

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



2

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO

2

Diretor Responsável
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico
Escrituras Editora

Editoração Eletrônica ✓
RG dois

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito de Capa
Ajato

Impressão
Gráfica Palas Athena

(11 - 1995)



Arcangelo Ianelli, pintor,
é o autor da obra
Vibrações em Vermelho,
reproduzida em destaque,
na capa.



Uma publicação mensal de ✓
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - Conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Telefax (011) 288.6440 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

DOCTRINA

- ICMS: o montante dos créditos compensáveis - *Aroldo Gomes de Mattos* 9
- A denúncia nos crimes cometidos por meio de empresa - *Damásio E. de Jesus* 19
- A substituição tributária no ICMS - *Edvaldo Brito* 24
- Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva - *Hugo de Brito Machado* 32
- A hipótese de imposição do imposto sobre a renda - *Ives Gandra da Silva Martins* 36
- O AFRMM e a relação conflituosa com o ICMS na Constituição de 1988 - *José Eduardo Soares de Melo* 42
- A exigência da contribuição previdenciária ao aposentado que volta a trabalhar - sua ilegitimidade - *Luiz Mélega* 49
- ISS no tempo e no espaço - *Marçal Justen Filho* 53

Letto nerador - local de prestação

IMPOSTO INDIRETO, REPETIÇÃO DO INDÉBITO E IMUNIDADE SUBJETIVA

Hugo de Brito Machado

1. INTRODUÇÃO

Nos estudos de Direito Tributário tem sido comum a consideração de dados metajurídicos, sem o necessário cuidado metodológico no tratamento desses dados. Essa consideração de dados metajurídicos é responsável por inúmeros equívocos, entre os quais o albergado pelo art. 166 do Código Tributário Nacional, e pela maioria de seus intérpretes.

É certo que o jurista não pode desconsiderar os dados da realidade, mas é igualmente certo que, para a Ciência do Direito, é relevantíssima a distinção entre o *fato*, como um dado da realidade, e o *fato jurídico*. Entre o fato em sua significação, digamos assim, *natural*, e o fato em sua significação *especificamente jurídica*.

Por significação natural do fato queremos indicar o sentido que o fato tem na área de conhecimentos não jurídicos em que geralmente está situado, e por significação *especificamente jurídica* do fato queremos indicar o sentido que ao fato é atribuído pela norma jurídica.

Este esclarecimento é fundamental para que se possa compreender as questões da tributação, colocadas no plano da Ciência das Finanças, e no plano do Direito Tributário. E de modo especial para que se compreenda a questão da classificação dos tributos em diretos e indiretos, ou, em outras palavras, a questão da identificação do contribuinte, e a influência que nesta pode exercer a possibilidade de transferência a terceiro do ônus tributário correspondente.

2. IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Tem prevalecido, especialmente entre os leigos, e com significativa acolhida por parte de alguns juristas, a classificação dos impostos em diretos e indiretos. Diretos seriam aqueles impostos cujo encargo financeiro seria suportado pelo dever de fazer o correspondente pagamento. Indiretos seriam aqueles impostos cujo encargo é transferido a terceiro, de forma que, em



Hugo de Brito Machado
é Juiz do Tribunal Federal
da 5ª Região e Professor
Titular de Direito
Tributário da
Universidade Federal do
Ceará.

relação a tais impostos existiria, ao lado do contribuinte *de direito*, porque legalmente obrigado ao pagamento, também um contribuinte *de fato*, que seria, embora sem dever jurídico, obrigado pelas circunstâncias de fato, a suportar o encargo financeiro respectivo.

Essa classificação, como afirma a maioria da doutrina, não tem fundamento científico, e como assevera Günter Schmölders, “es, por conseguinte más bien desorientadora que provechosa para una exposición seria del impuesto”¹.

Na verdade é impossível estabelecer-se um critério seguro para indicar os impostos cujo encargo financeiro é transferível, e quais os que não ensejam essa transferência. Os impostos sobre o patrimônio e a renda, geralmente indicados como *diretos*, muitas vezes têm transferido a terceiros os correspondentes encargos financeiros².

