

Hugo de Brito Machado Segundo

Repetição do Tributo Indireto

Incoerências e contradições
(agravadas pela Reforma
Tributária do IBS/CBS)

3ª | revista e
Edição | atualizada

2027

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

1

COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

- 1.1. Não é de hoje que os tributos conhecidos como indiretos suscitam questões e em torno delas dividem os estudiosos do Direito Tributário, da Economia e da Ciência das Finanças. Apesar disso, pode-se dizer que o tema ainda é carente de atenção, sobretudo no que diz respeito ao tratamento que lhe é dado no Brasil.¹ Na doutrina, quando não é examinado de forma superficial e simplista, é objeto de exame que, conquanto profundo, dá pouca atenção a alguns dispositivos da Constituição e ao que têm decidido os Tribunais.² Por sua vez, ao ser disciplinado na legislação e pela jurisprudência, recebe tratamento fragmentado e, o que é pior, desprovido de coerência.
- 1.2. Há autores que rejeitam a classificação dos tributos entre diretos e indiretos, afirmando-a não científica, meramente econômica ou simplesmente equivocada, não podendo ser levada em consi-

1. **Nota de atualização:** passaram-se praticamente quinze anos desde que isto foi escrito, e nada mudou. O tema continua, e muito, carente de atenção.

2. Aplica-se a essa doutrina a observação de Humberto Ávila, para quem ela “interpreta o Direito Tributário sob o ponto de vista lógico e semântico, sem atribuir grande valor à sua realização concreta pela jurisprudência. Tema principal dessa análise é a aplicação dos conceitos fundamentais do Direito (norma jurídica, fonte do Direito, relação jurídica, sujeito de direito, sistema jurídico) no âmbito do Direito Tributário. Essa interpretação ganha em consistência, mas nem sempre possui grande significação prática.” ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 3.

deração para fins jurídicos em nenhuma hipótese. Nem sempre há suficiente clareza, contudo, quanto ao critério que utilizam para distinguir o que é científico do que não é; ou o que é econômico do que é jurídico.

- 1.3. De rigor, não se pode dizer que a classificação de tributos em diretos e indiretos seja exclusivamente econômica, pois é justamente no estudo da Economia que se verifica a possibilidade de *todos* os tributos terem, a depender das circunstâncias, seu ônus transferido a terceiro, o qual não necessariamente está situado à frente na cadeia produtiva. Isso significa dizer que, economicamente, nem sempre o ônus do tributo recai sobre o consumidor; quer dizer ainda que isso não ocorre em relação a um tipo específico de tributo, o que, antes de justificar, desautoriza a pretendida classificação (todos os tributos poderiam ser ou não indiretos, a depender das circunstâncias). Mas pode ser que a classificação, conquanto não seja “econômica”, leve em consideração um efeito econômico da tributação, que poderia ter relevância jurídica quanto a certos tributos, por ser neles mais perceptível. É isso, esse reconhecimento de efeitos jurídicos, que os críticos da classificação repelem.
- 1.4. Em oposição a estes, que rejeitam a classificação, há os que a descrevem e acolhem com grande simplicidade. Embora cada um à sua maneira, dela cuidam como se fosse muito fácil identificar os tributos que se encaixam na classe dos indiretos, separando-os daqueles tidos (também de modo surpreendentemente pacífico) como diretos, sendo óbvios e perfeitamente justificáveis, por igual, os efeitos jurídicos dessa diferenciação,³ os quais, porém, nem sempre são tratados com clareza e coerência
- 1.5. Conquanto não seja tão simples e fácil entendê-la, o certo é que tampouco se pode ignorar a classificação, até porque existem tributos que aparentemente são graduados em função da capa-

3. Calcado em Seligman, Alfredo Augusto Becker descreve essa facilidade como decorrente da *simplicidade da ignorância*. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 540.

cidade contributiva (ou de outra característica) indiretamente manifestada por alguém diverso daquele legalmente definido como sujeito passivo da exação. Poder-se-ia dizer, aliás, que há, no ordenamento jurídico brasileiro, disposições que fazem alusão à circunstância de certos tributos onerarem produtos e serviços, sendo indiretamente suportados por quem os consome. É o caso do art. 150, § 5º, da CF/88, segundo o qual “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.” A grande questão, nesse contexto, talvez seja não a de saber se a classificação existe e deve ser considerada para fins jurídicos, mas sim *quais consequências jurídicas podem ser dela validamente extraídas, e quais não podem.*

