

§ único

letra "d" — "aprovação anual da proposta de orçamento-programa e da programação financeira da entidade, em se tratando de autarquia".

Quer dizer, ao excepcionar, "em caso de autarquia", preservou a Reforma Administrativa, como linha de princípio, a autonomia de gestão dos diretores das empresas públicas e sociedades de economia mista.

A coordenação das atividades entre as administrações centralizadas e essas empresas e sociedades haver-se-á de fazer por outros mecanismos (indicação e destituição de diretores) que não o controle analítico dos gastos e aplicações sociais (J. Nazareth Teixeira Dias, *A reforma administrativa de 1967 — Cadernos de Administração Pública* — Fundação Getulio Vargas).

A Lei Estadual nº 385, de 27 de maio de 1970, que, até por imposição constitucional (Const. Fed., art. 8º, nº XVII, letra c), absorveu, para aplicação local, os princípios da reforma, não estatuiu outra coisa:

Art. 1º — São adotados os seguintes princípios do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967:

§ 3º — Em relação às entidades da Administração indireta, respeitadas as disposições referentes à constituição e regulamentação dos sistemas de administração, a supervisão dos Secretários de Estado, far-se-á mediante a adoção dos seguintes princípios:

letra "d" — "aprovação anual da proposta de orçamento-programa e da programação financeira da entidade, em caso de autarquia".

Assim sendo, parece-nos, de fato, dispensável a inclusão nos estatutos sociais da aprovação dos orçamentos-programas pelas assembléias, como a própria aprovação dessa peça pelas autoridades, quer do Governador, quer de seus Secretários.

A coordenação das atividades da administração central com as sociedades de economia mista e as empresas públicas, nos termos das recomendações da Reforma, que vigem no Estado por mandamento constitucional (Const. Fed., art. 8º, nº XVII, "c") e por disposições da Lei nº 383, de

1970, far-se-á com dispensa ao trato recíproco dessa minudência administrativas, mas em termos de um planejamento amplo e geral, sem vinculação a tabelas de especialização de despesas, com o que se subtrairia ao gestor todo seu grau de flexibilidade.

Parece-nos mesmo conveniente a alteração do Regulamento do Código de Administração Financeira para retirar do seu texto essa disposição que conflita com a Lei nº 385 que, absorvendo princípios federais irrecusáveis para o Estado, mantém em relação ao Código e seu Regulamento nítida posição de maior hierarquia.

É o que nos parece.

Rio de Janeiro, 29 de março de 1972. — PAULO B. ARAUJO LIMA, Procurador-Chefe da Procuradoria Administrativa.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

1. A Gráfica Fenix formulou, pelo Processo Administrativo nº 04/386.870/70 pedido de restituição da quantia paga a título de imposto sobre serviços, recolhido aos cofres do Estado da Guanabara pela guia quitada em 10 de maio de 1970.

2. O documento acima referido foi extraído em decorrência da emissão da nota de serviços prestados pela requerente à Empresa de Propaganda Época em 31 de dezembro de 1969.

3. Por despacho proferido em 3 de agosto de 1970, o Sr. Diretor do Departamento do Imposto sobre Serviços negou a restituição, considerando devido, na espécie, o tributo.

4. Inconformada, a requerente pediu reconsideração do despacho, pelos seguintes motivos:

a) vinha recolhendo, normalmente, o imposto sobre circulação de mercadorias, ao invés do imposto sobre serviços, em virtude de decisão proferida pelo Sr. Secretário de Administração, por ocasião do pronunciamento feito em resposta à consulta formulada pela própria Gráfica Fenix, nos autos do Processo Administrativo nº 04/398.441/69;

b) que, diante da decisão prolatada pelo Sr. Secretário de Finanças, a restituição do indébito se impunha;

c) que, uma vez fixado pelo Departamento do Imposto sobre Serviços ser a requerente contribuinte do ISS, dar-se-ia a hipótese de bitributação.

5. Diante dos fatos, solicitou o Sr. Secretário de Finanças o parecer desta Procuradoria Fiscal, a respeito do cabimento da restituição e possível "deslinde da questão".

6. Inicialmente, cabe consignar que, não obstante as divergências havidas no curso dos processos administrativos ora apensados, entre as autoridades a quem competem a fiscalização e a cobrança dos impostos

das respectivas competências (ISS e ICM), parece-nos fora de dúvida ter sido definido o enquadramento da situação tributária das atividades exercidas pelas gráficas por ocasião do advento do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e diplomas legais posteriores — a saber — Ato Complementar nº 34 de 30 de janeiro de 1967 e Decretos-leis n.ºs 406 de 31 de dezembro de 1968 e 834 de 8 de setembro de 1969.

