

**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP**  
**Especialização em Direito Tributário**

**Silvio José Gazzaneo Junior**

**TRIBUTAÇÃO INDIRETA E**  
**A TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO**

**São Paulo**

**2014**

Silvio José Gazzaneo Junior

**Tributação indireta e  
a transferência do encargo financeiro**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Profa. Dra. Íris Vânia Santos Rosa – PUC/SP

**São Paulo - SP**

**2014**

## RESUMO

O escopo do presente estudo é analisar o alcance do art. 166 do Código Tributário Nacional, pelo qual 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. Para tanto, a classificação dos tributos em diretos e indiretos é colocada em evidência, assim como a delimitação jurídica do que vem a ser o repasse do encargo financeiro. O estudo também tem como objetivo avaliar a legitimidade para restituição dos tributos sujeitos ao regime de substituição tributária e verificar a aplicabilidade prática da norma jurídica em questão.

Palavras-chave: tributação indireta; encargo financeiro; indébito tributário; repetição; substituição tributária; contribuinte de direito; contribuinte de fato.

## **ABSTRACT**

The scope of this study is to analyze the article 166 of the Tax Code, whereby the refund of taxes that behave, by their nature, transfer the related finance charge will be made only to those who can prove having taken the said charge, or in the case of having it transferred to a third party, be by this expressly authorized to receive it. Therefore, the classification of direct and indirect taxes is placed in evidence, and the legal definition of what is to be the transfer of the financial burden. The study also aims to evaluate the legitimacy to refund due tax substitution and verify the practical applicability of the legal rule in question.

Keywords: indirect taxation, finance charge, tax overpayments; repetition; tax substitution, contributor of law; taxpayer actually.

## SUMÁRIO

<b>Introdução</b> .....	<b>6</b>
<b>Capítulo 1 Premissas iniciais: importância da linguagem</b> .....	<b>9</b>
<b>Capítulo 2 A sistemática de restituição prevista pelo Código Tributário Nacional</b> .....	<b>11</b>
<b>Capítulo 3 A transferência do encargo financeiro</b> .....	<b>13</b>
3.1 Distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato.....	<b>13</b>
3.2 Classificação dos tributos em diretos e indiretos.....	<b>16</b>
<b>Capítulo 4 Interpretação adequada do art. 166 do Código Tributário Nacional</b> .....	<b>21</b>
<b>Capítulo 5 Aplicabilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional</b> .....	<b>28</b>
5.1 Limites da comprovação do repasse.....	<b>28</b>
5.2 Operações realizadas com consumidores finais.....	<b>31</b>
<b>Capítulo 6 O art. 166 do Código Tributário Nacional e a substituição tributária</b> .....	<b>35</b>
6.1 O fato gerador presumido é definitivo.....	<b>35</b>
6.2 A transferência do encargo financeiro decorre da lei.....	<b>38</b>
<b>Conclusões</b> .....	<b>43</b>

## INTRODUÇÃO

O presente estudo pretende promover a discussão acerca da *transferência do encargo financeiro* dos tributos classificados como indiretos. Trata-se, portanto, de uma análise crítica da norma insculpida no art. 166 do Código Tributário Nacional.

Inicialmente será demonstrado o contexto legislativo em que se insere o referido artigo, abrangido pelo capítulo que trata da extinção do crédito tributário no respectivo *codex*. Da mesma forma, será avaliado como essa norma jurídica influencia no exercício do direito à restituição total ou parcial dos tributos pagos indevidamente.

Também será levada em consideração a distinção entre tributos diretos e tributos indiretos, distinção essa que dá ensejo à diferenciação entre contribuinte de direito e contribuinte de fato. A esse respeito, será necessário perquirir a origem desta distinção (diretos e indiretos), bem como avaliar se essa classificação tem validade para fins científicos no que se refere ao Direito Tributário.

Aprofundando mais na exegese da norma jurídica, será avaliado o contexto histórico do qual decorre a criação do art. 166 do Código Tributário Nacional. Nesse particular, será demonstrado como uma criação pretoriana, consubstanciada em duas súmulas, deu origem a um dispositivo legal tão controverso.

Será, então, proposta uma interpretação que compatibilize o art. 166 com o sistema jurídico, pelo qual o contribuinte tem direito de não ser compelido a pagar tributo cuja cobrança não se faça nos limites da Constituição Federal e das Leis.

Uma vez definida a interpretação deste dispositivo, será demonstrado como o contribuinte pode comprovar que não realizou o repasse do encargo financeiro para fins de repetição do indébito tributário, mediante uma análise crítica da jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores.

Finalmente, verificar-se-á se ele também é aplicável às hipóteses de substituição tributária, considerando que essa “sistemática de arrecadação” está cada vez mais presente no dia-a-dia das empresas.

É importante frisar que não se pretende analisar a natureza jurídica do indébito tributário, tampouco as nuances da ação de repetição. Referências a esses dois institutos jurídicos decorrem simplesmente do vínculo que o art. 166 do Código Tributário Nacional consubstancia entre a norma de direito material (indébito tributário) e a norma de direito processual (ação de repetição).

O direito material está presente nas relações jurídicas, em que um sujeito de direitos é titular de uma expectativa juridicamente exigível em face de outro, o qual está juridicamente obrigado a um comportamento que satisfaça àquela expectativa. Essas relações advêm sempre da lei, podendo surgir com um ato humano (ato jurídico ou ato ilícito) ou com um fato juridicamente considerado relevante pelo legislador.

Já o direito processual regula as relações jurídicas especificamente nascidas no processo, compreendido esse como um mecanismo de efetivação e satisfação daquelas expectativas, mediante a intervenção e o uso da força do Estado (jurisdição estatal).

Serve o direito processual, portanto, para fazer valer um direito material frustrado, não atendido, gerador de um conflito de interesses. Daí sua existência e, principalmente, sua razão de existir. A par dessas conclusões, é impossível não lembrar a lição de Alfredo Augusto Becker<sup>1</sup> pela qual o direito sempre tem natureza instrumental.

Tudo isso para concluir que perquirição da transferência do encargo financeiro dos tributos ditos indiretos traz à tona uma série de discussões práticas, voltadas ao exercício do direito pelo contribuinte lesado. Desde o momento em que esse direito nasce (indébito) até o momento em que esse direito é posto em juízo (ação de repetição).

---

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 63.

Trata-se, portanto, de um assunto que transcende o direito material e o direito processual, mas de maneira ainda mais singular os conjuga no exercício pleno do direito do contribuinte de reaver o que pagou indevidamente.

## CAPÍTULO 1 PREMISSAS INICIAIS: IMPORTÂNCIA DA LINGUAGEM

Antes de se iniciar a análise do art. 166 do Código Tributário Nacional, convém trazer à tona as premissas que norteiam o presente estudo.

A primeira e mais importante é que a norma jurídica veicula uma informação, originada do seu emissor e dirigida ao seu destinatário. A importância do estudo da linguagem para compreensão do Direito é precisamente delineada por Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> (2009, p. 189):

O direito, sabemos, é um fenômeno complexo. Um modo, porém, de estudá-lo sem ter de enfrentar o problema de sua ontologia é isolar as unidades normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas (Kelsen). Ao que poderíamos acrescentar: e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestam.

Digna de nota é a passagem extraída do prefácio elaborado por Paulo de Barros Carvalho na obra de Alfredo Augusto Becker<sup>3</sup> (1998):

Mas, é bom que se diga, quando Alfredo Augusto escreveu este livro já dominava noções de Linguística, tendo entrado em contacto com os clássicos da Semiótica. Lembro-me de que, por volta de 1975, ao escrever-lhe dando conta da aquisição de volumes tradicionais de autores italianos sobre Direito Tributário, enviou-me, a título de resposta, uma breve correspondência, na qual dizia: Paulo, deixe de lado esses livros, pois você já conhece o pensamento da doutrina tradicional. Estou convencido de que o jurista é o semântico da linguagem do direito e, se assim é, você precisa saber bem o que é “linguagem” e o que é “semântica”. Leia, portanto, esses três livros que aproveito para mandar-lhe. Tratava-se do Curso de Linguística Geral, de Ferdinand Saussure; do Semântica, de Stephen Ullmann; e do Relações Entre a Ciência da Linguagem e as Outras Ciências, de Roman Jakobson.

Realmente, no âmbito do Direito, a comunicação tem especial importância, sendo por meio dela que se transmitem mensagens - geralmente, mas não necessariamente, consubstanciadas em regras de comportamentos, em padrões de convívio humano - ditando um determinado *dever-ser*, que o emissor pretende ver realizado pelos destinatários do processo comunicativo. É o que esclarecer Alfredo Augusto Becker<sup>4</sup>:

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 189.

<sup>3</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998. Preâmbulo.

<sup>4</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 55.

A lei jurídica (a regra jurídica) não é um fim em si mesma (não é uma realidade metafísica existindo em si e por si), mas um instrumento que torna possível a convivência social, nos moldes desejados pelo Estado. A regra jurídica é diferente das regras que enunciam um saber (lei científica) e são um fim, em si mesmas, como conhecimento de verdades (de realidade: o SER).

As leis jurídicas (regras jurídicas) não são comparáveis às leis da natureza (regras científicas); a natureza não obedece à lei científica como o indivíduo humano obedece à lei jurídica.

(...)

Com razão, se diz que a lei jurídica (a regra jurídica) não exprime um ser, mas um dever ser.

A confrontação entra a lei científica (ou lei natural) e a lei jurídica (regra jurídica) muito ajuda a perfeita compreensão do que é a normatividade (regramento de conduta) da regra jurídica; isto é, o dever ser.

