

## A PROTEÇÃO JURÍDICA DO CONTRIBUINTE DE FATO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

*Bruno Moreira dos Santos<sup>1</sup>*

*Marco Valério Viana Freire<sup>2</sup>*

### RESUMO

O contribuinte de fato é o sujeito sobre o qual recai, em última instância, o encargo oriundo da relação jurídico-tributária *lato sensu*, nessa perspectiva considerado sob a égide da tributação indireta. Tendo em vista a relevância do tema na seara tributária e para a vida dos contribuintes, bem como quais os efeitos a inclusão dessa categoria de sujeição passiva pode acarretar no próprio sistema tributário, buscou-se analisar o tema na jurisprudência, na literatura jurídica especializada e no Sistema Tributário Nacional, auferindo, assim, subsídios em todas essas fontes interpretativas para aferir a existência, ou não, de proteção jurídica ao contribuinte de fato em nosso Sistema Jurídico. Para tanto, buscou-se arrimo em obras de diferentes autores, bem como percorreu-se a jurisprudência dos tribunais comparando-as cronologicamente, a fim de compreender os diversos posicionamentos adotados. Por fim, foi possível identificar que a suposta proteção granjeada ao contribuinte de fato está amparada tão somente na literatura jurídica e na jurisprudência dos Tribunais pátrios, dessa forma padecendo, hodiernamente, de respaldo legal.

**Palavras-chave:** tributo indireto, relação tributária subjetiva, restituição de tributos indiretos, contribuinte de fato, contribuinte de direito.

### ABSTRACT

The taxpayer is the subject upon whom the burden deriving from the *lato sensu* legal-tax relationship ultimately falls under, taking into consideration the aegis of indirect taxation. Considering the relevance of the theme in the tax area and taxpayers' lives, as well as the effects that the inclusion of this category of passive subjection may have in the tax system itself, we tried to analyze the theme alongside the jurisprudence, the specialized legal literature, and the National Tax System, thus obtaining subsidies from all these interpretative sources to assess the existence, or lack thereof, of legal protection to the de facto taxpayer in our Legal System. For this, we sought support in works by different authors, as well as in court case laws, comparing them chronologically, in order to understand the various positions adopted. Finally, it was

---

<sup>1</sup> Bacharelado em Direito. Universidade Católica do Salvador. Técnico em Informática pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia *Compus* Valença (IFBA)

<sup>2</sup> Advogado. Procurador do Estado da Bahia. Especialista em Psicopedagogia Aplicada ao Desenvolvimento de Recursos Humanos (Faculdade de Educação da Bahia), em Administração Pública (Universidade Estadual de Feira de Santana) e em Direito Tributário (Universidade Federal da Bahia). Professor Assistente, Nível II, das disciplinas Direito Administrativo, Direito Constitucional, Direito Financeiro e Direito Tributário na UCSal - Universidade Católica do Salvador. (Orientador)

possible to identify that the supposed protection granted to the taxpayer is in fact supported only in the legal literature and the jurisprudence of the national courts, thus suffering, nowadays, with the lack of legal support.

Keywords: indirect tax, subjective tax relationship, indirect tax refund, de facto taxpayer, taxpayer.

## 1 INTRODUÇÃO

O contribuinte de fato é o sujeito sobre o qual recai, em última instância, o encargo oriundo da relação jurídico-tributária *lato sensu*, nessa perspectiva considerado sob a égide da tributação *indireta*, de vez que esta espécie de relação se funda na translação, ou seja, na transferência do ônus da carga tributária para terceiro. Esse fenômeno, indiscutivelmente, encontra amparo na doutrina e na jurisprudência. Já no sistema tributário nacional, conjunto de regras sobre tributação vigente neste país, há maior dificuldade de destilá-lo, podendo, entretanto, entremostrear-se no art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN.

O enlevo da discussão opera-se no campo da restituição do referido encargo. O Supremo Tribunal Federal - STF, debruçando-se sobre o tema, firmou, *prima face*, entendimento inflexível, rechaçando qualquer possibilidade de restituição dos tributos *indiretos*, como também o permitiu, após severas críticas, tão somente com permissão daquele que efetivamente sofreu a repercussão do encargo, i.e., o contribuinte de *fato*.

Por seu turno, o Código Tributário Nacional, defende-se, encampou a tese do STF, balizando no artigo *supra* os limites da contenda. Com o advento da Constituição de 1988, trasladou-se ao Superior Tribunal de Justiça a questão, que, por sua vez, pôs de lado o contribuinte de *fato*, admitindo, numa interpretação sistêmica, apenas o contribuinte de *direito* como legitimado para pleitear o indébito, e quanto aqueloutro, o de *fato*, permitiu-lhe em um caso emblemático, Imposto sobre circulação de mercadorias - ICMS sobre energia elétrica, porquanto a Corte da Cidadania enxerga-o como contribuinte de *direito*.

A problemática envereda-se em razão da restituição de tributos *indiretos*, incidentes, regularmente, sobre os bens de consumo. Isso acontece em volume estrondoso, ganhando interesse o tema da restituição desses tributos, embarcando-se apertadas interpretações para conferir a este “contribuinte” alguma legitimidade. Nesse sentido, a conotação dessa permissibilidade deve ser buscada no sistema tributário nacional. Entretanto, tal autorização igualmente deve ser validada a partir

das normas relativas ao Direito Tributário, na perspectiva de verificar se essa ordem tributária posta confere a esse sujeito tal prerrogativa.

Tendo em vista a relevância do tema na seara tributaria e para a vida dos contribuintes, bem como quais os efeitos que a inclusão dessa categoria de sujeição passiva pode acarretar no próprio sistema tributário, o presente estudo estabelece como problema de pesquisa o seguinte: haveria no sistema tributário nacional amparo ou proteção jurídica para figura do contribuinte de “fato”? Assim, o objetivo geral passa a ser analisar o tema na jurisprudência, na literatura jurídica especializada e no Sistema Tributário Nacional, buscando-se auferir subsídios em todas essas fontes interpretativas para aferir a existência, ou não, da proteção jurídica ao contribuinte de fato em nosso Sistema Jurídico.

A fim de atingir o objetivo proposto, optou-se por desenvolver uma pesquisa bibliográfica, tendo como objetivo buscar compreender alguns conceitos a respeito do tema, bem como realizou-se um estudo da jurisprudência dos Tribunais Superiores no que pertine ao tema.

