

Acórdão nº 18.742

Sessão do dia 06 de junho de 2024.

Publicado no D.O. Rio de 26/06/2024

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 12.006

Recorrente: **KEYDISC COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES FOTOGRÁFICAS LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **RENATO DE SOUZA BRAVO**

Representante da Fazenda: **MURILO VASCONCELOS LIMA**

ISS – RESTITUIÇÃO DE INDÉBITOS

A restituição de tributos que compoem, 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. Inteligência do art. 166 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) e do art. 190 da Lei nº 691/1984 (Código Tributário Municipal). Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 220/221, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de recurso interposto por Keydisc Comércio e Representações Fotográficas Ltda. contra decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários que julgou improcedente a impugnação apresentada contra a decisão do Sr. Diretor da então 3ª Divisão de Fiscalização do ISS que indeferiu pedido de restituição referente ao ISS que teria sido indevidamente recolhido no período de setembro de 2000 a agosto de 2005.

A Empresa solicitou a restituição de valores pagos a título de ISS, alegando, em resumo, que se tratava de venda de programas de imagem não personalizados, operação tributada pelo ICMS; que emitiu notas fiscais de saída de mercadorias e recolheu o ICMS e que o fato fora atestado em ação fiscal realizada pela Coordenadoria do ISS. A Empresa apresentou cópia autenticada do Livro de Termos de Ocorrências, onde consta termo de encerramento de fiscalização consignando o direito a crédito no valor 131.019,48 Ufir.

Acórdão nº 18.742

Chamado a se pronunciar, o Fiscal de Rendas responsável pela ação fiscal realizada na empresa informou que os requisitos exigidos pela legislação foram cumpridos e que a empresa teria direito ao crédito.

Em seguida, o Sr. Diretor da 3ª Divisão de Fiscalização do ISS solicitou à Empresa que apresentasse autorização dos tomadores para que lhe fossem restituídos os valores.

A Empresa não atendeu a solicitação, alegando, em síntese, que não houve repasse do ônus tributário; que não há destaque do tributo no preço do produto; que somente o IPI e o ICMS admitem este repasse, pois integram o preço, não o custo; que o valor do ISS, por sua natureza, está englobado no custo; que o que há é mera computação econômica do custo do ISS, e não a hipótese de transferência de encargo financeiro previsto no art. 166 do Código Tributário Nacional; que interpretação contrária acarretaria enriquecimento sem causa do Município e que, caso houvesse repasse, o Fiscal teria apontado.

Em seguida, o Sr. Diretor da 3ª Divisão de Fiscalização do ISS encaminhou o processo para o Fiscal de Rendas para que fosse confirmado se o movimento econômico que originou o pagamento equivocado de ISS foi consignado em notas fiscais de serviços ou de notas fiscais de vendas.

A Empresa veio aos autos para confirmar que o movimento econômico foi consignado em notas fiscais de ICMS, trazendo cerca de 50 (cinquenta) cópias de notas fiscais de saída de mercadorias. A informação foi confirmada pelo Fiscal.

A seguir, o Sr. Diretor da 3ª Divisão de Fiscalização do ISS determinou a Fiscal diverso que elaborasse quadro demonstrativo mensal dos valores a restituir.

Em resposta, a Fiscal de Rendas encarregada da tarefa manifestou opinião contrária à restituição, informando, em resumo, que não há comércio de *software* de imagens não personalizado; que a atividade do Contribuinte é a oferta de fotografias e ilustrações para os mercados publicitário e editorial, fornecendo imagens, com ou sem direitos controlados, filmes, fontes e assinaturas; que na maioria das notas fiscais de serviços emitidas há cobrança por “serviços iconográficos” pela pesquisa do material condizente com as exigências dos clientes; que o Contribuinte presta serviços de agenciamento de direitos de propriedade artística, de cópia, gravação e digitalização de imagens, de pesquisa, compilação e fornecimento de dados de informações e cessão de direitos de uso de imagem. Informa também que outro impedimento à restituição é a cobrança destacada do imposto por fora do valor dos serviços nas notas fiscais emitidas no período.

