



A Desregrada Aplicação do Artigo 166 do Código Tributário Nacional como "Matéria-Prima" da Reprovável "Indústria da Inconstitucionalidade Útil"

Alexandre Macedo Tavares

1. Intróito

Dispõe o art. 166 do Código Tributário Nacional que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Trata-se, como primeira conclusão óbvia que se extrai da simples leitura de seus preceitos, de enunciado normativo que, se *genericamente* interpretado e aplicado, tem o condão de inviabilizar a restituição de tributo indevidamente recolhido aos cofres públicos, mesmo que instituído e cobrado ao arrepio das regras cardeais do Sistema Tributário rigidamente plasmado na Magna Carta de 1988.

Logo, a pretexto de combater pretensão enriquecimento ilícito dos contribuintes pátrios, a letra fria do art. 166 do CTN, caso não acalorada pelo manto da indispensável exegese lógico-sistemática, passa a estimular a proliferação da nefasta “indústria de inconstitucionalidade útil”, fruto da irresponsabilidade administrativa pelo desempenho irregular da função de legislar e/ou pela prática da tributação às cegas.

A questão certamente não é nova, de modo que por respeito à Ciência, não pretendendo fingir inventar algo que já fora profundamente debatido no âmbito doutrinário, com o modesto e despretensioso trabalho procuraremos reacender a discussão acerca da manifesta nocividade encerrada pelo art. 166 do CTN – do ponto de vista ético e pragmático - caso interpretado e aplicado aleatoriamente, isto é, sem as amarras implicitamente impostas pelo subsistema constitucional tributário, bem como buscaremos propor uma leitura sistematicamente consentânea do aludido ato normativo.

2. A Assunção do Custo Tributário e sua Desconexão com a Relação Jurídico-Tributária

Colorindo ainda mais o quadro de verdadeira patologia fiscal, condizente com a exigida e indiscriminada prova negativa da *repercussão econômica do tributo* como pressuposto de admissibilidade do direito à restituição de um indébito tributário, com o brilho que lhe é peculiar, lembra Ricardo Mariz de Oliveira que “a assunção do custo tributário é matéria estranha à relação jurídica tributária, atendo-se à relação jurídica diversa, de direito privado, e entre partes também diversa, das quais apenas uma integra a relação jurídica tributária juntamente com o sujeito ativo desta. Por isso mesmo, o art.



123 do CTN estatui como regra a inoponibilidade ao fisco das convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos.”¹

Ora, salta aos olhos que a partir do momento em que o Fisco ignora as convenções particulares voltadas a deslocar a sujeição passiva de uma pessoa para outra (inteligência do art. 123 do CTN), por força dos primados da razoabilidade e da isonomia, outra não deve ser a sua posição quando encontrar-se diante de um caso relacionado com o seu dever de restituir os valores indevidamente percebidos sem a prévia e correspondente autorização legal.

Em termos mais simples, se a Fazenda Pública não admite que o fenômeno da repercussão econômica (transferência do encargo financeiro) lhe seja oposta pelo contribuinte de direito como matéria de defesa por ocasião da cobrança do *quantum debeatur*, não pode invocar genericamente o artificialismo desse fenômeno como matéria de defesa *pro fisco*, a fim de obstaculizar toda e qualquer pretensão creditícia decorrente de um indébito tributário (= apropriação indébita tributária).

Eis que surge o brilho da lição de Luciano Amaro, ao asseverar que:

“Em rigor, é inadequada a atribuição desta ou daquela natureza ao valor recolhido, pois, se se trata de indébito, aquilo que se recolheu não foi tributo, nem direto nem indireto. Se, numa dada situação, não havia tributo a recolher, e alguém foi posto na condição de devedor, o direito à restituição deriva do fato do pagamento indevido, independentemente da análise que se possa fazer sobre as características do tributo *a cujo título (indevidamente)* tenha sido feito o recolhimento”².