## **2 RELAÇÕES JURÍDICAS SE DESENVOLVEM NOS LIMITES DO ESTADO DE DIREITO**

A submissão à lei remete o estudioso à Magna Carta Inglesa (1.215), a qual submeteu o Rei João Sem Terra, limitando-lhe o poder, de acordo com Dirley da Cunha Jr. (2014), pela primeira vez na história político medieval o governante, o rei, vinculava-se pela própria lei que edita. Embora esse marco histórico seja o mais difundido, aponta-se outro, como o faz Fredie Didier (2018, p. 74), para o qual essa noção é ainda mais remota, presente já no Édito de Conrado II (Decreto Feudal Alemão de 1037 d. C.) “no qual pela primeira vez se exarou a ideia de que até mesmo o Imperador está submetido às ‘leis do Império’”, asserindo que este documento inspirou a Magna Carta.

Nesse sentido, embora se utilize a expressão *império da lei* para referir-se ao princípio do devido processo legal, a *rule of law* já submetia o Estado, ao empós surgiram outras características necessárias ao conceito de Estado de Direito, sem as quais não há falar nele. Consoante a concepção clássica, arrimada na obra de José Afonso da Silva (2014), *Curso de Direito Constitucional Positivo*, o Estado de Direito, na gênese, é conceito de construção liberal, possuindo as seguintes características:

a uma - submissão ao império da lei, esta denominada ato de produção legislativa, pelo respectivo poder, composto pelo povo-cidadão; a duas – divisão e independência dos poderes, e; a três – declarar e garantir os direitos individuais.

D'outro lado, embora essa concepção legitime outros tipos de Estados, a peculiaridade do caso brasileiro é que o termo 'Direito' qualifica o vocábulo 'democracia' – Estado Democrático de Direito – reunindo, assim, “[...]os princípios do Estado Democrático e do Estado de Direito.” (SILVA, 2014, p.114).

Destarte, já com devida advertência, porque afeta diretamente a esfera jurídicas dos contribuintes, o Sistema Tributário submete-se ao princípio do Estado de Direito. Firme nesse sentido proclama Kyoshi Harada (2018, p.301), ao conceituar Direito Tributário, exara que, *in verbis*:

Direito Tributário é, por assim dizer, o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, *mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito* (grifo nosso). É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte.

Servindo-se dessa conceituação como parâmetro e singrando-a com arrimo na doutrina de Humberto Ávila (Teoria dos Princípios), ao analisar a forma como os princípios prescrevem comportamento, um estado ideal de coisas, prescreve este autor, *in verbis*:

[...] o *princípio do Estado de Direito* estabelece estados de coisas, como a existência de responsabilidade (do Estado), de previsibilidade (da legislação), de equilíbrio (entre interesses públicos e privados) e de proteção (dos direitos individuais), para cuja realização é indispensável a adoção de determinadas condutas, como a criação de ações destinadas a responsabilizar o Estado, a publicação com antecedência da legislação, o respeito à esfera privada e o tratamento igualitário (ÁVILA, p. 72) (grifo nosso).

Com efeito, relações jurídicas se desenvolvem nos limites do estado de direito, estribadas em suas nuances: submissão à lei, tripartição dos poderes e proteção aos direitos individuais.

Demais disso, com a referência a princípio dessa envergadura, observá-lo é evitar introduções desnecessárias de mistifória de conceitos de ciência pré-jurídicas, transvestidos de conceito jurídicos, que deviam ser obstaculizados tão logo findada

a atividade jurígena. Enfim, já aqui inquire-se se a concepção de um sujeito de *fato* ofenderia essa diretiva principiológica, devendo-se responder afirmativamente.

### **3 O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAÇÃO**

O Sistema Tributário Nacional, observado da perspectiva de um microsistema, de acordo com Kioshi Harada (2018), elenca os tributos, define a competência tributária dos entes políticos e prever limitações ao poder de tributar – vedações ou imunidades – ao tempo em que, da mesma forma, regulamenta a partilha das receitas tributárias, dentre outros assuntos relevantes. Nesse sentido, fala-se em tratamento exaustivo dispensado à matéria tributária pela Constituição, em razão de ela estabelecer a estrutura angular do sistema de tributação encampado no Brasil.

Por tais razões, pode-se afirmar que o Sistema Tributário se pauta caracteristicamente pela profundidade com que trata as normas tributárias, bem como pela rigidez necessária para atualizá-las. Nesse sentido, a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 40), segundo o qual “O Brasil [...] inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação”.

À vista disso, outro não é o entendimento de Geraldo Ataliba, que vê já na exaustão do tratamento constitucional tributário o destinatário passivo da relação tributária. Dessa forma, segundo esse Autor: “O Sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo descrição do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o ‘destinatário constitucional’ tributário...” (ATALIBA, p. 72).

Com efeito, pode-se aduzir também que tal previsão exsurge do caráter prolixo e eclético da Constituição Cidadã, ou seja, preferiu-a a exaustão na criação e proteção de regras e princípios que permeiam o texto constitucional, rematada com a rigidez do processo legislativo para emendá-la. Nessa perspectiva, coloca-se a teoria normativa da Constituição, como essencial para entender a correlação hierárquica de normas. Portanto, percebe-se facilmente no direito posto, com viés Kelseniano, “um verdadeiro escalonamento de normas, uma constituindo o fundamento de validade de outra, numa verticalidade hierárquica.” (LENZA, 2018, p.91). Destarte, não se pode

olvidar deste aspecto tão importante, a validade das normas jurídicas, efeito harmonizador do sistema jurídico.

Já agora, retomando o posicionamento de Ataliba, cumpre esclarecer quem são os destinatários constitucionais das espécies de tributos previstos no Sistema Tributário Brasileiro a partir do texto constitucional.

Em primeiro lugar, os *impostos*. Ao atribuir a competência aos entes políticos para criá-los, a Constituição também previu qual seria a hipótese de incidência e, dessa forma, seu respectivo sujeito passivo. À guisa de exemplo, aquele que é proprietário de imóvel urbano, pratica o fato gerador do IPTU, logo é contribuinte desse imposto; o proprietário de veículo automotor, do IPVA; o doador de bem imóvel, do ITCMD, etc. Dessa forma, de acordo com o posicionamento desse Autor o sujeito passivo “Nos impostos, é a pessoa que revela a capacidade contributiva, a participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (art. 145, parágrafo 1º, C.F.)” (ATALIBA, 1999, p.72).

Por isso, importante pontuar, como visto acima, que a sujeição passiva nos impostos está imbricada ao princípio da capacidade econômica. Isso porque, somente aquele que possua capacidade para realizar o fato gerador, que enseja a cobrança de tributo, pode ocupar o polo passivo.