- 1.6. Aliás, os principais problemas surgidos em torno dos tributos conhecidos como indiretos decorrem precisamente da incoerência com que o legislador, parte da doutrina e a jurisprudência extraem consequências jurídicas dessa classificação. É incoerente e contraditória a forma como os mais diversos aspectos da tributação indireta são tratados pela ordem jurídica brasileira.
- 1.7. Para exemplificar as apontadas contradição e incoerência, basta perceber que, em situações distintas, a ordem jurídica (tal como interpretada pela jurisprudência) considera, em relação aos tributos que usualmente se classificam como indiretos (v.g., o ICMS), que o contribuinte a ser levado em consideração é ora o *de direito*, ora o *de fato*. Quando o contribuinte de direito pleiteia a restituição do tributo pago indevidamente, por exemplo, exige-se a prova de que não houve o repasse do ônus representado pelo tributo ao contribuinte de fato (cuja existência, para este efeito, é levada em consideração), sob pena de indeferimento da restituição. Mas, contraditoriamente, quando o contribuinte de direito é vítima da inadimplência do comprador, dito contribuinte de fato, diz-se que esta não lhe exime de pagar o tributo, eis

que ele, o vendedor, é o “verdadeiro” contribuinte, não havendo qualquer relação jurídica entre o Estado e o contribuinte de fato (cuja existência, veja-se, é agora tida como juridicamente irrelevante). O mesmo se dá quanto o contribuinte de fato pleiteia a restituição do indébito tributário.

- 1.8. Mais exemplos não são aqui necessários – serão, ao seu tempo, examinados neste trabalho – para demonstrar que, conforme a circunstância, considera-se ora de suma importância, ora inteiramente irrelevante, para fins jurídicos (vale dizer, para fins de reconhecimento da existência de direitos subjetivos e deveres jurídicos), a existência de um contribuinte de fato, que supostamente arca com o ônus de um tributo legalmente devido por um contribuinte de direito. Nesse contexto, reconheça-se, talvez seja difícil determinar um regime jurídico adequado para o tributo indireto, mas isso não traz dificuldade para se apontarem as tais contradições, nem para que se conclua serem elas inaceitáveis. Independentemente de como se defina o tributo indireto e de como se entenda seu regime jurídico, suas características deverão ser levadas em consideração de forma coerente. E, o mais importante: não se pode, no trato dado à questão, chegar-se a conclusão que crie situação incompatível com o ordenamento jurídico, notadamente com suas normas situadas hierarquicamente acima daquelas que supostamente cuidam dos efeitos jurídicos que decorrem da natureza “indireta” deste ou daquele tributo.
- 1.9. Nessa ordem de ideias, pretende-se examinar, neste estudo, o que se deve considerar um tributo indireto, e qual seu regime jurídico à luz do ordenamento brasileiro. Mas, especialmente, almeja-se demonstrar as já mencionadas contradição e incoerência com que o legislador e a jurisprudência tratam o tema no Brasil. Se não se lograr, aqui, cumprir o primeiro propósito do trabalho, o esforço ainda assim terá valido a pena se, pelo

menos, se conseguirem despertar os estudiosos da tributação no país para o segundo, relativo aos defeitos da forma como o tema vem sendo tratado. Afinal, na ciência, muitas vezes as perguntas que alguém suscita são mais importantes que as respostas que se lhes dão.⁴

4. É o que lembra Bertrand Russel, para quem, por exemplo, muitos pré-socráticos merecem lugar de destaque na Filosofia mesmo tendo oferecido respostas que hoje nos parecem absurdas para questionamentos os mais diversos. Seu mérito, contudo, foi o que *formular* tais questionamentos. RUSSEL, Bertrand. *História do Pensamento Ocidental*. 4.ed. Tradução de Laura Alves e Aurélio Rebello. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001, p. 24.

2

O QUE SÃO TRIBUTOS INDIRETOS?