Sem embargo, assim como ocorre com os particulares, igualmente é vedado ao Poder Público enriquecer-se ilicitamente às custas da jactância dos contribuintes, *in casu*, gravando-os com a cobrança de tributos instituídos em desconformidade com as regras cardeais do Sistema Tributário Nacional, sob o pálio da certeza de que não serão obrigados a restituir coisa alguma, lastreado pela indiscriminada aplicação do art. 166 do CTN.

3. Da Repercussão Econômica e Jurídica dos Tributos

Existe, como reiteradamente propugnam os representantes das Fazendas Públicas, um requisito ao exercício do direito à restituição do indébito tributário. Encontra-se previsto no art. 166 do CTN, nos seguintes termos: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória”, in *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, Coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética, 1999, p. 360.

² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 410.



A demandada *prova negativa* da transferência do encargo financeiro do tributo (prova de sua não repercussão econômica), como pressuposto do direito à restituição do indébito tributário, *ex vi* do art. 166 do Código Tributário Nacional, afigura-se como típica *prova diabólica*, porquanto:

- (1) representa injustificável inversão do *onus probandi* em prol da Fazenda Pública;
- (2) demanda a constituição de uma *prova negativa* de incerta ou difícil confecção, notadamente em virtude do uso indiscriminado de notas fiscais simplificadas (v.g, de cupons fiscais), que torna praticamente irrealizável a identificação do comprador que suportou o referido encargo financeiro;
- (3) é sinal eloqüente de prova idealizada com base em interpretação estranha ao Direito, a qual leva em consideração a divisão dos tributos em “diretos” e “indiretos”;
- (4) baseia-se em critério impróprio (repercussão econômica do tributo), pois, consoante bem advertido pelo Exmo. Magistrado Federal, Dr. Fábio Bittencourt da Rosa, “é óbvio que todo tributo é repassado, porque calculado para a margem de lucro do negócio”³, levando-o a concluir que “nem por isso, todavia, traz a natureza de indireto”;
- (5) muito antes de estar calcada na questão jurídico-tributária, este pressuposto encontra-se assentado, ainda que implicitamente, em negócio jurídico firmado entre vendedor e comprador, cuja relevância deve restringir-se ao âmbito do Direito Privado.

Com efeito, à míngua de análise acurada sobre o sentido e alcance do art. 166 do CTN, inúmeros são os posicionamentos - doutrinários e jurisprudenciais – que sustentam sua subsistência e aplicabilidade com fulcro na classificação dos tributos em “diretos” e “indiretos”, como é o caso do Supremo Tribunal Federal, *ex vi* do teor de suas súmulas 71 e 546, *in verbis*:

“Súmula nº 71: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

Súmula nº 546: 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.”

Como é cediço, o art. 166 do CTN leva em consideração a classificação de tributos adotada pela Ciência das Finanças [que os divide em

³ Apelação Cível nº 96.04.26563-8/PR, 1ª Turma, TRF da 4ª Região, Rel. Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, un., julgada em 19.08.97.

“diretos e indiretos”⁴], no intuito de instrumentalizar o referido óbice à restituição do indébito tributário, representado juridicamente pela exigência da prova da não transferência do encargo financeiro, isto é, da não repercussão econômica do tributo.

A nosso ver, *data maxima venia* dos que sustentam posicionamento adverso, trata-se de classificação inútil e irrelevante para fins tributários, notadamente porque, a rigor, não é jurídica, de modo que à luz da Ciência do Direito, a única repercussão que poderia ser validamente invocável como *conditio* legitimadora do direito à restituição do indébito, é a “*repercussão jurídica*”, e não a “*econômica*”, nos termos como equivocadamente contemplada pelo malsinado art. 166 do CTN.

Sobre a diferença entre a repercussão econômica e jurídica de um tributo, cumpre trazer à colação o autorizado magistério de Alfredo Augusto Becker:

“Incidência econômica do tributo – O tributo é objeto da prestação jurídica tributária e a 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 econômico da repercussão econômica do tributo. Por sua vez, estas segundas pessoas que sofreram a repercussão total ou parcial do ônus do tributo, procederão de modo a poder repercuti-lo no todo ou em parte. E assim sucessivamente. Na trajetória da repercussão econômica do tributo haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir este ônus econômico sobre outra ou haverão muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus tributário, em conseqüência, cada uma suportando definitivamente uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela do ônus econômico tributário (ou a sua totalidade) que é suportada *definitivamente* por uma pessoa é a incidência econômica do tributo.

