Coordenação Geral

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

Tomo 5

DIREITO TRIBUTÁRIO

Coordenação do Tomo 5

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1
<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz
Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Raffaele De Giorgi
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1
A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)
: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018
Recurso eletrônico World Wide Web
Bibliografia.
O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1.Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

REPERCUSSÃO DO TRIBUTO

Simone Rodrigues Costa Barreto

INTRODUÇÃO

O estudo da repercussão do tributo tem origem estritamente financeira, sendo analisado inicialmente sob a óptica do fenômeno da translação. Contudo, em razão desse instituto ganhar contornos jurídicos, por ser relevante para fins de pleitear a restituição do indébito tributário, foram inseridos critérios jurídicos para nortear sua investigação.

Nesse cenário, a repercussão do tributo pode ser analisada sob o aspecto jurídico ou econômico: este quando se objetivar a verificação de quem suportará o ônus financeiro da obrigação pecuniária a ser adimplida e aquele, nos casos em que se examine a quem a lei imputa o dever de recolhimento do tributo.

Importa perquirir a repercussão do tributo, na medida em que consubstancia antecedente normativo da norma que autoriza o pedido de restituição do indébito (art. 166 do CTN).

Nesse contexto, abordar-se-á a noção de repercussão econômica do tributo, trazendo à baila a sua classificação em diretos e indiretos e as críticas tecidas a esta categorização. Estabelecida essas premissas, será exposto o processo de introdução de critérios jurídicos no ordenamento pátrio, bem como a mudança do entendimento da jurisprudência e, por fim, os contornos gerais da repercussão jurídica.

SUMÁRIO

Introdução 2

1. Repercussão econômica do tributo 3

   1.1. Classificação dos tributos com fulcro no critério da repercussão econômica 4

2. O art. 166 do código tributário nacional e a jurisprudência do STF 6

3. Repercussão jurídica do tributo 10

Referências 14

1. REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO

Alfredo Augusto Becker[1] e José Souto Maior Borges[2] enunciam a importância de, no estudo da repercussão do tributo, distinguir o plano econômico do jurídico, realizando esta diferenciação desde o fenômeno da incidência da norma tributária.

Do ponto de vista econômico, a repercussão do tributo é analisada pelo peso de seu encargo financeiro, isto é, perspectiva de quem suporta o ônus da carga tributária. Sob a ótica do direito positivo, a resposta seria simples: o sujeito passivo da obrigação tributária. Todavia, o mesmo não ocorre no plano econômico.

Na seara do direito positivo, a regra geral é que o sujeito passivo da obrigação tributária é eleito em conformidade com a hipótese de incidência do tributo, sendo ele o contribuinte legal, aquele que deve adimplir a obrigação tributária perante o fisco. No plano econômico, a incidência tributária comporta-se de forma diversa. Ela corresponde ao fenômeno da percussão, em que o ônus tributário recai sobre determinada pessoa: o contribuinte percutido. Este, por sua vez, pode transferir o impacto da carga tributária para terceiros, o que se denomina de repercussão econômica do tributo.[3]

Diz-se, portanto, que o fenômeno da repercussão (ou translação, esta tida como sinônimo daquela) é o "fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte".[4]

Para que a carga tributária seja transferida, se faz necessária a presença de uma dualidade de sujeitos: o contribuinte de direito (*de jure)* e o contribuinte de fato (*de facto)*. O primeiro é o eleito pela legislação para integrar o polo passivo da obrigação tributária, o sujeito passivo. O segundo, nas palavras de Aliomar Baleeiro, é "quem, afinal, por efeito da transferência, suporta efetivamente o ônus tributário, embora a lei não o designasse para esse fim".[5] Em apertada síntese, o contribuinte de direito (*de jure)* é o que sofre a incidência jurídica e o contribuinte de fato (*de facto)* é o economicamente incidido.

---

[1] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 568.
[2] BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias,* p. 187.
[3] *Ibidem*.
[4] *Idem*, p. 153.
[5] BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 154.

