



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

## Nota SEI nº 29/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

### **Documento público. Ausência de sigilo.**

Análise de inclusão de tema em lista de dispensa. Tributos indiretos. Repetição do Indébito. Impossibilidade de arguição da incidência do disposto no art. 166 do CTN somente na fase de liquidação ou cumprimento de sentença ou processo de execução, em decorrência da coisa julgada formada quanto à legitimidade ativa do contribuinte de direito. Portaria PGFN nº 502/2016.

### I

A Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região – PRFN 4ª Região e a Coordenação da Atuação Judicial da PGFN perante o STJ – CASTJ solicitam à Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD que analise a viabilidade de inclusão de tema na lista em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016<sup>1</sup>.

### II

2. As consulentes apresentam precedentes da Primeira e da Segunda Turma do STJ, que concluem pela “*impossibilidade de arguição e comprovação do disposto no art. 166 do CTN na fase de execução, cumprimento ou liquidação de sentença, em decorrência da formação de coisa julgada acerca da legitimidade ativa ad causam do contribuinte de direito na fase cognitiva*”. Veja abaixo os julgados:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONTRIBUINTE DE DIREITO.REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ENCARGO FINANCEIRO. CTN, ART. 166. NÃO COMPROVAÇÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA. PRECEDENTES. 1. Na ação de repetição de indébito, em se tratando de tributos indiretos, é indispensável a comprovação do não-repasse do encargo financeiro ao consumidor final (REsp 1131476, Min Luiz Fux, DJe 01.02.10, julgado pela 1ª Seção como representativo da controvérsia). **Ademais, não se pode relegar à liquidação a**

<sup>1</sup>Revoga as Portarias PGFN Nº 294, de março de 2010, PGFN nº 276, de maio de 2015 e o item 3.8, coluna “múltiplas assinaturas (item 3.6.5)”, (sic – item 3.7.5) no que se refere à nota justificativa, da Portaria PGFN nº 870, de 24 de novembro de 2014, e dispõe sobre a atuação contenciosa judicial e administrativa dos Procuradores da Fazenda Nacional.



**referida prova, já que diz respeito a fato à legitimidade da parte e à própria procedência do pedido formulado na demanda, temas que, portanto, devem necessariamente ficar exauridos na fase cognitiva** (REsp 969.472, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 08.10.07).

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1028031/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2012)

\*\*\*

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. NATUREZA JURÍDICA. MATÉRIA PACIFICADA. RECURSO REPETITIVO. REPASSE DO ENCARGO DO ISS AO LOCADOR. REVOLVIMENTO DE FATOS PROVAS. SÚMULA 7/STJ. ILEGITIMIDADE ATIVA PARA A QUESTÃO REPETITÓRIA.

1. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1131476/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, ratificou o entendimento no sentido de que o ISS é tributo que permite sua dicotomização como tributo direto ou indireto e que a pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis, assume natureza indireta.

2. A alteração das conclusões adotadas pelo acórdão recorrido a respeito da não demonstração de que a agravante teria suportado o encargo referente ao ISS, tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial. a teor do óbice previsto na Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça.

**3. Na ação de repetição de indébito de tributos indiretos não se pode relegar à liquidação a comprovação do não-repasse do encargo financeiro ao consumidor final, "já que diz respeito a fato à legitimidade da parte e à própria procedência do pedido formulado na demanda, temas que, portanto, devem necessariamente ficar exauridos na fase cognitiva"** (AgRg no REsp 1028031/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2012) Precedentes: REsp 1434438/ES, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 25/03/2014; AgRg no AREsp 352.883/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 25/09/2013.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 601.339/SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/05/2015, DJe 08/06/2015)

\*\*\*

TRIBUTÁRIO. ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ALUGUEL DE BEM MÓVEL. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. REPERCUSSÃO DO ENCARGO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. ILEGITIMIDADE ATIVA PARA A QUESTÃO REPETITÓRIA.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 1.131.476/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), consolidou entendimento segundo o qual 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 transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los.

2. No caso dos autos, o Tribunal de origem expressamente assenta que as provas contidas nos autos não são hábeis a configurar a legitimidade ativa ad causam, pois não demonstram que o autor assumiu o pagamento da exação. Súmula 7/STJ.

3. Em demanda decorrente de repetição de indébito tributário, é imprescindível apenas a comprovação da qualidade de contribuinte do autor, não sendo necessária a juntada de todos os demonstrativos de pagamento do tributo no momento da propositura da ação,



por ser possível a sua postergação para a fase de liquidação, momento em que deverá ser apurado o quantum debeatur. REsp 1111003/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 13.5.2009, DJe 25.5.2009 - submetido ao rito dos recursos repetitivos.