Incidência jurídica do tributo – No momento lógico-jurídico posterior à realização da hipótese de incidência, a regra jurídica tributária incide sobre esta hipótese de incidência realizada e, em conseqüência desta incidência, irradia-se a relação jurídica tributária. Dentro do

⁴ Como ensina Roque Antônio Carrazza: “*Impostos diretos* ou *que não repercutem* são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte, isto é, pelo realizador do *fato imponible*. É o caso do IR, em que o patrimônio de quem auferiu rendimentos líquidos é alcançado por esta tributação. Já, *impostos indiretos* ou *que repercutem* são aqueles cuja carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible. Esta terceira pessoa geralmente é o consumidor final da mercadoria ou do produto. É o caso do ICMS. Quem suporta sua carga econômica não é o patrimônio, p. ex., do comerciante, que vendeu a mercadoria, mas o patrimônio do consumidor final desta mercadoria. Este, ao adquirir a mercadoria, verá embutido em seu preço o *quantum* de ICMS que foi sendo recolhido, por todos os que realizaram as operações mercantis, que levaram os bens às suas mãos” [*Curso de direito constitucional tributário*, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 350].

conteúdo jurídico desta relação jurídica tributária existe o dever de efetuar uma prestação jurídica e o objeto desta prestação jurídica consiste no tributo. Em síntese: incidência jurídica do tributo significa o *nascimento do dever jurídico tributário* que ocorre após a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada.”⁵

E, conclui seu inabalável raciocínio sobre a irrelevância da repercussão econômica dos tributos, nos seguintes moldes:

*“Simplicidade da ignorância: Por sua própria natureza alguns tributos repercutem e outros não. O raciocínio baseado nesta premissa é ingênuo e denuncia superficialíssima noção do fenômeno da repercussão, porque todos os tributos repercutem. Noutras palavras, os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social. Além disso, a previsibilidade da repercussão econômica e a constatação dos resultados efetivos da repercussão alcançam-se por aproximação ainda distante e nebulosa, mediante utilização de princípios financeiros extremamente complexos e cujos resultados ainda são de natureza macro-econômica.”*⁶

Incensurável as lições retro, pois, sustentar que o art. 166 do CTN subsume-se às hipóteses de tributos que repercutem economicamente, significa o mesmo que patrocinar a existência implícita de uma execrável *cláusula de irrestituibilidade de qualquer indébito tributário*, por mais flagrante o vício de inconstitucionalidade que venha a tisaná-lo, à medida que toda exação repercute economicamente, quer dizer, é levada em consideração para fins de composição do preço do produto ou serviço.

Essa irrelevância da repercussão econômica poderia conduzir os mais afoitos à apressada conclusão acerca da inconstitucionalidade da regra calcada no art. 166 do CTN. Diz-se apressada, porquanto entendemos que o intérprete não deve se entregar à opção mais fácil, circunscrita ao simples rótulo da inconstitucionalidade desse dispositivo. Ao revés, deve procurar *interpretar a lei conforme a Constituição*, de modo a excluir a interpretação ou as interpretações que contravenham a Magna Carta.

Trata-se, por certo, de raciocínio que se harmoniza com a consagrada regra de hermenêutica representada pelo brocardo *ominis interpretatio se fieri potest, ita facienda est ut omnes contrareitatos amoveantur*, o qual impõe que toda interpretação, caso se puder fazê-la, deve ser feita de tal modo que se movam todas as dificuldades e antinomias.

Com base na consagrada regra da interpretação conforme a Constituição, no intuito de remoção das antinomias e incompatibilidades existentes, entendemos forçosa a exegese da repercussão econômica a que se reporta o art. 166 do CTN, necessariamente, como sendo a *repercussão jurídica*.

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 532-533.

⁶ *Ibidem*, p. 540-541.