Em segundo lugar, continua o Autor (1999, p.72) com seu raciocínio em relação ao sujeito passivo constitucional, *litteris*: “Nas *taxas* (grifo nosso), o administrador cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize os serviços públicos (art. 145, II, CF).

Finalmente, quanto à última espécie tributária, esclarece ATALIBA (1999, p. 75) que: “Nas *contribuições* (grifo nosso), o sujeito que receba *especial* benefício ou cause *especial* detrimento ao estado (art. 145, III e art. 149). Todo desvio desse critério material implica em construção na inconstitucionalidade da Lei tributária, no Brasil”. (grifos do autor)

Além disso, para arrematar esse posicionamento, conforme o qual a sujeição passiva tributária decorre da Constituição, cabendo ao legislador infraconstitucional regular a matéria, Geraldo Ataliba pontua que noutros países o legislador procede a eleição do sujeito passivo com mais discricção, não no Brasil, sob pena de inconstitucionalidade, nas palavras do dele: “[...] O legislador procede a eleição dos sujeitos (aspecto pessoal da h.i) com certa discricção, exceto no Brasil, onde ele é

obrigado, [sob] pena de inconstitucionalidade, a pôr como sujeito passivo o destinatário constitucional tributário.” (ATALIBA, 1999, p. 76).

Por tais razões, pode-se concluir que a Constituição Federal tratou exaustivamente das regras atinentes ao Sistema Tributário, não escapando-lha os destinatários da norma tributária. Dessa forma, cabe à legislação infraconstitucional regular as relações daí decorrentes, de acordo com os critérios pontuados na Lei Maior, sob pena de malferi-la e ser pechado de inconstitucional. Portanto, retira-se da Carta Magna, *prima facie*, a noção de sujeição passiva tributária.

#### 4 SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A regulamentação das regras gerais de Direito Tributário é de competência da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional – recepcionado pelo novo ordenamento constitucional como lei complementar; embora, o processo legiferante tenha sido o de lei ordinária. Segundo Ricardo Alexandre (2017), por meio da teoria de recepção uma lei que trata de matéria cujo o novo ordenamento previu lei complementar, não faz com que essa lei deixe de ser ordinária, porém se lhes auferi *status* de lei complementar, só podendo ser alterada por processo legislativo respectivo. Assim, as regras gerais de direito tributário somente podem ser tratadas por lei complementar, dada a exigência do art. 146, CF. Destarte, também, os elementos da obrigação tributária (art. 146, II, “a”, *in fine*) – por estarem previsto constitucionalmente como matéria desse tipo de lei –, estão previstos no CTN.

Além disso, dirão outros, que o CTN – concebido como lei ordinária –, e por tratar de matéria que a Constituição de 1988 reservou à lei complementar, teria sido recepcionado com esta natureza, dando azo a chama teoria da recepção, inclusive, essa tese é a defendida pelo STF. Portanto, “[...]criou-se a teoria da recepção, segundo a qual as normas materialmente compatíveis com a nova Constituição seriam por esta recepcionadas, passando a ter o mesmo status da espécie legislativa exigida pela nova Carta para disciplinar a matéria.” (ALEXANDRE, 2017, p. 248).

Como se depreende do CTN, a relação jurídico-tributária é preenchida pelo *sujeito ativo* - “[...] pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento” (art. 119, CTN), para Paulo de Barros Carvalho (1999, p.212), “[...] titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária”; *sujeito passivo* “[...] sujeito de direitos – [...] de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária,

nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.” (CARVALHO, p.214).

Esse último sujeito se biparte em *contribuinte* – surge de uma relação direta com o fato gerador e, por isso, têm-se como conseqüente a obrigação de pagar o tributo; e em *responsável* tributário, neste caso a obrigação decorre de lei, de uma relação indireta com o fato gerador, (art. 121 respectivamente incisos I e II do CTN). Pode-se concluir, portanto, que o legislador do CTN só previu estas figuras na relação tributária, o sujeito ativo e o sujeito passivo, este bifronte – contribuinte e responsável tributário.

Impende observar que o sujeito passivo é aquele cuja presença se faz notar no polo passivo da relação jurídico-tributária, em razão da proximidade que guarda com o fato gerador, ou decorre expressamente de lei. Segundo Daniel de Paula Gama da Silva (2009, p.12) em sua tese de mestrado, “Sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal” (grifo nosso).

Por outro lado, o sujeito passivo pode classificar-se em *direto*, aquele que possui relação direta com o fato tributável, ou seja, o contribuinte, mas também em *indireto*, quando aquele que paga o tributo não tem relação com o fato tributável, tal imposição decorre apenas da lei. Segundo Hugo Machado de Brito (2010, p.150), *litteris*:

O sujeito passivo *direto* (ou contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva.

[...]

O sujeito passivo *indireto* é aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo.

Ainda segundo o Autor anteriormente citado, da sujeição passiva *indireta* decorrem outras duas modalidades de sujeição, por *transferência* e por *substituição* (MACHADO, 2010, p.150). Esta, quando o legislador faz incidir sobre determinado sujeito o dever de pagar, a partir da hipótese de incidência que ocorrerá a posteriori. Aquela, ocorre quando, em que pese existir um contribuinte, o legislador transfere o dever de pagar para outrem. No primeiro caso há modificação do sujeito passivo, em razão de evento previsto em lei, por exemplo, a morte do proprietário que faz transferir



o dever de pagar o tributo para o espólio e deste para os sucessores. Já o segundo é muito comum nos tributos que comportem por sua própria natureza a repercussão do encargo econômico-financeiro, a exemplo do que ocorre com o imposto sobre produtos industrializados – IPI, da alçada do fisco federal, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, que é um imposto estadual, com base legal de incidência, inclusive, sobre energia elétrica, previsto no art. 155, §3º, CRFB/88; imposto, esses, com os quais se chega novamente à classificação dos tributos em *diretos* e *indiretos*.

## 5 MALEABILIDADE DO CONCEITO DE TRIBUTO INDIRETO

A exegese do conceito de tributos *diretos* e *indiretos* aponta para doutrina econômica e financista. Há distinções já em John Stuart Mill, no intitulado Princípios de Economia Política (1848), pois para este economista, *direto* é o imposto que recai exatamente sobre a pessoa que se deseja que pague a exação, ao passo que *indireto* tem um caráter ressarcitório, i.e., indenizar-se à custa de outrem (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 226). Tomando aquela outra obra sob análise, percebe-se, já ali, a dualidade presente em quaisquer tributos, e.g., ao referir-se aos impostos sobre gasto, Stuart Mill (1996, p. 395) afirma que “Um imposto predial [...] é um imposto direto sobre gasto se for cobrado, como acontece normalmente, do ocupante da casa. Se for cobrado do construtor ou do proprietário, seria um imposto indireto”. Logo, evidente como um imposto pode ser *direto* ou *indireto*, bastando, na definição deste Autor, incidir sobre a pessoa que se deseja ou indenizar-se à custa de outrem; por conseguinte, baseando-se nessa instabilidade, afere-se a maleabilidade do conceito em tratativa.