Com base em tal manifestação, o Sr. Diretor da 3ª Divisão de Fiscalização do ISS indeferiu o pedido de restituição.

Inconformada, a Empresa impugnou a decisão, alegando, em resumo, que as operações realizadas são relativas a vendas de programas não personalizados e que não houve repasse do ônus tributário.

Acórdão nº 18.742

O Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários indeferiu o pedido. O parecer que fundamentou a citada decisão considerou, em síntese, que não foram trazidos ao processo elementos suficientes para se concluir que a atividade era de serviços iconográficos, e não de venda de mercadoria, e que, entretanto, deve ser mantida a decisão que indeferiu o pedido de restituição, uma vez que houve repasse do ônus tributário.

Inconformada, a Empresa apresentou recurso, alegando, em resumo, que recolheu ISS sobre a totalidade de seu faturamento, inclusive sobre a parte referente à venda de *software* de imagens, por meio físico ou *download*; que o tributo que incide sobre a alienação de *software* é o ICMS; que o direito à restituição ficou evidenciado nas fiscalizações sofridas, quando a autoridade fiscal registrou o crédito no livro de ocorrência; que, entretanto, a Divisão de Fiscalização emitiu o parecer, apontando óbices à repetição do indébito; que vende mídias eletrônicas (*cd room*) contendo imagens (fotografias) sem pagamento de *royalties* (*royalty free*); que seus clientes adquirem os *cds* ou fazem *download* com as imagens, como se adquirissem um cd de música, ou um programa de computador, não havendo consumo de serviços; que as imagens do *cd* não são escolhidas pelo consumidor, pois todo o conteúdo é pré-definido, como ocorre com os *cds* de música e *softwares* não personalizados; que não ocorreu o repasse do ônus ao consumidor, pela simples razão de não haver destaque do tributo no preço do produto, como no caso do ICMS e do IPI; que a decisão ora atacada parte do pressuposto que qualquer tributo é repassado ao cliente se o preço é pago; que, se assim fosse, nunca poderia haver repetição de indébito, já que sempre os custos do prestador, sejam os tributos ou o aluguel, são suportados pelos clientes; que somente o ICMS e o IPI admitem, por sua natureza, o repasse, pois eles próprios integram o preço, e não apenas o custo, incidindo sobre eles mesmos; que os demais tributos, dentre eles o ISS, são assumidos pelo contribuinte; que a interpretação dada ao art. 166 do Código Tributário Nacional pela decisão recorrida afronta o princípio da moralidade pública, posto que a Administração não pode se apossar de dinheiro que não é seu; que, pela natureza tributária, apenas o IPI e o ICMS comportam a referida transferência; que a jurisprudência também possui entendimento favorável à aplicação do princípio da moralidade na esfera administrativa e que, no caso em foco, a cobrança indevida do tributo revela-se uma atitude imoral, antiética que não pode prosperar num Estado Democrático de Direito. A Recorrente requer a reforma da decisão recorrida e o deferimento da restituição do crédito, acrescido de juros até a data do efetivo reembolso.

Para a melhor instrução do processo, promovemos pela juntada de cópia das Notas Fiscais de Serviços emitidas no período a que se refere o pedido de restituição e fomos atendidos.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

Acórdão nº 18.742

VOTO

Trata-se de contencioso instaurado com a impugnação da decisão que denegou o pedido de restituição de indébito do ISS formulado pela ora Recorrente.

De se destacar que o pleito repetitório teve como ponto de partida o encerramento de ação fiscal junto à defendente, a partir da qual a autoridade fiscal concluiu acerca da existência de créditos oriundos de suposto recolhimento indevido de ISS. Constam dos presentes autos o termo de encerramento da aludida fiscalização (fls. 98) e a planilha em que foram evidenciados os referidos indébitos pela autoridade fiscal (fls. 99).

Na manifestação da autoridade que conduziu a ação fiscal, de fls. 115, percebe-se que o fundamento do pedido de restituição de indébito consiste no fato de que o contribuinte *“desenvolve programas de computador de forma impessoal e, neste caso, estas vendas são gravadas pelo ICMS e não pelo ISS, razão pela qual foi apurado o indébito fiscal em questão, no decorrer da fiscalização realizada”*.