Dito de outro modo, o único critério que nos afigura seguro para a correta aplicação do art. 166 do CTN é aquele em que à expressão “tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro”, seja compreendido como querendo referir-se, tão-somente, às *possíveis incidências tributárias indiretas*, afastando-se, assim, qualquer ingênua invocação indiscriminada dessa exigência para dirimir questões envolvendo a restituição de todo e qualquer tributo.

As notas peculiares do art. 166 do CTN, como é cediço, encontram-se plasmadas de modo indefectível: “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 (...).”

Significa dizer, em linguagem negativa, que nem todo tributo comporta dita transferência, como é o caso, por exemplo, a nosso ver, do ISSQN, que, dada sua tessitura jurídica, configura lídima espécie de tributo direto, isto é, essencialmente feito para não repercutir.

Emprestando sua inteligência ao tema, assevera Luiz Amaral, renomado Professor da UNB/Brasília:

“(...) O festejado Tributarista italiano Berliri entende que os impostos diretos se caracterizam pela sua pessoalidade, ou seja, o nome do contribuinte (no caso do ISS, o nome do prestador de serviço) consta de rol onde figuram todos os contribuintes inscritos (cadastro do ISS). (...)Aquele rol (o cadastro do ISS, p. ex.) pressupõe que, na hipótese de incidência (ou fato gerador descrito na lei), mais exatamente no seu aspecto material, haja uma predominância subjetiva na precisão do contribuinte (que, no caso do ISS, é a pessoa do prestador do serviço que o preste sem vínculo empregatício ou empresa, *ex vi* do art. 10 do Dec.-lei 406/68).

Entre nós, é unânime a opinião de que o imposto direto ‘recai sobre o contribuinte que suporta o encargo financeiro em caráter definitivo’. E que o imposto indireto ‘é aquele cuja incidência *possibilita* transferência da carga tributária ao operador que se situa na etapa subsequente do processo *circulatório*, p. ex. ICM e IPI’.”⁷

Em sua obra denominada *Noções de Finanças e Direito Fiscal*, De Plácido e Silva assim estrema os impostos diretos e indiretos:

“Imposto direto é o que recai, imediata e unicamente, sobre o contribuinte; imposto indireto, que somente atinge indiretamente as pessoas, visto que são lançados sobre as mercadorias, sem atenção ao contribuinte.”⁸

Na mesma página, o referido autor consigna lição não menos significativa de Veiga Filho, *in verbis*:

⁷ AMARAL, Luiz. “Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos”. *Revista dos Tribunais* n° 675, jan./1992, p. 68.

⁸ SILVA, De Plácido e. *Noções de Finanças e Direito Fiscal*, Guairá, 1941, p. 155.



“Dessa forma, o imposto direto vai diretamente em procura do contribuinte para fazer incidir a tributação sobre fatos que com ele se relacionam, atingindo-o na sua própria existência, profissão ou propriedade.”

Tal assertiva, sabemos todos, decorre do conhecimento basilar de que inexistente na Constituição de 1988 qualquer preceito que permita classificar os tributos (por ela consagrados) em *diretos* e *indiretos*, de modo que qualquer classificação lastreada em critérios especificamente utilizados pela Ciências das Finanças afigura-se absolutamente estranha ao Direito Constitucional Positivo Brasileiro, inaplicável, por conseguinte, à disciplina do regime jurídico da restituição do indébito tributário.

Noutro giro verbal, o único critério que entendemos seguro para a correta aplicação do art. 166 do CTN é aquela onde à expressão “tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro”, assim seja compreendido como querendo referir-se, tão-somente, às *possíveis e presumidas incidências tributárias indiretas* (que ocorre com o IPI e ICMS). Esta interpretação tem o mérito de impedir que uma exceção se torne regra, ao ponto de inviabilizar, de forma generalizada, a restituição de qualquer tributo, o que redundaria num flagrante malferimento aos artigos 165 e 166 do CTN e à própria Constituição.