Acentue-se a existência de dois planos para discursão desse tipo de tributação um econômico e outro jurídico, toma-se aqui a distinção proposta por Paulo CALIENDO (2018), teoria econômica e teoria jurídica, que a faz com arrimo na doutrina do economista David Ricard.

Tomando a questão pelo aspecto econômico (I), a distribuição do encargo não segue a lógica da do existente no regime legal, “legitimidade, princípios constitucionais, prova, procedimento, entre outros”, pois pode haver absorção de

custos e/ou repercussão do encargo, entre os agentes do mercado (CALIENDO, 2018, p. 336).

D'outro lado, no que tange ao critério jurídico (II), entremostra-se efetiva mixórdia, dado que várias tentativas foram alçadas, embora ineficazes, para distinguir os tributos de acordo com a repercussão financeira, entre elas evoca-se: (a) critério administrativo, adotado pelos franceses, consistia em uma listagem previa dos tributos *indiretos*, fora desta listagem todos os outros eram *direitos*; (b) critério fundado na natureza do lançamento, de Otto Mayer, *diretos* os determinados por um ato de ofício da autoridade discriminando o sujeito e o *quantum debeat*, uma espécie de auto lançamento; (c) a legislação portuguesa preferiu um rol nominativo no seu Código Civil (CALIENDO, 2018). No Brasil, a coisa remanesce nada pacífica.

De mais a mais, a doutrina pátria critica essa distinção – *diretos e indiretos* – por causa do conceito de direito financeiro utilizado, haja vista que qualquer tributo pode se revestir dessa qualidade, *id est*, repassado para o próximo da cadeia. Conforme José Morschbacher (*apud* Schoueri 1987), não há sustentação nessa classificação, uma vez que a repercussão econômica pode deixar de existir, em razão de regras de mercado, por questões subjetivas, ou pela vontade do contribuinte. Corroborando a mesma tese, “Entende Alfredo Augusto Becker que a classificação entre tributos diretos e indiretos é falsa, visto que se trata de uma conceituação antiga e vinculada à economia e finanças pública, e não merece serventia para a teoria jurídico-tributária.” (*apud* CALIENDO, 2018, p. 338).

Por isso, para Eduardo Caldeira Estrela (2005), a construção doutrinária entre tributos *diretos/indiretos* é equivocada, dado que transporta conceitos de direito financeiro para seara tributária. Posicionamento este, aliás, corroborado por Paulo de Barros Carvalho, ao indicar tal classificação como “categorias estranhas”, pontifica que:

[...] não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças. (CARVALHO, 2012, p. 373)

Mas ressaltada a pertinência dessa crítica, para efeito de análise sobre o contribuinte de fato serão considerados, conforme art. 166, CTN, os tributos propriamente *indiretos*, ou seja, aqueles que *por sua natureza* comportem a translação do encargo econômico, dessa forma reduz-se a aplicação desse artigo à restituição de imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e o Imposto sobre serviços de qualquer natureza na modalidade fixo, este último consoante classificação do STJ.

## **6 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SEGUNDO A REPERCUSSÃO DO ENCARGO FINANCEIRO**

A definição é uníssona tanto na doutrina como na jurisprudência: os tributos *indiretos* são aqueles que permitem a translação do encargo financeiro pelo contribuinte. Nessa condição chamado de contribuinte de *direito*, para terceiro que efetivamente suporta o encargo, chamado de contribuinte de *fato*. Por outro lado, os tributos *diretos* não permitem essa translação. Comumente os tributos *indiretos* incidem sobre patrimônio e renda e os *indiretos* sobre consumo (MACHADO SEGUNDO, 2012; SCHOUEIRI, 1981).

Nesse diapasão, a possibilidade da translação do encargo econômico nos tributos propriamente *indiretos* verifica-se em razão de dois princípios do Sistema Tributário Nacional: o da não cumulatividade e o da seletividade. De acordo com a lição de Misabel Derzi (*apud* ROSENBLATT & GURGEL FILHO, 2018, p. 214-234), ambos os princípios só são compreendidos por meio do fenômeno da translação, uma vez que o desiderato deles é beneficiar o consumidor em relação aos preços. Logo, costuma-se considerar *indiretos* aqueles tributos que possuem previsão normativa para repercutir financeiramente, o IPI e o ICMS, baseando-se num conceito jurídico delineado no art. 166 do CTN.

Esse novel entendimento, mais consentâneo, deixa aparte a contenda envolvendo as ciências econômicas por achá-la resolvida, deduzindo-se que o legislador escolheu o critério jurídico ao prever no art. 166 do CTN como *indireto* aquele tributo que por sua natureza comporta a transferência do encargo financeiro (CARVALHO, VIEIRA e LINS, 2019).

Portanto, dessa classificação germina uma suposta espécie de sujeito passivo, o *contribuinte de fato*, aquele que não guarda pertinência legal com

realização do fato gerador, mas em razão de classificação estranha ao Direito Tributário arca com o encargo trasladado pelo tributo *indireto*. Além deste, ostenta a posição de sujeito passivo, nessa qualidade sem nenhuma controvérsia doutrinária, o contribuinte de *direito* (contribuinte, ou responsável), cujo fato gerador realiza-o ou transfere-lhe a lei. Assim sendo, o surgimento do contribuinte de *fato* levou a diversos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, a despeito da ausência de previsão normativa.

## **7 A PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE DE FATO NA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

A primeira tese defendida pelos Tribunais Superiores foi a que se fundava numa dicotomia em relação ao enriquecimento ilícito do contribuinte ou do Estado, isso porque o STF, comungava do entendimento segundo o qual se presumia que nos casos dos tributos *indiretos* o contribuinte de direito sempre repassava o encargo para terceiro. Dessa maneira, conforme BRAGA (2005) entre a possibilidade de locupletamento ilícito do particular ou do Estado, preferia-se o deste, pois revertido à sociedade. Machado Segundo (2012) ao expor esse tema, explica que essa tese era defendida pela Fazenda com fito de impedir a restituição do indébito com base no interesse público do Estado, havendo registros dela no STF já nos primeiros anos do séc. XX. Logo, os primeiros debates acerca da restituição dos tributos *indiretos* na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vedavam a restituição do indébito dos tributos *indiretos*.