A repercussão econômica do tributo pode ser entendida como a transferência da carga tributária a ser suportada pelo contribuinte de direito (*de jure)* para o contribuinte de fato (*de facto)*. Somente quando o contribuinte de fato (*de facto)* arca com o ônus tributário é que se opera a incidência econômica do tributo. Conforme verbera Alfredo Augusto Becker:

> "o tributo é o objeto da prestação jurídica tributária e consistência material deste objeto (dinheiro ou coisa ou serviço) consiste 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 da repercussão econômica do tributo. Por sua vez, estas segundas pessoas sofreram a repercussão total ou parcial do ônus do tributo precederão de modo a poder repercuti-lo no todo ou em parte. E assim sucessivamente. Na trajetória da repercussão econômica do tributo haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir este ônus econômico sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutis a totalidade do ônus tributário. Esta parcela do ônus econômico tributário (ou a sua totalidade) que é suportada definitivamente por uma pessoa é a incidência econômica do tributo".[6]

A translação do ônus econômico do tributo se dá por meio de mecanismos de formação de preços, daí porque o seu estudo seria afeto às searas econômicas e das políticas públicas.[7] A despeito de ser um fenômeno tipicamente financeiro, dele resultam consequências jurídicas que interessam à Ciência do Direito Tributário, dado que o efeito econômico é tomado como antecedente de normas jurídicas, a exemplo daquela extraída do art. 166 do CTN.

1.1. Classificação dos tributos com fulcro no critério da repercussão econômica

[6] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 569.
[7] Nesse sentido BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias,* p. 187; BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.,* p. 568; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*, p. 175; e BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças,* p. 155.

A doutrina das Ciências econômica e financeira diferencia os tributos em diretos e indiretos, a depender se comportam ou não o fenômeno da repercussão econômica do tributo. Seriam diretos os tributos que não comportam a transferência de seu ônus para outrem, isto é, há uma coincidência entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito, e indiretos os tributos cujo gravame pode ser objeto da repercussão econômica por meio da sistemática da formação de preços.

Igualmente ao que ocorre com as demais classificações propostas, importa saber se ela é necessária e se os seus critérios são estáveis e rígidos, a fim de albergar a totalidade dos tributos.[8] No caso em tela, a transferência do encargo financeiro é fato jurídico que importa para aferir a legitimidade do contribuinte de direito (*de jure)* para pleitear a repetição do indébito.

Nada obstante, tal classificação comporta críticas por parte de Alfredo Augusto Becker, que a intitula de "*falsa e impraticável*", por considerar o critério da repercussão econômica como artificial e equivocado para a sua elaboração. Entende Becker que os fatores decisivos para a ocorrência da repercussão econômica do tributo são determinados pela conjuntura econômico-social, sendo alheios à natureza dos tributos em si, o que evidenciaria a insuficiência desse critério.

Geraldo Ataliba acentua que a referida categorização seria irrelevante para o sistema jurídico tributário brasileiro, excetuando-se os casos em que necessária sua utilização para a interpretação de certas normas de isenção ou imunidade, pela atenção destinada a quem efetivamente suportará a carga tributária.[9]

Sacha Calmon Navarro Coêlho, por sua vez, também elabora críticas a esse critério classificatório, por entender que todos os tributos poderiam repercutir economicamente. Afirma que "o erro está em afirmar que uns tributos comportam, e outros não, a possibilidade de transferência. Todos comportam"![10]

[8] MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*, p. 5.
[9] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 143.
[10] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 710.

As críticas realizadas[11] fundamentam-se, principalmente, na premissa de que todo e qualquer tributo poderia ter o seu encargo financeiro repassado a terceiros, sendo inviável uma categorização dos tributos com fulcro neste critério.[12]

Muito embora severamente criticada, o STF adotou a distinção dos tributos em indiretos e diretos com fulcro na repercussão econômica em 1963, por meio da Súmula 71, que dispõe: "e*mbora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto*". Este enunciado sumular foi elaborado com respaldo no art. 964 do Código Civil de 1916,[13] uma vez que inexistia lei dispondo especificamente sobre o tema. Apenas com o advento do Código Tributário Nacional, em 1966, é que se conferiu um tratamento legal específico, ensejando, inclusive, a alteração do entendimento consagrado no enunciado sumular 71.

