

Restituição do IBS e da CBS e (in)aplicabilidade do artigo 166 do CTN

29/07/2024

Aprovada no final de 2023, a Emenda Constitucional nº 132/23 [1] (EC 132) alterou de forma significativa o sistema tributário nacional, especialmente no que tange à tributação sobre o consumo. Em observância ao comando do artigo 156-A e do inciso V do artigo 195 do referido dispositivo constitucional, o Poder Executivo apresentou o Projeto de Lei Complementar nº 68/24 [2] (PLP 68), que pretende instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), além de outras providências.

Nesse contexto, o presente artigo tem por objetivo avaliar se as mudanças promovidas no sistema tributário nacional impactarão a já conhecida discussão a respeito do alcance do artigo 166 [3] do Código Tributário Nacional (CTN) nos casos de restituição dos chamados tributos indiretos, dado o conteúdo do artigo 21 do PLP 68 que trata da sujeição passiva.

Os países que adotam o IVA — imposto sobre o valor adicionado ou agregado, ou ainda, *Goods and Services Tax* (GST) — na tributação sobre o consumo (aqui incluído o Brasil a partir das alterações promovidas pela EC 132/23), comumente, atribuem a condição de contribuinte àquele que assume o ônus econômico. Ou seja, a partir de uma perspectiva financeira, o sujeito passivo seria aquele que arca com a tributação, ainda que ela esteja incluída no preço [4].

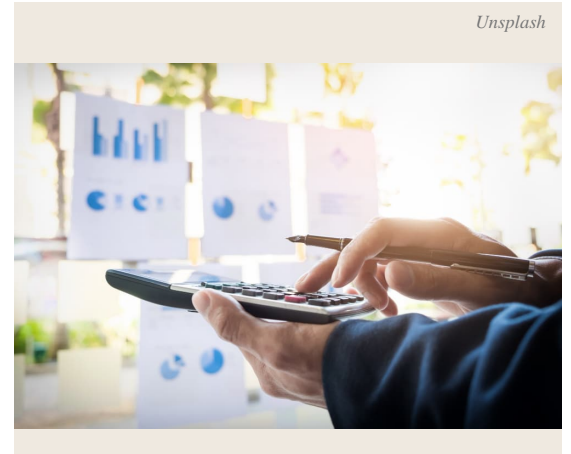
Por efeito, nesse tipo de sistema, em regra, o contribuinte *lato sensu* é o consumidor final, pois a lógica adotada na tributação indireta é a de que o “fato gerador” da tributação não seja imputado aquele que fornece os bens ou serviços, mas sim a quem suporta o ônus econômico [5].

Ocorre que essa dicotomia entre quem suporta o ônus econômico e quem fornece os bens ou serviços acaba por gerar inúmeras discussões a respeito da legitimidade para repetir indébitos tributários, dado que ao fornecedor dos bens ou serviços é conferida uma espécie de condição de “coletor” ou responsável pelo tributo (que é quem realiza a compensação dos tributos apurados com os créditos decorrentes das entradas em sua atividade comercial, objetivando garantir a não cumulatividade).

A redação atual do artigo 21 do PLP 68 dispõe que contribuinte é “o fornecedor que realizar operações no desenvolvimento de atividade econômica”. Aqui, em nossa leitura, assim como acontece no atual sistema, temos uma inversão da lógica quando da atribuição de responsabilidade na tributação sobre o consumo.

Cenários

Nessa seara, com a reforma tributária, a discussão sobre o cumprimento das condições [6] previstas no CTN se mantém presente, dado que o artigo 37 do PLP 68 dispõe que no caso de pagamento indevido, a restituição somente será devida ao *contribuinte* quando o adquirente não tiver apurado crédito, além de ser necessário que os requisitos do artigo 166 sejam observados.



Unsplash

Spacca

Para exemplificar a celeuma, elaboramos dois cenários para avaliação:

(i) *Venda para consumidor final com IBS e CBS indevidos.*

Recolhimento pelo fornecedor:

- Valor da operação: R\$ 100,00
- IBS/CBS “indevido” na operação (alíquota de 26,5%): R\$ 26,50
- Data operação: 01/7/XX
- Data vencimento da apuração tributária pelo vendedor: 15/8/XX
- Data vencimento do pagamento da operação: 20/9/XX

Paradoxo

No caso acima, o recolhimento dos tributos ocorreu inicialmente pelo fornecedor na data do vencimento da sua apuração corrente, sendo que apenas em um momento posterior o adquirente adimpliu a obrigação junto ao fornecedor. (R\$ 100,00 + R\$ 26,50). Por efeito, é possível concluir que o encargo tributário foi assumido pelo adquirente. Portanto, salvo se este autorizar o fornecedor (nos termos do artigo 166 do CTN), a restituição restaria inviabilizada — não concordo muito com essa última frase. Na verdade, a restituição estaria inviabilizada para o adquirente, que é o contribuinte de fato na operação, mas não para o fornecedor, que é o contribuinte de direito.