Aderindo a esse posicionamento fazendário, a Excelsa Corte editou a Súmula 71, cujo teor proibia peremptoriamente restituição de tributos *indiretos*. Mais tarde, o próprio tribunal passou a relativizá-la, já que, conforme esse último Autor, havia situações nas quais os tributos *indiretos* não eram repassados a terceiro, como no caso de preenchimento errôneo de guia de recolhimento, tabelamento de mercadoria, etc. Não só a essas hipóteses corroboravam a relativização dessa súmula, mas também as críticas contra o enriquecimento ilícito da fazenda. Alega Machado Segundo (2017) que o entendimento delineado na referida súmula estimulava a cobrança de tributos indevidos, malferindo os princípios constitucionais da legalidade tributária, da moralidade, etc. Contudo, a crítica mais contundente nesse sentido foi propalada por Aliomar Baleeiro, à época, ministro do Supremo Tribunal Federal.

Baleeiro já apontava a inconsistência defendida por meio dessa súmula, cujo teor, segundo ele, pressupunha erroneamente que sempre haveria transferência do ônus do contribuinte de *direito* para o contribuinte de *fato*, assim, patente o locupletamento ilícito daquele em detrimento deste, da mesma maneira fê-lo severas críticas à Fazenda, haja vista impossibilidade do exercício do direito de restituição por causa da interpretação dada a questão pelo STF, apontando que tal exposição defluía para encorajar o Estado a cometer inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de sua impunidade (BALEEIRO, 2018).

Nessa situação, o tributo poderia ser *direito* ou *indireto*, em razão de regras de incidência ou até mesmo por causa do mercado e suas variações (consoante ERE n.º 47.624 STF). Assim, essa Corte Superior passou a verificar em cada caso a incidência ou não daquela súmula. Contudo, paulatinamente, ora aplicava-se o entendimento plasmado na Súmula 71 (RE n.º 50.060/SP<sup>3</sup>, DJ 25-10-1962, Min. Henrique d'Ávila); ora permitia-se a restituição, desde que não repassado o tributo (RE 58.660/SP<sup>4</sup>, DJ de 30/05/1969, RTJ 50/444, Rel. Min. Amaral Santos).

Mais tarde, adequando as divergências jurisprudências anteriores, a Suprema Corte editou a súmula 546<sup>5</sup>, que reiterou a permissibilidade para restituição dos tributos *indiretos*, dado que alguns julgados já caminhavam nesse sentido. Essa súmula exigia que o tributo não tivesse repercutido do contribuinte de *jure* para o de *facto* e que tal constatação tivesse sido objeto de decisão. Logo, uniformizou-se a jurisprudência da Suprema Corte, que já vinha adotando esse posicionamento em seus julgados, concluindo-se pelo reconhecimento da legitimidade de o contribuinte de direito pleitear o indébito, desde que provado não haver repasse para o contribuinte de fato.

O surgimento do CTN trouxe consigo previsão expressa autorizando a restituição dos tributos *indiretos*, residindo tal sistemática no art. 166, cujo esboço traz alternativamente duas condições necessárias para pleitear-se a restituição desses tributos: a) não repasse do encargo financeiro, ou; b) estar munido de

---

<sup>3</sup> “Ementa: os tributos indiretos são insuceptíveis de repetição, porque repercutem, em regra sobre terceiros adquirentes ou consumidores dos produtos gravados. recurso extraordinário não conhecido.

<sup>4</sup> “Ementa: Restituição de tributo indireto (Súmula n. 71). Se ficou provado que o contribuinte não”. incluiu o preço dos seus produtos a parcela do tributo que indevidamente pagou, tem direito à restituição. Inaplicabilidade da Súmula. Divergência com o acórdão no RE 45.977. Embargos conhecidos e providos.”

<sup>5</sup> 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.

autorização de terceiro que sofreu a incidência. Assim, há posicionamento defendendo a adequação da jurisprudência do STF ao Código Tributário; no entanto, salutar é o entendimento de Machado Segundo (2012) ao destacar que o art. 166 do CTN é posterior às Súmulas 71 e 546, já destacadas, asserindo que esse artigo é consequência destas súmulas, uma vez que os julgados que as originaram são anteriores; embora tenham sido publicadas depois da promulgação do CTN. Portanto, a legislação é que se adequou ao entendimento do STF e não o contrário.

De resto, o Supremo Tribunal Federal não permitia em hipótese alguma que o contribuinte de *fato* pudesse se valer da ação de restituição para pleitear o indébito dos tributos indiretos. Dessa maneira, repisando a jurisprudência desse Tribunal, verificou-se que este, à princípio, vedava a restituição de tributos indiretos em qualquer caso, posteriormente, em adequação as divergências em julgados de suas turmas, editou-se a Súmula 546<sup>6</sup>, cujo teor não hauriu o contribuinte de direito com legitimidade ativa para restituição do indébito. Portanto, a Excelsa Corte não nutriu, quando tinha competência para uniformizar a jurisprudência infraconstitucional, nenhum préstimo à figura do contribuinte de *fato*, entretanto, com a criação do Superior Tribunal de Justiça essa polêmica encontrou guarita.

Com o surgimento do Superior Tribunal de Justiça, anota o Autor anterior citado, umas das primeiras questões a serem dirimida sobre restituição dos tributos em *indiretos*, foi saber quais tributos satisfaziam o artigo 166 do CTN, restringindo, ulteriormente, à aplicação a três impostos considerados indiretos, incidentes sobre consumo: IPI, ICMS e ISS não-fixo. Sem explicar os motivos da escolha. Por isso, “[...] o critério usado pelo STJ para apartar tributos *diretos* e tributos *indiretos* não é tão claro e nítido quanto parece.” (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 234).

Lado outro, uma vez circunscrito o âmbito de aplicação do art. 166, debruçava-se, por seu turno, a Corte Infraconstitucional, sobre os legitimados. Quanto ao contribuinte de *jure*, aplica-se literalmente o supracitado dispositivo. N’outra perspectiva, como bem demonstra Machado Segundo (2012), o contribuinte de *fato* detinha poder para autorizar o contribuinte de direito a pleitear o indébito, assim, o Superior Tribunal de Justiça legitimava aquele contribuinte para intentar ação de restituição, já que era ele quem arcava com o ônus fiscal. Em razão disso, o posicionamento dessa Colenda Corte inicialmente autorizava tal restituição ao

---

<sup>6</sup> 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.

contribuinte de *fato*, basicamente no que tange ao ICMS sobre energia elétrica<sup>7</sup> e ao IPI<sup>8</sup>; o tribunal, no entanto, reviu sua tese, passando a negar a restituição dos tributos *indiretos* ao consumidor final (contribuinte de *fato*), somente autorizando ao contribuinte de direito<sup>9</sup>. Ademais, a uniformização do tema ainda passou por oscilações, como se verá adiante.

