

## A COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A TRANSFERÊNCIA DOS RESPECTIVOS ENCARGOS FINANCEIROS

**Walmir Luis Becker**

Em 10.03.1999, decidindo um processo de compensação tributária, a 1ª Seção do E. Superior Tribunal de Justiça, por exígua maioria, concluiu que o exercício do direito compensatório ficava condicionado à prova de que a empresa postulante não repassara aos adquirentes de suas mercadorias o ônus financeiro do tributo. Isso ocorreu no julgamento dos Embargos de Divergência ao Recurso Especial nº 164.522/SP e a compensação pretendida era a de valores indevidamente recolhidos a título da contribuição previdenciária de 20% (vinte por cento), cobrada pelo INSS sobre a remuneração paga pelas empresas a seus administradores e trabalhadores autônomos, com base em disposições que vieram a ser declaradas inconstitucionais pelo Col. Supremo Tribunal Federal (art. 32, I, da Lei nº 7.787/89 e art. 22, I, da Lei nº 8.212/91).

Relatou o acórdão o Ministro ARI PARGENDLER, que conseguiu fazer prevalecer, na Seção, a posição por ele defendida na 2ª Turma do STJ, desde o julgamento do REsp. nº 126.055/RS, do qual também havia sido o relator. Naquela ocasião, após tecer considerações como as que aludem à supremacia do interesse público sobre o particular, o ilustre magistrado culminou por afirmar que o único tributo em que incorre a transferência do encargo financeiro, e que, pois, é suscetível de ser repetido, nos termos do art. 166 do CTN, é o *imposto de renda retido na fonte*.

A decisão proferida nos mencionados embargos, por configurar uniformização de jurisprudência das duas turmas especializadas em temas tributários, é da máxima importância, estando a causar sérias preocupações a todos os advogados que militam na área do Direito Tributário, em face do retrocesso que representa em matéria de há muito pacificada pela doutrina e jurisprudência.

Efetivamente, não é possível aceitar-se uma decisão dessas, que, frente ao atual estágio do Direito Tributário, soa anacrônica, recuando à época em que prevaleciam os odiosos princípios traduzidos nas expressões latinas in *dubio pro fisco* e *solve et repete*. Eram tempos em que a força do Estado Majestático se fazia sentir sobre os súditos de forma imperiosa e as leis tributárias, no significado dessas duas expressões, eram interpretadas, em caso de dúvida, sempre a favor do fisco, não restando outra alternativa ao contribuinte, senão a de pagar o que lhe era exigido, para, depois, se constatado o pagamento indevido, buscar a repetição.

Ora, o art. 166 do CTN, ao condicionar o direito à repetição (ou compensação) à prova de que o tributo pago indevidamente, ou a maior que o devido, não teve seu ônus financeiro repassado a terceiros, está a cogitar somente daqueles tributos ou contribuições que, *por sua natureza*, comportem essa transferência! Logo, a teor da referida norma complementar, há, no tocante a esse aspecto, duas espécies distintas de tributos ou contribuições; a) os que naturalmente não ensejam a repercussão de seu encargo; e b) os que, dada sua natureza, ou seja, as suas peculiaridades e características próprias, podem

comportar repasse do seu custo financeiro.

É claro que, sob o ponto de vista econômico, todo e qualquer tributo pode ter seu encargo financeiro transferido aos adquirentes de mercadorias ou tomadores de serviços, através de seu cômputo nos respectivos custos. Entretanto, não está a se falar da *repercussão econômica*, mas, sim, da *repercussão jurídica*, porquanto somente esta última é relevante para o direito. E, juridicamente, o Código Tributário Nacional (art. 166) incorporou a orientação jurisprudencial da Súmula nº 546 do Supremo Tribunal Federal, ao viabilizar a repetição, inclusive dos *tributos indiretos*, se demonstrada a assunção do respectivo encargo, pelo contribuinte de direito, ou, na hipótese de transferência a terceiro, mediante autorização expressa deste.

Apenas para uma rápida compreensão dessa questão pode-se dizer que, em termos jurídico-tributários, comportam, ou podem comportar, transferência do correspondente ônus econômico os tributos ou contribuições cobrados *direta e visivelmente* dos adquirentes de produtos ou serviços, via de regra, através de documentos fiscais, como, por exemplo, a nota fiscal, o conhecimento de transporte, etc.

A contribuição previdenciária, incidente sobre a folha de salários, não se enquadra em tal situação, não é cobrada com os preços dos serviços ou produtos e, *ipso facto*, jamais poderia ser incluída na categoria de tributos que podem ter seu encargo financeiro transferido a terceiros. MARCO AURÉLIO GRECO focaliza muito bem a questão; "Se há dois tipos de tributos (classificados segundo a ótica adotada pelo Código), a conclusão imediata é a de que a exigência contida no art. 166 só se aplica a uma das categorias, ou seja, a dos tributos que comportam transferência. Para os outros, que não comportam, não há a exigência indicada no art. 166, qual seja, a prova da assunção do encargo financeiro." (IOF - Restituição de Indébito, in Revista de Direito Tributário nº 31/188).

