



LEGITIMIDADE AO INDÉBITO NO ÂMBITO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: A RETÓRICA, A PRÁTICA E AS CONTRADIÇÕES

Cleon Bassani Ribas¹

RESUMO

Este artigo propõe um breve estudo sobre o direito de repetição do indébito tributário apurado a partir das operações tributadas submetidas ao regime de substituição progressiva, ou “para frente”, considerando a responsabilidade do substituto e a dinâmica que lhe impõe o recolhimento do tributo sem a verificação prévia do fato gerador, que é considerado apenas em perspectiva.

Palavras-chave: Substituição tributária. Indébito tributário. Legitimidade. Repercussão financeira. Antecipação. Fato gerador. Contribuinte de fato.

LEGITIMITY TO THE WITHIN THE FRAMEWORK OF TAX SUBSTITUTION: RHETORIC, PRACTICE AND CONTRADICTIONS

ABSTRACT

This article proposes a brief study on the right of repetition of the tax loss accruing from operations taxed through the “progressive substitution regime”, or “forward”, considering the responsibility of the substitute and the dynamics that impels the payment of the tax without the prior verification of the generating event, which is considered only in perspective.

Keywords: Tax substitution. Tax liability. Legitimacy. Financial repercussions. Anticipation. Generating fact. Taxpayer in fact.

Data de submissão: 09/05/2019

Data de aprovação: 13/09/2019

Double Blind Review Process

DOI: <http://dx.doi.org/10.21902/rctjsc.v7i1.319>

¹ Graduado em Direito pela Universidade do Vale do Itajaí – Univali. Oficial de gabinete no Tribunal de Justiça de Santa Catarina. E-mail: cbr12366@tjsc.jus.br.



1 INTRODUÇÃO

*Nós os maus caminhamos em
círculos cada vez mais estreitos
até ao centro de tudo, o silêncio de tudo*

*(Nada é de mais, porque existe tudo)
Na nossa terrível vigília
cultivamos técnicas mortas
o pleonasma, a pura repetição
(Manoel Antônimo Pina, Tat Tam Asi)*

A repetição do indébito decorrente da incidência dos tributos indiretos está atrelada à demonstração da assunção do encargo ou da autorização daquele em quem se reconhece a repercussão do encargo. Embora essa formulação seja a rigor tolerada e mesmo justificada tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, sua arquitetura sempre motivou a limitação do direito à repetição do indébito. Estabelecida sobretudo a partir de um exercício de lógica formal, a contradição da dinâmica estabelecida pelo art. 166 do Código Tributário Nacional é mais evidente no âmbito da substituição tributária, quando um terceiro, pela simples proximidade com o fato gerador, passa à responsabilidade pelo recolhimento.

Até pouco tempo atrás discutir criticamente a repetição do indébito no âmbito da substituição tributária talvez fosse pouco atrativo porque se contemplavam poucas hipóteses de interesse do substituto, visto que na modalidade mais abrangente (na substituição tributária progressiva) o direito ao indébito dependia de não se ver realizado o fato gerador antecipado. Isso porque não se cogitava excesso nas hipóteses de realização parcial do fato “presumido”. Contudo, com a mudança de orientação em relação ao tema o direito à repetição e a legitimidade para tanto voltam a ser pauta de debate, revelando a importância da discussão.

2 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMO TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO

É notável o refinamento traduzido na fórmula da substituição tributária, ao menos se considerada como instrumento auxiliar de fiscalização. A técnica estabelece uma dialética bastante particular, na regência tanto do fato gerador quanto da responsabilidade tributária.

Fora do plano teórico, porém, ao longo dos anos sua aplicação distorceu a vocação do instituto (ao menos em uma de suas modalidades, a mais recorrente). Na tentativa de amparo, os tribunais parecem ter revelado um instituto ainda mais fluído e volátil, do que decorrem naturalmente questões mais sensíveis que a simples imprecisão técnica e conceitual. Os reflexos mais agudos repousam no aproveitamento dos créditos.

Distinguir a natureza da substituição tributária é essencial não só para compreender a reordenação da responsabilidade tributária, mas sobretudo para determinar seus reflexos em razão daqueles que coadjuvam em torno da relação tributária, principalmente no que diz respeito ao indébito. Disso também depende qualquer crítica às atuais formulações jurisprudenciais, não raro aconselhadas pelos desconcertos históricos.

2.1 A Substituição Tributária: da Conveniência ao Comodismo Administrativo, um Instituto em Disfunção

A substituição tributária é dos temas mais controversos no âmbito tributário. Sintoma agudo das patologias mais recorrentes no campo da tributação, a substituição sempre suscitou acalorados debates, seja pela sua natureza, seja sobretudo pelas limitações que impunha à repetição do indébito em sua modalidade mais usual.

Por muitos anos se manteve a compreensão de que o indébito a partir das operações submetidas à inusitada técnica de substituição somente seria vindicável nas hipóteses em que, antecipado o pagamento, o fato gerador correspondente não viesse a realizar-se de modo integral. Mas, vencido um longo inverno, o STF enfim reviu o equívoco histórico, assentando a tese de que a base tributável deve compreender aquilo que efetivamente corresponde ao negócio. E a partir daí reconheceu o direito ao indébito do remanescente, quando verificada a distinção entre o recolhimento antecipado e a base efetivamente tributada ao final.

A inovação tem por móvel a simples releitura do velho instituto. Não se agrega nada de novo senão a perspectiva. Mas ela assalta sobretudo a administração tributária, que nos últimos anos adotou essa técnica de tributação como instrumento de política arrecadatória, e agora se vê rendida pelo infausto da mudança.

Essa assertiva explica em boa medida a própria substituição tributária. A técnica de tributação, exótica, desloca a sujeição tributária, sob duas perspectivas distintas: a

primeira, após a ocorrência do fato gerador, quando aperfeiçoada a operação tributável, denominada *substituição tributária regressiva* ou “para trás”; a segunda, e que interessa propriamente ao estudo, chamada de *substituição progressiva*, ou “para frente”, quando o fato tributado é considerado apenas como expectativa².

O instituto sempre se sujeitou a duras críticas, nem todas sofisticadas. Boa parte da censura vem temperada pela prognose fiscal que é exigida na modalidade progressiva – que, se verá, compõe um *duplo* (a responsabilidade do substituto e o fato tributável imaginado e hipotético). Mas concorre também um exercício de antipatia reflexivo e apático em relação ao instituto em si, eventualmente herdado da insatisfação natural à submissão tributária. Esse sentimento que inebria principalmente os contribuintes não permite a leitura efetivamente comprometida e desapaixonada da substituição em seu todo, bem como a percepção de que o instituto também cumpre sua vocação primordial no campo fiscalizatório. Se por um lado é certo que a simples prescrição legal ou constitucional não faz de nenhuma exigência algo propriamente legítimo, no terreno da técnica o desconforto não justifica a livre opinião como tese.

