO: 12/11/2024

Relator
Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADORES	:	ROGÉRIO STEFFEN - SP197501
		LUCIA BARBOSA DEL PICCHIA - SP223788
		WAGNER DELGADO DE AZAMBUJA - SP352412
RECORRIDO	:	EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS
ADVOGADOS	:	MAURY IZIDORO - SP135372
		MARIA CANDIDA MARTINS ALPONTI - SP190058

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

CERTIDÃO

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

A Primeira Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Documento eletrônico VDA44439960 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA, PRIMEIRA TURMA Assinado em: 12/11/2024 17:09:31
Código de Controle do Documento: F3731D65-0EEA-410A-86F0-CAFED32007A4