



FUNDAÇÃO
GETULIO VARGAS



DIREITO GV

ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

Tributação sobre o consumo e o patrimônio

Programa de Educação Executiva da DIREITO GV (*GVlaw*)

12/05/2014



RECONSIDERAÇÕES EM TORNO DO ART. 166 CTN



Tributos “diretos” e “indiretos”

Escola financista e capacidade contributiva



**José Maria
Arruda (USP)**

Origem da classificação dos tributos em “diretos” e “indiretos” com os fisiocratas (séc. XVIII): impostos são suportados pela terra de forma *direta* (quando visam tributar posse do solo ou do produto líquido da agricultura) ou *indireta* (os demais, que tributam realidades que, por fim, recairão sobre a terra)



Classificação relativizada pela escola clássica da economia política (cf. Adam Smith)

Para um histórico, cf. Edwin Seligman (*Essays in taxation*) e Fernando Sainz de Bujanda (*Impuestos directos e impuestos indirectos*)



Tributos “diretos” e “indiretos”

Escola financista e capacidade contributiva



**José Maria
Arruda (USP)**

Retomada da classificação com as escolas financistas do séc. XIX e aproximação da ideia de **capacidade contributiva** – (cf. Augusto Graziani):



- Tese de Parieu (cf. João Pedro Veiga Filho)
- Tese da repercussão (cf. Stuart Mill)
- Tese de Lorenz von Stein
- Tese de Schaeffle

Descolamento do direito tributário da ciência das finanças: classificação volta a perder fôlego (A. Giannini e **Alfredo Becker**), mas é retomada com a “juridicização” da capacidade contributiva



Tributos “diretos” e “indiretos”

A ideia de translação econômica

“Para a maioria dos autores, impostos **diretos** são suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento; **indiretos** são os que são ou podem ser transferidos para outra pessoa, que por sua vez os transferirá ou suportará em definitivo”

Impostos indiretos: há dois contribuintes, **(i)** o de **direito** (pessoa obrigada por lei ao pagamento) e **(ii)** o de **fato** (pessoa que arcará em definitivo com o ônus)



Essa transferência do ônus fiscal de uma pessoa para outra chama-se repercussão ou **translação** do imposto



Rubens Gomes de Sousa (FEA/USP)



Tributos “diretos” e “indiretos”

A ideia de translação econômica



Preço: 600,00 **X** ICMS (10%) = R\$ 60,00



Fosse cumulativo:
R\$ 130,00



Tributos “diretos” e “indiretos”

O empobrecimento necessário do postulante



Brandão
Machado

Relata Acórdão de 10/11/1900 do STF

Importador requer restituição de imposto aduaneiro cobrado sobre importação de **querosene**

Ministro Hermínio do Espírito Santo: “os autores não provaram que a importância do imposto deixou de ser incluída no preço de venda (...) sem essa prova, **pagará duas vezes o povo o imposto de consumo**”

“A preocupação do julgador ficou concentrada não na falta de razão jurídica para a cobrança ilegal do tributo, mas na não-ocorrência do **empobrecimento do postulante**” – jurisprudência oscila até 1960



Tratamento do indébito

Súmula STF nº 71/1963

STF passa a adotar a tese civilística de que os impostos indiretos ilegalmente arrecadados são irrestituíveis, pois, por serem indiretos, o devedor deles pode sempre repassar a terceiro o respectivo ônus



Súmula nº 71/1963 STF – Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto

Brandão Machado: a *doutrina* do Tesouro acabou por se impor no espírito dos juristas que, impressionados com o mecanismo da translação dos impostos e com a teoria civilística do enriquecimento injustificado, abandonaram qualquer preocupação com o **direito fundamental** do indivíduo de estar sujeito apenas à tributação prevista na lei



Tratamento do indébito

Código Tributário Nacional de 1966



O Fisco só pode conhecer o contribuinte legal (*de jure*). Se este não cumpre a OT, então não pode ser cobrado o contribuinte *de fato*. Se assim é em matéria de **cobrança**, deve ser assim também em matéria de **restituição**

CTN (1966) – 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.