A substituição foi concebida, teoricamente, como instrumento de auxílio às atividades fiscalizatória e arrecadatória. Segundo o discurso institucional, ela se aninha na conveniência administrativa.

Essa premissa de algum modo explica sua adoção, principalmente quando se considera a hipótese de substituição regressiva (“para trás”). Afinal, a “capilarização” das operações iniciais de circulação de bens, regidas no mais das vezes por práticas prosaicas de comércio e normalmente sem refinamentos contábeis, tornaria o exercício da fiscalização

² Adão Cassiano ainda indica uma terceira modalidade, pouco considerada pelos teóricos do direito tributário, denominada substituição tributária *concomitante*. Segundo o autor, essa modalidade “se dá quando o fato que caracteriza o aspecto temporal da norma de substituição ocorre no mesmo momento em que tem início ou no mesmo momento em que acontece o fato gerador objeto da substituição, considerada a conjugação dos três elementos normativos caracterizadores das espécies de substituição: a posição do substituto, o aspecto temporal da norma tributária de substituição e o fato tributável ao qual a substituição é instituída” (SILVA NETO, 2019, p. 56-57). Essa conceituação, porém, não parece sugerir um espécime distinto dos tipos básicos, mas antes um subproduto da modalidade antecedente. A tentativa de conceituação talvez derive da indicação, na LC n. 87/96, de que “a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes” (art. 6º, § 1). Aliás, um dos exemplos mais recorrentes dessa modalidade é o da prestação de serviços de transporte por autônomos não inscritos no cadastro de contribuintes, hipótese em que se transfere ao tomador a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Mas ocorre que o só fato do tomador realizar o tributo ao tempo da contratação (se é disso que se fala essencialmente) não a distingue das demais hipóteses de substituição regressiva, que também ocorrem no momento da operação que dá causa ao tributo. No mais, se é da essência da substituição que alguém tome o lugar do contribuinte, ou bem se considera um fato por vir ou, do contrário, um que se tenha consumado (do que independe o tempo do recolhimento do tributo, mas sim a verificação do fato que enseja a substituição).

bastante complexo e precário. Somar então essas operações à responsabilidade de um único sujeito, identificado minimamente com as operações a serem fiscalizadas revela o pragmatismo da técnica de substituição. Entre tantos exemplos simples que habitam a literatura jurídica, tome-se o caso das empresas de beneficiamento de produtos agrícolas responsabilizadas pelo tributo correspondente à aquisição da matéria-prima diretamente com os pequenos produtores rurais. A difusão de fornecedores, e sobretudo a natural informalidade do negócio do ponto de vista contábil – há um grande contingente identificado por práticas campesinas, em regime de economia familiar –, revela a conveniência em se concentrar a tributação no contribuinte imediato, não só pelo fato de convergirem nele todas as operações anteriores, mas sobretudo por resumir num único sujeito o cotejo de operações próprias e das precedentes, irremediavelmente vinculadas.

Em síntese, a substituição regressiva se justifica por si. Ela não inova no estado de coisas, porque a despeito de transferir o encargo *não cria fato novo*. Não sujeita o substituto à inovação ou à tributação hipotética, porque ocorre *após* a verificação concreta do fato gerador.

É muito distinta, por outro lado, a dinâmica da substituição progressiva. Denunciada ferozmente pela doutrina especializada (entre outros, CARRAZZA, 2008, p. 453 e segs.), essa modalidade anima-se num estratagema hipotético, porque antecipa a incidência tributária sobre fato futuro e incerto.

Não se trata de simples recolhimento antecipado, como ensaiam alguns teóricos. Afinal, a antecipação parece exigir o juízo da *previsibilidade*, a prenúnciação de um evento de concreção futura. A técnica, por outro lado, é algo mais arrojado, apesar da superficialidade de sua categorização: aposta-se na tributação de evento incerto, hipotético, simplesmente. Diante de sua dinâmica, tomar por crítica então o eventual recolhimento *antecipado* (que em si não sugere o arbítrio, senão pelo adiantamento) é pouco para identificar a contradição e a inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, que encerra, na prática, um exercício de livre especulação³.

A evidência do descompasso é facilmente notada na sistemática que essa técnica estabelece. Sem fato gerador concreto, a incidência se apropria de base tributável qualquer, a

³ MELO (2007, p. 252) talvez faça a leitura mais objetiva e precisa da engenhosidade que a substituição progressiva simboliza: “tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há ‘fato gerador’, não há base de cálculo, não há riqueza. Embora seja pacífica a inexistência de fato signo-presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo”.

rigor estabelecida no plano ideal, e sem precisão técnica. É o que se conhece por *pauta fiscal*, a indexação livre e normalmente aleatória do valor da imaginada operação futura, estabelecida pelo Fisco.

No exercício da tributação a distorção dessa técnica é revelada de imediato: o substituto se obriga ao recolhimento do que, *presume-se*, seria vindicável do substituído, *quando* (e *se*) realizar o fato gerador efetivamente. Contudo, como se cogita de um fato ideal (ele não transpõe até então o campo do imaginário), a Fazenda, e não o contribuinte, estabelece o que supõe virá a ser o valor da operação, e faz sobre ele incidir o tributo.

Em determinados segmentos essa dinâmica encontra algum amparo, embora frágil, a partir da tabela prévia de formação de preços ao consumidor, que é estabelecida pelo fabricante como forma de regular minimamente a competição de mercado (entre os exemplos mais comuns, pode-se citar o ramo farmacêutico, em que há tabelamento prévio, rude e parcial, assim como no comércio de cigarros e veículos). Mas a prática habitual observa a aleatoriedade, porque sem prévia definição do preço final fica a cargo da fiscalização definir a base tributável – afinal, mesmo com prefixação há considerável margem para negociação de preços, o que simboliza o livre comércio, naturalmente indócil à fixação de pautas.

Com alguma compreensão mínima dos postulados que orientam a não-cumulatividade, é possível intuir que essa sistemática (recolhimento de tributo presumido *versus* base realizada na operação final) deverá normalmente implicar a verificação de algum crédito excedente em favor do contribuinte. Em médio prazo é também de fácil percepção que essa prática poderia fazer do Fisco refém de si mesmo, comprometendo significativa parcela de receita em razão do indébito continuamente gerado.

Todavia, essa perspectiva foi inicialmente atalhada pelo STF. Desde logo quando confrontado, aquele tribunal estabeleceu que a apropriação do eventual crédito pelo sujeito passivo só seria viável se o fato gerador não viesse a ocorrer. Do contrário – se realizada a operação, ainda que em valor inferior – não se daria vez à apropriação. Logo, não se cogitava do indébito.