4. Tal entendimento não exclui o ônus da parte de fazer prova da não repercussão tributária, ainda na fase de conhecimento, pois "não se pode relegar à liquidação a prova de um fato que diz respeito à legitimidade da parte e à própria procedência do pedido formulado na demanda, temas que, portanto, devem necessariamente ficar exauridos na fase cognitiva" (AgRg no REsp 1028031/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18.9.2012, DJe 25.9.2012).

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 352.883/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2013, DJe 25/09/2013)

\*\*\*

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA COMBINADO COM A REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PEDIDO PROCEDENTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO (ART. 166 DO CTN). QUESTÃO NÃO ENFRENTADA NA ORIGEM. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. ACOLHIMENTO.

1. Nos tributos indiretos, quando há transferência do encargo financeiro, o pleito de restituição exige a prova relativa à inexistência do repasse da exação, nos termos do art. 166 do CTN.

2. Ademais, "**não se pode relegar à liquidação a referida prova, já que diz respeito a fato à legitimidade da parte e à própria procedência do pedido formulado na demanda, temas que, portanto, devem necessariamente ficar exauridos na fase cognitiva**" (AgRg no REsp 1028031/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18/9/2012, DJe 25/9/2012).

3. O Tribunal de origem, embora instado, não se manifestou de forma fundamentada sobre a questão alegada.

4. A fundamentação, para ser idônea, não pode partir de afirmações desacompanhadas de provas, mormente quando a parte aponta expressamente documento que indicaria conclusão contrária.

5. Em casos tais, é imprescindível que o órgão judiciário esclareça os motivos pelos quais a prova não pode ser aceita, sob pena do livre convencimento não ser motivado.

6. Recurso especial provido.

(REsp 1434438/ES, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/02/2014, DJe 25/03/2014)

3. Com efeito, da leitura dos julgados supratranscritos, constata-se que é firme a jurisprudência do STJ no sentido de ser inviável a arguição do art. 166 do CTN somente na fase de execução, cumprimento ou liquidação de sentença, em decorrência da formação da coisa julgada relativamente à legitimidade das partes na fase de conhecimento.

4. Desse modo, no que pertine à aplicação do art. 166 do CTN, o STJ reputa ser indispensável a comprovação do não repasse do valor do tributo indireto ao consumidor final ou, na hipótese de ter havido o repasse, a comprovação de estar por ele autorizado a pleitear a restituição na fase cognitiva. Trata-se, portanto, de pressuposto probatório que deve estar



necessariamente exaurido na referida fase para que o demandante possa legitimar-se ativamente e obter êxito em demanda objetivando a restituição de tributo indireto.

5. Consequentemente, a matéria probatória em questão não comportaria análise "*in status assertionis*", para o STJ, de modo que a mera afirmação pelo autor na petição inicial de "*que não houve a transferência do ônus financeiro para o destinatário final*" é insuficiente para atestar o seu status de credor fazendário. Cabe-lhe, portanto, o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, qual seja: a prova do não repasse tributário ao contribuinte de fato ou, em havendo o repasse, a prova de estar por ele autorizado a pleitear a restituição na fase cognitiva.

6. Considerando o entendimento firmado pelo STJ, recomenda-se aos membros sempre invocarem, **quando cabível**<sup>2</sup>, o disposto no art. 166 do CTN na fase de conhecimento, sob pena de a Corte entender pela incidência da eficácia preclusiva da coisa julgada na fase de execução, liquidação ou de cumprimento de sentença, obstando, assim, o debate da legitimidade das partes em tais fases processuais. Certo é que a restituição de tributos indiretos pode ser feita aos contribuintes de direito que logrem comprovar na fase cognitiva o não repasse do encargo financeiro ao contribuinte de fato ou apresentem a autorização deste para a devolução.

7. Sem prejuízo do posicionamento acima explanado, vislumbra-se, ao menos, duas hipóteses defensáveis de aplicação do art. 166 do CTN posteriormente à fase de conhecimento. São elas: **quando o próprio título judicial condicionar a comprovação dos seus requisitos nessas fases** ou, ainda, **quando se tratar de sentença proferida em ação coletiva**.

8. Registre-se, outrossim, que, na vigência da CF/88, a discussão não ostenta contornos constitucionais, o que inviabiliza a sua submissão, via recurso extraordinário, à apreciação do STF.