- 2.1. A explicação mais comumente encontrada nos manuais de Direito Tributário é a de que o tributo indireto se caracteriza por ser legalmente devido por um sujeito, mas economicamente ser suportado por outro. Daí chamar-se o primeiro de contribuinte de direito e, o segundo, contribuinte de fato.
- 2.2. Ainda de acordo com essa explicação, o contribuinte de direito seria legalmente obrigado ao pagamento do tributo, eis que integraria a relação jurídica tributária, na condição de sujeito passivo. Já o contribuinte de fato não teria relação com o Fisco, sendo essa a razão do adjetivo “de fato”, pois na prática é ele quem arca com o ônus representado pelo tributo, que lhe é repassado pelo contribuinte de direito. Por outras palavras, o contribuinte de direito é obrigado ao pagamento, mas transfere a outro esse sacrifício pelo aumento de preço ou outro processo econômico de troca.¹
- 2.3. Dentro desse quadro, é com muita simplicidade que se diz, por exemplo, que os impostos que incidem sobre o consumo seriam indiretos, ao passo que aqueles que oneram o patrimônio e a renda seriam diretos. O ICMS, v.g., é pago pelo vendedor de um produto (contribuinte de direito) mas, na prática, seria

1. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17.ed. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 339.

suportado pelo comprador (contribuinte de fato), sendo pelo primeiro embutido no preço e repassado ao segundo.² O Imposto de Renda, a seu turno, é pago pelo beneficiário dos rendimentos, que efetivamente suporta o ônus do tributo, reunindo-se assim, na mesma pessoa, as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato.

- 2.4. A relação entre a tributação do patrimônio, da renda e do consumo, de um lado, e a classificação de tributos em diretos e indiretos, de outro, é explicada por Ferreiro Lapatza. Conquanto escrita à luz do direito espanhol, a seguinte passagem ilustra com propriedade a razão de ser da classificação de que se cuida:

Normalmente, o legislador tentará estabelecer impostos sobre quem possa pagá-los, sobre quem tenha capacidade econômica para suportá-los.

A capacidade econômica de um indivíduo depende de sua riqueza, e esta se evidencia direta ou indiretamente pela posse de um patrimônio ou pela obtenção de uma renda.

Os impostos que incidem sobre a renda e o patrimônio são, neste sentido, impostos diretos, já que gravam a riqueza em si mesma, direta e imediatamente considerada.

Mas a riqueza de um indivíduo pode se manifestar indiretamente através de sua utilização; e sobre esta utilização pode incidir um imposto.

Os impostos indiretos têm por objeto exatamente as manifestações indiretas de capacidade econômica, como a circulação ou o consumo da riqueza.³

- 2.5. A simplicidade desaparece, porém, quando se questiona quais tributos devem ser considerados indiretos. Somente os que incidem sobre o **consumo**? Quais são eles? E aqueles incidentes sobre o patrimônio e a renda, mas cuja relação jurídica obrigacional possui mais de um sujeito passivo (contribuinte/respon-

2. **Nota de atualização:** Se diz exatamente a mesma coisa do IVA-Dual (IBS e CBS).

3. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário – teoria geral do tributo*. São Paulo: Marcial Pons/Manole, 2007, p. 165.

sável), seriam também indiretos? Não há critério claro.⁴ Aliás, até mesmo a divisão dos tributos em tributos sobre o consumo e tributos sobre o patrimônio e a renda é problemática, não apenas porque a exação que onera uma dessas realidades atinge, de algum modo, também as outras, mas porque, independentemente disso, nem sempre é fácil distinguir um tributo sobre a renda de outro sobre o consumo. É o caso, por exemplo, do imposto de renda sobre o lucro presumido (e de todos os tributos pagos no âmbito do SIMPLES⁵), que tem base de cálculo composta por realidade próxima (receita), muitas vezes idêntica (v.g., receita de contribuinte que apenas vende mercadorias) daquela sobre a qual incidem ICMS e IPI.

- 2.6. Note o leitor que não se ingressou, ainda, na questão relacionada ao fato de que não necessariamente o tributo indireto tem o seu ônus repassado ao consumidor, e de que nem sempre no tributo direto esse ônus é suportado pelo próprio contribuinte.⁶ Sabe-se, quanto a esse último ponto, por exemplo, que não raro o imposto de renda devido por um médico é repassado ao preço de sua consulta, assim como o ônus representado pelo IPTU é pelo proprietário de um imóvel transferido ao seu inquilino,

4. E isso não apenas no Brasil. Em Portugal, Soares Martinez registra que a mais “generalizada das classificações de impostos, na doutrina, nas legislações e até na linguagem corrente, divide-os em *directos* e *indirectos*. Mas a essa generalidade não corresponde um critério uniforme de classificação.” MARTINEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. 10.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 49.