Para fins do art. 166 do CTN, ‘tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro’, são tão-somente aqueles *que autorizem ou presumam*, em face dos regimes jurídicos que lhes sejam peculiares, a malfadada repercussão econômica, como é o caso exclusivo do ICMS e do IPI, afetos que são a dois princípios constitucionais de extrema significância sistemática - *o da seletividade e não-cumulatividade* -, que, de acordo com Misabel Derzi, “somente podem ser explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos – em um ou outro princípio – se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo dos preços”⁹.

Afirmção óbvia, mas de conteúdo precioso com vista à compreensão da estrita abrangência da *conditio* plasmada na regra do art. 166 do CTN, é a seguinte: *se há tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro, é porque logicamente há outros que dada sua natureza sui generis não comportam presumidamente tal repercussão*”.

No mesmo diapasão, adverte o Professor Hugo de Brito Machado:

“A nosso ver, *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 Código Tributário Nacional, pois a *natureza* a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza *jurídica*, que é determinada

⁹ Em nota à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 886-887.



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.”¹⁰

Reiterando que a aplicação do art. 166 do CTN restringe-se ao ICMS e IPI, por serem os únicos tributos juridicamente feitos para repercutir, obtempera Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua *constituição jurídica*, são feitos para *obrigatoriamente* repercutir, casos 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.”¹¹

Esse entendimento, aliás, já foi acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, como se depreende da bem fundamentada ementa do acórdão, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA. ART. 166 DO CTN.

1. A prova da ausência da translação cogitada no art. 166 do CTN, só se relaciona com tributos que comportam a incorporação direta ao preço, o que não é o caso do Adicional de Imposto de Renda julgado inconstitucional pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

2. Nem todos os tributos, por sua própria natureza, comportam transferência do respectivo encargo financeiro.

3. A identificação dos tributos que não comportam transferência do respectivo encargo financeiro dar-se-á com base em critérios normativos hauridos do ordenamento posto e não em razões de Ciência Econômica.

4. A transferência a que se refere o art. 166, do CTN, é a transferência jurídica do encargo financeiro por agregação à relação subjacente de natureza civil, comercial ou semelhante, vinculando as partes (transferidor e destinatário da transferência).

5. A natureza do tributo é fornecida pelo seu fato gerador (aspecto material da hipótese de incidência), portanto, na Constituição Federal, no Código Tributário e na legislação ordinária específica é que serão encontrados os elementos necessários à caracterização do critério a ser utilizado nessa identificação.

6. Comportam transferência:

6.1 – tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos, ou

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 155.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 709.

seja, o fato gerador é uma operação; e

6.2 – cujo contribuinte é pessoa que impulsiona o ciclo econômico, podendo transferir o encargo para outro partícipe do mesmo fato gerador (...).¹²

Portanto, a presunção da transferência do encargo financeiro e subsequente inversão do ônus da prova, *ex vi* do art. 166 do CTN, somente se apresenta em relação ao ICMS e IPI - dois únicos tributos “presumidamente indiretos”, ou seja, *juridicamente transferíveis* -, cabendo ao *solvens* que realizou o recolhimento indevido desses dois impostos demonstrar que não promoveu a repercussão econômica, ou, no caso de tê-los transferidos a terceiros, estar por estes expressamente autorizados a receber pretensa restituição.

Deixando-se de lado o ICMS e o IPI, que em detrimento da tessitura constitucional que lhes são típicas são os únicos tributos juridicamente feitos para repercutir (*tanto que são informados pelo princípio da não-cumulatividade*), não nos parece forçoso convir, à luz da Ciência Jurídica e nos moldes do CTN, que o único regime jurídico de incidência da norma tributária que se amolda ao enunciado do art. 166 do CTN é aquele cuja própria lei patrocina a existência do contribuinte-substituído e do responsável-substituto.

A questão central que subjaz ao debate, portanto, é a de que fora os casos do ICMS e do IPI, somente quando da ocorrência da fenomenologia jurídica da “*substituição tributária*”, proclamada pelo art. 128 do Código Tributário Nacional¹³, é que o art. 166 do CTN encamparia sua validade sistêmica, já que encontraria esteio na reclamada *repercussão jurídica* e não simplesmente financeira do tributo pago, pois, nunca é demais repetir, financeiramente todo tributo repercute, e, portanto, todo tributo ilegítimamente exigido seria não suscetível de restituição.

