

A CLONAGEM (E ASSEMELHADOS) DE TELEFONES CELULARES E O PROBLEMA DA RECUPERAÇÃO DO ICMS PAGO NESSAS OPERAÇÕES

André Mendes Moreira

1. A *quaestio juris*

As operadoras de telefonia celular têm sofrido graves prejuízos com as fraudes perpetradas por criminosos que, utilizando-se de documentos falsos ou de sofisticados aparelhos tecnológicos, habilitam telefones em nome de usuários fictícios ou utilizam linhas de terceiros para efetivação de ligações (em sua maior parte, internacionais ou de longa distância).

Em que pese estarem atentas para este problema, as empresas telefônicas eventualmente não detectam a tempo as aludidas fraudes e enviam as faturas aos usuários (fictícios ou reais), cobrando as ligações ilicitamente realizadas. Apesar de tais contas nunca serem pagas, como o ICMS é devido por competência - ou seja, é pago com base nos valores faturados, independentemente de seu efetivo recebimento¹ -, as empresas terminam arcando com o imposto sobre um serviço que nunca será remunerado. Ao cabo, suportam sozinhas o ônus de um tributo que, juridicamente, foi criado para repercutir (*rectius*, ser jurídica e economicamente repassado ao consumidor final²) e que, ademais, somente pode incidir sobre

1. De acordo com disposição expressa no §1º da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 126/98 (que instituiu regime especial de recolhimento e cumprimento de obrigações acessórias do ICMS para as prestadoras de serviço de comunicação listadas em seu anexo único): “Serão considerados, para a apuração do imposto referente às prestações e operações, os documentos fiscais emitidos durante o período de apuração”
2. Sobre a repercussão jurídica e econômica do ICMS, vale lembrar a lição de Misabel Derzi: “[...] tanto o ICMS quanto o IPI não podem onerar o contribuinte *de iure*. Destacamos, ainda, que essa afirmação [...] não é econômica, mas, ao contrário, encontra pleno apoio jurídico na Constituição brasileira. [...] Tal tributo não onera, assim, a

operações onerosas (haja vista ser essencial, para a sua cobrança, a existência de base de cálculo).

Os ilícitos mencionados, via de regra, ocorrem nas seguintes modalidades:

a) subscrição: trata-se da habilitação de telefone com a utilização de documentos falsos ou em nome de interpostas pessoas (“laranjas”, usualmente sem recursos financeiros para responder civilmente pelo delito e, quase sempre, desavisados acerca do crime que está sendo perpetrado com a sua documentação);

b) clonagem: ocorre quando um mesmo número de celular é habilitado em dois aparelhos distintos - o do usuário e o do fraudador;

c) *ghosting*: nessa modalidade, um telefone não habilitado comercialmente é utilizado para originar chamadas. Trata-se de fraude interna, levada a cabo por funcionários da própria operadora, que se utilizam de números disponíveis no sistema, ainda não habilitados.

As fraudes podem ser identificadas pela empresa (através de sistemas parametrizados existentes, que alertam sobre possíveis irregularidades) ou pelo próprio cliente (que contesta como não-prestados os serviços cobrados na fatura).

Em face do exposto, a indagação que tem assaltado as operadoras é: pode-se entender como legítima a recuperação (via creditação ou repetição do indébito) do ICMS pago sobre os serviços prestados em virtude de fraudes, como as de subscrição, clonagem e *ghosting*?

A resposta, adiante-se, é positiva. Vejamos o porquê.

força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. A rigor, quer do ponto de vista jurídico - pois há expressa licença constitucional para isso - quer do ponto de vista econômico, o imposto foi modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte-comerciante”. (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 371.)

2. A hipótese de incidência do ICMS-comunicação

Sobre os serviços de comunicação é cediço que incide o ICMS,

por expressa disposição do art. 155, II, da CF e do art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Art. 2º. O imposto incide sobre: [...]

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Contudo, ao permitir a cobrança do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, o art. 155, II, da CF não autoriza a tributação da comunicação pura e simples. Tanto que faz preceder o termo “comunicação” da expressão “prestação de serviço”. Portanto, os vocábulos “prestação”, “serviço” e “comunicação” devem ser analisados em conjunto para se apreender o sentido da norma em comento.³

Por ora, podemos asseverar que “serviço” é sinônimo de bem imaterial, resultado de um esforço humano.⁴ Já por “prestação de serviço” deve-se entender uma obrigação de cunho negociado, em que há a participação de um terceiro que levará a cabo uma obrigação de fazer previamente contratada, mediante remuneração.