7. Trata-se, então, de saber à luz dos textos de lei referidos, se os estabelecimentos gráficos devem pagar o imposto sobre serviços, o imposto sobre circulação de mercadorias ou um e outro, ao mesmo tempo.

8. Para atingir tal mister, necessária se torna a verificação da ocorrência do *fato gerador* de um ou outro tributo, na espécie da atividade desenvolvida.

9. Como é notório, o *imposto sobre serviços* foi adotado no Direito Tributário Brasileiro com a promulgação da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), que assim definiu o seu fato gerador

Art. 71 — O imposto de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou seu estabelecimento fixo, de serviço que, por si só, não configure fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

Parágrafo 1º — Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I — o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais.

Parágrafo 2º — As atividades a que se refere o parágrafo anterior, quando acompanhadas dos fornecimento de mercadorias, serão consideradas de *caráter misto* para efeito de aplicação do disposto no parágrafo 3º do artigo 53, salvo se a prestação do serviço constituir o seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 28 de 14.11.1966).

Note-se que o dispositivo legal acima transcrito previu, não só a tributação única e exclusiva do ISS, quando a prestação do serviço constituiu a essencialidade da atividade desenvolvida, como reconheceu a existência das chamadas *atividades mistas*, nas quais se verifica a ocorrência simultânea de mais de um fato gerador, remetendo os casos que menciona ao artigo 53 da mesma lei, que trata da cobrança do ICM.

10. Pouco depois da edição do Código Tributário Nacional sobreveio o Ato Complementar nº 34 de 30 de janeiro de 1967 o qual deu nova

redação ao parágrafo 1º do artigo 71 da Lei nº 5.172/66 e fez substituir o parágrafo 2º do mesmo artigo, assim disposto:

Alteração 7.ª — Substitua-se o parágrafo 1º do artigo 71 pelo seguinte.

Parágrafo 1º — Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I — locação de bens imóveis;

II — locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III — Jogos e diversões públicas;

IV — beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V — execução por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviço público;

VI — demais formas de fornecimento de trabalhos com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos. (O grifo é nosso.)

Alteração 8.ª — Substitua-se o parágrafo 2º do art. 71 pelo seguinte:

“Parágrafo 2º — Os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no parágrafo 3º do art. 53, salvo se a prestação de serviço constituir seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade.”

Como se pode observar, o Ato Complementar nº 34/67 manteve, no inciso VI do parágrafo 1º da Alteração 7.ª a fórmula ampla e genérica caracterizadora do fato gerador do ISS, ao empregar a expressão “demais formas de fornecimento de trabalho”, abrangendo, em consequência as atividades das gráficas, titulando no entanto de atividades mistas apenas as especificadas no item IV do parágrafo 1º do art. 71.

11. No que diz respeito ao *imposto sobre circulação de mercadorias*, igualmente adotado no Direito Tributário Brasileiro pela Lei nº 5.172/66, a caracterização do *fato gerador* se efetivou no artigo 52, que dispôs:

Art. 52 — O imposto, de competência dos Estados sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador a saída destas do estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

12. Introduzindo modificações no Código Tributário Nacional, o Ato Complementar nº 34/67 considerou fatos geradores do ICM as seguintes operações, repetindo no inciso 1, o *caput* do artigo 52 da Lei nº 5.172/66.

Alteração 1.^a — Substitua-se o *caput* do art. 52 pelo seguinte:

“Art. 52 — O imposto de competência dos Estados sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

- I — A saída de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor.
- II —
- III —
- IV —

13. Vejamos, então, qual a situação das *gráficas*, em face dos textos de lei anteriormente mencionados.

Na *atividade gráfica* evidencia-se, sem que haja necessidade de exame aprofundado da matéria, que a essência da obra é o *serviço*. Com as chamadas empresas gráficas, de um modo geral, o consumidor contrata um serviço, para cuja realização o prestador (estabelecimento), fornece, quase sempre, a *mercadoria*.

Ocorre, na maioria dos casos, um contrato de empreitada, objetivando o consumidor atingir a realização de uma atividade, de uma obra. A importância do serviço sobreleva, em princípio, à do material empregado na sua efetivação.