## 8 RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS: LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR

Como visto no tópico anterior o STJ admitia legitimidade ao contribuinte de *fato*, pois interpretava o art. 121 do CTN de forma que o abrangia, conforme se depreende no excerto do REsp. n.º 435475/SP, sob relatoria da Ministra Eliana Calmon, ao asseverar que, *verbo ad verbum*: “No que nos interessa, o art. 121 do CTN diz ser o sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, qualificando como contribuinte (ou contribuinte de *fato*, conforme a doutrina) [...]”.

Entretanto, a alteração da jurisprudência se deu a partir dum caso envolvendo a restituição de Imposto sobre produtos industrializados sobre bebidas<sup>10</sup>. Nesse extensivo acórdão, o Colendo Tribunal deixou claro a necessidade de interpretação do art. 166 do CNT de acordo com todas as regras do sistema tributário, pontuando inexistir norma autorizando o contribuinte de *fato* pleitear restituição, outrossim, pertence ao contribuinte de direito a legitimidade ativa, cabendo ao consumidor final requerer o ressarcimento via ação privada, entendimento, esse, diametralmente oposto ao inicialmente adotado. Conforme Eduardo Sabbag (2017)., em síntese, esse paradigma estabelece três aspectos: (a) o contribuinte de *fato* não participa da relação jurídico-tributária, somente o contribuinte de direito, entretanto, aquele deve cumprir as obrigações acessórias; (b) o contribuinte de direito é o destinatário da norma prevista no art. 166 do CTN, assim considerado por interpretação sistemática, e; (c) as condições prevista no art. 166 do CTN não transferem a legitimidade ativa para o contribuinte de *fato*. Ainda segundo esse Autor, esse julgado serviu de *standart* para

---

<sup>7</sup> REsp. 24.772/SP, Rel. Min. AMÉRICO LUZ, Segunda Turma, DJe 17/02/1995.

<sup>8</sup> REsp 435.575/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJU 04.04.05; REsp 848598, Rel. Min. Luis Fux, DJe 19/12/2008.

<sup>9</sup> REsp 903.394/AL, Rel. Luis Fux, DJe. 26/04/2010.

<sup>10</sup> REsp 903.394, afetado sobre resolução de demandas repetitivas (art. 543-C, CPC de 1973).

conferir o contribuinte de *jure* como único legitimado processual a discutir a repetição do indébito dos tributos indiretos previsto no art. 166 do CTN.

No julgamento do REsp. 1147362/MT, a Segunda turma reviu seu posicionamento passando a negar legitimidade *ad causam* ao contribuinte de *fato* na ação de restituição de energia elétrica, com fundamento no julgamento do REsp. 903.394/AL, também com repercussão geral, uma vez que, conforme art. 4º da Lei Complementar 87/94, o contribuinte do ICMS sobre demanda de energia elétrica é a concessionária. Assim, o c. STJ recentemente deixou de adotar entendimento consolidado durante anos, filiando-se, doravante, ao novo paradigma pontificado por ele mesmo em relação aos tributos *indiretos*, pontuando a carência de ação em razão da inexistência de legitimidade ativa do contribuinte de *fato*.

A tese fixada sobre bebidas alcólicas servia para inibir e negar restituição nos casos envolvendo ICMS energia elétrica sobre a demanda contratada e não consumida, com visto acima. Porém, outra era a questão sobre energia elétrica, haja vista que a relação concessionária-Estado-Consumidor tem suas peculiaridades, além da incidência de legislação própria neste liame. Assim, a Corte da Cidadania passou a analisar o caso isoladamente.

## **9 RESTITUIÇÃO ICMS ENERGIA ELÉTRICA: ÚNICA EXCEÇÃO**

O debate a respeito desse tema voltou ao Superior Tribunal dessa vez para autorizar a restituição do indébito ao consumidor final de energia elétrica, pago sobre a demanda contratada, mas não utilizada. Irretorquível o dever de pagar ICMS sobre energia elétrica, sucedâneo do art. 155, §3º, CRFB/88, tendo como sujeito passivo as concessionárias, que recolhe aos cofres do Estado o valor do imposto e, conseqüentemente, repassa-o ao consumidor final, decerto tributo *indireto*.

Na análise de incidência desse imposto, complexo por excelência, RODRIGUES (2013) conclui que somente o efetivo consumo da energia elétrica enseja o pagamento do tributo, pugnando pela ilegalidade da inserção da demanda contratada e não utilizada na base de cálculo do ICMS. Destarte, o montante cobrado sobre geração de energia, contratada e não utilizada configura ilegalidade, ensejando,



de acordo com o art. 165, I c/c 166 do CTN<sup>11</sup>, a restituição do valor cobrado de forma extralegal. Via de regra, único caso na jurisprudência de restituição de tributos *indiretos* pelo consumidor final, os motivos da permissibilidade são bastante plausíveis, em virtude de a relação Estado e concessionária de energia elétrica mostrar-se bastante estreita. Nessa lógica, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que a concessionária funciona como *longa manus* do Estado, decerto, formalmente a concessionária seria contribuinte de *direito* e o consumidor contribuinte de *fato*; contudo, só formalmente, dado haver um grau muito evidente de paridade entre Estado e Concessionária, inclusive, numa ideia clássica, este fazendo as vezes daquele.

O paradigma fixou-se no julgamento do REsp. 1.299.303/SC<sup>12</sup> pelo rito dos repetitivos. Restou claro desde o início do voto do relator, Min. Cesar Asfor Rocha, a inaplicabilidade do REsp. 903.394/AL, sobre restituição de IPI incidente sobre bebidas alcoólicas, porquanto há legislação específica. Notou, o Ministro, que na exploração de serviço de energia elétrica (art. 21, inciso XII, “b”, da CF/88), o acentuado grau de submissão da concessionária ao Estado-concedente, emanada da possibilidade de rescisão contratual na hipótese de inobservância da política previamente traçada pelo ente público, uma vez que a concessionária tentará sempre evitar o embate com o poder concedente. Portanto, nas próprias palavras do relator, indubitável, máxime: “[...] no tocante à cobrança, ao cálculo e à majoração dos tributos – à exceção do imposto de renda –, o poder concedente e a concessionária encontram-se, na verdade, lado a lado, ausente qualquer possibilidade de conflitos de interesses.