2. O ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A JURISPRUDÊNCIA DO STF

A análise da repercussão econômica do tributo revelou-se imprescindível para se verificar a legitimidade do contribuinte de pleitear a restituição do indébito. À luz do enunciado sumular 71, caso o tributo fosse indireto, isto é, se repercutisse a terceiros, não comportaria restituição, sob o fundamento de que não se poderia permitir que o contribuinte *de jure* pleiteasse a restituição de tributo cujo ônus havia sido suportado por terceiro, ocasionando o seu enriquecimento ilícito.

Com a edição do CTN, o tema passou a ser regulado especificamente pelo art. 166,[14] que assim dispôs:

> "Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem

[11] No mesmo sentido MELO, José Eduardo Soares de; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Comentários às súmulas tributárias do STF, STJ, TRFs e CARF*, p. 87; MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, repetição de indébito e imunidade subjetiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 2, p. 33.
[12] MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*, p. 45.
[13] Art. 964 do CC/1916: "todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restitui". Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em: 19.02.2017.
[14] Gilberto Ulhôa Canto afirma que: "ao elaborar o art. 166, do CTN, a Comissão Especial rejeitou a primeira orientação do Supremo Tribunal Federal (Súmula nº 71), que repelia em 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" (CANTO, Gilberto Ulhôa. Repetição de indébito. *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 8: Repetição do indébito,* pp. 2-5).

> prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la".

Do texto legal, observa-se que o CTN também se utilizou da dicotomia entre os tributos diretos e indiretos, conceituando os tributos indiretos como aqueles que, *por sua natureza,* comportam a transferência do encargo financeiro. Muito se discutiu acerca da dicção do art. 166 do CTN; se o legislador teria adotado, pura e simplesmente, a classificação com fulcro no critério da repercussão econômica ou se o seu conteúdo implicaria uma nova proposta, partindo da transferência do ônus tributário e transformando-o num instituto jurídico.[15]

Nesse contexto, diversos foram os posicionamentos acerca da aplicabilidade do art. 166 do CTN. Marco Aurélio Greco sustentou que o referido dispositivo se destinaria aos casos em que o próprio *fato gerador* do tributo vinculasse duas pessoas em que pudesse ser transferido o ônus da carga tributária. Em suas palavras:

> "cabe dizer que este elemento que vincula as duas pessoas referidas (transferidor e quem suporta efeitos da transferência) decorre da lei tributária e não de uma simples convenção particular, mesmo porque o art. 123 o CTN é taxativo em excluir essa possibilidade, salvo previsão legal específica a respeito. Quer dizer, não é a vontade das partes que determina a transferência a que se refere o art. 166 do CTN, posto que este dispositivo exige que a transferência seja de tributos que, por sua própria natureza, a comportem. A transferência, portanto, é algo que se liga ao tributo em si, e mais, decorre da sua própria natureza. A existência efetiva da transferência depende da possibilidade jurídica da mesma, a qual é dada pela natureza do tributo. Ora, "a natureza do tributo", na sistemática do CTN, é dada pelo respectivo "fato gerador" (art. 4º, caput). Portanto, se a "transferência" decorre da própria natureza do tributo, e se esta figura envolve uma dualidade de sujeitos, então é forçoso concluir que o art. 166 do CTN contempla hipótese de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontrem o elemento de aproximação".[16]

---

[15] MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*, p. 27.
[16] GRECO, Marco Aurélio. Repetição do indébito. *Caderno de pesquisas tributárias nº 8: repetição do indébito,* pp. 281-282.