Essa solução, de engenharia curiosa, estava então amparada na interpretação igualmente inusitada da parte final do § 7º do art. 150 da Constituição de República, no qual se lia alguma distinção entre a realização do fato gerador integral e da realização parcial⁴.

⁴ Diria o Min. Ilmar Galvão, no julgamento do AgRg no RE n. 266.523/MG, de 8.7.2000, que “ocorre que não há nenhuma previsão legal para essa hipótese [de repetição parcial]. O artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, em sua parte final, assegura a ‘imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato

O tema havia sido pontualmente tratado no julgamento da ADI 1.851/AL, quando discutida a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio13/97 e do art. 498, §§ 6º e 7º, do Dec. N. 35.254/91, das Alagoas. O convênio em questão tratava como *benefício fiscal* o direito de apropriação do crédito quando o ICMS recolhido por substituição fosse superior ao resultante da operação final. A tese fixada, que louvava a ficção do fato gerador, ficou assim sumariada: “o fato gerador presumido, por isso mesmo, 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”. E a justificativa, que visivelmente confundia conveniência administrativa com a comodidade da fiscalização, era a de que “admitir o contrário valeira por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação”.

O obscurantismo daquela conclusão – apontando expressamente que, “se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se corresponde à realidade”⁵ – serviu à reafirmação da autoridade fiscal – de todo dispensável, consideradas suas prerrogativas legais – e sobretudo propiciou a acomodação da fiscalização e, em muitos casos, o recorrente arbítrio, na medida em que deixava a cargo da Administração não só exigir o tributo na presunção de realização futura do fato gerador, mas principalmente permitir irremediavelmente que a autoridade estabelecesse na maioria das hipóteses a base tributável, sem o compromisso de devolver o indébito.

O horizonte a partir dali desenhado é de fácil percepção. Aquiles há muito dizia a Heitor que não há acordo entre homens e leões ou entre ovelhas e lobos⁶. Se a relação entre Fisco e contribuinte não é ordinariamente de simples reciprocidade, o jugo fazendário é evidentemente mais agressivo quando a autoridade sustém em uma das mãos a prerrogativa de cobrar o tributo e na outra o de dizer, sem ouvido à censura, o quanto lhe é devido. Mais que assegurar o simples exercício da fiscalização, portanto, o reconhecimento da constitucionalidade da restituição unicamente nas hipóteses em que o fato gerador não

gerador presumido’, nada dispendo quanto ao fato de o valor real da operação final efetivada pela substituída ser inferior à base de cálculo presumida. [...]”.

⁵ ADI 1.851/AL, rel. Min. Ilmar Galvão. Decisão de 9.5.2002. Da conclusão divergiu o Min. Carlos Velloso, que deferira a liminar inicialmente, acompanhado pelos Min. Celso de Mello e Marco Aurélio.

⁶ HOMERO, 2010, Canto XXII, 210-215.

houvesse minimamente ocorrido aguçou o apetite arrecadatário. Essa orientação animou o alargamento do instituto, já desvirtuado de suas justificativas primárias e, a partir de então, deliberadamente vocacionado com o encorpamento da arrecadação.

Tudo seguia bem enquanto o assédio fazendário se manteve incontestável. O sobressalto viria com a mudança de orientação no próprio STF, corrigindo-se o desalinho histórico com a releitura do art. 150, § 7º, da CR. Do julgamento do RE 593.849/MG sobreveio a revisitação da tese, cujo colorido só parece inovador em relação ao que se decidia até então, tendo em conta que a orientação da Alta Corte mudou, veja-se, discutindo os mesmos fundamentos com os quais se afirmava a impossibilidade da apropriação do indébito correspondente à diferença entre o “fato presumido” e o efetivamente realizado. Tudo como se nada houvera antes.

O impacto imediato foi a quebra da arrecadação em face da perda daqueles despojos tributários. Uma vez reconhecido o direito à repetição do correspondente à realização do fato gerador parcialmente, a substituição progressiva deixa de ser uma oportunidade de incremento da receita fiscal. Não por outra razão alguns Estados iniciaram a revisão da sistemática, reduzindo sensivelmente o espectro de aplicação da técnica de substituição. Entre eles, o Estado de Santa Catarina projetava, já em meados de 2018, reduzir gradativamente sua aplicação às operações de comercialização de bebidas, cigarros e combustíveis⁷.

A ressaca, porém, ainda viria com um gosto amargo de desforra. Restou aos Estados a repetição do indébito. Apesar do reflexo contido da decisão do STF, tendo em vista que a decisão do RE 593.849/MG limitou-se à alteração do entendimento vigente (e, por isso, seria inviável a técnica do *prospective overruling*⁸), com a declaração de reconhecimento de desoneração abriu-se flanco à reclamação de considerável indébito – em muitos casos, aliás, já adiantados no âmbito administrativo, por meio do aproveitamento direto, escritural⁹. A

⁷ Com o sugestivo título “*Santa Catarina inicia processo de desoneração da cadeia produtiva do Estado*”, a Secretaria da Fazenda divulgou nota em que o então titular da pasta declarava a revogação inicial dos protocolos que regiam a substituição em relação a produtos alimentícios, materiais de limpeza e utilidades domésticas, com efeitos já em abril de 2018 (SANTA CATARINA, 2018). Um ano depois, foram desoneradas as operações envolvendo a circulação de materiais de construção e elétricos e outros insumos (lâmpadas, reatores, tintas, vernizes e similares), além de artigos de papelaria. Segundo noticiado pela imprensa, o governo agora tenciona a desoneração das operações de circulação de fármacos, vinhos, água mineral e, também, automóveis e autopeças (LOETZ, 2019).

⁸ Conforme seria esclarecido nos primeiros embargos declaratórios opostos à decisão, a partir da publicação da tese (em 05.04.2017, portanto) conta-se o prazo prescricional para repetição do eventual indébito.

⁹ No Estado de Santa Catarina os pedidos administrativos de aproveitamento somavam, em março de 2018, algo em torno de 70 milhões de reais, segundo declarado em nota (SANTA CATARINA, 2018).

questão que se põe doravante diz respeito à legitimidade, considerando-se as limitações ordinárias que submetem os tributos indiretos.