Trata-se de um fenômeno que transcende ao próprio veículo transmissor, sendo a norma simplesmente receptada pelo intelecto dos destinatários, que passam a ela estarem vinculados. Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup> esclarece que a norma provoca na atitude mental do homem um reflexo condicionado à incidência da regra que veicula. Veja-se:

As normas jurídicas, entretanto, não incidem por força própria. É indispensável que seja efetuada sua aplicação, isto é, que alguém interprete a amplitude dos preceitos legais, fazendo-os incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual e concreta. A incidência das normas jurídicas requer o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, contribuindo, a partir de normas gerais e abstratas, outras gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, ou individuais e concretas, para, com isso, imprimir positividade ao sistema, até atingir o máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentar mexer na direção axiológica dos comportamentos intersubjetivos. É no homem que encontramos a fonte da mensagem jurídica; e nele que se armazenam as informações a serem transmitidas.

Em termos mais restritos, a norma jurídica pode adquirir uma estrutura comunicativa ainda mais específica no que diz respeito à transmissão, pelo emissor-Estado, de regras de comportamento que vinculem o destinatário-cidadão a transferir-lhe parcelas do seu patrimônio, da sua riqueza pessoal.

Temos, portanto, a definição de que norma jurídica como o juízo de valores que a leitura do texto (e de todo o contexto no qual está inserido) provoca em nosso espírito.

São essas as premissas que norteiam o presente estudo.

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 169.

## CAPÍTULO 2 A SISTEMÁTICA DE RESTITUIÇÃO PREVISTA PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Como a obrigação tributária decorre da lei, nela não prosperou o brocardo do Direito Privado segundo o qual quem paga mal paga duas vezes. Se o tributo foi pago indevidamente, ele comporta restituição (ou compensação com futuros recolhimentos).

A partir do pagamento indevido ou a maior de tributo, o contribuinte passa a ser titular do direito subjetivo que lhe permite exigir da Fazenda Pública a devolução da quantia qualificada como indébito tributário, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional<sup>6</sup>:

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, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, 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;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

James Marins<sup>7</sup> analisa com muita precisão essa norma jurídica:

Este dispositivo, em síntese, assegura ao contribuinte o direito à restituição total ou parcial do tributo cobrado ou pago espontaneamente a maior, seja pela natureza material do fato imponible, seja por ter havido erro na identificação do sujeito passivo, seja pela ocorrência de erro no cálculo do tributo ou mesmo em razão de modificação de decisão anteriormente condenatória.

É certo, todavia, que esta norma é a concretização de garantias gerais de natureza constitucional, como a legalidade, a estrita legalidade e, naturalmente, o devido processo legal, em suas vertentes material e processual (substantive due process e procedural due process). Materialmente, a devolução pelo Estado do pagamento indevido de tributo é imperativo jurídico decorrente do direito de propriedade, e, processualmente, é incontornável o dever do Estado em prover adequada disciplina procedimental e, se necessário, processual, para que a restituição se opere sem excessivos embaraços formais ou artificiosos

<sup>6</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em 22.03.2014.

<sup>7</sup> MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 319.

Se o contribuinte exercer esse direito corretamente, dentro do prazo legal e de acordo com os meios adequados, a Fazenda Pública será compelida, mediante procedimento administrativo ou judicial, ao ressarcimento em questão.

Em regra, a restituição dos tributos pagos indevidamente cabe ao sujeito passivo da obrigação tributária.

*Sujeito passivo* é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, seja na qualidade de **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, seja na qualidade de **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional.

Assim, é o contribuinte ou o responsável pelo recolhimento do tributo que tem legitimidade ativa para requerer a restituição do tributo pago indevidamente, na exata medida do que determina o art. 165 do Código Tributário Nacional.

Mas nem tudo é tão simples assim.

O dispositivo legal que sucede o art. 165 traz um importantíssimo requisito para fins de legitimação do contribuinte que pretenda pleitear a repetição do indébito tributário. Não bastasse isso, o art. 166 do Código Tributário Nacional traz em si a teoria da tributação indireta e a distinção entre *contribuintes de direito* e *contribuintes de fato*.

A compreensão desses conceitos é indispensável para o fim pretendido neste estudo.

## CAPÍTULO 3 A TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO

### 3.1 Distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato

O art. 166 do Código Tributário Nacional regula hipótese específica, aplicável aos tributos classificados como indiretos. Confira-se sua redação<sup>8</sup>:

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.

Referido dispositivo do Código Tributário Nacional disciplina a restituição nos casos em que há transferência do *encargo financeiro* do tributo a terceiros.

Em outras palavras, o art. 166 do Código Tributário Nacional trata da titularidade do direito à restituição do imposto pago a maior ou indevidamente e “pode” deslocá-la para uma pessoa estranha à relação jurídica tributária (denominado “terceiro”), bastando que ela prove ter assumido o encargo relativo ao tributo.

Ou, então, que seja feita ao próprio sujeito passivo da relação jurídica tributária, quando autorizado pelo tal “terceiro” que tiver assumido o “encargo financeiro” em questão.

Significa dizer, portanto, que mesmo o tributo que comporta a transferência do respectivo encargo financeiro a terceiro é passível de repetição.

A legitimidade para requerer a restituição caberá a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo; ou, se houve transferência desse encargo a terceiro, a quem esteja expressamente autorizado por ele a requerer a restituição.

É justamente nesse jogo de palavras que se encontra a distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato.

---

<sup>8</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em 22.03.2014.

Em linhas gerais, quem assume o encargo financeiro do tributo é chamado de *contribuinte de fato*. Já quem transfere esse encargo a outrem é o *contribuinte de direito*, ou seja, aquela pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, tal como define o art. 121 do Código Tributário Nacional.

De acordo com a regra do art. 166, o *contribuinte de direito* só poderá pedir a repetição do indébito tributário caso o *contribuinte de fato* tenha lhe dado autorização para tanto.

Para compreender o alcance dessas afirmações, é necessário recorrer ao escólio de Alfredo Augusto Becker<sup>9</sup>, que delimita - como ninguém jamais o fez - as espécies de transferência e, principalmente, a distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato”:

**Incidência econômica do tributo** – O tributo é o objeto da prestação jurídica tributária e a consistência material deste objeto (dinheiro ou coisa ou serviço) consistem sempre num bem cujo valor econômico é relevante. A satisfação da prestação jurídica tributária tem como resultado a perda deste bem. A pessoa que satisfaz a prestação pela entrega do objeto da mesma, sofre, no plano econômico, um ônus econômico. Este ônus econômico poderá ser repercutido, no todo ou em parte, sobre outras pessoas, segundo as condições de fato que regem o fenômeno econômico da repercussão econômica do tributo. Por sua vez, estas segundas pessoas que sofreram a repercussão total ou parcial do ônus do tributo, procederão de modo a poder repercuti-lo no todo ou em parte. E assim sucessivamente. Na trajetória da repercussão econômica do tributo haverá um pessoa que ficará impossibilitada de repercutir este ônus econômico sobre outra ou haverão muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus tributário, em consequência, cada uma suportando definitivamente uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela do ônus econômico tributário (ou a sua totalidade) que é suportada definitivamente por uma pessoa é a incidência econômica do tributo.

**Incidência jurídica do tributo** – No momento lógico-jurídico posterior à realização da hipótese de incidência, a regra jurídica tributária incide sobre esta hipótese de incidência realizada e, em consequência desta incidência, irradia-se a relação jurídica tributária. Dentro do conteúdo jurídico desta relação jurídica tributária existe o dever de efetuar uma prestação jurídica e o objeto desta prestação jurídica consiste no tributo. Em síntese: incidência jurídica do tributo significa o nascimento do dever jurídico tributário que ocorre após a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada.

**Contribuinte de fato** – A pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte de fato. Em síntese: contribuinte de fato é a pessoa que sobre a incidência econômica do tributo acima conceituada.

**Contribuinte de jure** – A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (situado no seu pólo negativo) ao sujeito ativo (situado no pólo positivo). A pessoa

---

<sup>9</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 532.

que a regra jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária é o contribuinte de jure. Noutras palavras, o contribuinte de jure é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Em síntese: O contribuinte de jure é a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo acima conceituada.

**Repercussão econômica do tributo** – O contribuinte de jure ao satisfazer a prestação jurídica tributária sofre um ônus econômico. O contribuinte de jure procurará transferir o ônus econômico do tributo a outras pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte de jure tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo, do contribuinte de jure para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas.

A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E assim sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo.

**Repercussão jurídica do tributo** – A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte de jure o direito de percutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa. Desde logo cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar, embora no plano jurídico tenha se efetivado.

O estudo de Morschbacher<sup>10</sup> aprimora ainda mais a definição feita por Becker, incluindo a figura do **contribuinte econômico**, “*compreendendo toda e qualquer pessoa que, em decorrência de qualquer incidência tributária, seja indireta, seja direta, sofre os efeitos ou reflexos econômicos dessa incidência*”.

O raciocínio feito por Morschbacher está correto. A transferência econômica do tributo é fenômeno que se manifesta em qualquer campo do relacionamento econômico em que intervenha a tributação.

Com efeito, é o **contribuinte econômico** que arca com os efeitos financeiros originários de qualquer incidência tributária (direta ou indireta) e não é, necessariamente, pessoa que intervenha na circulação econômica dos bens, serviços ou utilidades que tenha recebido incidência tributária indireta.

---

<sup>10</sup> MORSCHBACHER, José. Repetição do Indébito Tributário Indireto. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

De toda forma, o importante é que se extraia a seguinte conclusão: o *contribuinte de fato* é quem experimenta a diminuição patrimonial decorrente do pagamento de imposto pelo *contribuinte de direito*.

Todavia, a compreensão do fenômeno da transferência do encargo financeiro do tributo também demanda uma análise mais acurada sobre a distinção dos tributos em *diretos* e *indiretos*.