Diferentemente, Hugo de Brito Machado vincula a aplicação do art. 166 do CTN aos casos em que a natureza jurídica, e não financeira, do tributo permite a transferência do encargo financeiro e há prova, por parte do contribuinte de *jure,* no sentido de que (i) não fez uso da translação, isto é, o contribuinte *de jure* suportou a carga tributária ou (ii) foi autorizado pelo contribuinte de *facto* a assim proceder. [17]

Eduardo Domingos Bottallo acentua que o CTN mencionou o termo *natureza* no *caput* do art. 166 em atenção ao regime jurídico do tributo, de modo que a restituição do indébito seria realizada de acordo com os termos da lei que instituiu a exação. Ao assim entender, limitou a aplicabilidade do supracitado artigo aos casos em que a repercussão econômica do tributo estivesse prevista em lei, com o que tal fenômeno adquiriu contornos de fato jurídico.[18]

Outrossim, André Mendes Moreira traz à baila a distinção entre os tributos diretos e indiretos adotada por Albert Hensel, utilizando como critério, no lugar da repercussão econômica, a vontade do legislador ao instituir a exação. Por este critério, a norma geral e abstrata deveria conter a previsão da translação, denotando a natureza de tributo indireto, independentemente da sua realização no mundo fenomênico. O art. 166 do CTN se destinaria aos tributos indiretos, cuja definição resultaria da análise da norma que o instituiu.[19]

---

[17] "Quando o art. 166 do CTN se refere a tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, deve-se entender que tais tributos sejam apenas aqueles que, por sua natureza jurídica e não financeira, possam ser transferidos, tais como o ICMS, o IPI e o ISS, nos casos em que o tributo vem lançado e efetivamente destacado no documento fiscal, quando o contribuinte de direito arrecada do adquirente (contribuinte de fato) e recolhe ao sujeito ativo. Não vindo destacado e lançado o tributo dessa maneira, há de se entender que o tributo deve ser visto apenas como um componente do preço, com ocorrência de mera repercussão financeira, ficando, em tal hipótese, o vendedor ou o prestador de serviço, autorizado a repetir o indébito, presumindo-se que foi ele que suportou o encargo. Caso contrário, se tornaria impossível a repetição, dada a impossibilidade de se fazer a prova exigida pelo art. 166 do CTN, e restaria patente e irremediável o enriquecimento ilícito do Estado. Não sendo assim, se teria de concluir forçosamente pela inconstitucionalidade de tal artigo.
É de se ponderar ainda que se admitir a impossibilidade de o vendedor ou prestador de serviço repetir o indébito, nos casos em que o tributo indireto não vem destacado e lançado na nota fiscal, seria aceitar também a impossibilidade de repetição de outros tributos que, embora diretos, têm seu ônus suportado por terceiros mediante a repercussão financeira dos custos, como ocorre, por exemplo, com a COFINS, que é cobrada sobre o faturamento*".* SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Repetição do indébito tributário e compensação. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*, p. 148.
[18] BOTTALLO, Eduardo Domingos. Restituição dos impostos indiretos. *Revista de direito público, nº 22,* p. 330.
[19] MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*, p. 27.

A introdução do art. 166 do CTN no sistema jurídico ensejou as mais diversas análises sobre o tema, trazendo à baila inúmeros posicionamentos do que viriam a ser os tributos que, por sua natureza, comportam o fenômeno da translação (ou repercussão econômica). A despeito das distinções entre os posicionamentos explicitados, nota-se a convergência de opiniões no sentido de que os critérios deixaram de ser eminentemente econômicos/financeiros, para tornarem-se jurídicos.