2.2 A Sujeição Passiva: o Contribuinte, o Responsável e o Paralelismo no Âmbito da Substituição Tributária

Sujeito passivo é a designação genérica daquele a quem a lei inflige o pagamento do tributo ou de penalidade, que pode ou não ser o protagonista da operação tributável. De acordo com o CTN, o contribuinte é o que realiza o fato natural, e a rigor a quem se imputa o recolhimento do tributo. Mas o encargo poderá ser atribuído àquele que, “*sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*” (art. 121, II, do CTN), denominado simplesmente *responsável tributário*. Este então, segundo Coêlho (2015, p. 601) poderá substituir quem naturalmente deveria ser o contribuinte ou, ainda, receber por transferência o dever de pagar o tributo, quer porque o contribuinte não possa, quer porque não deva fazê-lo. Do todo, porém, a distinção entre contribuinte e responsável é aparentemente retórica e ultrapassada, servindo antes a exigências acadêmicas que propriamente jurídicas, porque afinal se tratará apenas da eleição de quem deva arcar com o custo tributário¹⁰.

Aquele a quem se predica a condição de responsável, portanto, não realiza o fato gerador, mas mantém em princípio alguma relação com o sujeito que realiza a operação tributada. No âmbito da substituição é ele o *substituto*, o sujeito a quem a lei tributária submete a obrigação de recolher o tributo de fato passado ou eventual, futuro, realizado (ou realizável) por terceiro.

Essa reordenação dos atores tem outros desdobramentos, um deles pouco usual: a responsabilidade tributária, em regra, não desonera o contribuinte, que responde solidariamente pelo crédito tributário. As hipóteses ordinárias são aquelas previstas no art.

¹⁰ CARVALHO (2015, p. 228), com sua inteligência invulgar observa que a distinção entre contribuinte e substituto é alegórica atualmente. Essa distinção, em cujas raízes se cristalizava uma negativa influência sobretudo de caráter econômico, é indiferente ao direito tributário: “não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factual, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento tiram de sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. O índice de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame tributário, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças”. Esse raciocínio impecável serve perfeitamente para demonstrar outro capricho conceitual: a clássica divisão entre tributos diretos e indiretos.

134 do CTN¹¹. A substituição tributária, porém, não se identifica com quaisquer daqueles casos.

Embora o regime de substituição não altere a sujeição passiva (ela permanece como tal, fixada em lei), o substituto assume a posição do substituído como responsável tributário. Mas de modo diferente das hipóteses ordinárias de responsabilidade por substituição, o substituído não figura como devedor solidário. Isso porque, no regime de responsabilidades, a substituição tributária tem critério próprio, de acordo com o art. 128 do CTN: “[...] a lei pode atribuir de modo expresse 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”. Em lugar da solidariedade, o que se admite, em tese, é a responsabilidade sucessiva. Da obrigação em si sobrevém a desoneração do substituído¹².

É importante lembrar que esse entendimento foi firmado pelo STJ, inclusive, na solução dos temas 160 e 161 (Resp 931.727/RS, rel. Min. Luiz Fux. Decisão de 26.8.2009). A tese essencial é a de que não há relação entre o Estado e o substituído. Nessa perspectiva, o protagonismo do fato gerador não impõe ao substituído qualquer dever pelo pagamento, porque a lei determina previamente a responsabilidade do substituto.

De maneira mais enfática, Becker (2010, p. 601) observa sumariamente no que se traduz a relação estabelecida entre o Estado, o substituído e o substituto:

Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária,

¹¹ “Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”

¹² CARVALHO (2015, p. 237) destaca que em relação à substituição tributária não há difusão da responsabilidade: “responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo *quantum* devido a 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* [...]”.

nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído).

Terceira conclusão: O substituído não paga “tributo” ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas, sim, de natureza privada.

A consequência imediata dessa conclusão é previsível, e sobretudo ordinária: se obrigação alguma alcança o contribuinte substituído, os ônus e bônus eventuais são tributáveis unicamente ao substituto. Bem lembra Carvalho (2015, p. 237) que, “paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado”. Logo, somente ao substituto compete, rigorosamente, discutir a incidência ou o eventual indébito, nas hipóteses em que dada prerrogativa é conferida ao contribuinte, tendo em vista o substituído assumir na plenitude o seu lugar.

Nas relações regidas pela substituição regressiva (“para trás”), essa afirmação parece intuitiva uma vez que, seguindo a lógica do senso comum, no substituto se exaure o ciclo de tributação, sem a coadjuvação de terceiros. Mas a solução não parece tão simples nos casos em que a substituição se projeta para o futuro, porque a cadeia de circulação se expande e poderá desdobrar-se em tantas outras operações adiante. Distante, enfim, o substituto do consumidor final, eventualmente aquele poderá discutir a sujeição, mas não o indébito.

A tese é bastante sedutora sobretudo pelo maniqueísmo que propõe: se entre o substituído e o Estado não há vínculo, de igual forma não há entre o substituto e o contribuinte de fato. Se no primeiro caso a justificativa se dá pela condição própria do substituto – que é responsável para todos os fins, no que tudo se resolve –, no segundo o limitador é o art. 166 do CTN, que determina em qualquer hipótese a prova da repercussão.

Em tese, o art. 166 permite estabelecer um vínculo mínimo entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato – o suficiente para que o sujeito passivo possa, teoricamente,

experimental a compensação decorrente da incidência do tributo indireto. A prática tributária, todavia, é sempre menos fantástica que a dialética.

Apesar do romantismo endossado tanto pela literatura especializada quanto pela jurisprudência, o art. 166 determinou certa ordem teórica que vale mais como discurso de autoridade do que como expressão das garantias constitucionais do contribuinte. Observado o dispositivo com distanciamento, a contradição dos seus termos e o vazio de sua formulação teórica são desnudados no confronto com as práticas mercantis mais comuns, na medida em que tal artigo estabelece a repercussão do ponto de vista ético-normativo, apenas, como um fim em si mesma.

2.3 Dilemas da Repetição do Indébito: a Breve Leitura do Art. 166 do CTN

O direito ao indébito tributário não é um capricho. Ele é desdobramento direto das limitações constitucionais ao poder tributar; é direito que se põe ao contribuinte pelas razões naturais e teóricas que impedem a exigência de tributo indevido. Esse direito, que se ambienta entre tantos princípios tributários (principalmente o do não-confisco), é historicamente relativizado quando se disputa o indébito decorrente de tributos indiretos. Canto (1983, p. 2-5) sugere tempos ainda mais amargos; segundo destaca, antes da vigência do CTN nem mesmo se admitia a repetição do indébito de tributo indireto, de acordo com a Súmula 71/STF¹³.

Não há, rigorosa e tecnicamente, distinção de natureza axiológica entre o indébito decorrente de tributos diretos ou indiretos. A própria distinção entre um e outro tributo é

¹³ Dizia a súmula que, “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Canto (1983, p. 2-5) tributa à comissão elaboradora do CTN a mudança de paradigma, afirmando que “ao elaborar o art. 166 do CTN, a Comissão Especial rejeitou a 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 de autorização expressa pelo contribuinte”.