Do exposto, resulta, inevitável, a ocorrência do fato gerador do *imposto sobre serviços*, fazendo incidir o artigo 71 da Lei nº 5.172/66.

14. Observe-se, não obstante, que, por vezes o denominado parque gráfico desenvolve também *atividades mistas*, que implicam na execução de serviços com fornecimento considerável de mercadorias, dependendo da verificação do caso concreto, a constatação da predominância do serviço sobre o emprego de material, ou vice-versa.

Por isso mesmo, se o fornecimento de mercadorias implica em circulação considerável das mesmas, não há como negar-se a aplicação dos artigos 53 e seguintes do Código Tributário Nacional, que dispõem sobre a tributação do ICM (Lei nº 5.172/66, artigo 71, parágrafo 2º).

15. O critério de prevalência adotado na Lei nº 5.172/66 deu origem às seguintes modalidades de tributação, aplicáveis às gráficas.

- a) tributação exclusiva do ISS, quando a prestação do serviço constituísse com mais de 75% da receita média mensal da atividade;
- b) tributação concomitante do ISS e ICM, nos casos em que o fornecimento de mercadorias fosse superior a 25% da receita média mensal da atividade.

O entendimento acima citado, embora haja defluído da lei e primado pela clareza e lógica do texto encontrou no plano administrativo, óbices à sua aplicação, em face da necessidade de verificar, em cada caso concreto, os percentuais integrantes das receitas mensais das empresas.

Por outro lado com a substituição do parágrafo 2º do artigo 71 da Lei nº 5.172/66, operado pela Alteração 8.^a do Ato Complementar nº 34/67, a aplicação do percentual de 75% ficou restringida aos serviços discriminados no inciso IV do mesmo artigo, o qual não incluiu entre as atividades ali especificadas aquelas que são praticadas pelas gráficas.

16. As dificuldades surgidas levaram o Departamento do Imposto sobre Serviços a classificar as atividades das gráficas em 3 grupos — a saber:

- a) as beneficiadas pela imunidade constitucional (livros, jornais e revistas);
- b) as que implicavam em confecção de produtos intermediários destinados à revenda (por exemplo: confecção de matrizes);
- c) as que tinham como objetivo a elaboração de produtos destinados ao uso do consumidor do serviço. (*Vide* A. da Cunha Ribeiro Filho, “O Imposto sobre Serviços na Guanabara, pág. 92).

Na 1.^a hipótese (letra a), uma vez caracterizada a existência de imunidade, excluída estava, *ipso facto*, a incidência do tributo; na 2.^a hipótese (letra b) sofria o serviço a tributação do ICM; no 3º caso (letra c) era cobrado somente o ISS.

17. Esta diretriz permaneceu na vigência da Lei nº 5.172/66 e o Ato Complementar nº 34/67, até 31 de dezembro de 1968, quando foi baixado o *Decreto-lei nº 406*, de 31.12.1968, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro aplicadas aos impostos sobre circulação de mercadorias e de serviços.

No seu artigo 8º, ficou estabelecido o seguinte:

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.

Parágrafo 1º — Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.

Parágrafo 2º — Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto sobre circulação de mercadorias. (Grifo nosso.)

Torna-se evidente, pois, que o *Decreto-lei nº 406/68*, além de operar a especificação dos serviços tributáveis, modificou frontalmente o regime

de tributação das *atividades mistas*, as quais, salvo as exceções previstas na própria lei (item nº XXI, por exemplo), ficaram sujeitas ao recolhimento de um só dos tributos (ISS ou ICM).

18. Da lista constante do citado decreto-lei deixaram de constar, os serviços executados pelas gráficas, que foram, por esse motivo, subtraídas da imposição do ISS. Em decorrência da omissão no texto de lei impôs-se, na vigência do Decreto-lei nº 406/68 a aplicação do seu parágrafo 2º, anteriormente transcrito, que remete à cobrança do ICM os serviços não especificados na lista.

19. Assim sendo e não se faz demais repetir, a partir de 31 de dezembro de 1968 *tôdas as atividades exercidas pelas gráficas ficaram sujeitas à tributação do ICM*.

20. Este o regime jurídico vigorante até 8 de setembro de 1969, época em que foi editado o *Decreto-lei nº 834*, que veio estabelecer normas gerais sobre conflitos de competência tributária e sobre o imposto sobre serviços, dispondo no seu artigo 3º:

Art. 3º — O Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 passa a vigorar com as seguintes alterações:

Inciso IV — A lista de serviços de qualquer natureza a que se refere o artigo 8º passa a vigorar com a seguinte redação

Lista de serviços

.....
Item 53 — Composição gráfica, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia.