De outro lado, o debate voltou a ser suscitado no Plenário do STF, pelo Ministro Aliomar Baleeiro, nos autos do Recurso Extraordinário 45.977/ES.[20] Baleeiro, em seu voto, pontua a ausência de critério jurídico para se aferir a transferência do encargo financeiro do tributo, dado que todos os tributos comportariam o fenômeno da translação e, por fim, conclui que o critério da repercussão econômica do tributo seria insuficiente para fins da restituição do indébito tributário. Cumpre colacionar as suas lições:

> "o mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado (...).
>
> À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidencia da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data vênia, de que, sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de jure para o contribuinte de facto. Então, haveria locupletamento indébito daquele às expensas deste, motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição. É o suporte pretensamente lógico da Súmula 71".[21]

A partir deste julgado, o foco da análise deixou de ser a classificação dos tributos em diretos ou indiretos com fulcro na repercussão econômica do tributo, mas a verificação *in casu* de sua ocorrência. Isto é, para fins de restituição do indébito, deve o contribuinte de *jure* comprovar que não transferiu o encargo financeiro a outrem.

---

[20] Repetição de Imposto Inconstitucional - Em princípio, não se concede a do tributo indireto no pressuposto de que ocasionaria o locupletamento indébito do contribuinte de jure. Mas essa regra, consagrada pela Súmula nº 71, deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se esse locupletamento. Financistas e juristas ainda não assentaram um standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que, a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável em caso concreto (STF, Segunda Turma, RE 45.977/ES, rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 22.02.1967).

[21] STF, Segunda Turma, RE 45.977/ES, rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 22.02.1967.

As premissas fixadas por Baleeiro embasaram, posteriormente, a reformulação do entendimento do STF – no sentido da impossibilidade de restituição de indébito para os tributos indiretos por presumir que o contribuinte de *jure* teria transferido o ônus da carga tributária para o contribuinte de *facto* – consagrado na Súmula 71. O STF passou a admitir a repetição de indébito para os tributos cuja natureza jurídica comporta a transferência do encargo financeiro, desde que verificada a inocorrência do fenômeno da translação *in casu.*[22]

Diante deste cenário, foi formulada a Súmula 546 do STF, com a seguinte dicção: *"*cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de *'jure'* não recuperou do contribuinte de *'facto'* o *'quantum'* respectivo".[23]

Percebe-se que o enunciado sumular do STF aproxima-se da dicção do art. 166 do CTN, na medida em que elegeu um critério jurídico para fins de se aferir a necessidade de prova da ocorrência do fenômeno da translação.

O art. 166 do CTN elenca como critério jurídico a *natureza* do tributo, isto é, se a mesma permite a ocorrência do fenômeno da translação. A Súmula 546 do STF, por sua vez, aponta para a existência da prova de que o contribuinte de direito (*jure)* não transferiu o encargo para o contribuinte de fato (*facto)*.[24]

À vista do exposto, vislumbra-se a superação da proposta classificatória com fulcro tão somente na repercussão econômica do tributo, devendo ser observada, para fins da repetição do indébito tributário, a natureza do tributo, denotada pela lei, e o aspecto probatório quanto ao deslocamento do ônus financeiro *in concreto.*

3. REPERCUSSÃO JURÍDICA DO TRIBUTO

Com a introdução do art. 166 do CTN em nosso sistema jurídico, nota-se que o critério da repercussão econômica restou superado, dado que o ordenamento elegeu

[22] Restituição de Tributo Indireto (Súmula 71). Se ficou provado que o contribuinte não incluiu no preço dos seus produtos a parcela do tributo que indevidamente pagou, tem direito a restituição. Inaplicação do enunciado da súmula. Divergência com o acórdão no RE 45.977. Embargos conhecidos e providos (RE 58660, rel. Min. Amaral Santos, Pleno, j. 10.04.1969).
[23] Súmula 546 do STF.
[24] MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*, pp. 35-36.

critérios jurídicos para fins de conceituar o tributo que comportaria, por sua natureza, a transferência do encargo econômico.

Assim sendo, a ocorrência da repercussão jurídica se dá mediante lei: norma que imponha a terceiro (contribuinte de *jure)* a obrigação de recolher o tributo devido pelo contribuinte de *facto,* sendo por ele ressarcido posteriormente. Em síntese, a repercussão jurídica do tributo se traduz em norma que outorga ao contribuinte de *jure* o direito de repercutir o ônus financeiro do tributo sobre outrem.