Na verdade, a despeito da incisiva redação da Súmula 71/STF, na época já se admitia a repetição desde que demonstrado não ter havido a repercussão ou com autorização do contribuinte de fato, como se lê dos precedentes que serviram de base à edição do verbete. Veja-se, por exemplo, o RE n. 44.11/ES, cuja ementa enunciava que “a restituição dos tributos indiretos, pagos pelo produtor à conta do 1º consumidor, somente por este ou mediante sua autorização, pode ser reclamada” (Tribunal Pleno, Rel. Min. Afrânio Antônio da Costa. Decisão de 2.10.196). O que se nota de concreto, desde sempre, é a incansável resistência ao apelo dos contribuintes, cuja divergência, sempre presente no STF, tomaria formas mais claras com a edição da Súmula 546/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”).

alegórica.¹⁴ Contudo, boa parte da doutrina e sobretudo a jurisprudência insistem em propor alguma distinção, dispensando em relação aos tributos diretos a prova da repercussão (do repasse do encargo ao consumidor final) para autorizar reconhecimento do indébito¹⁵. Quando se cuida dos indiretos, entretanto, há exigência de prova, pelo contribuinte, de que assumiu o encargo tributário reclamado como indébito¹⁶.

Nem doutrina, nem jurisprudência oferecem alguma resposta convincente a propósito dessa distinção. Ao contrário, apela-se historicamente a uma justificativa qualquer, pueril, de que o custo dos tributos indiretos é repassado ao consumidor final, pressupondo, na contramão, que o custo dos tributos diretos não repercute. Por trás dessa conclusão, assenta-se alguma teoria, que, a despeito do aparente requinte, é bastante rústica e frágil, qualificando o que chama de *repercussão jurídica* e *repercussão econômica* dos tributos.

Essa clássica distinção se ombréia na projeção da cadeia tributante, considerando o fato de que o contribuinte (o sujeito passivo propriamente ou o substituto) é o responsável pelo recolhimento do tributo (que suporta a repercussão jurídica), mas o encargo repercute e alcança terceiro, *normalmente* o consumidor final, que arca indiretamente com o custo (repercussão econômica).

Diante dessa perspectiva, aos teóricos da distinção não parece ético autorizar o sujeito passivo à repetição daquele encargo com o qual materialmente não arcou. Trata-se de uma proposição ético-normativa. É da doutrina de Coêlho (2015, p. 602):

Quando o Código Tributário Nacional se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a 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 Código Tributário Nacional está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova da não-repercussão, ou então a autorização do contribuinte de fato, o que suportou o

¹⁴ Bem observa Machado (2012, p. 211) que “a classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte”.

¹⁵ REsp 1.125.550 / SP. Rel. Mauro Campbell Marques. Decisão de 14.4.2010 (Tema 232/STJ).

¹⁶ Súmula 546/STF.

encargo, para operar a devolução ao contribuinte de jure, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Esse arranjo reflete a classificação ordinária dos tributos quanto à sua “natureza”, do que se supõe a transferência do encargo apenas em relação aos tributos indiretos. Mas longe do imaginário que alimenta tantas fantasias tributárias está a realidade das práticas mercantis, das quais a evidência mais singela talvez seja a de que todo e qualquer custo é inserido na formação do preço do produto ou serviço. Essa dinâmica simples e ordinária, aparentemente desconhecida ou sumamente ignorada no âmbito tributário, compõe o pão de cada dia da contabilidade de custos, que não concebe o preciosismo da distinção entre repercussão jurídica e econômica, e talvez explique por que alguns defendem que as hipóteses de transferência devam ser somente aquelas expressamente fixadas em lei¹⁷.

Essa hipótese de catalogação serve essencialmente a pretensões arrecadatórias. Veja-se que os tributos indiretos, notadamente os impostos, são os responsáveis pelo sensível incremento da arrecadação, porque se ligam direta e imediatamente à cadeia produtiva e à circulação de mercadorias. Em outras palavras, eles compõem a maior fonte de custeio das receitas públicas essenciais.

Em relação ao ICMS, tributo-chave na composição dos dividendos dos Estados, não se pode esquecer que mesmo com a ampliação da base tributável (incorporando à incidência determinados serviços), a implementação da sistemática da não-cumulatividade em sua plenitude com o advento da Constituição de 1988 reduziu sensivelmente a arrecadação decorrente da incidência daquele tributo. Em contrapartida aguçou-se a criatividade dos Estados para que, principalmente por meio de convênios, fossem concertados mecanismos que assegurassem alguma reserva mínima de arrecadação, ou, ainda, em ensaios menos elaborados, viessem a demandar por ação direta alguma compensação em face da concessão

¹⁷ MACHADO (2012, p. 211) afirma que “os tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do CTN, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo só pode ser a natureza 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, tal transferência”. A conclusão, porém, é caprichosa. Não é a lei tributária, mas a realidade das operações tributáveis que devem definir a repercussão. A eventual complexidade do diagnóstico, evidentemente, não justifica o comodismo da simples regulação legal. O conforto dessa tese, aliás, revela uma hipótese de indiscutível conflito: como lembra Derzi (BALEIRO, 1999, p. 891), a eleição da repercussão jurídica como fundamento à repetição permite que o contribuinte se aproprie diretamente do tributo decorrente da aquisição de insumos, tenha ou não suportado seu ônus (em outras palavras, independe a assunção eventual do encargo pelo fornecedor). Por força do primado da não-cumulatividade, essas operações estão infensas à incidência do art. 166 do CTN.

do que alguns consideram “benefícios”, tal como o direito de apropriação advindo da EC n. 42/2003¹⁸.

Outras fórmulas menos refinadas foram ordenadas a partir da legislação ordinária, entre elas a distinção, prevista na LC n. 87/96, entre bens de consumo e de uso, como se fossem categorias estanques e sem relação com o processo produtivo. Embora se reconheça naquelas hipóteses o direito de apropriação do crédito, a lei complementar é recorrentemente alterada às vésperas da data apazada para a apropriação, adiando indefinidamente o direito¹⁹. Enfim, na origem desses males se assenta alguma política, esteticamente rude, vocacionada unicamente à reserva de um feudo arrecadatário.

A concepção ordinária de tributação indireta e direta tem o mesmo DNA, pois parte de uma leitura conceitual com um fim em si mesma, que só se explica dentro da lógica da arrecadação. De todo modo, a partir do momento em que se convencionou estabelecer distinções no direito de repetição, foi também necessário incorporar mecanismos mínimos que permitissem assegurar, quando menos em tese, o direito à apropriação do indébito. Daí a fórmula bem conhecida do art. 166 do Código Tributário Nacional.