Assim, para haver prestação de serviço de comunicação deverá ocorrer fornecimento, por terceiro, dos meios para a comunicação

3. OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e competência tributária*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 76-90.

4. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 41-2.

se efetivar.⁵ Trata-se de uma relação negociada (entre prestador e tomador) que possibilitará, em momento posterior, a efetivação da comunicação.⁶

Outrossim, o serviço prestado deve ser oneroso, visando produzir utilidade “economicamente apreciável” para outrem.⁷ O ICMS, dessarte, não incide sobre serviços prestados de forma graciosa ou a si próprio⁸ (auto-serviço), face à gratuidade dos mesmos.

De fato, o atual Código Civil (Lei nº 10.406/02) estipula que toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratado mediante retribuição (art. 594), pressupondo, portanto, a onerosidade da prestação de serviço, que é definida pela doutrina civilista como um “contrato sinalagmático, em virtude do qual um dos contratantes, o prestador ou locador, compromete-se a prestar certos serviços, que o outro, denominado locatário, se obriga a remunerar”.⁹

5. Carrazza define a relação comunicativa (que enseja a imposição do ICMS) como “a atividade de alguém, em caráter negociado, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra”. (CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 154.)
6. O entendimento é corroborado, dentre outros, por Soares de Melo, para quem “a materialidade (fato gerador) do imposto não ocorre pelo simples ato que torna possível a comunicação (disponibilização de informações), sendo necessária a prestação de serviços de comunicação, em que os sujeitos desta relação negociada (prestador e tomador - devidamente qualificados) tenham uma efetiva participação”. (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 109.) Chiesa também assevera que “o termo ‘comunicação’ não pode ser dissociado da expressão ‘prestar serviço’, pois, senão, haveria uma distorção da hipótese prevista constitucionalmente”, concluindo que “o imposto (...) incide nos negócios jurídicos que têm por objeto uma obrigação de fazer, consistente em realizar a comunicação ou oferecer condições para que ela se efetive”. (CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário, algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997. p. 97.)
7. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. *Serviço tributável: Curso de Especialização de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 158. *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto sobre Serviço de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 64.
8. Leciona Marco Aurélio Greco: “[...] O prestador do serviço de comunicação é um ‘terceiro’ em relação à própria comunicação (formada pelas mensagens). Assim, aquele que tiver um meio próprio e transmitir mensagens próprias também não estará prestando serviço de comunicação”. (*Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 125).
9. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações*, 2ª parte. 34. ed. Atual. Carlos Alberto Dabus Maluf e Regina Beatriz Tavares da Silva. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 214.

Em face do exposto, podemos concluir que, para a ocorrência do fato gerador do ICMS-comunicação, é necessária a existência de um terceiro que viabilize a relação comunicativa, mediante remuneração. Afinal, o imposto incide sobre a *prestação de serviço* de comunicação e não sobre a comunicação isoladamente considerada (pois esta pode ocorrer sem que haja intervenção de terceiros).

Assim, a comunicação, para fins de tributação pelo ICMS, corresponde ao resultado final de um serviço oneroso prestado por terceiro.¹⁰

3.0 direito à recuperação do ICMS pago em decorrência de fraudes

Dúvidas não há, dessarte, que o ICMS deve ser normalmente recolhido pelas operadoras relativamente aos serviços de telecomunicação por elas prestados.

Contudo, se houve uma prestação indevida de serviço de comunicação - decorrente de fraudes, como no caso *sub examine* -, a empresa não poderá cobrar esses valores de seus usuários e, caso remeta a fatura, deverá proceder ao estorno em meses posteriores (se, por desaviso, a conta for paga pelo usuário) ou ao cancelamento integral da mesma, conforme o caso.

Desta forma, se há fraude que resulta na prestação de serviço de comunicação, não há:

- a) negócio jurídico válido (visto que a origem do serviço é um ato ilícito, realizado contra a vontade e sem o consentimento da operadora);
- b) serviço oneroso, posto que eventuais cobranças remetidas pela empresa de telefonia aos seus usuários deverão ser integralmente canceladas ou estornadas.

Ausentes os requisitos acima citados, resta afastada a tributação pelo ICMS, posto que a regra-matriz constitucional do imposto - assim como sua regulamentação pelo legislador complementar - é

10. Para mais detalhes sobre o tema, confira-se o nosso livro *A tributação dos serviços de comunicação* (São Paulo: Dialética, 2006).

composta, essencialmente, dos elementos negócio jurídico válido + onerosidade.