### 3.2 Classificação dos tributos em diretos e indiretos

A celeuma em torno da classificação de tributos em diretos e indiretos não é pequena, tampouco recente, tendo inclusive gerado a manifestação de diversos autores a respeito da imprecisão terminológica empregada pelo Direito Tributário. A esse respeito, preciosas são as lições de Alfredo Augusto Becker<sup>11</sup> e Luciano Amaro<sup>12</sup>:

A mais divulgada classificação dos tributos divide-os em diretos e indiretos, fundamentando esta divisão no critério da repercussão econômica do tributo. Direto seria o tributo que o contribuinte de jure está impossibilitado de repercuti-lo. Indireto seria o tributo que o contribuinte de jure pode repercuti-lo.

(...)

Esta aceitação da tradicional classificação de um tributo na categoria direta ou indireta e esta obviedade da repercussão econômica do tributo classificado como indireto, desencadeia reflexos condicionados que contaminam a atitude mental de juízes, advogados, ministros e legisladores. Por incrível que pareça, esta classificação dos tributos em diretos e indiretos baseada no critério da repercussão econômica, é a classificação que, em todos os países, serve de fundamento óbvio para as decisões dos tribunais; para os relatórios sobre pesquisa político fiscal; para a estruturação dos projetos de reforma tributária; para a discussão dos legisladores; para a classificação das leis orçamentárias; para o planejamento do órgão executivo; e para a terminologia e estruturação das leis tributárias num sistema orgânico. (BECKER, 1998)

É preciso ter cautela com essa rotulagem. Juridicamente, todo contribuinte é de direito, pois é a lei que o define. Conforme, numa análise já de conteúdo econômico, o ônus seja ou não por ele suportado, é que se dirá se há ou não a figura do contribuinte de fato, como personagem diversa.

Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos indiretos não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito direto que não possa, por algum mecanismo, ser embutido no preço de bens ou serviços e, portanto, repassado a terceiros. (AMARO, 2007)

<sup>11</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 536.

<sup>12</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 90.

Nessa linha de raciocínio, comportam transferência *(i)* os tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos, ou seja, o tributo que incide sobre uma operação em sentido jurídico<sup>13</sup>. Também é necessário *(ii)* que o contribuinte de direito seja pessoa que impulsiona o ciclo econômico, podendo transferir o encargo para outro partícipe do mesmo fato gerador<sup>14</sup> e, finalmente, *(iii)* que o valor recebido a título de tributo esteja destacado no respectivo documento fiscal.

Somente nesses casos haverá a transferência do encargo financeiro, compreendida em sua acepção jurídica, tal como advertia Becker.

Embora a afirmativa acima seja relativamente simples, sua correta compreensão demanda uma análise mais acurada da questão.

Há repercussão jurídica do encargo financeiro do tributo quando o sujeito passivo (*contribuinte de direito*) recolhe o respectivo tributo debitado a terceiros (*contribuinte de fato*), dando azo à transladação jurídica do ônus tributário a que se refere o art. 166 do Código Tributário Nacional.

Somente quando o valor do tributo estiver destacado no documento fiscal - por imposição legal<sup>15</sup> - o *contribuinte de fato* tem condições de verificar qual parcela do preço pago pelo produto correspondeu ao encargo financeiro, outorgando aplicabilidade prática à sistemática prevista pelo Código Tributário Nacional.

Caso contrário, se o tributo não viesse destacado no documento fiscal, o seu “encargo” teria natureza jurídica de apenas mais um componente do preço, com a ocorrência de mera repercussão econômica, ficando, em tal hipótese, o vendedor autorizado a repetir o indébito, presumindo-se que foi ele quem suportou o respectivo ônus.

---

<sup>13</sup> Sinônimo de negócio jurídico. A afirmação decorre do exame sistemático da Constituição Federal, pois toda vez em que nela se empregou o termo “operação”, fez-se no sentido de transação, negócio jurídico, conforme se verifica dos seguintes exemplos: art. 21, inc. VIII, art. 48, incs. II e XIII, art. 52, incs. V, VII e VIII, art. 74, inc. III, dentre outros.

<sup>14</sup> GRECO, Marco Aurélio. Repetição de Indébito Tributário – o IOF sobre Operações de Câmbio ou Importação de Bens. Caderno de Pesquisas Tributárias. V. 8, Ed. Resenha Tributária.

<sup>15</sup> Tal como ocorre com o ICMS e o IPI.

Nessa hipótese, tornar-se-ia impossível a repetição à luz do que dispõe o art. 166 do Código Tributário Nacional, dada a incapacidade de se fazer a prova de qual parcela do preço teria sido repassada a título de tributo àquele que pagou pelo preço. Esse é o motivo pelo qual referido dispositivo não se aplica aos tributos classificados como “diretos”.

Portanto, a transferência a que se refere o art. 166 do Código Tributário Nacional, obviamente, só pode ser compreendida como **transferência jurídica** do encargo financeiro.

Caso contrário, estar-se-á diante da mera transferência econômica do tributo, matéria essa que não tem relevância direta para definição da titularidade da pessoa que poderá pleitear a repetição do indébito tributário.

Segundo o Superior Tribunal de Justiça<sup>16</sup>, é na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na legislação ordinária específica que serão encontrados os elementos necessários para verificar se determinado tributário pode ser classificado como *direto* ou *indireto*.

Assim, somente uma análise acurada da legislação de regência de cada tributo permitirá verificar se tal tributo comporta a transferência **jurídica** de seu encargo financeiro. É o que tem manifestado o referido Tribunal Superior<sup>17</sup>:

5. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

6. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, a aludida transferência.

7. Na verdade, o art. 166, do Código Tributário Nacional, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e

---

<sup>16</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 190.356/SP, da 1ª Turma, julgado em 03.12.1998, Rel. Min. José Delgado.

<sup>17</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgREsp 436.894/PR, da 1ª Turma, julgado em 03.12.2002, Relator Min. José Delgado. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=436894&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=25>. Acesso em 22.03.2014.

do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.

8. O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, ocorre na exigência do pagamento do imposto do ICMS.

Portanto, quando o art. 166 do Código Tributário Nacional se refere a *tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro*, ele visa atingir os tributos cuja própria concepção jurídica permite a demonstração do repasse do encargo financeiro.

Aí está a origem da distinção destacada pela doutrina entre tributos “diretos” e “indiretos” e, em relação aos chamados tributos “indiretos”, entre *contribuintes de direito* (aquele que incorre no fato gerador e paga o respectivo tributo) e *contribuintes de fato* (aquele que suporta a carga econômica ou ônus tributário).

Por oportuno, convém registrar a posição de Giffoni<sup>18</sup>, pelo qual embora os juristas afirmem categoricamente que o repasse do ônus financeiro não é matéria estritamente jurídica (apenas a transferência jurídica é), *é fato inconteste que as grandes empresas têm condições de planejar custos e preços, embutindo nestes o imposto de renda devido, repassando-o em certa medida ao consumidor final como custo financeiro*.

Aqui cabe uma crítica ao posicionamento do autor. A tarefa não é tão simples. Como bem lembra Leandro Paulsen<sup>19</sup>, são tantos os tributos que incidem sobre bases já oneradas por outros tributos, de forma imediata ou ainda durante a cadeia de produção e circulação, que a apuração da tributação incidente se torna praticamente impossível ou, no mínimo, inviável.

---

<sup>18</sup> GIFFONI, Franciso de Paula. A tributação da renda e do patrimônio ante a constituinte: a tributação dos ganhos de capital é tímida no Brasil. Arquivos do Ministério da Justiça 168/99.

<sup>19</sup> PAULSEN, Leandro. Tributos na base de cálculo de outros tributos. Disponível em [http://www.leandropaulsen.com/site/textos\_detalhe.asp?ID=35]. Acesso em 22.03.2014.

Debruçando-se sobre esse assunto, Sérgio Ricardo Ferreira Mota<sup>20</sup> sustenta que a transferência do ônus fiscal ocorre com todos os tributos que gravem bens, produtos, mercadorias e serviços. Afinal, não é crível imaginar que o empresário opere abaixo de seu custo, lembrando que o objetivo do empresário é o lucro, nos termos do art. 966 do Código Civil. Nesse particular, o autor faz uma crítica importante à técnica de tributação indireta, pela qual todos os custos são repassados ao consumidor final, de modo a alertar que o uso desenfreado dessa técnica pode ensejar desrespeito aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

A partir do escólio desse autor, vem à mente a certeza de que o Direito Tributário, ao repousar na premissa de que a interpretação econômica não lhe é afeita, não pode ignorar a realidade social, econômica e política, sob pena de se perder a legitimidade para sustentar a ofensa a princípios constitucionais basilares ao Estado democrático de Direito. Se a tributação indireta distorce os pilares do Direito Tributário, maquiando a sanha arrecadatória do Estado, há de se ponderar a violação aos princípios da igualdade e, principalmente, da capacidade contributiva. Ou seja, se o Direito Tributário não admite a interpretação econômica, em contrapartida ele jamais poderá ignorá-la.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se a definir a interpretação adequada do art. 166 à luz do ordenamento jurídico brasileiro, inclusive mediante uma análise do contexto histórico, hermenêutico e jurisprudencial que ensejou a criação da norma jurídica.

---

<sup>20</sup> MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. Revista tributária e de finanças públicas / Academia Brasileira de Direito Tributário. V. 21, n. 108, p. 151–175, jan./fev., 2013.

## CAPÍTULO 4 INTERPRETAÇÃO ADEQUADA DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A questão da definição do que vem a ser a transferência do *encargo financeiro* do tributo a terceiro é um dos pontos mais polêmicos do Código Tributário Nacional. Muitos autores, inclusive, registram que esse é o artigo mais polêmico do *códex*.