---

<sup>11</sup> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido

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

<sup>12</sup> RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. – Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. – O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil.

Uma boa ilustração disso ocorreu com a edição da Súmula 391 do STJ<sup>13</sup>. Os julgados que a originaram, mesmo entendendo que o ICMS somente deveria incidir sobre a demanda efetivamente contratada, não outorgou, neste primeiro momento, ao contribuinte de *fato* a legitimidade para propor a ação de restituição, dado que remanesce o entendimento de somente possuir essa condição o contribuinte de *direito*, porquanto apenas este integra a relação jurídico-tributária. Em razão disso, essa súmula somente possuía efeitos prospectivos, impedindo as concessionárias de continuarem cobrando tributo sobre o total da demanda contratada.

Com efeito, as concessionárias solenemente ignoraram a referida súmula e continuaram a recolher o ICMS exatamente como vinham fazendo, dado o receio de que seus contratos sofressem revisão, decerto, porque qualquer alteração neste tipo de relação outorga o ente Estatal a prerrogativa de revê-los; foi então que no REsp. 1.299.303/SC, o STJ finalmente autorizou o contribuinte de *fato* a pleitear o indébito por motivos já delineados, já que não interessava/interessa à concessionária aplicar a dita súmula.

Durante a exposição do seu voto, o Ministro Relator, deixou claro que, embora a tese dominante no STJ negue a legitimidade ao consumidor de *fato* (referindo-se ao paradigma de IP sobre bebidas alcoólicas), no presente caso (ICMS sobre energia elétrica) “a identificação do ‘contribuinte de fato’ e do ‘contribuinte de direito’ deve ser enfrentada à luz, também, das normas pertinentes às concessões, que revelam uma relação ímpar envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor.”. Isso porque, as duas partes, Estado e Concessionária, trabalham conjuntamente, da mesma forma que na majoração de tributo eles encontram-se lado a lado, inexistente, portanto, qualquer conflito de interesse, remata o Relator.

Destacou-se também naquele julgado que, nos casos de majoração, alteração e modificação do tributo, a concessionária estará sempre protegida em razão de imposição legal para preservar o equilíbrio econômico-financeiro. Nesse sentido, fica claro que é a concessionária formalmente encontra-se no polo ativo da relação, como contribuinte de direito, e o consumidor ocupa a posição de contribuinte de fato por puro formalismo.

A tese supra delineada se aplica aos serviços públicos concedidos (regime de concessão pública). Isso porque de acordo com o art. 7º, II da Lei n.º 8.987/95 garante-

---

<sup>13</sup> O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada

se “ao usuário do serviço público o direito de defender os seus interesses diante da concedente e da concessionária, preservando os princípios da ampla defesa e do acesso ao Poder Judiciário.”. De resto, firmou-se o precedente diante da legislação e da peculiar relação entre Estado-Concessionária-contribuinte. Conseqüentemente, é bem verdade que a relação envolvendo o fabricante e o varejista (relações privadas) difere daquela, pois ao passo que o varejista poderá mudar de produto, o consumidor de energia elétrica não tem essa faculdade, haja vista a reduzida concorrência no campo de fornecimento de energia elétrica.

Finalmente, em escorço do voto, pontuou o Relator, “não há como reconhecer a ilegitimidade ativa do consumidor do serviço de energia elétrica, lembrando que, em Direito Tributário, o que vale é a verdadeira natureza das coisas e das suas relações.”. Assim, sob o rito dos repetitivos, em 2015 o Superior Tribunal de Justiça retomou o anterior entendimento concedendo, novamente, legitimidade ao contribuinte de fato para pleitear o indébito do ICMS sobre energia elétrica, entendeu-se que a saída da mercadoria constitui o fato gerador do ICMS, e não os serviços de transporte e de distribuição da energia elétrica.

Ademais, no âmbito do STF, achou-se por melhor afetar a controvérsia levada a Suprema Corte via RE n.º RE 593824 para aferir “a constitucionalidade, ou não, da inclusão dos valores pagos a título de “demanda contratada”, hoje a discussão encontra-se ordena no tema 176.

Hodiernamente o tema volta ao STJ, já agora na cobrança ou não da TUST e TUDS. Os processos que tratam do assunto se encontram sobrestados em âmbito nacional, afetado sob o número 986, sendo escolhidos para o julgamento por amostragem três recursos: REsp 1.692.023, REsp 1.699.851 e EREsp 1.163.020. A justificativa para afetação dos recursos reside, de acordo com a Primeira Turma do STJ, na impossibilidade de separar na fatura essas tarifas, já que a energia é gerada, transmitida, distribuída e consumida simultaneamente. Portanto, a única possibilidade de restituição autorizada ao contribuinte de *fato* poderá ser obstada. Destarte, essa discussão fora levada ao STF, entretanto julgando o RE 1.041.836, a Suprema Corte brasileira manifestou-se pela inexistência de questão constitucional.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como consignado, entremostra-se uma previsão tímida do contribuinte de fato no art. 166 do CTN, consistente na restituição de tributos indiretos, a despeito de não haver nenhuma menção direta a este sujeito. Alhures clarificou-se o posicionamento em debate sobre o contribuinte de fato que somente encontra arrimo na jurisprudência e na doutrina, efetivamente, havendo, de fato, introduções de conceitos erigidas por meio das ciências das finanças e, mesmo assim, introduzidos no ordenamento jurídico pátrio e, até mesmo, sistemas jurídicos estrangeiros como esclarece Machado Segundo (2012).

O Sistema Tributário Nacional, consoante reza o art. 2º do CTN, constitui-se “em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais”; nessa pletora de documentos legislativos dificilmente se encontrará previsão, quiçá amparo e respaldo jurídico, à figura do contribuinte de fato.

A defesa desse posicionamento afetaria diretamente princípios basilares como o do estado de direito, este por motivos já mencionados, e o da legalidade, por decorrência do anterior, já que na ceara tributária o que a lei prescreve torna-se o limite intransponível da atuação do fisco, em razão disso comumente chamado de estrita legalidade ou reserva absoluta da lei, previsto no art. 150, I, da CRFB/88<sup>14</sup>. Contudo, rediga-se, não existe previsão legal do dito sujeito passivo, *i.e.*, do contribuinte de fato, logo impossível a concepção desse instituto jurídico.