Se essa questão da repercussão de tributos é por demais antiga, estando solidamente estruturada pela doutrina e pela jurisprudência, não há motivos para fazê-la ressurgir como obstáculo à compensação, especialmente agora que esse instituto jurídico, de há muito previsto em lei complementar (art. 170, do CTN), depois de tantos anos, é finalmente trazido para o âmbito da legislação ordinária pelos arts. 66 da Lei nº 8.383/91, 58 da Lei nº 9.069/95, 39 da Lei nº 9.250/95, e pelo art. 89, § 1º, da Lei nº 8.212/91, considerado, este último, inclusive, em sua redação atual.

Como assinalaram, com inteira razão, AROLDO GOMES DE MATIOS e SÉRGIO SAHIONE FADEL, "qualquer tentativa, por parte do Estado, de colocar empecos à compensação, como um dos meios e recursos para garantir seu direito absoluto à propriedade, importaria em evidente *animus* confiscatório, o que é expressamente defeso pela Carta Magna". Citam, esses juristas, o art. 150, IV, da CF/88, que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco (*Revista Imposto de Renda - Estudos*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, novembro/1993, nº 38, pp. 39 e 40).

Desse modo, caso a exegese do preceito fosse a que deseja o INSS, estar-se-ia ante imposição de limitações ao exercício do direito de compensação, que, em última análise, importaria em transformar o tributo compensável ou repetível em autêntico e genuíno confisco, na medida em que inviabilizaria, na prática, a fruição desse direito.

O exagero hermenêutico do INSS é até compreensível, pois decorre de sua crônica e

insaciável necessidade de angariar recursos para o seu caixa combalido. O que é motivo de justa apreensão, entretanto, são decisões como esta que acaba de proferir a 1ª Seção do STJ, que, em nome de um discutível interesse coletivo, acabam por incentivar a voracidade arrecadatória de uma Previdência Social inoperante, que deixa à míngua os que dela necessitam.

Por isso é preciso insistir: é juridicamente insustentável a decisão proferida pela 1ª Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência ao Recurso Especial nº 164.522/SP, ainda que com fundamento no disposto no § 1º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 (redação da Lei nº 9.129/95). É que a aplicação *ipsis litteris* dessa norma conduziria à exigência de cumprimento de *condição impossível*, o que, de acordo com princípio geral de direito, expresso no art. 116 do Código Civil, é inadmissível, cabendo aplicar aqui, a nosso ver, a norma de interpretação ditada pelo art. 108,11, do CTN. Deveras, não há perícia capaz de demonstrar que este ou aquele tributo não esteja diluído na margem de lucro da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, porque, como já salientara RUBENS GOMES DE SOUZA, "a repercussão é um fenômeno tipicamente econômico e não jurídico, circunstância esta que por si só deveria ser suficiente para obstar a que se pretendesse atribuir qualquer consequência jurídica à figura do contribuinte de fato" (*Restituição de Impostos Indiretos*, in ROA nº 21, p. 26).

Por outro lado, ninguém ignora que, consoante o art. 4º do CTN, a natureza de um tributo é determinada pelo seu fato gerador. Por ter bem presente isto é que prelecionou MARCO AURÉLIO GRECO, em estudo que, embora publicado há dezessete anos atrás, continua perfeitamente válido até os dias de hoje, porque sintonizado com os princípios gerais que regem o sistema tributário: "...se a transferência decorre da própria natureza do tributo, e se esta figura envolve uma dualidade de sujeitos, então é forçoso concluir que o art. 166 do CTN contempla hipóteses de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontram o elemento de aproximação" (*ob. cit.*, in *Revista da Editora Resenha Tributária*, Seção 1.3, nº 35/82, p. 732).

Destarte, antevia-se pertinente a preocupação do notável doutrinador quanto à saber se determinado tributo ou contribuição, dada sua natureza, pode comportar transferência de seu encargo financeiro. É que tal indagação somente faz sentido quando, na ocorrência do fato gerador (hipótese de incidência), figuram dois contribuintes partícipes da operação que dá causa à obrigação tributária daí advinda: o contribuinte "de direito" e o contribuinte "de fato". Este último suporta o ônus financeiro do tributo, ao passo que o primeiro é obrigado ao seu recolhimento. Para dar exemplos clássicos, é o que sucede, entre outros tributos indiretos, com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICMS), o Imposto sobre Serviços (ISS), de cujos fatos geradores participam, ativamente, de um lado, o vendedor de mercadorias, o prestador de serviços, e, de outro, o comprador destas e o tomador destes. Tais tributos se prestam à transferência de seu encargo financeiro, do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, que é aquele que, normalmente - mas nem sempre - suporta o ônus financeiro desses tributos.

Seguramente não é o caso das contribuições para a seguridade social. Nestas, o fato gerador ocorre independentemente da realização de uma operação que envolva relação jurídica de que participem dois contribuintes, e por força da qual o ônus financeiro da contribuição possa ser transferido diretamente do contribuinte de direito para o contribuinte de fato.

De modo que a orientação que a 1ª Turma do STJ vinha adotando nos julgamentos dos processos de compensação de contribuições previdenciárias é a única admissível sob o ponto de vista estritamente jurídico, razão pela qual é de se esperar que ela venha a

prevalecer numa retomada do problema pela 1ª Seção do mesmo Tribunal. Dá margem a tal esperança o fato de, em sessão de 22.06.1999, ao julgar o REsp 211.3301R, essa mesma 1ª Turma, ignorando o precedente do EREsp 164.5221SP, haver decidido pelo cabimento da compensação de indébito de contribuição previdenciária, mesmo sem prova de que os correspondentes encargos financeiros deixaram de ser transferidos a terceiros.