Isso porque, em termos econômicos, como visto anteriormente, todo tributo, em princípio, é passível de ser transferido, o que poderia levar à conclusão de que o art. 166 seria aplicado à restituição de todo e qualquer tributo.

A regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, entretanto, não tem essa extensão, tendo as doutrinas de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>21</sup> e James Marins<sup>22</sup> se manifestado contundentemente a esse respeito, respectivamente:

É que a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na ciência das finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre as organizações econômicas, inclusive o imposto de renda e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços dos contratos. De igual modo, muitas vezes, as condições de mercado, estruturais e conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da absorção dos custos fiscais.

(...)

Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos de IPI e do ICMS, entre nós, idealizado para serem transferidos ao consumidor final. A natureza que se refere o artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla.

Sendo assim, é possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo.

O CTN está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido que não suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova da não-repercussão, ou então, autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo, para operar a devolução ao contribuinte de jure, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. (COELHO)

\*\*\*

---

<sup>21</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 759.

<sup>22</sup> MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 322.

Sob o prisma econômico, a repercussão do ônus tributário é fenômeno de índole exclusivamente relacionada com o peso dos tributos na formação do custo de mercadorias e serviços e sua consequente repercussão no preço exigido do adquirente – consumidor ou usuário – de produtos e serviços. Sob essa perspectiva, o valor do tributo se assemelha a outros componentes integrantes da fórmula ou do receituário de formação do custo em cada setor de atividade produtiva, seja industrial, comercial ou de serviços, como a matéria prima, o custo de capital, a mão de obra ou energia utilizada. Sob essa óptica, haverá sempre um contribuinte de fato a suportar, difusamente, o ônus econômico do tributo ao final de todo ciclo de produção e consumo de bens e serviços.

A transferência econômica, ou repercussão econômica, do encargo financeiro, dessarte, é fenômeno ordinário relacionado ao ciclo de produção e consumo, de modo que a incorporação do custo tributário ao preço (suportado difusamente pelo contribuinte de fato) afigura-se irrelevante para fins jurídicos, particularmente no que concerne à legitimidade ativa para requerer a restituição do indébito.

A sua vez, a transferência jurídica do encargo financeiro relativo ao tributo, ou seja, a repercussão jurídica do ônus tributário, somente irá ocorrer quando a norma jurídico-tributária determine essa repercussão de modo que o contribuinte de fato suporte o ônus financeiro, mas não de forma apenas difusa, embutida no preço pago, mas concretamente, inidentificável, de modo destacado. (MARINS)

Com efeito, a repercussão econômica da tributação é matéria de interesse exclusivo da Ciência das Finanças (Teoria da Translação do Ônus Fiscal) e não deve ser confundida com a repercussão *ex lege* que rege o direito tributário.

Esse, inclusive, é o motivo pelo qual se sustentou no tópico anterior que somente a repercussão jurídica interessa a este importante tema do Direito Tributário. Outras considerações a respeito da teoria econômica da transferência do ônus tributário têm de ser realizadas dentro de outro contexto, notadamente aquele que tutela o cumprimento dos princípios que regem o Estado democrático de Direito.

A despeito disso, as justas críticas que o art. 166 tem recebido cingem-se ao fato de que ele “quebra” a sistemática tributária, negando a titularidade do direito à restituição à pessoa que se vincula diretamente ao pagamento indevido.

Essa “quebra” do sistema teve como objetivo evitar o enriquecimento ilícito do sujeito passivo que tenha recolhido o tributo indevidamente, mas às custas de outrem ao qual tenha repassado o respetivo “encargo financeiro”.

O problema ocorre, entretanto, quando o que se constata é que o objetivo primordial de evitar o enriquecimento ilícito nunca é atingido por completo, na medida em que existem

situações de transferência do encargo econômico do tributo que não são subsumidas ao comando do art. 166.

É por isso que se afirma que a assunção do custo tributário é matéria estranha à relação jurídico-tributária, consubstanciada na obrigação legal existente entre o sujeito passivo (*contribuinte ou responsável*) e o sujeito ativo (*Estado*).

Considerando-se, pois, que as partes de um contrato pactuam livremente seu preço e demais condições, inclusive quem assume os ônus econômicos dos tributos envolvidos no cumprimento da transação, o repasse do custo tributário, por sua vez, está relacionado a uma relação exclusivamente de direito privado, e não entre uma das partes e o Estado.

Hugo de Brito Machado Segundo<sup>23</sup> registra que a objeção do fisco em restituir os tributos indiretos recebe a alcunha *passing-on-defense* na língua inglesa. Ao se deparar com essa questão, em um primeiro momento, o Supremo Tribunal Federal<sup>24</sup> havia consignado que o repasse do ônus econômico, se existente, não eximiria a Fazenda Pública de restituir o tributo recolhido indevidamente. “*A venda da mercadoria por este ou por aquele preço, por parte do contribuinte, nada teria a ver com a obrigação da Fazenda de não fazer próprio o que alheio é*”.

Assim, por consequência lógica, dentro do contexto exclusivamente comercial e alheio à obrigação tributária, o eventual repasse dos valores recebidos a título de repetição do indébito tributário deveria ser adstrito às regras aplicáveis ao direito privado. É o que sustenta Ricardo Mariz de Oliveira<sup>25</sup>:

Além disso, a assunção do custo tributário é matéria estranha à relação jurídica tributária, atendo-se à relação jurídica diversa, de direito privado, e entre partes também diversas, das quais apenas uma integra a relação jurídica tributária juntamente com o sujeito ativo desta. Por isso mesmo, o art. 123 do CTN estatui como regra a inoponibilidade ao fisco das convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos.

---

<sup>23</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. Disponível em [http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2013\\_01\\_00675\\_00698.pdf](http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2013_01_00675_00698.pdf). Acesso em 22.03.2014.

<sup>24</sup> BRASIL. Recurso Extraordinário 3.051, de 1938.

<sup>25</sup> MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In Machado, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 1999. p. 360-361.

Veja-se, assim, que a concepção do art. 166 do Código Tributário Nacional é extremamente controversa e polêmica.

Essa constatação fica evidenciada pelo fato de o legislador ter intercalado uma relação de direito privado (*formação do preço e repasse do ônus financeiro dos tributos incidentes*) a um direito subjetivo do contribuinte, ou melhor, um direito de natureza estritamente tributária (*direito à repetição do indébito tributário*), acarretando a “quebra” a que nos referimos linhas acima.

A despeito desta crítica, fato é que o legislador fez a opção pela proteção da pessoa que tenha suportado o “encargo financeiro” do tributo, nos casos abrangidos pelo art. 166 do Código Tributário Nacional.

Gilberto de Ulhôa Canto<sup>26</sup>, que participou da comissão elaboradora do Código Tributário Nacional, explica a origem desse dispositivo:

A norma do Código Tributário Nacional consubstancia uma solução de compromisso, que se soma a outras tantas opções infelizes feitas pela Comissão Especial que elaborou o anteprojeto, o que digo penitenciando-me, já que a integrei, e com acentuada tristeza, por ter contribuído com a sua perpetração. (...)

Embora os membros da Comissão Especial, entendessem, de modo preponderante, que a repetição de tributo indevidamente pago deveria ser feita ao sujeito passivo da obrigação tributária, único que a Fazenda conhece e a quem pode exigir o pagamento, e, portanto, a quem logicamente terá de repor no status quo ante se ele recebeu tributo a que não tinha direito, não desejaram eles fazer total abstração dos argumentos expostos pelos ilustre juízes integrantes do Supremo Tribunal Federal que haviam prevalecido na formulação do pensamento da Corte.

Considerou-se que a melhor maneira de assim proceder seria adotar o critério que eu havia elegido ao redigir o art. 177 do Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário (...) na sua primeira versão, com o seguinte teor: ‘Art. 177. É parte legítima para pleitear a repetição, o sujeito passivo da obrigação tributária ou o infrator que tiver pago a penalidade, ainda que o efetivo encargo tiver sido transferido a outrem. Quem provar a transferência, disporá da ação regressiva contra o sujeito passivo reembolsado, ou poderá integrar a lide como assistente, e requerer ao juiz que a restituição lhe seja feita’.

Infelizmente, a orientação enunciada no texto supratranscrito não prevaleceu nem no Código Tributário Nacional nem no Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário (...).

Ao elaborar o art. 166 do Código Tributário Nacional, a Comissão Especial rejeitou a primeira orientação do Supremo Tribunal Federal (Súmula nº 71), que repelia em

---

<sup>26</sup> ULHÔA CANTO, Gilberto. Repetição de Indébito. In Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 2-5.

todos os casos a repetição de tributos indiretos, mas condicionou-a à prova da inexistência de recuperação do valor do tributo pelo contribuinte de jure do contribuinte de fato, como admitido na Segunda versão da Corte Suprema (Súmula nº 546), mitigou, entretanto, essa publicação, prevendo a alternativa da autorização expressa do contribuinte.”

Conforme esclarece Ricardo Mariz de Oliveira<sup>27</sup>, tal opção encampou construção pretoriana inicialmente refletida de forma insatisfatória na Súmula n. 71 de Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal, depois corrigida e “melhorada” no essencial pela Súmula n. 546, *in verbis*:

Súmula n. 71 - Embora pago indevidamente, não cabe a restituição de tributo indireto.

Súmula n. 546 - Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte de fato o ‘quantum’ respectivo.