21. *Ex vi legis*, no que tange aos *serviços constantes do item 53*, as gráficas foram *expressamente incluídas* no âmbito dos contribuintes do imposto sobre serviços.

22. O mesmo, porém, não se pode afirmar quanto aos serviços de impressão, propriamente ditos e que não envolvam, *destacadamente*, o emprego dos processos mencionados no item 53, como por exemplo a impressão feita por máquinas da espécie dos linotipos, cuja tributação só poderá ser a do *imposto sobre circulação de mercadorias*, atendendo ao disposto no artigo 3º, inciso III, do Decreto-lei nº 834/69, que prescreve:

Art. 3º — O Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 passa a vigorar com as seguintes alterações:

Inciso III — O artigo 8º, parágrafo 2º, passa a ter a seguinte redação:

Parágrafo 2º — *O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.*

23. Ora, os serviços prestados pela requerente incluem não só as atividades de *litografia e fotolitografia*, como ainda a *impressão* de um modo geral, enumerados os dois primeiros na lista de serviços do decreto-lei e omitida a última.

24. Quanto à *litografia e fotolitografia* dúvidas não pesam quanto à incidência do ISS, pois, na prestação dos dois serviços, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador do ISS, previsto pelo legislador.

25. Destas considerações ressaí, indiscutivelmente, a legalidade do critério endossado pelo Departamento sobre Serviços, que determinou a inclusão das atividades mencionadas no item 53 da lista de serviços do Decreto-lei nº 834/69 entre aquelas que deveriam sofrer o ônus do ISS.

26. Em virtude de tal entendimento, ordenou o Sr. Diretor do aludido Departamento o recolhimento do imposto sobre serviços devido pelos serviços de litografia, executados destacadamente e prestados pela requerente à Empresa de Propaganda Época, na vigência do Decreto-lei nº 834/69, isto é, aos 31 de dezembro de 1969, conforme a nota fiscal inserta no Processo Administrativo nº 04/386.870/70.

27. Claro está que não podia o Departamento do Imposto sobre Serviços negar aplicação à lei, uma vez caracterizada a ocorrência do fato gerador do tributo que lhe compete arrecadar e fiscalizar, pois, enquanto o Código Tributário Nacional e o Ato Complementar nº 34/67 definiam o fato gerador do ISS como "a prestação de serviços de qualquer natureza", dando-lhe caráter genérico e, portanto, maior elasticidade de conceituação, os Decretos-leis n.ºs 406/68 e 834/69 foram *taxativos*, no sentido de considerarem *aptos a serem tributados pelo ISS determinados serviços*, operando, com esse entendimento, uma espécie de seleção de atividades tributáveis.

28. Razões de política fiscal não de ter servido de diretriz ao legislador dos Decretos-leis n.ºs 406/68 e 834/69 ao discriminar os serviços tidos como relevantes do ponto de vista econômico para a tributação do ISS, não cabendo, por isso mesmo, discutir as razões da inclusão de determinadas atividades, bem como da exclusão de outras não enumeradas.

29. Uma vez revogado o Decreto-lei nº 406/68 e estando em plena vigência o Decreto nº 834/69, pode-se afirmar que a lista de atividades do mesmo é *taxativo* no sentido de que somente serão tributáveis os serviços ali enumerados. Em decorrência, não poderão ser acrescentados novos itens aos já existentes, bem como subtrair da tributação os serviços expressamente designados na lista.

30. Conforme esclarece o Professor Flávio Bauer Novelli (*vide* o parecer constante da revista da PRG — vol. 21, pág. 453), ao tecer comentário sobre o Decreto nº 406/68, somente em relação aos gêneros e categorias ali catalogados pode ser admitida qualquer forma de ampliação, condicionada esta última à existência de nítidos pontos comuns entre as atividades.

31. Em face do caráter taxativo da lista de serviços, nos encontramos diante do aspecto crucial do problema: podem e devem ser incluídos nas

categorias e gêneros explicitadas no item 53 da lista os serviços de impressão em geral, não contemplados especificamente?