Tendo em vista os aspectos observados ao percorrer deste trabalho podemos concluir em síntese que em razão do caráter prolixo da Constituição Federal chega-se por meio dela ao destinatário passivo da relação jurídico-tributária, pois, de certo, as hipóteses de incidência tributária limitam e condicionam o preenchimento deste polo da relação. O CTN indubitavelmente é quem conceitua os sujeitos da relação tributária, sem que seja empecilho já entremostrá-lo na Lei Maior.

Originariamente a concepção de tributo direto e indireto adveio da doutrina financista, presente já aí a volatilidade do próprio conceito, uma vez que depende sempre de saber se o tributo fora trasladado para terceiro, com isso, cediço, que qualquer tributo pode cingir-se dessa característica.

---

<sup>14</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Ao rastrear o posicionamento da Suprema Corte, desde a época que também uniformizava a jurisprudência como um todo até a criação do STJ e mais um pouco, observou-se aí a construção de um posicionamento que vedou peremptoriamente a restituição dos tributos indiretos ao sujeito de *fato*, asserindo que este somente paga o preço e não faz parte da relação jurídico-tributária. Contudo, no presente estudo consignou-se o entendimento do STJ, o qual considera como tributos indiretos, assim como destinatário da norma do art. 166 do CTN, apenas o ICMS, IPI e o ISS-Fixo.

De resto, desde 1988 o STJ cambiou sua tese, ora permitindo ora vedando a restituição dos tributos *indiretos* ao contribuinte de *fato*, somente autorizou na relação envolvendo ICMS sobre energia elétrica, dada a relação *pari passu* entre Estado e Concessionária, pareceu-lhe que estes dois agem como um só sujeito, dessa forma flexibilizou o seu entendimento, concebendo o consumido final de energia elétrica como vendeiro sujeito passivo tributário. Contudo, como se nota, o assunto remanescerá inconcluso, pois afetado pelo STF sob tema n.º 171, ficando sob a égide da Suprema Corte decidir se incide ou não ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

Restou, dessa forma, ao STJ somente decidir se as tarifas de uso do sistema de transmissão e distribuição do sistema de energia elétrica (TUST e TUSD) compõe ou não o valor da fatura, dessa forma também incidindo ICMS, ou se são cindíveis e, por isso, retirando-as das faturas.

Ademais, e por hora, melhor solução é aquela que considera resolvido o impasse a partir da edição do CTN, notadamente por meio do art. 166, adotando-se, assim, o critério jurídico, o qual abarca somente os tributos que possuem natureza translativa legal. Nesse sentido, devendo-se, para pleitear-se a restituição, provar o não repasse do encargo e, caso haja-o, estar autorizado pelo sujeito percutido, exceto quanto ao consumidor de energia elétrica, em razão da peculiaridade casuística já esquadrihada.

## REFERÊNCIAS

---

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 12. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodium, 2017.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4. ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel, Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Translação*. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/289/edicao-1/translacao>>. Acesso em: 21 de out de 2019.

BRAGA, Gabriel Moreira. *Aspectos polêmicos acerca da restituição do indébito em tributos indiretos*. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/repeticao-de-indebito-nos-tributos-indiretos-aspectos-conceituais-e-polemicos/>>. Acesso em 30 de jun. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 236.902/RN, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. em 6/12/2001, *DJ* de 11/03/2002, p. 187.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 71. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2212>. Acesso em 07, jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 546. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2210>. Acesso em 07, jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 903.394/AL, Primeira Seção, Rel: Luiz Fux, DJe 24/03/2010.

\_\_\_\_\_. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 28, jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1299303/SC (2011/0308476-3), Primeira Seção, Rel. César Asfor Rocha, DJe 14/08/2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8987compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987compilada.htm)>. Acesso em 30 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em 30, jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 546. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=546.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 10/01/2017.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

CARNEIRO, Marcus Vinícius. *A legalidade ou ilegalidade do ICMS sobre (Tust e Tusd) da conta de energia elétrica*. Disponível em: <<https://marcusvinciuscarneiro.jusbrasil.com.br/artigos/724208235/a-legalidade-ou-ilegalidade-do-icms-sobre-tust-e-tusd-da-conta-de-energia-eletrica?ref=feed>>. Acesso em 04 de nov. de 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 16.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso De Processo Civil* - vol. I. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2018.

ESTRELA, Eduardo Caldeira. *Repetição de indébito nos tributos indiretos: aspectos conceituais e polêmicos*. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/repeticao-de-indebito-nos-tributos-indiretos-aspectos-conceituais-e-polemicos/>>. Acesso em 30 de jun. 2019.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 349.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 22. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. *Nomos*. Fortaleza, v. 32, n. 2, p. 223-259, 2012. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359>>. Acesso em: 17 ago. 2019.

MORSCHBACHER, José. *Repetição do Indébito Tributário e Compensação*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

MILL, Jonh Stuart. *Princípios De Economia Política*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

ROSENBLATT, Paulo; GURGEL FILHO, Ítalo de Oliveira. A repetição do indébito tributário indireto e a (i)legitimidade do consumidor final: mudança de paradigma ou casuísmo do Superior Tribunal de Justiça?. *Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo*, v. 14, n. 3, p. 214-234, dez. 2018. ISSN 2238-0604. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1973/2025>>. Acesso em: 01 abr. 2019

RODRIGUES, Clóvis Fedrizzi. *Legitimidade Ativa e Interesse do Consumidor na Repetição Indébito do ICMS na Demanda de Energia*. Disponível em: <[http://www.editoramagister.com/doutrina\\_24095089\\_LEGITIMIDADE\\_ATIVA\\_E\\_INTERESSE\\_DO\\_CONSUMIDOR\\_NA\\_REPETICAO\\_INDEBITO\\_DO\\_ICMS\\_NA\\_DEMANDA\\_DE\\_ENERGIA.aspx](http://www.editoramagister.com/doutrina_24095089_LEGITIMIDADE_ATIVA_E_INTERESSE_DO_CONSUMIDOR_NA_REPETICAO_INDEBITO_DO_ICMS_NA_DEMANDA_DE_ENERGIA.aspx)>. Acesso em 30 de jun. 2019.

ROSENBLATT, Paulo; GURGEL FILHO, Ítalo de Oliveira. *A repetição do indébito tributário indireto e a (i)legitimidade do consumidor final: mudança de paradigma ou casuísmo do Superior Tribunal de Justiça?*. *Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo*, vol. 14, n. 3, p. 214-234, Set./Dez., 2018.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. *Revista de Administração de Empresas*. v. 27, n.1, jan/mar 1987, p. 41-48.

SILVA, Daniel de Paula Gama da. Os diferentes aspectos da responsabilidade tributária. Trabalho de Conclusão de Curso TCC (Pós-Graduação) – Universidade Cândido Mendes, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 22. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.