Afattispecie tributária exige, para a sua ocorrência, a presença de todos os requisitos previstos em lei. Em faltando um ou mais desses pressupostos, não se poderá considerar realizado o fato gerador da obrigação de pagar tributo.¹¹

A hipótese em análise - serviço prestado em decorrência de fraudes perpetradas contra o prestador - remete-nos ao recorrentemente lembrado exemplo de Aliomar Baleeiro, quando tratava do então ICM. Confira-se, nas palavras de Sacha Calmon:

O fato gerador do ICMS em sentido genérico é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores. Se vendo o meu carro e transporto-me, ou as minhas coisas, não há fato gerador. O ICMS é qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos [...].

11. A lição de Misabel Derzi, ao fundamentar sua tese de que o tributo é um conceito fechado (e não um *tipo*, como sói dizer), se aproposita neste ponto: “A tensão básica entre liberdade e poder explica como no Direito Público é reclamada a intervenção da lei para limitar e controlar, de forma ampla, os atos estatais que afetam bens e interesses individuais fundamentais como a vida, a liberdade, o patrimônio e a segurança.

E exige-se, então, não só que a lei tipifique os fatos jurígenos e seus efeitos, mas que ela limite, tanto quanto possível, a imprecisão conceitual, transformando-os em conceitos fechados.

A tendência conceitual classificatória do Direito Penal e Tributário parece-nos evidente, como lembrou Radbruch, e tem como alvo a eliminação, tanto quanto possível, da discricionariedade inerente aos atos de aplicação da lei.

Nesse caso [...], os tipos reais, inspiradores da norma, são colhidos pelo legislador em descrições conceituais fechadas; a jurisprudência e a Ciência do Direito tendem a complementar o processo, contribuindo a que as imprecisões e indeterminações legais se transformem em abstrações classificatórias. [...].

O conceito de tributo é nuclear para o Direito Tributário e deve ser precisado, acertado e determinado de forma conceitual fechada, à luz das notas características arroladas no art. 3º do CTN, e, implicitamente, pressuposto pela Constituição de 1988.

Os tributos, por sua vez, são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e irrenunciáveis.” (BALEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 137-8.)

São clássicas as ponderações de Aliomar Baleeiro ao refutar a opinião de que a mera saída física de mercadorias pudesse configurar hipótese de incidência do ICM. Diz ter a impressão de que “essa arrojada tese, grata ao Fisco estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador, não alcançou o sufrágio dos tributaristas e tribunais brasileiros”.

A operação que dá ensejo à circulação é, no dizer de Aliomar Baleeiro, “todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final”.¹²

Trazendo para o caso em tela as conclusões acima, não se pode considerar, sob nenhuma hipótese, que o “furto” de serviço de telecomunicação é operação tributável pelo imposto estadual.

Nessa toada, o contribuinte *de iure* faz jus à restituição do ICMS pago em decorrência das prestações de serviço fraudadas. E essa restituição pode se dar de duas formas: pelo creditamento do imposto indevidamente pago ou pela sua restituição em espécie¹³ (que, caso seja ultimada pela via judicial, será efetivada por meio de precatórios, por força do art. 100 da CF).

12. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 387-558.

13. Acerca da recuperação das quantias de ICMS indevidamente recolhidas, Carrazza averba: “O Estado não deve experimentar um enriquecimento sem causa, inclusive no pertinente à tributação pelo ICMS. [...]”

Os valores tributários recolhidos indevidamente podem ser objeto de pedido de restituição com fundamento no [...] art. 165,1, do CTN. Tal pedido tanto pode ser feito na esfera administrativa (mediante pedido de restituição) como na judicial (por meio da ação de repetição do indébito).

Na esfera administrativa a probabilidade de acolhimento da pretensão do contribuinte é remotíssima [...].

Restá, porém, a alternativa judicial. A desvantagem manifesta desta alternativa é a demora na satisfação da pretensão do contribuinte, que, após suportar a longa tramitação judicial da ação de repetição do indébito, até seu trânsito em julgado (no mínimo em segunda instância, diante da imprescindível remessa necessária), ver-se-á sujeito, na execução do *decisum*, à suplicante espera da observância da ‘ordem cronológica de apresentação dos precatórios’ (art. 100 da CF).

Em razão disso tudo, o caminho da compensação (mediante lançamento a crédito em contas gráficas das respectivas contabilidades) é, sem sombra de dúvida, muito mais interessante e prático.” (CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, p. 112-3.)