32. A resposta negativa se impõe pois o gênero é a impressão, seja de livros, jornais, revistas, panfletos, convites, documentos, notas ou congêneres. Caso o legislador objetivasse tributar a totalidade do gênero impressão, independentemente da técnica ou processo nela utilizado, teria indicado, pura e simplesmente o aludido serviço, que pode ser praticado por várias modalidades técnicas. Se, no entanto, houve discriminação de determinados processos de impressão bem como da composição gráfica e da clichéria, torna-se evidente que o legislador quis remeter à cobrança do ICM a impressão realizada por outros processos, que não os discriminados e que envolvam fornecimento de mercadorias. Caso contrário, o texto do item 53 encerraria palavras supérfluas, o que não acreditamos, pois o legislador previu, no próprio texto da lei a hipótese de omissão (artigo 3º, inciso III do Decreto-lei nº 834/69), colocando sob a égide do ICM certos serviços não especificados.

33. Somados os óbices legais, nem mesmo o recurso à analogia ou a interpretação extensiva autorizam a tributação das modalidades não incluídas na lista de serviços, em face do princípio da legalidade dos tributos, preservado pelo Código Tributário Nacional, no texto do artigo 108, que preconiza:

Art. 108 — Na ausência de disposição expressa a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada:

- I — a analogia;
- II — os princípios gerais de direito público;
- III — a equidade.

Parágrafo 1º — O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

34. Como observou Ruy Barbosa Nogueira comentando a adoção da analogia e da interpretação extensiva no campo do Direito Tributário, há necessidade de serem guardadas cautelas quando do seu emprego, pois

“Esses critérios ampliativos, em face da natureza estritamente legal do crédito tributário, não podem ser aplicados para criar ou alterar a obrigação, vale dizer, são inadmissíveis para a fixação dos campos da não incidência, da incidência, da isenção, da imunidade ou da extensão do crédito tributário.”

(*Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2.ª edição, pág. 105.)

35. Desta opinião não partilhou o Professor Aliomar Baleeiro, o qual, discorrendo sobre o imposto sobre serviços e deixando de fazer qualquer ressalva, afirmou comportar cada item da lista de serviços inter-

pretação ampla e analógica (*Direito Tributário Brasileiro*, pág. 264), modificando, por ocasião da 2.ª edição da obra citada o seu entendimento, para endossar, afinal, o caráter taxativo da lista.

36. Todavia lembra Amílcar Falcão a necessidade de afastar a interpretação extensiva e a analogia do campo da incidência, explicando:

“Em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.”

(*Introdução ao Direito Tributário*, pág. 85).

37. Também em A. Berliri encontramos certa resistência ao processo de integração da lei, mediante o emprego da analogia, admitindo-a unicamente nos casos em que o legislador o consinta expressamente (*Princípios de Direito Tributário*, pág. 125).

38. À luz da doutrina, concluímos, portanto, que os serviços ou atividades de impressão executados pelas gráficas que não configurem a prestação isolada dos serviços referidos no item 53 a saber

Item 53 — Composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, *deverão recolher o imposto sobre circulação de mercadorias*, na forma do artigo 30, inciso III do Decreto-lei nº 834/69.

39. Feitas estas considerações, no intuito de atender à solicitação do Sr. Secretário de Finanças sobre o critério legal a ser adotado nos casos das atividades praticadas pelas Gráficas Fenix, há que atentar-se para a circunstância de ter sido *diversa a orientação* dada ao problema pela Administração, por despacho exarado pelo então Secretário de Finanças em 8 de maio de 1970, considerando devido somente o *imposto sobre circulação de mercadorias* por ocasião da saída das mercadorias, nos serviços executados pelas gráficas.

40. Tal entendimento provocou, a nosso ver, a inaplicabilidade do item 53 da lista de serviços do Decreto-lei nº 834/69, tornando-o letra morta no contexto da norma legal que integra. Releva notar que a diretriz adotada pela Administração, determinando a cobrança única e exclusiva do ICM nas atividades exercidas pelas gráficas, a partir de 1º de janeiro de 1969 (despacho do Sr. Secretário de Finanças datado de 8 de maio de 1970), provocou, no caso presente, o levantamento e a cobrança de todas as diferenças devidas a partir daquela data (Processo Administrativo nº 04/398.441/69, despacho de 11.6.1970).

41. Assim sendo, a requerente pagou o ICM sobre o valor total das operações compreendidas entre 1º de janeiro de 1969 e a presente data, pois conforme se verifica do exame do Processo Administrativo nº 04/398.441/69, na forma dos esclarecimentos prestados pela autoridade fiscal em 3 de maio de 1971

“a empresa vem recolhendo sobre o total de suas operações exclusivamente o ICM, tal como foi determinado em consulta formulada.”

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 comportem, 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.