Com isso, eu esclareceria que a restituição restaria inviabilizada para o adquirente que foi quem de fato assumiu o ônus. “Portanto, a restituição pelo adquirente da operação que foi quem assumiu de fato o ônus tributário, restaria inviabilizada e, permitida somente, no caso deste autorizar nos termos do art. 166 do CTN, ao fornecedor”.

E é aqui que se forma o paradoxo, pois o artigo 21 do PLP 68 dispõe que o contribuinte, regra geral, é o fornecedor dos produtos e serviços, porém o artigo 37 prevê que o contribuinte é quem terá o direito à restituição, desde que cumpridos os requisitos do CTN.

Ora, diferentemente do que ocorre no cenário atual em que o cálculo dos tributos indiretos é “por dentro”, o que potencialmente pode facilitar a autorização de restituição a ser concedida pelo adquirente, o modelo atual de tributação sobre o consumo “por fora” deixa ainda mais claro que a referida autorização representa, guardadas as proporções, um desembolso de caixa desnecessário ou um enriquecimento ilícito: do fornecedor caso não repassada ao adquirente; ou do próprio fisco, caso não realize a restituição.

(ii) *Venda para consumidor final com IBS e CBS indevidos. Recolhimento pelo Adquirente:*

- Valor da operação: R\$ 100,00
- IBS/CBS “indevido” na operação (alíquota de 26,5%): R\$ 26,50
- Data operação: 01/7/XX
- Data vencimento da apuração tributária pelo vendedor: 15/8/XX
- Data vencimento do pagamento da operação: 10/8/XX

Diversamente do exemplo (1), no caso acima o recolhimento do tributo ocorreu inicialmente pelo adquirente que realizou o pagamento em data anterior ao vencimento do tributo devido pelo fornecedor (considerando a aderência da operação do sistema de *split payment*). De toda forma, as questões relacionadas a quem assumiu o encargo financeiro a legitimidade para seguir com a restituição são as mesmas.

Princípio da legalidade





O argumento utilizado pela Fazenda do *passing-on defense* (defesa do repasse), combinado com o fato de que o CTN não trata em quais tributos ele se aplica, pode ser utilizado em qualquer demanda de restituição. Além do mais, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em outras oportunidades de que apenas o “contribuinte de direito” teria legitimidade ativa *ad causam* para demandar judicialmente a restituição de indébitos referentes a tributos indiretos [7].

Nos emprestando das lições do professor Luís Eduardo Schoueri [8], temos que o princípio da legalidade é fundamento mais do que suficiente para que ocorra a restituição de tributos, “*não porque tenha sofrido empobrecimento, mas porque foi coagido a pagar ilegalmente*”.

Isso quer dizer que uma vez reconhecida a ocorrência do recolhimento ou cobrança tributária indevida, se faz necessário garantir a repetição, independentemente da repercussão jurídica ou econômica do tributo.

Assim, pelo exposto, nesse momento de discussão da reforma tributária e o encaminhamento do PLP ao Senado, se espera que essa discussão seja objeto de revisão e que, de fato, a reforma do sistema tributário nacional cumpra, dentre outros, com o princípio da justiça tributária.

[1] Conteúdo disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm>. Acesso em 23 jul. 2024.

[2] Conteúdo disponível em: <https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm>. Acesso em 23 jul. 2024.

[3] Art. 166. *A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

Conteúdo disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em 23 jul. 2024.

[4] LEOCÁDIO, Francisco; LUZES, Cristiano. *Sujeição passiva no IBS e na lei complementar in: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). BRITTO, Lucas Galvão; VERGUEIRO, Camila Campos (orgs.). A reforma tributária do sistema tributária nacional sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico. O texto da emenda constitucional 132/23.* São Paulo: Editora Noeses, 2024, p. 193-194.

[5] Nessa direção, vide *Texto-base da Lei Complementar do IBS*, elaborado pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). Conteúdo disponível em: <https://cdn-conjur.s3.amazonaws.com/uploads/2024/03/CCiF_NT_LC-IBS.pdf>. Acesso em 23 jul. 2024.

[6] O art. 166 do CTN impõe uma restrição à restituição de tributos cujo encargo financeiro é repassado pelo “contribuinte de direito” (responsável pela apuração e recolhimento do tributo) ao “contribuinte de fato” (consumidor final). Nestas situações, é necessário que o “contribuinte de direito” supere alguma das seguintes condições para prosseguir com a restituição: (i) prova de que não repassou o encargo financeiro; ou (ii) apresentar uma autorização do “contribuinte de fato” para receber referida restituição.

[7] REsp nº 1.147.362/MT, relator ministro Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 10/8/2010, DJe de 19/8/2010

RTFP vol. 94, p. 418: Conteúdo disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901270611&dt_publicacao=19/08/2010>. Acesso em 23 jul. 2024.

[8] SCHOUERI, Luís Eduardo. *A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro.* Revista de Administração de Empresas vol. 27, nº 1. São Paulo, jan./mar. 1987. Conteúdo disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rae/a/7Hy4nTGpptK3xNWfnNhc6jh/?lang=pt>>. Acesso em 23 jul. 2024.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2024-jul-29/restituicao-do-ibs-e-da-cbs-e-a-inaplicabilidade-do-artigo-166-do-ctn/>