Contudo, o creditamento do ICMS pago a maior dependerá da existência de autorização nas legislações estaduais (o art. 170 do CTN delega aos entes tributantes a faculdade de editar ou não lei autorizativa da compensação de tributo indevidamente pago¹⁴), sem prejuízo da observância das obrigações acessórias específicas para as empresas de telecomunicações, previstas no Convênio ICMS n° 126/98.¹⁵

14. Sacha Calmon é claro ao demonstrar que a compensação do tributo indevidamente pago não é direito subjetivo do contribuinte, mas opção do ente tributante, que, mediante lei, poderá autorizar ou não dito procedimento: “Confira-se a redação do art. 170 do Digesto Tributário:

‘Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente a juro de 1º/0 (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.’

O Código deveria ser imperativo. Mas, respeitoso da competência tributária dos entes públicos, remeteu às legislações respectivas a previsão em lei da compensação fiscal. Os legisladores, então, restringem ao máximo esta forma de pagar. [...]

Na prática (...) fica-se a depender dos legisladores das ordens de governo que convivem na Federação.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 841-2.)

15. No caso de estorno de débito (*rectius*: compensação de tributo indevidamente pago), o Convênio ICMS n° 126/98 exige das operadoras o que se segue:

“Cláusula 3ª. O imposto devido por todos os estabelecimentos da empresa de telecomunicação será apurado e recolhido por meio de um só documento de arrecadação, obedecidos os demais requisitos quanto à forma e prazos previstos na legislação pertinente da unidade federada de sua localização, ressalvadas as hipóteses em que é exigido o recolhimento do imposto de forma especial. (...)

§ 3º. Nas hipóteses de estorno de débito do imposto admitidas em cada unidade federada, será adotado, por período de apuração e de forma consolidada, o seguinte procedimento:

I - elaboração de relatório interno, que deverá permanecer à disposição do Fisco pelo mesmo prazo previsto para a guarda dos documentos fiscais, contendo, no mínimo, as informações referentes:

- a) ao número, à data de emissão, ao valor total, à base de cálculo e ao valor do ICMS constantes da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) objeto de estorno;
- b) ao valor da prestação de serviço e do ICMS correspondentes ao estorno;
- c) os motivos determinantes do estorno;
- d) a identificação do número do telefone para o qual foi refaturado o serviço, quando for o caso;

No estado de São Paulo, existe autorização para que o contribuinte se credite dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS, independentemente de autorização prévia da Secretaria de Estado da Fazenda. É o que se deduz do art. 63, V, do RICMS/SP:

Art. 63. Poderá, ainda, o contribuinte creditar-se independentemente de autorização (Lei 6.374/89, arts 38, § 4º, 39 e 44, e Convênio ICMS-4/97, cláusula primeira): [...]

V - do valor do imposto indevidamente pago, inclusive em caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, quando a restituição tiver sido requerida administrativamente e, por motivo a que o interessado não tiver dado causa, a decisão não tiver sido proferida no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias, contados da data do respectivo pedido, observado o disposto nos §§ Iº a 3º;

Note-se que o RICMS/SP - em disposição incomum comparativamente com o dos demais estados - prediz que, nos casos de pedido de restituição não respondidos em até 45 dias, o contribuinte passa a ter o direito de se creditar do imposto em sua conta gráfica. Trata-se de norma salutar, observadora dos princípios da moralidade e da eficiência na administração pública, que mereceria ser adotada por todas as outras unidades da Federação.

De todo modo, caso inexista autorização para compensação do ICMS indevidamente pago, como ocorre em diversos estados, a opção para devolução do imposto será a restituição do indébito, através de pedido administrativo ou, então, por meio do ajuizamento de ação judicial.

Em que pese ser a via mais delongada, especialmente em razão das notórias dificuldades em se obter o pagamento de precatórios por parte dos estados, a ação de repetição do indébito - ao contrário da com-

II - com base no relatório interno de que trata o inciso anterior, deverá ser emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST), para documentar o registro do estorno do débito, cujos valores serão iguais aos constantes no referido relatório.
§ 4º. O relatório interno de que trata o inciso I do parágrafo anterior deverá estar acompanhado dos elementos comprobatórios.”

pensação - é direito subjetivo do contribuinte, por força das garantias constitucionais do não-confisco, do direito à propriedade privada¹⁶ e do próprio Código Tributário Nacional, que em seus arts. 165 a 169 garante ao cidadão o direito à devolução do tributo indevidamente pago.¹⁷

Por derradeiro, saliente-se que a recuperação do ICMS pago indevidamente em razão de fraudes é direito da operadora independentemente da forma como tenha ocorrido a detecção das mesmas (se pelo cliente ou pela própria empresa). Mais, ainda que a fraude tenha sido cometida por empregados da própria operadora, o imposto não deixará de ter sido indevidamente pago. Afinal, em nenhuma dessas hipóteses terá ocorrido o fato gerador do ICMS-comunicação, pressuposto inarredável para tomar-se devido o pagamento do tributo por parte da empresa de telefonia.