Outra não é a autorizada lição dos Professores José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques:

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

Nestes casos, presume a legislação complementar a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro, mesmo porque tal transferência é pressuposto constitucional da validade da norma de substituição, na medida em que, sabidamente, não será o

¹² Recurso Especial nº 194.391/SP, STJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, un., DJU I de 21.06.99, p. 83.

¹³ O art. 128 do CTN é uma prescrição normativa genérica em matéria de atribuição de responsabilidade tributária, portanto, um gênero normativo, do qual a substituição tributária é espécie.

responsável pelo recolhimento do tributo (o substituto) aquele que sofrerá a efetiva diminuição patrimonial em razão da incidência da norma tributária, mas sim o próprio contribuinte substituído. Daí a necessária conclusão no sentido de que, neste caso, há presunção legal de transferência – necessária – do respectivo encargo financeiro, forçosamente prevista pela própria legislação de regência, que disciplina o regime jurídico da substituição tributária, como instrumento incrementador da eficácia de uma dada norma de tributação.”¹⁴

Intocáveis as ponderações acima consignadas, pois, somente na hipótese da substituição tributária, legalmente estabelecida pela legislação de regência, é que se poderia condicionar a restituição do indébito à demonstração de que o contribuinte arcou com o encargo financeiro do tributo, haja vista que, em casos tais, o próprio regime jurídico materializado pelas normas disciplinadoras do tributo autorizaria e presumiria a pressuposta transferência do encargo tributário.

Calha registrar que a posição doutrinária ora defendida vem recebendo acolhida do Poder Judiciário, valendo destacar o voto da insigne Ministra Eliana Calmon, proferido por ocasião do julgamento do RESP. nº 205.105/SP, *in verbis*:

“Para o INSS a norma transcrita tem identidade com o art. 166 do CTN, dispositivo que, examinado neste Tribunal, mereceu tratamento idêntico ao que lhe fora dado pelo STF, haja vista a Súmula nº 546 daquele sodalício.

[...]

A dificuldade que tem o aplicador da lei é saber o que se pode entender por fenômeno da repercussão.

Doutrinariamente, já se chegou à conclusão que, independentemente de classificação, todos os tributos repercutem economicamente no preço do bem ou serviço como custo, sob pena de ter-se um valor adicional acima de qualquer contabilidade.

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

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

¹⁴ GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*, p. 207.

Esta é a opinião que colhi de José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques, em artigo publicado na obra 'Repetição de Indébito e Compensação no Direito Brasileiro (Editora Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários) e que me parece bem razoável.

[...]

A análise de caso a caso é extremamente casuística e pouco científica, levando a interpretações recheadas de conteúdo episódico e circunstancial. Daí a proposta que me parece precisa, no sentido de analisar o conteúdo do art. 166 em conjugação com o 128 do CTN, de tal forma que só seja exigida a prova de quem suportou o encargo, para efeito de devolução, quando a própria lei atribuir a responsabilidade tributária a uma terceira pessoa.”

Em síntese conclusiva, falar genericamente em repercussão indireta nos preços e/ou nos custos dos bens e serviços, significa o mesmo que atentar contra o espírito do art. 166 do CTN, de forma a criar, pela via exclusivamente interpretativa, barreira praticamente incontornável para toda e qualquer pretensão repetitória de tributos habitualmente mal cobrados, ilegalmente exigidos ou inconstitucionalmente instituídos pelo Fisco.

Eis que surge o brilho da proposta que ora se apresenta, qual seja, a de se buscar o sentido e alcance do art. 166 do CTN em elementos hauridos exclusivamente da Ciência Jurídica, *in casu*, com espeque em interpretação conjugada com o enunciado prescritivo do art. 128 do próprio Digesto Tributário, de modo a somente se exigir a denunciada prova da não transferência do encargo financeiro, para efeito de pretensa restituição do indébito, quando a própria lei atribuir a responsabilidade tributária a uma terceira pessoa, por obra do regime jurídico da substituição tributária.