O que parece, todavia, ser a salvaguarda do contribuinte em termos práticos traduz um sofisma. Quando confrontadas suas disposições com as práticas mercantis comuns, que são dóceis e flexíveis às exigências do livre mercado, o dispositivo se revela apenas um ardil.

Segundo o art. 166 do CTN, “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove

¹⁸ A reação de alguns Estados à EC n. 42/2003, que veio a assegurar a manutenção e o aproveitamento dos créditos de ICMS cobrados nas operações anteriores à exportação, foi contundente. Basta lembrar que muitos deles assinaram o que viria a compor o Protocolo ICMS 30/05. A propósito de disciplinar a apropriação dos créditos naquelas operações, o protocolo impôs, antes, uma série de limitações. Ele respondia à outra inovação vinda com a emenda, que alterava o art. 91 dos ADCT e impunha à União a compensação das perdas decorrentes do *novo benefício*. O protocolo, marcado pela efemeridade, foi revogado no mesmo ano por outro, o Protocolo 40/05, diante da promessa da União de repassar R\$ 900 milhões “destinados a minimizar as perdas dos Estados e do Distrito Federal provocadas pela Lei Complementar n. 87/96”. A despeito disso, entre a vigência de um e outro acordo, os Estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná e Mato Grosso propuseram um pedido em face da União (ACO n. 792/DF, rel. Min. Edson Fachin) postulando perdas, argumentando que “previu a Lei Complementar n. 87/96, em seu art. 32, a manutenção dos créditos escriturais relativos ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados na produção das mercadorias industrializadas destinadas à exportação, o que implicou, também, em diminuição da arrecadação do tributo estadual”. Nos idos de 2016, negou-se, monocraticamente, seguimento ao pedido, sob o fundamento de que as alterações promovidas pela EC n. 42/2003 são constitucionais, na medida em que beneficiam a Federação como um todo. Em outro cenário, a apropriação dos créditos em questão aguarda atualmente o julgamento no STF, pelo regime de repercussão geral (Tema 633/STF), tendo como paradigma precedente do Tribunal de Justiça de Santa Catarina (RE 704.815-RG/SC, rel. Min. Luiz Fux, afetado em 15.2.2013).

¹⁹ Desde que editada a lei, em 1996, a apropriação já foi adiada 5 (cinco) vezes, estipulando a última alteração o aproveitamento a partir de 1º de janeiro de 2020 (art. 33, I). A mesma sistemática tem ordenado a compensação do ICMS incidente sobre a energia elétrica (inc. II, d).

haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a 211cebe-la”. Há então duas hipóteses, que do ponto de vista teórico são facilmente definidas e assimiláveis, mas longe do campo da idealização são de difícil projeção material.

A primeira, conforme se apontou, supõe o irrealizável, porque considera a hipótese de algum custo não compor o preço final da operação tributável. Partindo-se do pressuposto que toda despesa – direta, indireta, fixa ou variável – compõe, afinal, a base de cálculo dos custos e a partir dela a expectativa de algum lucro, é pouco provável a ideia de que o empreendimento simplesmente absorva algum custo. Em termos práticos os custos de médio e longo prazo são naturalmente incorporados aos bens produzidos e aos serviços prestados, do que invariavelmente depende a sorte do próprio negócio.

A ideia de assunção simples, direta e despreziosa do custo não é algo palpável, nem se torna real porque a lei assim prescreve. Quando muito deve ser considerada um engenho de realismo fantástico, algo que diz mais sobre o universo onírico que sobre os negócios mercantis. Afinal, em sua singeleza ela não alcança, por exemplo, a repetição do indébito decorrente dos impostos sobre a propriedade, nada obstante sejam igualmente tributos indiretos, e de incidência contínua, e de indiscutível repercussão.

A esse argumento alguns responderão confortavelmente advogando o critério normativo. Afinal, esse relativismo se afina com a ideia de que o direito propõe a realidade objetivamente. Se essa perspectiva é defensável no plano teórico – como instinto de autopreservação, inclusive, no argumento da manutenção do seu poder regulatório –, a conveniência disfarçada no campo tributário tende a distorcer a realidade e a sobrepor alguma verdade formal, que ao final traduz não só a insegurança jurídica, mas compromete as garantias do contribuinte.

A segunda hipótese prevista pelo art. 166 do CNT é tanto menos factível. Obter a autorização do consumidor final para reclamar o indébito é algo que desafia a inteligência comum. Imagine-se, por exemplo, uma distribuidora ou outro empreendimento intermediário da cadeia de consumo de certo bem, submetido ao regime de substituição progressiva, sem relação qualquer com o consumidor final dos produtos cuja circulação dá causa ao crédito. Não fosse a difusão dessa cadeia – que é elemento essencial da tese em que se fundamenta a justificativa da substituição tributária –, é pouco provável que se pudesse minimamente identificar cada um dos consumidores e obter a autorização. Afinal, isso demandaria

invariavelmente a decantação de inúmeras operações de varejo e levaria à necessidade de reconhecer um sujeito naturalmente inacessível pelo distanciamento decorrente da natureza dessas operações.

Essa dinâmica será ainda mais complexa quando, por exemplo, o indébito decorrer de um insumo de uso difuso, como a energia elétrica. Ainda que a lei tributária possa determinar formulações mais objetivas – a exemplo da fixação de um percentual apropriável, a depender do ramo de atividade –, não seria viável a implementação do direito em sua plenitude. A complexidade dessa triangulação deu causa, aliás, à solução pouco ortodoxa quando o indébito tem origem em operações dessa natureza. Ao definir a legitimidade do indébito nas operações envolvendo energia elétrica, o STJ optou pela eleição de um dos coadjuvantes da cadeia de circulação de mercadorias como legítimo à repetição – menos por razões de técnica e mais por pragmatismo – sem observar as disposições do art. 166 do CTN, pondo em xeque, assim, boa parte da retórica que fundamenta essa dinâmica²⁰.

2.4 A Repetição do Indébito no Âmbito da Substituição Tributária

Nos idos de 2010, o STJ ensaiou a uniformização de algum entendimento sobre o direito de apropriação do indébito decorrente dos tributos indiretos. Na ocasião se discutia outro tributo que aguça a sensibilidade do Fisco, o IPI. A tese então firmada foi a de que o contribuinte de fato não teria direito à apropriação, justificada na incidência do art. 166 do CTN. Lá se discutia dinâmica formalmente complexa: o direito à restituição do IPI incidente na fabricação de bebidas, quando se assentou a tese de que o fabricante, e não o distribuidor, é quem teria direito ao indébito²¹. Aquela formulação, porém, passaria a ser regra matriz, regulando dali em diante os casos ordinários de repetição do indébito indireto.