Assim, em breve síntese, percebe-se que o fundamento da defendente para ver-se restituída do ISS recolhido seria a conclusão de que os softwares/programas de computador por ela comercializados seriam caracterizados como *“softwares de prateleira”*, cuja comercialização daria ensejo ao recolhimento do ICMS, e não *“softwares produzidos sob encomenda”*, cujo fornecimento daria ensejo ao recolhimento do ISS.

Também foi consignado na manifestação da autoridade fiscal, em fls. 115, que *“o contribuinte também presta serviços de desenvolvimento de programas de computador de forma personalizada, incidindo, neste caso, o ISS”*. Afirmou a autoridade fiscal que no curso da fiscalização *“a compensação desses valores já foi considerada na 5ª coluna, ‘ISS DEVIDO’, do quadro-demonstrativo à folha 99”*.

O então Diretor da F/CIS-3 encaminhou memorando ao contribuinte (fls. 117) solicitando que o mesmo apresentasse, em instrução ao seu pedido de restituição de indébito, *“a autorização dos tomadores dos serviços relativos às notas fiscais objeto de seu pedido nos termos do art. 190 da Lei nº 691/1984”*.

Em fls. 118/119, o contribuinte informou que *“não presta serviços, mas comercializa produtos”*. Informou, ainda, que *“o objeto social da Requerente é a venda de mídias eletrônicas (cd room) contendo imagens (fotografias) sem pagamento de royalties (royalty free). Isso significa que os clientes da Requerente adquirem os cds (ou fazem um download) com as imagens, como se adquirissem um cd de música, ou um programa de computador. Não há consumo de serviços. Não há, portanto, tomadores de serviços”*. Tudo isso com o intuito de justificar a não juntada aos autos da exigida autorização dos tomadores dos serviços relativos às notas fiscais objeto do pedido de restituição.

Acórdão nº 18.742

Com relação ao repasse do ônus financeiro inerente aos pagamentos que teriam dado ensejo ao indébito, informou a defendente (fls. 119): *“já no tocante à prova de não repasse do ônus ao consumidor, é evidente que tal fato não ocorreu. E a razão é muito simples, posto que não há destaque, como no caso do ICMS e do IPI, do tributo no preço do produto. O ISS, por sua natureza, está englobado no custo. Somente o ICMS e o IPI admitem, na sua concepção, repasse, pois eles próprios integram o preço (e não o custo), incidindo sobre eles mesmos”*.

Portanto, a defendente não juntou aos autos a autorização dos usuários ou consumidores outorgando-lhe poderes para pleitear a restituição, conforme exigido pelo art. 155, II, do Decreto nº 14.602/1996 (PAT)¹, tendo justificado tal fato na conclusão de que não teria havido repasse do ônus financeiro.

Muito embora constem dos autos Notas Fiscais de Vendas de mercadorias (fls. 122/174), vieram aos autos um sem número de Notas Fiscais de prestação de serviços em atendimento à diligência solicitada em fls. 214 pela Representação da Fazenda. As referidas notas fiscais de prestação de serviços constam do imenso malote que acompanha o presente administrativo.

Com relação às Notas Fiscais de Vendas de Mercadorias (notas de saída), constantes de fls. 122/174, deve-se destacar que todas elas se referem ao mês de apuração março/2004 e, ainda, que totalizam o valor de R\$ 9.330,00 (nove mil, trezentos e trinta reais). A título de informação, na planilha de fls. 99, que instruiu o pedido de restituição de indébito, o movimento econômico consignado para o mês de março/2004 totalizou R\$ 80.389,85 (oitenta mil, trezentos e oitenta e nove reais e oitenta e cinco centavos). Portanto, nada há nos autos que confirme o fato de que o eventual indébito teria sido gerado a partir de notas fiscais de vendas de mercadorias cujo movimento teria sido utilizado para apuração e recolhimento indevido do ISS.