5. Regime de tributação simplificado e favorecido aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte que preencham os requisitos previstos na LC 123/2006, em face do qual IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, contribuição sobre a folha de salários, ICMS, ISS e IPI são todos pagos por meio de recolhimento único, calculado com a aplicação de uma alíquota sobre o faturamento do contribuinte. Confira-se, a propósito, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MAMEDE, Gladston; MARTINS, Sérgio Pinto; NOHARA, Irene. *Comentários ao Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*. São Paulo: Atlas, 2007.

6. Como registrou Pantaleoni, a repercussão (ou translação, palavra preferida por autores italianos) é comum a todos os tributos, não podendo ser usada como critério para a distinção dos tributos em diretos e indiretos. PANTALEONI, Maffeo. *Teoria della Traslazione dei Tributi*. Milano: Giuffrè, 1958, p. 30.

sendo certo que IR e IPTU são típicos exemplos de impostos considerados diretos.⁷

- 2.7. Incursão na Economia revela que mesmo aqueles tributos que oneram o consumo, ou as operações que conduzem o bem da produção ao consumo (como o ICMS, o ISS e o IPI⁸), podem ter *ou não* seu ônus transferido a um terceiro, sendo esse aspecto, muitas vezes, de impossível comprovação prática. Tudo dependerá da relação entre a elasticidade-preço da demanda e a elasticidade-preço da oferta, fatores que podem fazer com que um tributo incidente sobre o consumo onere economicamente o produtor ou o consumidor, pouco importando quem é seu contribuinte do ponto de vista jurídico.⁹ O contribuinte pode ser o

7. A propósito do mesmo problema no âmbito da Alemanha, Tipke e Lang registram que “todo imposto pode segundo a situação de mercado ser ‘repassado’. Exemplos: repasse do imposto imobiliário para o inquilino...” TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v.1, p. 401.

8. **Nota de atualização:** Assim como IBS e CBS, além de IS, sendo certo que o IVA-Dual (IBS e CBS) será até mesmo devolvido ao consumidor final de baixa renda (*cashback*), ou aos turistas estrangeiros em regresso ao exterior, o que nota até mesmo a juridicização do contribuinte “de fato”, que nestes casos não é tão só “de fato” assim.

9. “(...) quando a elasticidade-preço da oferta é alta e a elasticidade-preço da demanda é baixa, um imposto seletivo incide principalmente sobre os consumidores; quando a elasticidade-preço da oferta é baixa e a elasticidade-preço da demanda é alta, o imposto seletivo recai principalmente sobre os produtores. Isso nos leva a uma regra geral: quando a elasticidade-preço da demanda é mais alta que a elasticidade-preço da oferta, um imposto recai principalmente sobre os produtores. Quando a elasticidade-preço da oferta é maior que a elasticidade-preço da demanda, um imposto seletivo recai principalmente sobre os consumidores. Assim, a elasticidade, e não literalmente quem faz o pagamento do imposto, determina a incidência de um imposto seletivo.” (KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. *Introdução à economia*. Tradução de Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 111) Observe-se que, no texto citado, a palavra *incidência* é usada com sentido diferente daquele em que é usualmente empregada em textos jurídicos. Não designa a subsunção do fato à norma, da qual se irradiam direitos e obrigações, mas o ato de *onerar*. Simplificando tais conceitos, Paul Hugon explica que “o mais forte do ponto de vista econômico conseguirá provocar a repercussão sobre o mais fraco.” (HUGON, Paul. *O imposto*. 2.ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1951, p. 95). Sobre a diferença entre *incidência econômica* e *incidência jurídica*, confira-se: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 532-533.

comprador, que repercute o tributo sobre o vendedor (*shiftings backward*), ou vice-versa (*shiftings forward*).¹⁰ Aliás, a questão não se resume a um tudo ou nada (tributo suportado *integral e exclusivamente* pelo produtor *ou* pelo consumidor); seu ônus pode ser *repartido* entre vendedor e comprador, nos mais diversos percentuais (50%/50%; 70%/30%; 25%/75% etc.), sendo isso o que usualmente se dá.¹¹ Diz-se, em tais situações, que houve *difusão* do imposto.¹²