Alfredo Augusto Becker elenca duas hipóteses para que este fato jurídico venha a ocorrer, por meio do *reembolso* ou pela *retenção na fonte*. A primeira se efetivaria por meio de norma que concedesse ao contribuinte de *jure* o direito de receber o reembolso do valor pago a título de tributo do contribuinte de *facto.* São necessárias duas normas jurídicas para a sua realização, a saber: (i) norma individual e concreta relatando a ocorrência no mundo fenomênico do antecedente normativo da regra-matriz de incidência tributária e prescrevendo a conduta do pagamento de tributo pelo sujeito passivo, o contribuinte de *jure,* ao Estado; (ii) norma individual e concreta relatando que o contribuinte de *jure* adimpliu com a prestação jurídico-tributária veiculada no consequente normativo da primeira norma e instaurando uma relação obrigacional cujo conteúdo consiste no direito de crédito do sujeito ativo, contribuinte de *jure,* perante o sujeito passivo, contribuinte de *facto*.[25]

Diferente é a hipótese de repercussão jurídica por retenção na fonte. Neste caso, a lei confere ao contribuinte de *jure* o direito de compensar o valor pago a título de tributo em nome do contribuinte de *facto* com determinado débito que com ele possua.[26]

As duas modalidades apresentadas por Becker podem ser ilustradas com as seguintes situações: a repercussão jurídica *por reembolso* seria instrumentalizada por uma simples operação de venda, em que o fabricante (contribuinte de *jure)* recolhe o ICMS sobre o produto a ser consumido e acrescenta a quantia paga ao preço da mercadoria, devendo o consumidor (contribuinte de *facto)* reembolsá-lo ao pagar pelo produto; já a repercussão jurídica *por retenção* pode ser visualizada quando o empregador deve reter

[25] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário,* p. 571.
[26] *Ibidem*.

na fonte o valor devido pelos funcionários a título de imposto sobre a renda e descontar o valor pago à União do seu salário.

A substituição tributária é uma hipótese legal de repercussão jurídica do tributo, que consiste na eleição, pelo legislador, de sujeito passivo da obrigação tributária diverso daquele cuja renda ou capital é *signo presuntivo* de riqueza para a ocorrência da hipótese de incidência tributária.

As materialidades de cada tributo constituem fatos que denotam *signos presuntivos* de riqueza ou capital de determinada pessoa, sendo a exação exigida tão somente após a ocorrência deste fato descrito no antecedente normativo. Em respeito ao princípio da capacidade contributiva,[27] o sujeito passivo seria a pessoa que realizou o fato indicativo de *signo presuntivo* de riqueza ou capital, mas a lei pode eleger outra pessoa como sujeito passivo da obrigação tributária. É o que ocorre na substituição tributária. Por razões de praticabilidade,[28] o legislador elege como sujeito passivo outra pessoa que se relacione com a ocorrência do fato gerador do tributo ou com o sujeito que o realizou. Nesse cenário, a pessoa que praticou o *signo presuntivo* de riqueza é substituído pelo terceiro na obrigação tributária, na condição de substituto.

O substituto integrará a relação obrigacional tributária desde que instaurada, cabendo a ele efetuar o recolhimento do imposto e adimplir todas as obrigações acessórias perante a autoridade fiscal. Paulo de Barros Carvalho assinala:

> "temos conhecimento, até agora, de que foi posto na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostentando a integral responsabilidade pelo quantum devido à título de tributo. Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de "obrigações acessórias".[29]

[27] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário,* p. 586.
[28] Becker elenca quatro fatores: "a impraticabilidade de fazer com que a realidade integral da riqueza de cada indivíduo integre a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária; a possibilidade da repercussão econômica de qualquer tributo; a natureza macroeconômica da previsibilidade da repercussão econômica de cada tributo e a impraticabilidade da identificação do contribuinte de fato". BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p 586.
[29] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*, p. 657.