A decisão cortejou o entendimento histórico a propósito da legitimidade, cujo equívoco da premissa não parece exigir muito esforço. Afinal, seguindo a tradição que

²⁰ Tema 537/STJ – REsp 1.299.303/SC. Primeira Seção. Rel. Min. Cesar Asfor Rocha. Decisão de 8.8.2012. Essa hipótese, ver-se-á adiante, admitiu que o consumidor da energia reclamasse o indébito em um caso específico (incidência sobre a demanda contratada e não utilizada). É, desde então, a única hipótese excepcionada do art. 166 do CTN, e que permite simplesmente ao consumidor discutir tanto a incidência quanto a repetição.

²¹ Tema 173/STJ - REsp 903.394/AL. Primeira Seção. Rel. Min. Luiz Fux. Decisão de 24.3.2010. A repetição referia-se propriamente ao IPI incidente sobre operações bonificadas por descontos incondicionais.

reverência com candura o art. 166 do CTN, os tributos indiretos devem repercutir – não em relação ao distribuidor (o intermediário), mas em razão do consumidor final, evidentemente.

Observada com mais atenção, a conclusão desdobra outro equívoco. O paradigma contemplava uma hipótese menos sofisticada – cuidava-se de operações com a natural redução da base tributável decorrente da concessão de descontos –, no que se vê então traído o argumento da necessidade de prova da repercussão. Afinal, nas operações bonificadas o substituto presumivelmente “arca” com o custo, assim significado no desconto que oferece. Dito de um modo mais simples, no abatimento do preço está a assunção do encargo, que se presume difusa no preço integral.

A conclusão daquele voto, que mistura perspectivas bastante antagônicas, serve então para mostrar que a dedução de repercussão é retórica e conveniente, pois não há fórmula possível segundo a jurisprudência para que se demonstre a assunção do encargo – nem mesmo quando ela se ampara na concessão de descontos diretos.

A decisão aparentemente indica outra contradição: nomeia *contribuinte de fato* o distribuidor²² e, com isso, considera a tributação do IPI um fim em si mesma, com repercussão mitigada (segundo a construção, ela não projetaria efeitos para além do primeiro ciclo de circulação da mercadoria).

No entanto, se o distribuidor é considerado como tal, não seria ele o legítimo interessado no indébito, uma vez observada a técnica do art. 166 do CTN, supondo-se nele encerrada a repercussão? Em regra o contribuinte de fato será o último sujeito da cadeia de circulação. No caso em questão, embora contabilmente essa fórmula não se altere (afinal, a repetição já pressupõe a prévia incorporação e o repasse do custo), o evento-chave é, teoricamente, a quebra da cadeia de repercussão a partir do momento em que se bonificam as operações. Isso talvez sugira aos puristas que o contribuinte de fato seja, efetivamente, o distribuidor, como se nele o ciclo da tributação se exaurisse.

A leitura rápida do Resp 903.394/AL demonstra a plasticidade da teoria que estabelece a repercussão, tendo em vista que a indicação do contribuinte de fato é facilmente deslocada de acordo com a perspectiva, sem considerar que ele naturalmente se acomodaria ao fim da cadeia tributante. Essa manobra, com a qual se elege um sujeito qualquer, intermediário, formalmente decreta a quebra da repercussão, como se de fato se pudesse, pela

²² A tese, replicada do acórdão primitivo que deu causa ao repetitivo, é a de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detêm legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa".

(re)significação dos sujeitos (aqui particularmente do distribuidor) determinar por lei ou por decisão quem suporta efetivamente os encargos da tributação, à margem dos reflexos naturais das operações mercantis.

A concepção teórica da assunção do encargo tributário é, enfim, bastante frágil. Os teóricos não ignoram essas limitações, que são notáveis no simples confronto das operações tributadas. Daí por que se apanham de um argumento moral como *ultima ratio*, que talvez satisfaça o senso comum teórico, mas é sobretudo reconfortante aos espíritos mais elevados: parece menos censurável que se confira o indébito ao Fisco que àquele que desembolsou no primeiro momento o tributo, se não demonstrar efetivamente ter assumido o encargo²³. E a partir do momento que se toma uma interpretação moral como se fosse o próprio fenômeno (NIETZSCHE, 2003, p. 73), tudo é permitido.

Dito de um modo mais simples, o Estado é o único legitimado ao indébito do tributo indireto que recebeu indevidamente, dado que o sujeito passivo não demonstrará a assunção do encargo e tampouco deverá dispor de meios materiais para garantir a autorização do consumidor final. Por outro lado, o contribuinte de fato, caso dispusesse de meios para identificar o indébito, não poderia demandá-lo, porque não mantém qualquer relação com o Fisco. Daí certa autoridade da censura ao indébito, que se esconde no anonimato do consumidor final para justificar, com base num anacrônico critério ético-normativo, a propriedade do Estado sobre o indébito.

Talvez fosse razoável sustentar essa solução supondo os tributos cujo desembolso é espontâneo – que é característica comum dos indiretos, a rigor declarados pelo contribuinte. Mas a lógica na substituição é de outra ordem. O tributo passa a ser compulsoriamente demandado de um sujeito que sequer mesmo realiza o fato gerador, e o faz antecipadamente, com base em pauta pré-estabelecida, sem qualquer gerência própria.

Não parece que algum senso moral, baseado no espírito de coletividade legitimamente autorizasse o Fisco a assenhorar-se do indébito nessas circunstâncias, pois ele é causa e consequência do recolhimento indevido. É o Estado quem faz sua pauta, quem

²³ Apesar de apelar-se desde sempre à fórmula *solve et repete*, conforme se apontava nas discussões que desaguaram na edição da Súmula 71/STF, a limitação do indébito tem raiz mais singela. Destacando trecho da divergência estabelecida pelo então Min. Ribeiro da Costa, o relator do RE n. 44.115/ES, Min. Afrânio Antônio da Costa, sublinhou que repetir o tributo a quem não desembolsou “importa em propiciar enriquecimento injusto e sem causa. É certo que o consumidor anônimo e inominado dificilmente poderá recuperá-lo. Mas entre devolvê-lo a quem não o pagou ou conservá-lo nos cofres públicos, onde entrou indevidamente, é preferível e convinhável optar pela última alternativa, que assegura a sua aplicação no interesse geral da coletividade”.

demanda o substituto. Usando da mais rasa lógica cartesiana, não há nenhuma razão que lhe autorize o usufruto do indébito. Foi exatamente essa retórica de absolutismo que animou a prática predatória da substituição sem juízo crítico e sem atenção à sua vocação (aquela que se supõe, naturalmente, a essencial), priorizando a arrecadação.