Chamada aos autos, para se manifestar, Fiscal de Rendas distinta daquele Fiscal de Rendas que conduziu o procedimento de fiscalização cujo termo de encerramento foi utilizado pela Recorrente para instruir o seu pleito repetitório, aquela autoridade emitiu o parecer de fls. 176/177, do qual podem ser colhidos os seguintes excertos:

O requerente parte de um equívoco para sustentar seu pleito: "Software de Imagem é um aplicativo que permite ao usuário desenvolver uma ou mais tarefas específicas com arquivos de imagem, como, por exemplo, "Coreldraw", "Photoshop" ou "Photostudio". Imagens gravadas em meio magnético ou baixadas na "internet" não constituem um "software de imagem". Portanto, a atividade do contribuinte é a oferta de fotografias e ilustrações para os mercados publicitário e editorial, fornecendo imagens, com ou sem direitos controlados, filmes, fontes e assinaturas.

¹ Art. 155. (...)

II – haja autorização do usuário ou consumidor, outorgando poderes ao sujeito passivo para pleitear devolução do valor pago indevidamente, nos casos em que o ônus tributário tenha sido repassado, conforme dispõe o art. 146;

Acórdão nº 18.742

"O comércio de software de imagem não personalizado", no caso, não existe. **Além disso, pela análise do faturamento da empresa, constata-se que o preponderante vem a ser justamente a personalização, visto que na maioria das notas fiscais de serviços emitidas há cobrança de "serviços iconográficos" pela pesquisa do material condizente com as exigências dos clientes.**

[...]

Outro impedimento à restituição solicitada no presente é a cobrança destacada do imposto por fora do valor dos serviços, nas Notas Fiscais de Serviços emitidas durante o período. O Código Tributário Municipal determina a incorporação desse ISS à base de cálculo e estabelece a multa de 250% (duzentos e cinquenta por cento) pelo não pagamento, dando-lhe o mesmo tratamento dispensado à falta de recolhimento de imposto retido na fonte. A transferência do encargo financeiro para o usuário dos serviços, inerente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, no caso é explícita e inquestionável e, se houvesse indébito do ISS, a restituição exigiria a inclusão nos autos das autorizações exigidas pela Lei 691/84.

Entendemos que o contribuinte presta os serviços de agenciamento de direitos de propriedade artística, de cópia, gravação e digitalização de imagens, de pesquisa, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza e, ainda, de cessão de direito de uso de imagem, previstos nos itens 3, 10, 13 e 17 da Lei 691/84 alterada pela Lei 3.691/03, inexistindo quaisquer débitos a restituir. (grifos nossos)

Com fundamento no retrocitado parecer, o então Diretor da F/CIS-3 indeferiu o pedido de restituição de indébito, conforme decisão de fls. 178.

Foi justamente a impugnação ao referido indeferimento que deu início ao contencioso tributário ora em análise. A aludida impugnação consta de fls. 182/187. Na peça impugnatória a defendente reiterou as razões nas quais se respaldou para pleitear a restituição de indébito. Reafirmou, basicamente, o fato de que as operações que a levaram a recolher indevidamente o ISS seriam tributadas pelo ICMS, e não pelo imposto municipal.

Especificamente quanto a um dos óbices opostos no parecer de fls. 176/177, que fundamentou a decisão que indeferiu o pedido de restituição de indébito, a então impugnante afirmou em fls. 184 que *"os serviços iconográficos restringem-se, tão somente, a identificar, dentre os inúmeros cds prontos de imagem, aquele que contém as fotos que melhor atenderão ao cliente. Funciona a Recorrente como um somelier na indicação de um vinho, sem que o fabrique"*. Insistiu a defendente em afirmar que os *"produtos"* por ela vendidos a seus clientes assemelhar-se-iam a *"cds de música"*, sendo por isso devido o ICMS, e não o ISS.

Acórdão nº 18.742

Com relação à discussão quanto ao repasse do ônus financeiro, a então impugnante reafirmou que *“no tocante à prova de não repasse do ônus ao consumidor, é evidente que tal fato não ocorreu. E a razão é muito simples, posto que não há destaque, como no caso do ICMS e do IPI, do tributo no preço do produto”*. A esse respeito, acrescentou que *“o que há é mera computação econômica do custo do ISS, e não a hipótese de transferência do encargo financeiro do art. 166 do Código Tributário Nacional. Interpretação a contrário sensu acarretaria o enriquecimento sem causa do Fisco que arrecadou indevidamente”*.

O titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, lastreado no parecer de fls. 190/193, julgou improcedente a impugnação e manteve a decisão que indeferiu o pedido de restituição de indébito, conforme decisão de fls. 194, sob o precípuo argumento de que, tendo sido comprovado nos autos o repasse do ônus tributário, o pedido de restituição deveria ter sido instruído com a autorização da lavra daqueles consumidores que efetivamente suportaram o referido ônus.

Em sede de Recurso Voluntário, apresentado em fls. 198/208, a defendente reiterou o seu entendimento no sentido de que somente o ICMS e o IPI admitiriam, pela sua própria natureza, repasse do ônus financeiro, uma vez que tais tributos integram o preço (e não apenas o custo), incidindo sobre eles mesmos. Acrescentou que o ônus financeiro relativo aos demais tributos, dentre os quais o ISS, é assumido pelo próprio contribuinte de direito, não havendo de se falar, por conseguinte, em repasse do ônus tributário.

Também reafirmou que o tributo a incidir corretamente sobre as operações em tela (alienação de mídias com arquivos eletrônicos desacompanhada da prestação de serviços, conforme alega) seria o ICMS, e não o ISS, no que consiste o fundamento do pedido de restituição de indébito.

Em fls. 214, o Representante da Fazenda designado para atuar no feito, com o intuito de melhor compreender a natureza da atividade desenvolvida pela Recorrente, solicitou que fossem trazidas à sua análise as Notas Fiscais de Serviços emitidas no período a que se refere o pedido de restituição de indébito (setembro/2000 a agosto/2005).

Cientificada para apresentar as notas acima referidas (fls. 215/216), a Recorrente trouxe para análise da Representação da Fazenda um malote com as cópias das notas fiscais de serviço emitidas no período.

Tendo em vista todo o exposto, e à luz dos elementos de prova constantes dos autos, entendo não assistir razão à Recorrente.

Ao analisar uma boa amostra das notas fiscais de serviços trazidas pela Recorrente em atendimento à solicitação feita pela Representação da Fazenda (notas fiscais constantes do malote), pude constatar que em todas as notas por mim analisadas (mais de 500 (quinhentas) notas) **houve menção expressa à prestação de serviços iconográficos**. Desta feita, convencemo-nos no sentido de assistir razão à manifestação de fls. 176/177, justamente aquela que fundamentou a decisão que indeferiu o pedido de restituição de indébitos.

Acórdão nº 18.742

Além disso, quanto à discussão também presente nos autos relativa à dicotomia entre o regime tributário aplicável a *softwares de prateleira* e *softwares produzidos sob encomenda*, valho-me dos apontamentos feitos na promoção da d. Representação da Fazenda a respeito da evolução jurisprudencial sobre o tema, *verbis*:

Com efeito, anos atrás muitos entendiam que a venda do software de prateleira era objeto de incidência do ICMS. Hoje não há mais dúvidas a respeito. A venda do software de prateleira traz em si o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação, serviços esses sujeitos à incidência do ISS. O col. Supremo Tribunal Federal, por meio do ADI 5.659, fixou este entendimento e foi além; determinou como um de seus efeitos, que, na hipótese de bitributação, o contribuinte terá direito à repetição do indébito de ICMS.

Destarte, o direcionamento traçado pelo STF no âmbito da ADIN nº 5.659 vai no sentido diametralmente oposto ao fundamento do pedido de restituição de indébito, desabonando o entendimento defendido pela Recorrente de que no caso em tela haveria de prevalecer a incidência do ICMS, em detrimento do ISS, por ocasião do suposto fornecimento de *softwares de prateleira*. A ementa do julgamento da referida ADIN resta vazada nos seguintes termos:

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. **Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência.** Modulação dos efeitos da decisão. (grifos nossos)

Ou seja, nem mesmo o argumento de defesa apresentado ao longo do presente contencioso no sentido de que na hipótese de fornecimento de softwares de prateleira o imposto a incidir deveria ser o ICMS, e não o ISS, há de prevalecer.