Já o imposto de importação, o IPI, o ICMS, apontados como *indiretos*, muitas vezes têm o respectivo encargo financeiro suportado pelo contribuinte, em face de circunstâncias de fato que a tanto o obrigam.

Todos os tributos, e mais que isto, todos os encargos financeiros de uma pessoa, especialmente de quem exerce atividade econômica, tendem a ser transferidos a terceiros, embutidos no preço dos bens, ou serviços, que esta oferece. O consumidor dos bens, ou serviços, fornecidos por uma empresa, é quem afinal tende a suportar os

encargos de aluguéis, de salários, de energia elétrica etc. A transferência desses encargos é apenas uma possibilidade, que em alguns casos não se realiza. Se fosse realizada sempre, nenhuma empresa iria à falência.

3. REPETIÇÃO DO INDÉBITO E REPERCUSSÃO

Confirmando o acerto da lição de Schmölders, segundo a qual a classificação dos impostos em diretos e indiretos é mais desorientadora que proveitosa para uma exposição séria a respeito do imposto, doutrina e jurisprudência, no Brasil, encontram-se desorientadas no que concerne à repetição do indébito.

O Supremo Tribunal Federal fixou inicialmente sua jurisprudência no sentido de que “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”³. Mais tarde, em face do art. 166 do Código Tributário Nacional, passou a admitir que “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte de fato o *quantum* respectivo”⁴.

A repercussão, como fato simplesmente econômico, não pode ter a relevância que lhe tem emprestado a Corte Maior, naturalmente *desorientada* pela infeliz classificação dos impostos em diretos e indiretos, fundada em critério não jurídico. O dito contribuinte *de fato*, é assim denominado exata-

¹ Cf. Günter Schmölders, Teoria General del Impuesto, tradução de Luiz A. Martin Merino, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, p. 245.

² Veja-se, para o IPTU, por exemplo, a situação do imóvel alugado, na qual muitas vezes o ônus do imposto pode ser transferido para o inquilino. E para o imposto de renda, o caso dos serviços de profissionais liberais que estabelecem dois preços, conforme o cliente lhe exija, ou não, o recibo dos honorários.

³ Súmula nº 71.

⁴ Súmula nº 546.

mente porque sua existência não é relevante para o Direito. A repercussão, nesse contexto, é fato natural, não qualificado pela norma jurídica.

Diversa é a situação em que a repercussão está autorizada pela lei, como já explicamos⁵. Se alguém anuncia um produto, e indica o respectivo preço, não poderá depois exigir do comprador o acréscimo a título de imposto, seja IPI ou ICMS. O ônus tributário é do contribuinte, ou seja, do industrial, ou comerciante. Diversamente, se a lei coloca como contribuinte o comprador, e coloca o vendedor como simples intermediário, ou, em linguagem técnica, como substituto, ou responsável tributário, aí então será diferente. O preço anunciado poderá ser acrescido do imposto, sem que o comprador a isto se possa opor.

No primeiro caso, em que a ocorrência de repercussão é um fato não jurídico, sua ocorrência será irrelevante na configuração do direito à repetição do indébito. Já no segundo caso, em que a repercussão é jurídica, e não apenas econômica, esta tem relevância no concernente à repetição do indébito.

4. IMUNIDADE SUBJETIVA E REPERCUSSÃO

Se a repercussão, como fenômeno simplesmente econômico, fosse relevante no plano jurídico, toda vez que o comprador de uma mercadoria

fosse uma entidade imune, o IPI e o ICMS não seriam devidos.

Realmente, se quem paga o IPI, ou o ICMS, é o comprador, porque o vendedor inclui no preço da mercadoria esses impostos, quando o adquirente é imune o imposto não deve ser cobrado. A não ser assim, a imunidade estará sendo ignorada.

O Supremo Tribunal Federal, durante algum tempo, entendeu não ser devido o imposto quando adquirente uma entidade dotada de imunidade subjetiva⁶. Mais tarde, porém, passou a adotar o entendimento oposto, que terminou consubstanciado na súmula de sua jurisprudência⁷.

Desse novo entendimento do Supremo Tribunal Federal é expressiva a ementa do acórdão de sua Segunda Turma, proferido no RE 68.741-SP, do qual foi Relator o Ministro Bilac Pinto, a dizer:

“Imposto de Produtos Industrializados. Imunidade Tributária recíproca. Contribuinte *de iure*. Contribuinte de fato.