- 2.8. Suponha-se, por hipótese, que o preço do sorvete em uma determinada sorveteria seja R\$ 2,00. Com a instituição de um (imaginário) imposto sobre a venda de sorvetes, no valor de R\$ 0,50, haveria repercussão integral do ônus do tributo se o preço do sorvete passasse a R\$ 2,50, mas normalmente não é isso o que ocorre. O preço poderia continuar em R\$ 2,00 (se a procura pelo sorvete fosse pequena), ou passar a R\$ 2,20, ou R\$ 2,25. Vale dizer, economicamente, o ônus restou repartido entre comprador e vendedor. E tudo isso, destaque-se, pode ocorrer em relação a qualquer custo que onere a atividade de produção, comercialização ou prestação do serviço, não sendo

10. HUGON, Paul. *O imposto*. 2.ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1951, p. 92. Alfredo Augusto Becker, a propósito, percebe que a repercussão jurídica independe da repercussão econômica, podendo haver a primeira sem que haja a segunda, e vice-versa (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 534). Um contribuinte do imposto de renda, por exemplo, sabendo que a fonte procederá à retenção do imposto, pode pactuar honorários *líquidos*. Isso significa que, conquanto a fonte tenha o direito de proceder à repercussão jurídica (retendo dos honorários brutos o valor do imposto), economicamente foi o contribuinte quem repercutiu o imposto sobre a fonte, fazendo com que ela suportasse o seu ônus.

11. Como registra Gregory Mankiw, “um imposto sobre um bem introduz uma cunha entre o preço pago pelos compradores e o preço recebido pelos vendedores. Quando o mercado se move para o novo equilíbrio, os compradores pagam mais pelo bem e os vendedores recebem menos por ele. Nesse sentido, os compradores e vendedores compartilham o ônus do imposto. A incidência tributária (ou seja, a divisão do ônus) independe de o imposto ser cobrado dos compradores ou dos vendedores.” MANKIW, N. Gregory. *Introdução à Economia*. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. 5.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009, p. 128.

12. HUGON, Paul. *O imposto*. 2.ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1951, p. 92.

algo típico do custo tributário e muito menos do custo inerente a certos tributos.

- 2.9. A explicação da relação entre a elasticidade da demanda e a possibilidade de repercussão é dada por Aliomar Baleeiro, para quem

importa verificar se a procura do objeto tributado é rígida ou elástica. O comprador, embora esbravejando ou resmungando, resigna à aquisição das coisas de procura rígida, como os alimentos básicos, o vestuário essencial, os transportes imprescindíveis, medicamentos de extrema necessidade etc. Mas pode desistir da compra de coisas que não satisfazem necessidades imperiosas e cuja procura, portanto, é elástica, ou pode deslocar sua preferência para os sucedâneos de menor preço ou menos tributados. Muitas vezes, o consumidor de vinho, por exemplo, quando este encarece, passa a consumir o nacional em substituição ao estrangeiro, ou muda seu hábito para a cerveja.¹³

- 2.10. Por conta disso, a moda¹⁴ e o caráter perecível de certos produtos¹⁵, por exemplo, influenciam na demanda e, portanto, na possibilidade de o vendedor aumentar o preço em razão da existência de um ônus tributário. Todas essas fricções – prossegue Baleeiro – “podem perturbar o processo da repercussão e invertê-lo.”¹⁶

- 2.11. Apesar das apontadas dificuldades, que não são pequenas, a jurisprudência costuma indicar como tributos indiretos, basicamente, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias¹⁷ e à Prestação de Serviços de Transporte Interes-

13. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17.ed. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 201-202.

14. Que leva produtos “fora de moda” ou “da coleção passada” a serem vendidos por preço mais baixo.

15. Como peixe, carne e verduras. O caráter perecível de tais produtos impõe, depois de algum tempo em que estão expostos, impõe sua venda a qualquer preço, sob pena de com o perecimento o vendedor sofrer prejuízo maior.

16. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17.ed. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 202.