Gilberto Ulhôa Canto: propôs, sem êxito, um § único ao artigo para permitir ao 3º que houvesse suportado o ônus do tributo a sub-rogação no direito à restituição



Tratamento do indébito

Súmula STF nº 546/1969

Novo posicionamento do
STF sob a vigência do CTN



Súmula nº 546/1969 STF – 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



Tributos “diretos” e “indiretos”

A ideia de translação econômica *vs.* jurídica



Hugo de Brito
Segundo (UFC)

“O terceiro para o qual está sendo transferido o ônus está pagando, juridicamente, *preço* (...). Se pactuou venda de TV por **R\$ 1.000,00**, o fato de nesses R\$ 1.000,00 estarem ‘embutidos’ **R\$ 200,00** referentes ao ICMS devido pelo vendedor não altera a realidade de que os R\$ 1.000,00 são o *preço devido*. Se os R\$ 200,00 forem considerados indevidos, o preço não será parcialmente indevido por isso”



Diferente da **repercussão jurídica**: ao sujeito passivo é assegurado o direito de exigir de terceiro o que tem natureza jurídica de tributo (*eg.*: responsabilidade por retenção)



Tributos “diretos” e “indiretos”

A crítica à ideia de translação econômica



Luís Eduardo
Schoueri (USP)

Elasticidade e repercussão/translação econômica

Remédio, sal *etc.* vs. Muffin de chocolate

Indeterminação

“Entre o contribuinte *de jure* ver seu lucro aumentado - *licitamente* - por ter conseguido vender sua mercadoria por preço alto, de um lado, e, de outro, ver o Fisco aumentar sua arrecadação, ao arripio do Princípio Constitucional da Legalidade, cabe escolhermos a primeira opção”



Repetição de tributos indiretos

Debate acadêmico ativo e atual em torno do tema

12/05/2014 – Banca

Sala Dutra
Rodrigues (2º a.
Ed. Histórico)

Thais Catib de Laurentiis

13:00

**Dissertação de
Mestrado**

**Restituição de tributo
inconstitucional**

Comissão Julgadora:

Prof. Tit. Paulo de Barros Carvalho

Prof. Assoc. Paulo Ayres Barreto

Prof. Dr. Robson Maia Lins



Tratamento do indébito

Resp nº 903.394/AL



Indústria



IPI ou ICMS-ST
para frente: recolhe
sobre **R\$ 100**



Contribuinte de
direito (*solvens*)

R\$ 50



Distribuidora



Desconto
incondicionado:
vende por **R\$ 90**



Contribuinte de
fato (*accipens*)

R\$ 90



Consumidor

R\$ 90



Distribuidora pode
repetir o indébito
recolhido pela indústria?



Tratamento do indébito

Resp nº 903.394/AL



Min. Luiz Fux
(STJ e STF)

O **contribuinte de fato** (distribuidora) não detém legitimidade ativa para pleitear a restituição



Art. 166: condiciona repetição à prova de que o **contribuinte de direito** não repercutiu economicamente o tributo exigido a maior, **mas**:

Não transforma sujeito alheio à relação jurídica em parte legítima



Tratamento do indébito

Resp nº 903.394/AL



Min. Luiz Fux
(STJ e STF)

Repercussão econômica do tributo somente é relevante para condicionar o exercício do direito subjetivo do contribuinte *de jure*



Parte-se da premissa de que se trata do contribuinte de direito

O segundo passo é verificar a repercussão econômica



Tratamento do indébito

Resp nº 903.394/AL



Min. Castro Meira
(STJ)

Referência ao **RMS 24.532/AM**, Rel.
Castro Meira, 2ª Turma, Dje 25/09/2008

“Consumidores de **energia elétrica**, de **serviços de telecomunicação** não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre as suas operações”

“A caracterização do contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição do indébito pleiteada pelo **contribuinte de direito**”



Tratamento do indébito

Resp nº 1.299.303/SC



**Min. Cesar Asfor
Rocha (STJ)**

Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido.



Sugestões de leitura

Referencial bibliográfico

ANDRADE, José Maria Arruda de, e BARROS, Maurício. “A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 CTN”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Tributação indireta no direito brasileiro, São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 260-2997

MACHADO, Brandão. “Repetição do indébito tributário”. In: MACHADO, Brandão (coord.). Direito tributário. Estudos em homenagem a Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo: Saraiva, 1983, pp. 61-106.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

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

NEVIANI, Tarcísio. Restituição dos Tributos Indevidos. Seus Problemas. Suas Incertezas, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 3ª edição, 2013, pp. 51-66; 152-153; 616-617.



OBRIGADO!

leonardo.branco@usp.br
leonardo.branco@fgv.br