Imunidade fiscal recíproca. Não tem aplicação na cobrança do IPI. O contribuinte de *iure* é o industrial ou produtor. Não é possível opor à forma jurídica a realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal previamente definida na lei. O contribuinte de fato é estranho à relação tributária e não pode alegar, a seu favor, a imunidade recíproca”⁸.

⁵ Hugo de Brito Machado, Repetição do Indébito, em Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, CEEU/Resenha Tributária, São Paulo, 1983, p. 246.

⁶ 1ª Turma, RMS nº 17.380-SP, julgado em 13.11.67, Barros Monteiro, RTJ nº 44, p. 127; 1ª Turma, RMS nº 19.000-SP, julgado em 17.6.68, Vitor Nunes Leal, RTJ, nº 46, p. 18; 2ª Turma, RE nº 68.245-SP, julgado em 8.9.69, Themístocles Cavalcanti, RTJ nº 52, p. 69; 1ª Turma, RE 68.450-SP, Aliomar Balleiro, julgado em 4.2.69, RTJ nº 53, p. 836.

⁷ Súmula 591 - A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

⁸ STF 2ª Turma, RE nº 68.741-SP, Relator Ministro Bilac Pinto, julgado em 28.9.70, RTJ nº 55, p.188.

5. INCONGRUÊNCIA

Há quem sustente não haver incongruência entre a tese que afirma a relevância da repercussão, em se tratando de repetição do indébito, e nega tal relevância, em se tratando da questão da imunidade subjetiva, “pois o argumento principal contra a restituição ao contribuinte de direito era o do seu enriquecimento ilícito, fundamento que se não projeta para a problemática da imunidade”⁹.

A incongruência, porém, data máxima vênua, é evidente.

Ao afirmar que não se restitui tributo indevidamente pago, quando o contribuinte não comprova não haver transferido a terceiro o respectivo encargo financeiro, empresta-se relevância ao fenômeno da repercussão. Não se restitui o tributo porque o mesmo foi suportado por terceiro. É importante, portanto, saber quem suportou o ônus, e não quem tem o dever legal de pagar o tributo. Desconsidera-se aquele que está vinculado ao Fisco, que é parte na relação obrigacional tributária. Viola-se o princípio da legalidade, arrecadando tributo de quem não tinha o dever legal de suportá-lo. Desconsidera-se a forma jurídica, fazendo-se sobre esta prevalecer a realidade econômica.

Por outro lado, ao afirmar-se que o tributo é devido quando o adquirente do produto é subjetivamente imune, adota-se postura oposta. Desconsidera-se a realidade econômica, para dar prevalência à forma jurídica, como,

aliás, está expressamente declarado na ementa do julgado do Supremo Tribunal Federal, acima transcrita.

6. CONCLUSÃO

A nosso ver, o jurista deve considerar a realidade, sobretudo no momento em que elabora a norma, no momento em que atribui significado especificamente jurídico aos fatos. Depois, sem desconsiderar inteiramente a realidade jurídica, o jurista deve dar maior atenção para o significado especificamente jurídico dos fatos, que deve prevalecer sobre o significado natural, ou metajurídico destes. A não ser assim, restará destruída toda a segurança jurídica, que o Direito visa preservar. Por isto, melhor nos parece a tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no concernente à imunidade subjetiva.

Para o jurista que prefere a realidade econômica, serve esta de parâmetro em todos os casos, de sorte que, preservada a coerência lógica, de certo modo resta preservada, também, uma certa margem de segurança.

O que se não deve admitir, porque incongruente, é a prevalência, ora da forma jurídica, ora da realidade econômica. Isto torna inviável a realização dos dois valores mais importantes para a humanidade, que o Direito deve preservar, a saber, a justiça e a segurança.

NOTA DA DIALÉTICA

Vide *Acórdão* do STF - 1ª Turma, nesta edição, p. 184.

⁹ Ricardo Lobo Torres, *Os Direitos Humanos e a Tributação - imunidade e isonomia*, Renovar, Rio de Janeiro, 1995, p. 205.