17. Becker observa que a “antiguidade e a simplicidade da classificação, bem como a natureza político-fiscal de seu critério, com o decorrer do tempo, foram

tadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)¹⁸ e o ISS, este último apenas quando incidente sobre o valor cobrado pelo serviço prestado.¹⁹⁻²⁰

- 2.12. Segundo o raciocínio desenvolvido, é indireto aquele tributo que incide sobre operação, vale dizer, ato realizado por mais de uma pessoa (v.g., vendedor e comprador de mercadoria; prestador e tomador de serviço), e que tem por base de cálculo o valor dessa operação (ou o preço do negócio). Essa circunstância faz com

imprimindo a cada espécie de tributo o batismo de direto ou indireto, de tal modo que, pela simples enunciação do nome, uns tributos são imediatamente considerados diretos e outros indiretos. Por sua vez, a repercussão econômica do tributo indireto é aceita como um fato necessário e óbvio.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 536). É justamente o que se dá, hoje, com o ICMS e o IPI.

18. “O art. 166, do CTN, só tem aplicação aos tributos indiretos, isto é, que se incorporam explicitamente aos preços, como é o caso do ICMS, do IPI etc.” (STJ, 1ª T., AGA 452.588/SP, DJ de 5/4/2004, p. 205).

19. “1. O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto, a depender da avaliação do caso concreto. 2. Via de regra, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço. 3. Necessidade, na hipótese dos autos, de prova da não repercussão do encargo financeiro do tributo, nos termos do art. 166 do CTN. [...]” (STJ, 1ª T., AgRg no Ag 692.583/RJ, j. em 11/10/2005, DJ de 14/11/2005, p. 205, rep. DJ de 28/11/2005, p. 208). Exame do inteiro teor do acórdão revela que as situações nas quais o ISS seria “indireto” seriam aquelas nas quais sua base de cálculo é o preço do serviço, aplicando-se o art. 166 do CTN. Entretanto, nas hipóteses em que o ISS é cobrado em valores fixos, como ocorre com as sociedades de profissionais liberais (Decreto-lei nº 406, art. 9º, §§ 1º e 3º), sua natureza é “direta” e o art. 166 não se aplica, pois “inexiste vinculação entre os serviços prestados e a base de cálculo do imposto municipal, sendo impróprio cogitar-se de transferência do ônus tributário e, consequentemente, da aplicação do art. 166 do CTN” (STJ, 2ª T., REsp 724.684/RJ, j. em 3/5/2005, v. u., DJ de 1º/7/2005, p. 493).

20. **Nota de atualização:** No caso da reforma tributária, o ordenamento jurídico, inovando em relação ao que ocorria com o ICMS, o IPI e o ISS, passou a afirmar expressamente a aplicabilidade do art. 166 ao IBS e à CBS, além de exigir requisito adicional que será comentado no último capítulo. Como a lei não se reportou ao Imposto Seletivo (IS), podendo tê-lo feito, pode-se entender que houve aqui um “silêncio eloquente” ou proposital, e que o art. 166 do CTN não se aplica a ele.

que, “naturalmente”, o tributo, quando legalmente devido pelo prestador do serviço, ou pelo vendedor da mercadoria – por outras palavras, por quem *recebe* o preço –, seja acrescido ao preço e transferido ao comprador da mercadoria ou ao tomador do serviço, o qual, mesmo sem ter relação com o fisco, arca com o ônus do tributo (na condição de contribuinte de fato). Não obstante, as razões pelas quais isso seria “natural” em tais tributos, e não o seria nos demais, não são claras. Parte-se da premissa, talvez, de que isso seria “óbvio”.

- 2.13. Na verdade, ao decidir pela aplicação do art. 166 do CTN ao ICMS e ao IPI, o STJ não fez a distinção apontada no item anterior. Com efeito, julgando o EREsp 699.292/SP, por exemplo, a sua Primeira Seção já decidiu que o ICMS é “indireto” porque

o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato), e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência. Verifica-se, assim, a ilegitimidade ativa *ad causam* da empresa, por não ter ela arcado diretamente com a tributação, havendo, no caso, que se cogitar em transferência do ônus ao consumidor final.

- 2.14. Tal fundamento, como se vê, incorre no equívoco de considerar a repercussão econômica (que consistiria em uma elevação do preço) do ônus tributário como o elemento distintivo dos tributos diretos e dos indiretos, sendo certo que, como já explicado, todo tributo pode ser repercutido ou não, a depender das circunstâncias.²¹
- 2.15. Em face dessa jurisprudência, e da circunstância de que todo tributo pode repercutir nos preços, o Fisco passou a considerar “indireto” todo e qualquer tributo de cuja restituição se estivesse

21. Por isso mesmo, Gilberto de Ulhôa Canto afirma ser falha a regra jurídica que presume “a possibilidade de se determinar com certeza a existência da transferência do montante do tributo e supõe que ela seja definível por categoria ou tipos de impostos.” CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Repetição do Indébito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do Indébito*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 9.

cogitando. A pretensão era aplicar o art. 166 do CTN a qualquer pedido de restituição, justificando seu contumaz indeferimento.