E para arrematar o histórico legislativo desse dispositivo, convém trazer à tona o estudo de Luciano Amaro<sup>28</sup>:

Gilberto de Ulhôa Canto relata a história desse artigo e os precedentes jurisprudenciais e lamenta ter contribuído para sua inclusão no texto do Código Tributário Nacional, destacando, entre outros argumentos, o fato de que a relação de indébito se instaura entre os solvens e o accipiens, de modo que o terceiro é estranho e só poderá, eventualmente, invocar direito contra o solvens numa relação de direito privado. Ricardo Lobo Torres, por outro lado, sublinha o principal argumento do Supremo Tribunal Federal (já antes do CTN) para negar a restituição de tributo indireto, qual seja, o de que é mais justo o Estado apropriar-se do indébito, em proveito de toda a coletividade, do que o contribuinte de jure locupletar-se, não obstante a generalizada censura da doutrina à posição pretoriana, agora respaldada, com temperamento, pelo art. 166 do Código. Registra, porém, que o Direito Brasileiro está na contramão do direito comparado. Marco Aurélio Greco já aplaude o dispositivo. Aliomar Baleeiro, que, no Supremo Tribunal Federal, se insurgia contra a Súmula 71 (que proclamava a impossibilidade de restituição de tributo indireto), registrando a nocividade do ponto de vista ético e pragmático, numa interpretação que encoraja o Estado mantenedor do Direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades, na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos, considerou racional a solução dada pelo art. 166 do Código.

A evolução histórica da jurisprudência está delineada na recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>29</sup>, por ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 1.250.232-PR:

<sup>27</sup> MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In Machado, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 1999. p. 360-361.

<sup>28</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 426.

Na verdade, a dificuldade, praticamente impossibilidade, de comprovar quem assumiu o encargo econômico do tributo indireto dá-se em qualquer sistemática, de substituição tributária ou não. Inquestionável é a opção legislativa de impor ao contribuinte de direito esse ônus probatório, nos estritos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional prestigiou o princípio da supremacia do interesse público ao definir que o Estado apropria-se do indébito tributário, caso o particular não comprove quem assumiu seu encargo econômico.

Sendo assim, a despeito das inúmeras críticas que possam ser feitas ao legislador tributário, o art. 166 do Código Tributário Nacional realmente impõe aos *contribuintes de direito* a necessidade de comprovação da ausência de repasse do ônus financeiro ou a necessidade de autorização dos *contribuintes de fato*, para fins de repetição do indébito tributário.

No entanto, é muito importante que se tenha em mente que as “restrições” impostas pelo art. 166 do Código Tributário Nacional não constituem vedação ao direito à restituição de indébito tributário, mas sim a imposição de uma condição para que haja legitimidade jurídica de se pleitear a repetição em apreço.

Esse direito continua inerente ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, somente se deslocando para quem tiver suportado o respectivo “*encargo financeiro*” nas hipóteses alcançadas pelo art. 166 do Código Tributário Nacional. Essa conclusão ficou bastante evidente em uma manifestação do Superior Tribunal de Justiça<sup>30</sup>:

Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores. A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do Código Tributário Nacional.

---

<sup>29</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.1250.232-PR, da 2ª Turma, julgado em 05.03.2013, Relator Min. Herman Benjamin. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1250232&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>. Acesso em 22.03.2014.

<sup>30</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.191.860-SC, da 1ª Turma, julgado em 01.03.2011, Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1191860&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=7>. Acesso em 22.03.2014.

Portanto, para ser compatível com os demais regramentos do ordenamento jurídico, o art. 166 do Código Tributário Nacional deve ser compreendido como regra que trata das condições para a fruição ao direito à repetição, e nunca como norma proibidora de seu exercício.

De toda forma, mesmo após a análise do contexto histórico da norma jurídica em estudo, permanece digna de louvor a crítica feita pela doutrina: a questão de eventual reflexo do pagamento indevido de tributo indireto deveria se resolver no âmbito cível, como, aliás, previa o projeto original de Gilberto de Ulhôa Canto.

Como não foi essa a orientação que prevaleceu, convém definir os cenários de aplicabilidade do referido dispositivo jurídico.

## CAPÍTULO 5 APLICABILIDADE DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

### 5.1 Limites da comprovação do repasse

Para a correta compreensão da comprovação a que alude o art. 166 do Código Tributário Nacional, deve-se ter em mente que referido dispositivo tem seu âmbito de incidência limitado às relações entre o contribuinte *de direito* e o contribuinte *de fato*, não se estendendo para além dessa cadeia econômica.

Somente pode-se afirmar que o contribuinte *de fato* é aquele primeiro contribuinte que arcou com o ônus financeiro do tributo, sendo que os demais figurantes da cadeia comercial (adquirentes finais) não se encontram na mesma situação.

Em uma cadeia comercial iniciada no industrial, significa dizer que o “terceiro”, referido no art. 166 do Código Tributário Nacional, não é o consumidor final, que suporta a carga final sem ter como repassá-la, pois entre o contribuinte de direito e o futuro consumidor final não existe vínculo jurídico. Estes, na verdade, sequer se conhecem.

A relação jurídica que subsiste e que dá causa à existência do art. 166 do Código Tributário Nacional é a existente entre o sujeito passivo da obrigação tributária (*contribuinte de direito*) e o primeiro adquirente da mercadoria (*contribuinte de fato*), objeto da tributação que se pretende restituir. O “terceiro”, a que se refere o dispositivo legal em comento, foi precisamente definido no julgamento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região<sup>31</sup>:

contribuinte de fato tributariamente juridicizado, que é sempre o primeiro dentre os contribuintes de fato que se sucedem na sequência da comercialização, o qual, embora estando fora da bilateralidade da obrigação tributária, é reconhecido pela lei como sujeito passivo de formal relação de repercussão tributária, uma vez que o contribuinte de direito é obrigado a explicitamente destacar e incluir o valor do tributo no preço do bem, quando da primeira venda.

---

<sup>31</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação em mandado de segurança 96.03.074556-1, da 4ª Turma, julgada em 11.02.1998. Disponível em <file:///C:/Users/Silvio/Downloads/Acordao63105937133203.pdf>. Acesso em 22.03.2014.

Ratificando tal conclusão, confira-se acórdão proferido no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança n. 2004.72.03.000550-4, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região<sup>32</sup>:

Não há como exigir, portanto, que o contribuinte de fato comprove não ter repassado a terceiros o ônus do tributo. Nele se exaure a cadeia tributária, sendo irrelevante a repercussão econômica que se tenha seguido a partir daí. No caso, a apelante - Comércio de Bebidas Xanxerê Ltda. - posiciona-se, em relação às indústrias de bebidas, como primeiro contribuinte de fato, pois nela se exaure a cadeia do IPI. Ela é quem arca com esse tributo, cujo repasse aos varejistas e consumidores constitui mero fenômeno de repercussão tributária. Portanto, não lhe é exigível a prova de haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. O IPI é tributo cobrado pelo regime de substituição tributária. O sujeito passivo - o industrial - não é quem suporta seu encargo financeiro.

Ainda mais contundente é a manifestação do Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Embargos de Divergência interpostos no Recurso Extraordinário n. 89.463-2. Nesse precedente, a Corte Suprema havia consignado que a expressão “terceiros”, prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional, referia-se aos consumidores finais.

Todavia, revendo seu posicionamento ao apreciar os Embargos de Divergência interpostos pelo contribuinte, o Supremo Tribunal Federal<sup>33</sup> consignou que o vocábulo “terceiros” apenas diz respeito ao primeiro comprador, sendo descabida a exigência de prova impossível, qual seja a de acompanhar o imposto em toda a sua trajetória até alcançar hipotético consumidor final, além do que, em se tratando de ICM, terceiro será sempre o comprador cujo nome figura nas notas fiscais emitidas pelo vendedor e nas quais o ICM for indevidamente exigido. A decisão definitiva foi finalmente ementada da seguinte forma:

Repetição do indébito tributário. Transferência do encargo. Produtos tabelados.

I – A relação jurídica que tem relevo, para efeito da repetição do indébito tributário, é a estabelecida entre o sujeito passivo original e o primeiro adquirente da mercadoria. Só a este faculta a lei (Código Tributário Nacional, artigo 166) autorizar o contribuinte de direito a receber o que indevidamente pagou.

II – Nas mercadorias sujeitas a tabelamento, incluem-se nos custos os tributos pagos, pré-eliminando a transferência desse ônus ao preço cobrado ao consumidor final.

<sup>32</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em mandado de segurança 2004.72.03.000550-4, julgado em 26.07.2006, Rel. Des. Antonio Albino Ramos de Oliveira. Disponível em [http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar\\_documento\\_gedpro.php?local=trf4&documento=1166751&hash=6dc2f208dff8d806292bad085f3066eb](http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1166751&hash=6dc2f208dff8d806292bad085f3066eb). Acesso em 22.03.2014.

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário 89.463-2, do Tribunal Pleno, julgado em 10.09.1986, Rel. Min. Carlos Madeira. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=39158>. Acesso em 22.03.2014.

Embargos de Divergência conhecidos e recebidos.

Esse entendimento também encontra respaldo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Isto porque, ao apreciar o Recurso Especial 903.394-AL, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (543-C, do CPC), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça<sup>34</sup> entendeu que as distribuidoras de bebidas, enquanto *contribuintes de fato*, não têm legitimidade para discutir em juízo a legalidade do tributo recolhido, a título de IPI, pelas fabricantes, caracterizadas como *contribuintes de direito*.

O mais relevante, contudo, é a interpretação que o Tribunal Superior fez sobre a natureza jurídica da cadeia tributária que foi submetida à sua apreciação. Veja-se:

Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do Código Tributário Nacional (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do Código Tributário Nacional), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do Código Tributário Nacional, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

Como se vê, a cadeia comercial tratada nesse precedente tem como contribuintes substitutos os fabricantes de bebidas (*contribuinte de direito*) e como contribuinte substituídos as distribuidoras de bebidas (*contribuintes de fato*)<sup>35</sup>.