Enfim, esses desvios retóricos denunciam com evidência a distorção quando está em jogo o protagonismo das relações regidas pela substituição. Se a convenção é de que a lei poderá indicar aleatoriamente algum sujeito, seria razoável e coerente a predileção do protagonista acidental, o substituto, tendo em vista que sua sorte é definida pela conveniência, e não pela determinação das operações tributáveis.

Essa predileção, aliás, nada tem de caprichosa. Afinal, já é seu, por excelência, o direito de discutir a legalidade da incidência, quando se faculta, inclusive, a retenção do pagamento²⁴. Simplesmente negar o direito de repetição pela ausência de prova da assunção do encargo, ou pela impossibilidade de obter autorização específica em razão da complexidade das operações tributadas (aqui sobretudo mais gravosas, pelo natural distanciamento do consumidor final), ignorando que o Estado lhe impõe essa arquitetura rude e maniqueísta, conflita, em última instância, com o primado da justiça tributária.

O dilema que a doutrina e a jurisprudência propõem, decorrente do suposto enriquecimento sem causa do substituto, é frágil por decorrer da eleição aleatória de um critério ético-normativo. Mas é sobretudo perverso e medieval na medida em que sujeita apenas o contribuinte e ignora que a disfunção tem como pressuposto a ingerência do próprio Estado, que se mantém intocado em nome de algum anseio coletivo qualquer, bastante para legitimar o seu arbítrio. Daí a clandestinidade dessa conclusão, por impedir que o consumidor final – quem, por excelência, suporta todos os reflexos tributários – tenha qualquer chance de ação contra o Estado tributante, pela ausência de vínculo obrigacional entre um e outro.

Se o enriquecimento sem causa é efetivamente a pedra de toque na discussão dos efeitos da repercussão tributária, um argumento talvez conforte os espíritos mais angustiados – nem tanto pela efetividade, mas antes por revelar o universo de fantasias que encerra o debate em torno da repercussão: o consumidor, teoricamente prejudicado, poderá, em ação

²⁴ Embora não se veja distinção axiológica entre a discussão do indébito ou a discussão da incidência – na prática uma é pressuposto da outra –, se em lugar de repassar ao Fisco o tributo o substituto resolver depositá-lo em juízo e discutir a incidência, ele poderá levantar diretamente o depósito, se afinal vencedor, o que não ocorre se o tributo for recolhido, quando então deverá ser observado rigorosamente o art. 166 do CTN, como lembra MACHADO (2013, p. 192). Note -se que nesta hipótese o consumidor final marcou com o custo; o contribuinte apenas não recolheu ao erário.

própria, se desejar, reclamar o que lhe é devido de quem se beneficie do indébito, porque daí já não se cuida mais de relação tributária (argumento que de todo só serve à comodidade do Estado), mas de simples desdobramento da relação contratual mercantil. Não há dúvida de que essa perspectiva é pouco factível, porque o excesso tributário em si não convém à negociação mercantil, antes animada pelo mútuo acordo em torno do preço final. Aliás, ela parece tão fantástica quanto imaginar a sorte do substituto, acossado entre o contribuinte e a Fazenda, e refém de certa relação da qual não tem a menor gerência.

O malabarismo tributário para eventualmente impedir a repetição principalmente ao substituto põe em xeque todo o sistema, desnuda sua fragilidade e expõe sua fraqueza retórica. A partir do momento em que se elege o contribuinte de fato entre os intermediários (Tema 173/STJ), seja ele ou não o efetivo responsável pelo tributo, a recusa do Fisco implica a quebra do primado da não-cumulatividade e do não-confisco. A mesma ficção que rege o art. 166 do CTN é a que justifica a solução encontrada pelo STJ, cuja imperfeição nesse cenário não pode servir de salvo-conduto para impedir a repetição do indébito.

As limitações ao poder de tributar, lembra Baleeiro (2006, p. 2), servem à defesa do próprio sistema tributário. A base dessas limitações, que é comum à ciência das finanças, toma em sua formação aspectos políticos, morais, econômicos e técnicos. Com a mesma rigidez que se mede a conduta do contribuinte deve-se censurar o abuso do Estado. Ele não será, em hipótese alguma, legitimado ao ilícito, seja pela autoridade de sua instituição, seja pela coletividade que representa.

Longe da moral de ocasião e do flexível senso de ética há o imperativo econômico e a propriedade particular, aos quais serve todo o sistema. Se em determinadas hipóteses a apropriação do indébito pelo Fisco se vê legitimada no apelo coletivo, a estratégia é ultrajante no âmbito da substituição tributária, porque dela se vale o responsável pelo excesso, ombreado por um discurso que foge a qualquer senso ético provável. Se o julgamento deve ser guiado por um frágil puritanismo ou por um sentimento qualquer de castidade fugaz, talvez se deva então indagar antes a quem pertence o denário. Porque ele certamente não pertence a César.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como propósito discutir, de modo objetivo, subsídios para aprimorar o debate em torno da repetição do indébito no âmbito da substituição tributária,

tendo em consideração os critérios estabelecidos pela doutrina e pela jurisprudência que, ao reafirmarem a observação do art. 166 do CTN, denunciam na contramão as contradições que se estabeleceram ao longo dos anos no campo da repetição, na aparente expectativa de constranger o direito de apropriação e, por outro lado, fomentar a arrecadação com o emprego da técnica de substituição tributária.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. complem. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 4 de abr. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 4 de abr. 2019.

BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 2 de abr. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 2 de abr. 2019.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Repetição de indébito. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. n 8, São Paulo, Resenha Tributária, 1983.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. rev. atual. ampl. até a EC n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

HOMERO. **Ilíada**. Trad. Odorico Mendes. São Paulo: Ateliê Editorial, 2010.

LOETZ, Claudio. Governo do Estado revoga substituição tributária. **NSC Total**, Florianópolis, 26 de maio de 2019. Disponível em: <<https://www.nscototal.com.br/colunistas/loetz/governo-do-estado-revoga-substituicao-tributaria>>. Acesso em: 29 abr. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito et al. **Tributação indireta no direito brasileiro**. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Malheiros Editores; Ceará: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7. ed. rev. atual. São Paulo: Dialética, 2007.

NIETZSCHE, Friedrich. **Além do bem e do mal**: prelúdio a uma filosofia do futuro. 2. ed. trad. Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2003.

PINA, Manuel António. **O coração pronto para o roubo**: poemas escolhidos. sel. Leonardo Gandolfi. São Paulo: Editora 34, 2018.

SANTA CATARINA. Assessoria de Comunicação da Secretaria da Fazenda do Estado. **Santa Catarina inicia processo de desoneração da cadeia produtiva**. Florianópolis, 1 de mar. 2018. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/2043>>. Acesso em: 6 de abr. 2019.

SILVA NETO, Antônio Carlos da. **Substituição tributária progressiva no ICMS**: fundamentos e controvérsias. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2019.