- 2.16. Nesse contexto, o STJ viu-se obrigado a explicar por que o ICMS e o IPI seriam “indiretos”, e o imposto de renda ou a contribuição previdenciária pagos por uma empresa (e que por igual podem se refletir nos seus preços) não o seriam. Foi quando se acolheu, embora de maneira não muito clara, a tese segundo a qual seriam indiretos aqueles tributos que incidem sobre uma operação, praticada por duas pessoas, operação esta que impele determinado bem ou serviço da produção ao consumo, e que permite o acréscimo explícito do tributo ao preço. Assim, seriam indiretos o ICMS e o IPI (assim como o ISS), mas não o imposto de renda ou a contribuição previdenciária patronal.
- 2.17. Diz-se de maneira não muito clara porque os acórdãos utilizam, em sua fundamentação, trechos de trabalhos de autores que têm pensamento diferente, e os ministros prolatadores dos votos que contêm tais citações dizem concordar com todos eles, o que não é logicamente possível. De fato, desses autores citados, alguns negam a classificação dos tributos em diretos e indiretos, e, como consequência, ou afirmam inconstitucional o art. 166 do CTN, ou o consideram aplicável apenas aos tributos pagos por substitutos tributários, nos termos do art. 128 do CTN. Outros consideram indiretos os tributos que oneram um negócio e podem ser por uma parte transferidos à outra, tal como explicado no parágrafo anterior. Como a conclusão de todos eles, em relação às contribuições previdenciárias e ao imposto de renda, é a mesma, vale dizer, de que não se lhes aplica o art. 166 do CTN, foram todos utilizados indistintamente na fundamentação dos acórdãos, o que deixa mais difícil a compreensão da linha (se é que existe) de raciocínio seguida coerentemente pela jurisprudência. Foi o que se deu, por exemplo, no julgamento do EREsp 168.469/SP, notadamente no voto do Ministro José Delgado.
- 2.18. Nessa ordem de ideias, uma forma de conciliar os julgados que negam a natureza “indireta” às contribuições previdenciárias

patronais e ao imposto de renda, mas a reputam pertinente ao ICMS e ao IPI, é considerar que foi acolhida pelo STJ a doutrina de Marco Aurélio Greco, inclusive citado em alguns precedentes. Em trabalho escrito para o volume 8 do Caderno de Pesquisas Tributárias coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, citado no já aludido EREsp 168.469/SP, Marco Aurélio conclui o seguinte:

1) Comportam transferência:

1.1 – tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos, ou seja, o fato gerador é uma operação, e

1.2 – cujo contribuinte é pessoa que impulsiona o ciclo econômico podendo transferir o encargo para o outro partícipe do mesmo fato gerador.

2) Se a Constituição Federal, ao discriminar as competências tributárias atribui a uma pessoa política a aptidão para tributar evento que não envolva uma dualidade de sujeitos determinados que figurem nos polos de uma relação jurídica certa, da análise do próprio Texto Maior pode-se concluir a impossibilidade jurídica de transferência do encargo. P. ex., imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Se a Constituição contempla uma “operação”, caberá então analisar o CTN e a legislação ordinária para, identificando o contribuinte assim qualificado pelo ordenamento, concluir se o tributo pode ou não comportar transferência do encargo.

3) Não comportam transferência:

3.1 – os tributos cujo fato gerador não é uma operação, vale dizer, não engloba uma dualidade de sujeitos; ou

3.2 – aqueles que, apesar de terem por fato gerador uma operação envolvendo uma dualidade de sujeitos, indicam como contribuinte de direito pessoa que seja a última da sequência de operações sujeitas ao tributo. Neste caso quem suportou o encargo não terá como transferi-lo, pois não participará de outro fato gerador do mesmo tributo, desta vez na posição de impulsionador da etapa seguinte do mesmo ciclo econômico indicado pela Constituição para fins de incidência tributária.²²

22. GRECO, Marco Aurélio. Repetição do Indébito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do Indébito*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 286-287.