Ora, ao consignar que os distribuidores de bebidas são os *contribuintes de fato*, o Superior Tribunal de Justiça ratifica a conclusão no sentido de que os primeiros compradores e destinatários das notas fiscais também têm natureza jurídica de *contribuintes de fato*, e não os futuros *consumidores finais*.

---

<sup>34</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 903.394-AL, da 1ª Seção, julgado em 24.03.2010, Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=903394&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=73>. Acesso em 22.03.2014.

<sup>35</sup> Maiores esclarecimentos a respeito da sistemática da substituição tributária serão feitos no tópico seguinte.

Sendo assim, o que importa para o art. 166 do Código Tributário Nacional é que o *contribuinte de direito* obtenha autorização do primeiro *contribuinte de fato* com quem transacionar. O que acontece daí por diante está além de qualquer relação jurídico-tributário que se possa impor ao vendedor.

## 5.2 Operações realizadas com consumidores finais

Aliás, em se tratando de operações realizadas com consumidores finais, o art. 166 do Código Tributário Nacional merece análise sob outra perspectiva, vinculada ao princípio da não-cumulatividade tributária. Para compreender a importância desse princípio no caso concreto, vejamos a lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>36</sup> :

O problema, contudo, não é tão simples quanto parece, não obstante seja correto afirmar que o contribuinte de fato não compõe a relação jurídica do imposto, este não chega a perder a relevância para o direito tributário, porquanto participa de outra relação jurídica específica, importantíssima para a concretização do primado constitucional da não-cumulatividade: a relação jurídica dentro da qual surge o direito ao crédito do contribuinte em face da Fazenda Pública.

Neste sentido, observado o princípio da não-cumulatividade, veremos que, na incidência tributária dos impostos indiretos, não se trata de apenas uma regra-matriz, porquanto dois foram os cortes conceptuais promovidos no mesmo suporte fático, como duas foram as relações jurídicas, e conseqüentemente a atuação de dois sujeitos de direito diferentes, que se propagam pela ocorrência dos respectivos acontecimentos: a obrigação tributária e o vínculo no bojo do qual emergiu o direito ao reembolso (direito ao crédito).

Com efeito, pelo sistema de débito e crédito inerentes aos tributos não cumulativos, o tributo acaba incidindo apenas sobre o valor que for realmente agregado pelo contribuinte na sua respectiva operação. Paga-se sobre o valor agregado, na medida que o imposto embutido no preço na operação anterior será apropriado como crédito, oponível contra os débitos originados das próprias operações tributadas, e assim por diante.

Assim, determinado contribuinte, provando o recolhimento indevido, somente poderá pedir a restituição se demonstrar que o imposto recolhido não foi incorporado como custo do produto vendido ou, então, comprovar que o adquirente deste produto o autoriza a pedir a restituição.

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. , 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 321.

Qual a intenção disso? Evitar que o contribuinte e o adquirente requeiram a restituição do mesmo valor. Isto porque o contribuinte, embutindo o imposto no custo do preço não sofre o efetivo encargo fiscal.

Por sua vez, o adquirente - *contribuinte de fato* - tomando o respectivo crédito e compensando com os débitos de operação própria, também não sofre este ônus tributário, o que leva à conclusão que apenas um deles poderá pleitear restituição, no caso de recolhimento indevido.

É interessante notar que por esta sistemática, exige-se a presença de duas pessoas que efetivamente estejam relacionadas à repercussão do imposto: *(i)* de um lado, um contribuinte que embute o imposto no preço do produto que é a base de cálculo do mesmo imposto; *(ii)* de outro lado, também um contribuinte que apropriará este imposto embutido como crédito compensável com os outros débitos.

Ora, analisando-se a etapa final de uma cadeia comercial em que o adquirente é consumidor final, essa condição não se implementa. O consumidor final não poderá se apropriar do valor do imposto embutido no preço do produto, porque não terá legitimidade jurídica para opô-lo, como crédito, contra a Fazenda Estadual.

Note-se que nesta etapa da cadeia comercial (*sujeito passivo – consumidor final*), a exigência formal do art. 166 do Código Tributário Nacional não pode ser aplicada ao caso de imposto recolhido, porque embora possa ser admitida a repercussão econômica do imposto, não se deu a necessária repercussão a jurídica, notadamente porque o consumidor final não pôde tomar o respectivo crédito.

Consequentemente, na hipótese em apreço, a Fazenda Pública não correrá o risco de ter que restituir duas vezes o imposto que foi pago, considerando a peculiaridade da cadeia comercial. Essa particularidade foi apreendida com muita precisão por Schoueri<sup>37</sup>:

A falta de base econômica para o argumento da translação, entretanto, exige que se tome o artigo 166 do Código Tributário Nacional com toda cautela. No lugar de se

---

<sup>37</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 559.

buscar o fenômeno da translação, age com acerto aquele que investiga se há uma transferência jurídica (i.e: prestigiada por lei) do montante do tributo. Esta será a situação do adquirente do produto sujeito a tributação não cumulativa, que o revende, tomando o crédito do montante pago na etapa anterior. Se há um direito àquele crédito é porque ele lhe foi transferido por quem o pagou na etapa anterior.

É esse o caso do IPI e do ICMS. Quando a Constituição prevê a não cumulatividade na sistemática imposto a imposto, acaba por prestigiar, juridicamente, a transferência do encargo ao adquirente do produto, que passa a ter um direito de crédito perante o Estado. Nesse caso, é este adquirente quem, como novo credor, pode exigir que o Estado devolva o tributo indevido; o sujeito passivo originário somente o pode exigir se autorizado pelo adquirente. Este, por sua vez, ao autorizar que o primeiro promova a repetição, abre mão, simultaneamente, de seu direito de crédito.

Assim, se um fabricante de um produto tributado pelo ICMS vende-o ao supermercado, é este quem passa a ter um direito de crédito contra a Fazenda estadual. Em princípio, este crédito será utilizado pelo supermercado para abater do imposto que lhe incumbe, na revenda dos produtos. Se o imposto pago pelo fabricante era indevido, não cabe ao fabricante, mas ao supermercado, repetir o tributo já que, afinal, dele era o crédito. Se, entretanto, o supermercado autoriza o fabricante a promover a repetição do indébito, então o supermercado terá aberto mão do crédito, devendo igualmente estorná-lo de sua escrita fiscal.

Mantendo o mesmo exemplo, se o fabricante recolheu, além do ICMS, o IPI, este não se transfere, juridicamente, ao supermercado, já que o último, não sendo contribuinte do imposto, não tem crédito contra o Fisco federal. Afastada a questão da translação econômica, porque descabida, o direito de repetir há de ficar com o fabricante, que, afinal, foi o sujeito passivo na relação tributária.

Além disso, inexistindo mecanismos identificadores da inclusão do tributo nos documentos fiscais, é impossível comprovar o repasse do encargo financeiro, caracterizando a “prova diabólica”, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico. Nessas situações, adverte José Eduardo Soares de Melo<sup>38</sup>:

Inaplicável o art. 166 do CTN no caso de não ser identificado o terceiro, como acontece com as operações realizadas com consumidores finais dos bens e serviços, porque acabaria sendo inviabilizada a restituição ao sujeito passivo, o que caracterizaria o locupletamento da Fazenda, que recebera valores sem causa jurídica.

Enquadra-se nesta situação o recolhimento incorreto de ICMS por parte de restaurante, em razão de fornecimento de alimentação, pela circunstância de seus clientes (consumidores finais), não serem objeto de identificação em documentos fiscais que desobriguem de mencionar seus nomes.

Pensar em sentido contrário significa validar o enriquecimento sem causa do Estado. Interpretações dessa natureza têm sido constantemente afastadas pelo Supremo Tribunal Federal<sup>39</sup>, como é exemplo o decidido no RE n. 84.709. No seu voto o então Ministro

<sup>38</sup> SOARES DE MELO, José Eduardo. Repetição do Indébito e Compensação. . In Machado, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 1999.

<sup>39</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 84.709-RS, do Tribunal Pleno, julgado em 13.02.1978, Rel. Min. Cordeiro Guerra. RTJ 84/956.

Cordeiro Guerra, aludindo à questão da legitimidade para propor ação de restituição de tributo indevido assim se manifestou:

Uma preliminar que leva à conclusão de ser legítimo o indébito não pode prosperar. Nenhuma das Súmulas estabelecidas neste Tribunal foi feita para determinar que o Estado possa ficar com um tributo que não pode exigir. As nossas súmulas são feitas para saber quem tem legitimidade para pedir a repetição. Não há súmula que diga que governo do Estado ou da União possa ficar com um tributo indevido. Qualquer interpretação que leve a consagrar a legitimidade do indébito exigido no cidadão, data venia, não pode prosperar.

Portanto, o art. 166 só é compatível com o sistema constitucional nos casos em que o valor tributário que o contribuinte objetiva ver restituído, tenha sido comprovadamente transferido e suportado financeiramente por terceira pessoa, para que seja evitada a obtenção de uma duplicidade de ressarcimento de valores.

Destarte, ainda que o tributo repercuta economicamente nas etapas subsequentes da cadeia, juridicamente a transferência do respectivo encargo financeiro encerra-se na pessoa do primeiro adquirente, sendo ela a pessoa juridicamente eleita para autorizar a repetição do indébito tributário, nos exatos limites do art. 166 do Código Tributário Nacional.

É importante, todavia, notar que o Superior Tribunal de Justiça tem proferido manifestações confusas e imprecisas a respeito de quem seria a pessoa apta a outorgar a autorização para repetição de tributo<sup>40</sup>. Referidos julgados têm registrado que para fins de restituição, há necessidade autorização expressa dos consumidores finais.

Convém, agora, apurar se o art. 166 do Código Tributário Nacional tem aplicabilidade para os casos de substituição tributária.