De todo modo, para além de quaisquer considerações que possam ser feitas a respeito da natureza das atividades desenvolvidas pela Recorrente, o seu pleito repetitório não pode ser deferido, e a razão é peremptória, não constam dos autos provas no sentido de que o encargo financeiro relativo ao recolhimento do tributo não teria sido repassado ao usuário ou consumidor e, também, porque não foi juntada aos autos qualquer autorização dos referidos usuários ou consumidores legitimando a defendente a pleitear eventuais indébitos.

Acórdão nº 18.742

Ao contrário do que afirma a Recorrente em sua peça recursal a respeito desse ponto, não se trata de denegar direito quanto à restituição de alegado indébito com esteio em conjecturas abstratas. *In casu*, é mandatória a exigência da comprovação de que o adquirente das mercadorias ou o tomador dos serviços não assumiu o ônus financeiro quanto ao pagamento do tributo ou, em o tendo assumido, que o pleiteante da restituição esteja autorizado por aqueles para se ver restituído dos valores.

Quanto à alegação da Recorrente de que o regime previsto no art. 166 do Código Tributário Nacional², reproduzido no âmbito da legislação tributária municipal no art. 190 da Lei nº 691/1984 (Código Tributário Municipal)³, não seria aplicável ao ISS, socorremo-nos dos precedentes deste Conselho de Contribuintes a respeito do tema. Por todos, pedimos vênias para trazer à colação a ementa do Acórdão nº 17.814.

ISS – RESTITUIÇÃO DE INDÉBITOS

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. Inteligência do art. 166 do CTN e do art. 190 da Lei nº 691/1984. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

O art. 14 do Decreto nº 10.514/1991 (Regulamento do ISS) não deixa margem a dúvidas quanto ao fato de o ISS ser um tributo indireto, na medida em que estabelece que o referido imposto é parte integrante e indissociável do preço do serviço, o qual é pago pelo seu tomador (contribuinte de fato), figura distinta do contribuinte cuja sujeição passiva encontra-se estabelecida em lei, ou seja, seu prestador (contribuinte de direito).

A respeito do tema, é oportuna a lembrança à doutrina de João Marcelo Rocha. O i. tributarista assim se manifesta quanto ao ponto ora em discussão:

O tributo apresenta incidência indireta quando a sua sistemática possibilita (ou, às vezes, induz à presunção de) que o contribuinte estabelecido pela lei repasse o encargo econômico do tributo para outrem. O contribuinte de direito, eleito pela lei como pessoa obrigada ao pagamento, faz com que o ônus financeiro recaia sobre uma pessoa diversa, o chamado contribuinte de fato. Acontece o repasse econômico da carga tributária, da pessoa eleita pela lei como devedora, para outra. Dá-se a esse fenômeno do repasse a denominação de repercussão. **Aqui também podemos dizer que tal fenômeno pode acontecer em relação a qualquer tributo, mas os**

² 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.

³ Art. 190 - 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.

Acórdão nº 18.742

exemplos mais comuns ocorrem no IPI, ICMS e ISS.⁴ (grifos nossos)

Revela-se, portanto, insuperável o óbice oposto em face da não comprovação por parte da Recorrente de que teria ela assumido o ônus financeiro inerente ao adimplemento dos valores em relação aos quais busca ver-se restituída ou, alternativamente, em face da não juntada aos autos das autorizações dos usuários ou destinatários dos seus serviços conferindo-lhe o direito de pleitear a restituição dos valores.

Em face do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário ora em julgamento, com vistas a manter decisão recorrida e, por conseguinte, o indeferimento ao pedido de restituição de indébito endereçado pela defendente na exordial do presente processo.

É como voto.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **KEYDISC COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES FOTOGRÁFICAS LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Ausentes da votação os Conselheiros BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA e MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO, o primeiro substituído pelo Conselheiro Suplente ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 20 de junho de 2024.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

RENATO DE SOUZA BRAVO
CONSELHEIRO RELATOR

⁴ Rocha, João Marcelo. Direito Tributário, 7ª edição, Rio de Janeiro, Editora Ferreira, 2009, p. 67