9. Nesse sentido, considerando a pacificação da jurisprudência no STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora

---

<sup>2</sup> Recordar-se que, conforme temas 1.8, "e", e 1.40, "a", da lista de dispensa de contestar e/ou recorrer, os requisitos do art. 166 do CTN não se aplicam às contribuições previdenciárias nem ao IOF.



apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016<sup>3</sup>, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

10. Desse modo, sugere-se a criação do item 1.36, “c”, na lista relativa ao art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos seguintes termos:

**c) Tributos indiretos. Repetição de Indébito. Inaplicabilidade do art. 166 do CTN na fase de liquidação, cumprimento de sentença ou de execução.**

**Resumo:** Impossibilidade de arguição e comprovação do art. 166 do CTN na fase de execução, cumprimento ou liquidação de sentença, em decorrência da formação de coisa julgada na fase cognitiva (pedido de repetição de indébito) acerca da legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de direito. Deve-se, em regra, comprovar os requisitos insertos no referido dispositivo na fase de conhecimento.

**Observação 1:** A aplicação do art. 166 do CTN posteriormente à fase cognitiva é defensável quando o próprio título condicionar a comprovação dos seus requisitos nessas fases ou, ainda, quando se tratar de sentença proferida em ação coletiva.

**Observação 2:** Recomenda-se aos membros sempre invocarem o disposto no art. 166 do CTN, quando cabível, na fase de conhecimento, sob pena de incidência da eficácia preclusiva da coisa julgada nas demais fases processuais (sem prejuízo do cabimento de ação rescisória), obstando, assim, o debate da legitimidade das partes.

**Precedentes:** AgRg no AREsp 601.339/SP, AgRg no AREsp 601.339/SP, AgRg no AREsp 352.883/SC e REsp 1434438/ES.

**Referência:** Nota PGFN/CRJ/Nº XXX/2018.

**Data da inclusão:** XX/XX/2018.

11. Por fim, cumpre noticiar os Procuradores da Fazenda Nacional da existência de fundamentação padrão relativamente ao tema em questão no item nº 3.6.4.9 do SAJ: *Illegitimidade ativa do contribuinte de direito para restituição de tributo indireto, exceto quando comprovada a assunção do encargo financeiro ou a autorização do contribuinte de fato.*

### III

<sup>3</sup> Art. 2º Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses:

(...)

VII - tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional;

(...)



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

12. São essas as considerações que esta Coordenação reputa úteis acerca da matéria trazida para análise, sugerindo-se, em caso de aprovação, ampla divulgação à carreira de Procurador da Fazenda Nacional e inclusão do tema na Lista de Dispensa do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016 e no item nº 3.6.4.9 do SAJ.

13. Recomenda-se, ainda, o encaminhamento de cópia da presente Nota à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região – PRFN 4ª Região e à Coordenação da Atuação Judicial da PGFN perante o STJ – CASTJ, ambas para ciência.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

**JULIANA BUARQUE GUSMÃO DE SANTANA**

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

**FILIFE AGUIAR DE BARROS**

Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se como proposto.

Documento assinado eletronicamente

**CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO**

Procurador-Geral Adjunto Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e  
Administrativa Tributária - PGACET



---

Documento assinado eletronicamente por **Juliana Buarque Santana Lombardi, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 23/04/2018, às 14:50, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

---

Documento assinado eletronicamente por **Filipe Aguiar de Barros, Coordenador(a)-Geral da Representação Judicial**, em 23/04/2018, às 16:00, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

---

Documento assinado eletronicamente por **Claudio Xavier Seelfelder Filho, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGACET**, em 23/04/2018, às 16:18, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

---

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_ace\\_sso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_ace_sso_externo=0), informando o código verificador **0577613** e o código CRC **954822CE**.

---

[1] Revoga as Portarias PGFN N° 294, de março de 2010, PGFN n° 276, de maio de 2015 e o item 3.8, coluna “múltiplas assinaturas (item 3.6.5)”, (sic – item 3.7.5) no que se refere à nota justificativa, da Portaria PGFN ° 870, de 24 de novembro de 2014, e dispõe sobre a atuação contenciosa judicial e administrativa dos Procuradores da Fazenda Nacional.

[2] Recordar-se que, conforme temas 1.8, “e”, e 1.40, “a”, da lista de dispensa de contestar e/ou recorrer, os requisitos do art. 166 do CTN não se aplicam às contribuições previdenciárias nem ao IOF

[3] Art. 2º Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses:

(...)

VII - tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional;

(...)