---

<sup>40</sup> Recursos Especiais n.ºs. 1.191.469-AM e 1.250.232-PR, por exemplo.

## **CAPÍTULO 6 O ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **6.1 O fato gerador presumido é definitivo**

Realmente existem relevantes fundamentos jurídicos para sustentar que o comando inserido no art. 166 do Código Tributário Nacional não se aplica às hipóteses de restituição do indébito tributário sujeito à sistemática da substituição tributária, pela qual o fato gerador tributário a ser realizado pelo substituído é presumido pelo legislador.

Apenas para fins didáticos, trataremos, aqui, apenas do ICMS, embora as conclusões possam ser aplicáveis a outras situações.

Ademais, embora não se pretenda discutir a substituição tributária em si, mas sim seus reflexos para fins de repetição dos tributos indiretos, ainda assim é necessário fazer alguns esclarecimentos iniciais.

O regime de apuração por substituição tributária ICMS foi concebido para simplificar a arrecadação deste imposto. Para obter este fim, o legislador considera uma cadeia econômica composta por sucessivas operações relativas à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços tributados. Daí pressupõe que as operações iniciais ou intermediárias da cadeia são etapas preliminares de uma operação final, que se materializará com a saída da mercadoria ou a prestação de serviço a um consumidor final. Finalmente, com base neste pressuposto, o legislador antecipa a obrigação tributária relativa à etapa final da cadeia econômica, atribuindo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre este evento ao sujeito que praticar uma determinada etapa preliminar.

Assim, ao invés de apurar o imposto devido em cada etapa da cadeia econômica considerada, o fisco arrecada o imposto resultante de toda a cadeia em apenas uma operação, concentrando a atividade fiscalizadora sobre um número reduzido de contribuintes que, além de pagarem o imposto incidente sobre as operações que praticam, retêm, na qualidade de substitutos tributários, o imposto supostamente devido sobre as operações subsequentes.

Tributa-se eventos futuros, isto é, os fatos geradores presumidos, mensurados de acordo com uma base de cálculo arbitrada que supostamente equivale aos valores praticados na venda ao consumidor das mercadorias ou serviços objeto da substituição tributária. Esse é o motivo pelo qual se chama essa técnica de arrecadação de *substituição tributária para frente*.

Adequando a terminologia do regime da substituição tributária à terminologia empregada na sistemática prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional, o contribuinte substituto que faz o recolhimento do imposto é o **contribuinte de direito**. Já o contribuinte substituído, cujas operações são presumidas e arca com ônus financeiro decorrente do pagamento antecipado, caracteriza-se como **contribuinte de fato**.

O perfil constitucional do regime de substituição tributária do ICMS encontra-se delineado pelo artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Esta norma não constava do texto original da Constituição, tendo sido a ela acrescentada pela Emenda Constitucional n. 3/93. Sua validade foi objeto de diversos questionamentos por parte dos contribuintes, sob a alegação de que os dispositivos ali consubstanciados seriam incompatíveis e inconciliáveis com os princípios basilares do Sistema Tributário Brasileiro e feririam garantias individuais dispostas no texto original da Constituição.

Em resumo, o argumento principal contra a substituição tributária é o de que o fato gerador de um determinado tributo deve recair sobre um evento econômico concreto, jamais sobre uma situação futura, cuja ocorrência somente se especula. Desta forma, seria inconcebível emendar a Constituição para introduzir-lhe uma norma que atribua ao legislador a faculdade de presumir um fato gerador a ocorrer no futuro, cobrando-se tributo com base nesta presunção.

Em que pese a autoridade dos argumentos acima, os tribunais superiores uniformizaram posicionamento favorável à constitucionalidade do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, de forma que só nos resta acatar como válida a hipótese de presunção de fato gerador com base em evento futuro.

A definitividade do fato gerador presumido está sedimentada em decisão do Supremo Tribunal Federal, não dando ensejo à complementação do imposto recolhido ou restituição, salvo, neste último caso, se não houver a ocorrência do fato gerador anteriormente presumido.

Com efeito, ao analisar tal presunção, o Ministro Ilmar Galvão, do Supremo Tribunal Federal<sup>41</sup>, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851, consignou que o fato gerador presumido “*não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final*”. Continua o Ministro:

Aliás, a LC nº 87/96 não apenas definiu o modo de apuração da base de cálculo na substituição tributária progressiva, mas também o aspecto temporal do fato gerador presumido, consubstanciado, obviamente, na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não havendo cogitar, pois, de outro momento, no futuro, para configuração do elemento. A providência não é de causar espécie, porquanto, na conformidade do disposto no art. 114 do Código Tributário Nacional, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

De acordo com esse entendimento, na substituição tributária, o fato gerador considera-se exaurido no momento eleito pela lei, sendo as etapas subsequentes “irrelevantes” para fins de validação do imposto que se antecipou.

Nessa hipótese, a relação jurídica tributária se estabelece entre o fisco e o substituto, sendo este último o único devedor do imposto. O substituído sequer participa dessa relação.

A consequência lógica dessa linha de raciocínio é que o substituto paga o tributo em nome próprio (*não em nome do substituído*).

---

<sup>41</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851, Tribunal Pleno, julgada em 08.05.2002, Rel. Min. Ilmar Galvão. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em 22.03.2014.

Ademais, considerando que a base de cálculo presumida é definitiva, a repercussão econômica do imposto segue a mesma lógica, não tendo relevância à questão qualquer outra base de cálculo praticada pelo contribuinte nas subsequentes operações de saída já tributadas anteriormente.

Sendo irrelevantes os atos praticados após o exaurimento da presunção do fato gerador, pouco importaria, para fins de restituição do tributo antecipado pelo substituto tributário, se o contribuinte *de fato* arcou ou não com o encargo financeiro do tributo.

Ou melhor, se o tributo substituído foi recolhido sob uma presunção legal absoluta, o repasse ou não do encargo financeiro do tributo deixa de ter importância na análise da cadeia comercial, principalmente porque o contribuinte substituído não tem do que se creditar a título de imposto pago antecipadamente.

Portanto, não havendo repercussão jurídica do encargo financeiro, consistente na apropriação do crédito decorrente da sistemática não cumulativa, não haveria fundamento para se exigir a autorização do contribuinte substituído, sendo inaplicável, portanto, o art. 166 do Código Tributário Nacional.

Freitas<sup>42</sup> partilha desse entendimento, consignando que admitida a ocorrência do fato gerador presumido – definitivo na linha do Supremo Tribunal Federal – os únicos aspectos da hipótese de incidência do ICMS-ST que se mantêm incólumes são o polo ativo da relação obrigacional tributária e o espacial.

Como a repercussão jurídica do ICMS-ST se concretiza em uma etapa única, a saber, a operação praticada pelo substituto tributário, pouco importa a autorização do substituído, que se reveste na qualidade de contribuinte de fato.

Essa interpretação, todavia, não prevaleceu em nossos Tribunais.

## **6.2 A transferência do encargo financeiro decorre da lei**

---

<sup>42</sup> FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da legitimidade do contribuinte substituído para pleitear a restituição do indébito à guisa de ICMS/ST: da inaplicabilidade do art. 166 do CTN. Revista Tributária e de Finanças Públicas. V.68, Ano 14, Maio - Junho 2006.

A despeito da contundência dos argumentos apresentados no tópico anterior, vale ressaltar que a sua conclusão (inaplicabilidade do art. 166) encontra forte resistência perante a jurisprudência atualmente existente. Em recente decisão, o Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou<sup>43</sup>:

Quanto ao art. 166 do Código Tributário Nacional, a tese dos contribuintes é de que seria desnecessário comprovar que assumiram o ônus econômico do suposto indébito, pois isso seria presumido na substituição tributária (fl. 579).

Ocorre que a jurisprudência mais recente do STJ, consolidada em ambas as Turmas da Primeira Seção, ratifica o acórdão recorrido, pela aplicação do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional (...)

Interessante destacar que há acórdão da Segunda Turma relatado pela eminente Ministra Eliana Calmon, também relativo a caso de operação a valor menor em substituição tributária para frente, pela inexigibilidade da comprovação prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional. Refiro-me ao AgRg no REsp 1.091.781/SP (j. 4.8.2009), citado pela contribuinte em memoriais.

Ocorre que se trata de precedente isolado e ultrapassado pelos diversos acórdãos de ambas as Turmas da Primeira Seção, antes citados. Posteriormente, é essencial notar, a Ministra Eliana Calmon acompanhou o atual entendimento, pela aplicabilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional, conforme o seguinte julgado.

O posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça encampa parcialmente a tese defendida por Gonçalves e Marques<sup>44</sup>, para os quais o artigo 166 só se aplica aos tributos sujeitos à substituição tributária. Confira-se:

Nesse sentido, o artigo 166 deve ser interpretado sistematicamente, em harmonia com o artigo 128 do mesmo Código Tributário, segundo o qual "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

Nestes casos, presume a legislação complementar a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro, mesmo porque tal transferência é pressuposto constitucional da validade da norma de substituição, na medida em que, sabidamente, não será o responsável pelo recolhimento do tributo (o substituto) aquele que sofrerá a efetiva diminuição patrimonial em razão da incidência da norma tributária, mas sim o próprio contribuinte substituído. Daí a necessária conclusão no sentido de que, neste caso, há presunção legal de transferência -

<sup>43</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.1250.232-PR, da 2ª Turma, julgado em 05.03.2013, Relator Min. Herman Benjamin. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1250232&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>. Acesso em 22.03.2014.

<sup>44</sup> GONÇALVES, José Artur Lima; e MARQUES, Márcio Severo. Repetição do indébito e compensação no direito tributário. In Machado, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 1999.

necessária - do respectivo encargo financeiro, forçosamente prevista pela própria legislação de regência, que disciplina o regime jurídico da substituição tributária, como instrumento incrementador da eficácia de uma dada norma de tributação.