4. Da inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso em tela

Anote-se, por fim, que o art. 166 do CTN não pode ser invocado contra a pretensão das operadoras de recuperar o imposto pago

16. Sobre a repetitória em matéria tributária e seu abrigo constitucional, confira-se o escólio de James Marins: “A obrigação de devolução de tributos recolhidos indevidamente está tutelada tanto constitucionalmente quanto no Código Tributário Nacional. Seu fundamento constitucional está relacionado com a garantia do direito de propriedade, prevista no art. 5º da Constituição Federal. Com efeito, ‘proíbe expressamente a CF a apropriação ou confisco de bens econômicos dos contribuintes sem causa jurídica’ (Aroldo Gomes de Mattos, ‘Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória’, *Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo, Dialética; Fortaleza, Icet, 1999, p. 49).” (*Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*, 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 434.)

17. Vale conferir, para tanto, a redação do art. 165 do Digesto Tributário: “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento [...], nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.”
 Como se pode deduzir da leitura do *caput* do dispositivo, a restituição do indébito - que se dá via precatórios, por força do art. 100 da CF, quando levada ao cabo por meio de ação judicial - é assegurada ao contribuinte, ao contrário da compensação do indébito, que não consiste em direito subjetivo do cidadão (ver nota de rodapé nº 14).

nas prestações de serviços oriundas de fraudes. Assim reza o citado dispositivo:

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.

Juridicamente, apenas o IPI e o ICMS são impostos indiretos, criados para ser suportados integralmente pelo consumidor final, sendo neutros para os comerciantes, industriais e produtores, que simplesmente os agregam em seus preços e os repassam. Há, recentemente, discussão se os novos PIS e COFINS não-cumulativos se enquadrariam também nessa definição de tributos indiretos, assim como se o ISS, em algumas situações, deveria também ser tratado como tal. Contudo, essa diferenciação - entre diretos e indiretos - é muito mais teórica do que prática. Afinal, todo e qualquer tributo incidente na cadeia produtiva irá, em maior ou menor grau, conforme as condições do mercado, ser repassado ao consumidor final. Desde o IRPJ até o IPTU da sede da empresa, todos os tributos compõem o custo fiscal, que será inexoravelmente repassado ao consumidor final.

O art. 166 do CTN refere-se a tributos cuja natureza *jurídica* comporte a transferência do encargo financeiro ao consumidor final. E esses tributos são o ICMS e o IPI (e, para alguns, o ISS - nas hipóteses em que é destacado na nota fiscal, incidindo percentualmente sobre o valor da prestação de serviço - e o PIS/COFINS não-cumulativos¹⁸), ou seja, impostos sobre o consumo, criados para repercutir.

18. Sobre a discussão acerca da natureza jurídica do PIS e da COFINS ditos não-cumulativos, Eduardo Maneira averba com propriedade: "Não consigo dar roupagem ou conteúdo de princípio constitucional a esta 'não-cumulatividade' aplicada ao PIS e à Cofins. Enquanto no ICMS e no IPI a não-cumulatividade faz parte do perfil constitucional destes impostos por serem indiretos, incidirem sobre o consumo e serem por natureza plurifásicos, no PIS e na Cofins a não-cumulatividade nada mais representa do que uma tentativa mal-sucedida de melhor racionalizar a incidência destas contribuições, cuja consequência primeira, e isto é fato inegável, foi o aumento significativo

Assim, somente se o comerciante/prestador do serviço provar que assumiu o encargo do tributo (não o tendo repassado ao consumidor final), ou então se estiver autorizado pelo contribuinte de fato a tanto, ele poderá pleitear a compensação/repetição do valor indevidamente pago.

Entretanto, nas fraudes perpetradas na telefonia celular, o art. 166 não constitui óbice para a repetição/compensação do indébito pelas operadoras pelo simples fato de que o ônus econômico não foi repassado ao consumidor final. É da própria natureza dos delitos cometidos contra as empresas de telefonia o escopo de se utilizar dos serviços por elas prestados sem pagar pelos mesmos. E se pagamento não houve, tampouco existirá repercussão jurídica ou econômica. A prova cabal do não-repasse, portanto, é a própria prova da fraude (contestação da conta telefônica pelo cliente, boletim de ocorrência, sentença prolatada no Juizado Especial das Relações de Consumo, etc.), que deverá suportar o pedido de devolução do imposto pago a maior.

da arrecadação.” (Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 124, São Paulo, Dialética, jan. 2006, p. 47.)