É essa a situação do fabricante que recolhe o ICMS como substituto do consumidor, substituído. Não existirá uma relação tributária entre o Estado e o consumidor, mas tão somente com o fabricante.

Destaque-se que, por meio do Recurso Extraordinário 593.849, discutiu-se caso relativo à substituição tributária, em que o contribuinte antecipou o recolhimento do ICMS mediante parâmetros pré-fixados pelo fisco e, ao final da cadeia, constatou que o valor recolhido antecipadamente superou o que seria devido de acordo com a base de cálculo efetiva da operação. O Pleno do STF, ao analisar o caso no rito da Repercussão Geral, decidiu que o contribuinte de *jure* tem o direito de receber a diferença que foi paga a maior em razão da presunção levada a efeito pelo fisco. Por ocasião do julgamento, foi fixada a seguinte tese:

> "é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".[30]

Vislumbra-se, assim, a ocorrência da repercussão jurídica a que alude o art. 166 do CTN, na medida em que a sua redação se refere aos tributos *cuja natureza* comportem a transferência do encargo econômico alude à primeira opção. [31]

Nesse cenário, André Mendes Moreira, com fulcro no critério classificatório de Hensel, elenca três características que indicariam a vontade do legislador à ocorrência da repercussão jurídica: o critério material previsto no antecedente normativo da regra-matriz de incidência tributária deve ser um negócio jurídico bilateral[32] que envolva as duas modalidades de contribuinte, o de *jure* e o de *facto,* o que torna fundamental a

[30] STF, Tese de repercussão geral firmada no tema 201, "Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária". Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201#>. Acesso em 28.02.2017.

[31] Convém citar o Recurso Especial 903.394/AL (tema de repetitivo 173), em que o STJ consignou que a aplicação do art. 166 do CTN se volta aos tributos indiretos. *In verbis:* "em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido" (STJ, REsp 903.394/AL, Primeira Seção, rel. Min. Luiz Fux, j. em 24.03.2010).

[32] Caso a lei una as duas modalidades de contribuintes, inexistem meios para presumir a sua intenção da ocorrência da translação, pois em tais casos não se vislumbra, sob o prisma jurídico, a possibilidade do contribuinte de *jure* ter ressarcido a quantia paga a título de tributo. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*, p. 51.

existência de ambos os contribuintes; que o contribuinte de *facto* possa ser identificado; e, por fim, o destaque no documento fiscal[33] do valor arrecadado pelo contribuinte de *jure* a ser repassado ao contribuinte de *facto.* Nessa perspectiva, o art. 166 do CTN seria aplicável nos casos em que verificadas as características acima, isto é, os chamados tributos indiretos.[34]

À vista do exposto, pode-se concluir que o art. 166 do CTN adota a teoria da repercussão jurídica do tributo, na medida em que se reporta não à verificação, de fato, do fenômeno da translação econômica, mas se a natureza jurídica do tributo comporta a sua ocorrência, isto é, se a lei que o instituiu prevê a possibilidade da transferência do ônus tributário a terceiro.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças.* 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Restituição dos impostos indiretos. *Revista de direito público,* nº 22, v. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Repetição de indébito. *Caderno de pesquisas tributárias nº 8: repetição do indébito.* Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12.

[33] O destaque do valor a ser repassado é um requisito formal, sua ausência não descaracteriza a natureza do tributo.
[34] MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, p. 54.

ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. Repetição do indébito. *Caderno de pesquisas tributárias nº 8: repetição do indébito.* Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, repetição de indébito e imunidade subjetiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 2, São Paulo: Dialética, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário.* Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Dialética, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Comentários às súmulas tributárias do STF, STJ, TRFs e CARF*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos.* 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MÖRSCHBÄCHER. José. *Repetição do indébito tributário indireto*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Repetição do indébito tributário e compensação. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário.* Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Dialética, 1999.