Realmente, em se tratando de substituição tributária “para frente”, na qual o contribuinte *de direito* recolhe o tributo que seria devido pelo contribuinte *de fato* em operação ou operações subsequentes, há a nítida distinção jurídica entre o obrigado ao recolhimento do tributo e aquele que efetivamente suporta o seu ônus, o que justifica ainda mais a existência do art. 166 do Código Tributário Nacional no ordenamento jurídico.

Isso porque o Estado não estará enriquecendo sem causa, uma vez que há apenas mudança da parte legitimada a pleitear a restituição; sendo jurídica (e não financeira), a repercussão a que se refere o art. 166 do Código Tributário Nacional, ela não decorre de relação de direito privado, mas diretamente da lei tributária; e determinando a lei tributária a transferência do ônus do tributo (repercussão jurídica), aquele que se absteve de seu pagamento não se encontra na mesma situação daquele que o recolheu, pois este, na verdade, não suportou o encargo do tributo, mas foi mero arrecadador.

Com efeito, o art. 166 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado sistematicamente com o art. 128 do mesmo Código, pelo qual a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos revela que, no caso da substituição tributária, há presunção legal de transferência do respectivo encargo financeiro, posto que não será o substituto (*responsável pelo recolhimento do tributo*) que sofrerá a efetiva diminuição patrimonial, mas sim o substituído, por expressa previsão legal.

O fenômeno da repercussão não se apresenta sob a perspectiva econômica, mas sim estritamente jurídica, pois o encargo financeiro do tributo é transferido para o substituído pelo substituto, por força de lei.

Consequentemente, o contribuinte substituto não tem legitimidade para obter a restituição do tributo pago a maior, pois este ônus não afeta seu patrimônio, pelo fato de

figurar como mero intermediário entre a Fazenda Pública e o contribuinte substituído, que sofreu o impacto da exação repassada.

Havendo pagamento indevido por parte do substituto, mas com transferência do encargo financeiro – *em sua concepção jurídica* – para o substituído, é este quem detém o título jurídico para pleitear a repetição do indébito tributário.

Corroborando tal entendimento, confira-se o voto proferido pela Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça<sup>45</sup>, no julgamento Recurso Especial n. 205.105-SP:

Para fazer-se a exata interpretação do texto, deve-se harmonizar o art. 166 com o art. 128, ambos do Código Tributário Nacional, segundo o qual a Lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade do crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a, em caráter supletivo, o cumprimento da mesma.

Se a legislação complementar prevê a possibilidade de transferência do encargo financeiro, pressupõe-se, em presunção *juris tantum*, que há o contribuinte de fato e o contribuinte de direito, pelo regime jurídico da substituição, e é exatamente a essas hipóteses que se dirige o art. 166 do Código Tributário Nacional.

Mais recentemente, o mesmo Superior Tribunal de Justiça<sup>46</sup> voltou a enfrentar o tema, tendo consignado que nos casos de substituição tributária, realmente há necessidade de atendimento do comando inserido no art. 166 do Código Tributário Nacional:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 166 DO Código Tributário Nacional. APLICABILIDADE.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem reconheceu que a legislação local admitia a restituição de ICMS em caso de operação a menor, na sistemática da substituição tributária para frente, à época dos fatos. Ocorre que não se comprovou que os impetrantes hajam assumido o ônus econômico ou que tenham autorização de quem sofreu o impacto do indébito, o que impede a repetição, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional.

2. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

<sup>45</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 205.105-SP, da 2ª Turma, julgado em 19.10.1999, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=205105&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=6>. Acesso em 22.03.2014.

<sup>46</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.1250.232-PR, da 2ª Turma, julgado em 05.03.2013, Relator Min. Herman Benjamin. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1250232&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>. Acesso em 22.03.2014.

3. A mais recente jurisprudência do STJ, consolidada em ambas as Turmas da Primeira Seção, reconhece a aplicabilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional nos casos de substituição tributária para frente.

4. A maioria dos pedidos de restituição atinentes ao ICMS na sistemática da substituição tributária refere-se a casos em que a operação ocorreu a preço menor que o presumido, conforme diversos precedentes do STJ em que se decidiu pela aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional. Não há peculiaridade da presente demanda.

5. De fato, a venda da mercadoria a preço menor que o presumido para fins da substituição tributária não faz concluir que o ônus econômico do tributo tenha sido suportado pelo alienante, como sustentam os recorrentes. A redução do preço pode ter sido causada por diversos motivos, como diminuição de custos ou estreitamento da margem de lucro por conta da concorrência acirrada. Isso não significa que o montante do ICMS cobrado não tenha sido repassado ao consumidor.

6. Na verdade, a dificuldade, praticamente impossibilidade, de se comprovar quem assumiu o encargo econômico do tributo indireto ocorre em qualquer sistemática, de substituição tributária ou não. Inquestionável é a opção legislativa de impor ao contribuinte de direito esse ônus probatório, nos estritos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional.

7. Recurso Especial não provido.

Sendo assim, o que se conclui é que o art. 166 também se aplica à substituição tributária, devendo o substituto tributário obter autorização do substituído para pleitear a restituição do indébito.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, concluiu-se que o fenômeno da repercussão do ônus financeiro do tributo tem que ser realizado sob uma perspectiva extremamente técnica. Não basta dizer que todo tributo repercute, pois isso é uma consequência lógica da atividade industrial e empresarial, é necessário que essa transferência seja juridicamente relevante.

Em um primeiro momento, o Supremo Tribunal Federal não cedia à argumentação da Fazenda Pública, segunda a qual não era “justo” devolver o indébito tributário a uma pessoa que não havia arcado com o custo desse pagamento indevido.

No entanto, a jurisprudência do Tribunal Supremo cedeu às investidas do fisco, tendo criado restrições à devolução dos tributos classificados como indiretos. Essa resistência deu origem a duas súmulas, que foram levadas em consideração pela comissão elaboradora do atual Código Tributário Nacional.

O objetivo inicialmente pretendido era fazer com que o repasse financeiro do custo do tributo indevidamente pago fosse solucionado à luz do Direito Civil. Como o valor do tributo compõe o preço da mercadoria, esta relação deveria se exaurir entre as partes contratantes.

Todavia, a comissão elaboradora do Código Tributário Nacional resolveu prestigiar as manifestações pretorianas do Supremo Tribunal Federal, originando o tão discutido art. 166, pelo qual a repetição do indébito tributário dos tributos “indiretos” pelo contribuinte de direito fica sujeita à autorização do contribuinte de fato.

Constatou-se, ainda, que a autorização a que alude a norma jurídica em referência está adstrita ao primeiro contribuinte de fato, que praticou diretamente o negócio jurídico (operação) com o contribuinte de direito. Qualquer outra pessoa além desta está fora da relação jurídico-tributária.

Comprovou-se, também, que a autorização dos consumidores finais para fins de comprovação de atendimento às regras do art. 166 é incoerente com a sistemática da não-cumulatividade, eis que os consumidores finais não têm direito a creditar-se do imposto

destacado nas notas fiscais. Dessa forma, o repasse do encargo tem natureza estritamente financeira, e não jurídica.

Finalmente, no que se refere à substituição tributária, a despeito dos contundentes argumentos que justificam a irrelevância do contribuinte substituído (contribuinte de fato) no fenômeno de aperfeiçoamento da obrigação tributária, prevalece o entendimento de que o art. 166 do Código Tributário Nacional também é aplicável. A justificativa reside no fato de que a substituição tributária é o sistema de arrecadação que mais se adequa à assertiva de que o repasse do encargo tem que ser compreendido na sua acepção jurídica. Assim, como o dever de recolher o tributo em nome de outro decorre de expressa imposição legal, a transferência jurídica a que se refere o art. 166 está perfeitamente atendida.

## BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da legitimidade do contribuinte substituído para pleitear a restituição do indébito à guisa de ICMS/ST: da inaplicabilidade do art. 166 do CTN. Revista Tributária e de Finanças Públicas. V.68, Ano 14, Maio - Junho 2006.
- GIFFONI, Franciso de Paula. A tributação da renda e do patrimônio ante a constituinte: a tributação dos ganhos de capital é tímida no Brasil. Arquivos do Ministério da Justiça 168/99.
- GONÇALVES, José Artur Lima; e MARQUES, Márcio Severo. Repetição do indébito e compensação no direito tributário. In Machado, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 1999.
- GRECO, Marco Aurélio. Repetição de Indébito Tributário – o IOF sobre Operações de Câmbio ou Importação de Bens. Caderno de Pesquisas Tributárias. V. 8, Ed. Resenha Tributária.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma Análise Comparada. Disponível em [http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2013\\_01\\_00675\\_00698.pdf](http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2013_01_00675_00698.pdf). Acesso em 22.03.2014.
- MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In Machado, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 1999.
- MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. Revista tributária e de finanças públicas / Academia Brasileira de Direito Tributário. V. 21, n. 108, p. 151–175, jan./fev., 2013.
- MORSCHBACHER, José. Repetição do Indébito Tributário Indireto. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.
- PAULSEN, Leandro. Tributos na base de cálculo de outros tributos. Disponível em [[http://www.leandropaulsen.com/site/textos\\_detalhe.asp?ID=35](http://www.leandropaulsen.com/site/textos_detalhe.asp?ID=35)]. Acesso em 22.03.2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOARES DE MELO, José Eduardo. Repetição do Indébito e Compensação. *In* Machado, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 1999.

ULHÔA CANTO, Gilberto. Repetição de Indébito. *In* Caderno de Pesquisas Tributárias, n° 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 2-5.