

A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA E O CURIOSO CASO DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA DOS TRIBUTOS INDIRETOS (ART. 2º, II, DA LEI nº 8.137/90)

Guilherme Soares Diniz¹

1. INTRODUÇÃO

A resolução do tema nº 69² pelo STF acabou por trazer profunda alteração na forma como a sujeição passiva do ICMS deve ser tratada. As consequências desse julgado acabaram por transpor a seara tributária, ensejando a criminalização de condutas que anteriormente se entendiam por atípicas. Deveras, múltiplos foram os julgados que passaram a entender que o não pagamento do ICMS passou a se subsumir ao tipo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

1. Mestre em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de estudos Tributários (IBET). Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Ex-Procurador Federal e ex-Procurador da Fazenda Nacional. Atualmente ocupa o cargo Juiz Federal Substituto no TRF da 5ª Região. E-mail: Guilherme_sd@yahoo.com.br

2. O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

Neste singelo trabalho, além da crítica à alteração da sujeição passiva, buscamos entender como o tema n° 69 influenciou a mudança do posicionamento dos tribunais e os limites que devem ser estabelecidos para evitar a criminalização do mero inadimplemento de todos tributos indiretos e não apenas do ICMS.

2. A INCIDÊNCIA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E A CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Como subsistema diverso de seu entorno, o direito constituiu sua própria realidade. E cabe ao legislador³ o papel de selecionar o que entra e o que sai do subsistema jurídico através das normas.

As normas jurídicas são juízos condicionais hipotéticos, isto é, proposições estruturadas na forma de antecedente e consequente, ligados por um functor deôntico. Em linguagem formalizada, se $S \rightarrow P^4$. Em miúdos, esta concepção significa que ocorrido um fato jurídico no mundo, deve se instaurar uma relação jurídica.

Ainda que o direito abarque e regule toda e qualquer conduta humana (completude) por meio de normas jurídicas, como mencionamos anteriormente, o faz a partir do programa delineado pelo legislador. Este seleciona os aspectos da realidade social que demandam um tratamento específico, alheio a uma regra geral includente ou excludente (expressa ou presumida). Tal seleção é feita a partir da hipótese de incidência (antecedente normativo). Daí se falar que a prótase é seletora de propriedades:

3. Aqui em sentido lato, abarcando todo sujeito competente para emitir norma jurídica primária (abstrata).

4. Em que **S** representa o antecedente normativo (prótase ou hipótese de incidência), \rightarrow o operador de implicação deôntica (functor neutro) e **P** o consequente normativo (apódase).

Diremos: os conceitos, quer normativos, quer empíricos-naturais ou empíricos-sociais, são seletores de propriedades. Nem tudo do real tem acolhida no universo das proposições. No campo do direito, especialmente, a hipótese apesar de sua descritividade, é *qualificadora normativa do fático*. O fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese. E o que determina quais propriedades entram, quais não entram, é o ato-de-valorização que preside à feitura da hipótese da norma.⁵

Uma vez verificada a correspondência dos eventos do mundo com a descrição hipotética introduzida pelo legislador, deve se dar a incidência com a constituição da correspondente relação jurídica prevista no conseqüente normativo.

Todavia esta incidência não se dá de forma automática e infalível. Como bem demonstrou Paulo de Barros Carvalho, a incidência pressupõe linguagem e não qualquer linguagem, mas a linguagem própria do direito. Assim, no processo de positivação do direito, por meio de outras normas (geralmente individuais e concretas), efetiva-se a incidência das normas gerais e abstratas com a constituição das respectivas relações jurídicas:

É a aplicação, portanto, que dá o sentido da incidência. Separar os dois momentos como se um, o da incidência, fosse algo mecânico ou mesmo divino que nunca erra ou falha, e o outro, o da aplicação, como algo humano, vil, sujeito ao erro, é inadequado. É pensar que nada precisa de interpretação. E mais, a incidência automática e infalível reforça a ideia de neutralidade do aplicador. Assim, a incidência terá sempre o sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida.⁶

A incidência pressupõe a existência de duas normas. Uma geral e abstrata com uma hipótese de incidência (Hj) e um conseqüente normativo (Ct) e uma outra, concreta, com

5. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 85.

6. IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p.62. Vide também CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, pp. 286-289 e 385.

uma hipótese de incidência (H_jc) descrevendo a ocorrência do evento previsto na H_j e prescrevendo uma relação jurídica concreta (R_j).

Do exposto, tem-se como certo que a incidência e aplicação estão indissociavelmente relacionadas: incide-se com a aplicação e aplica-se para a incidência. Conclui-se, desta forma, que inexistente incidência sem interpretação (pressuposto da aplicação). Eis problema tormentoso do direito: a interpretação.

O direito positivo é linguagem e, em sua maior parte, linguagem escrita. Assim, como ponto de partida, o aplicador do direito deve partir dos textos jurídicos (enunciados-enunciados), dando início ao percurso gerador de sentido. Paulo de Barros Carvalho, com uma abordagem didática e analítica, buscou destacar os diferentes planos deste processo:

Observa-se a existência de quatro planos da linguagem, representados por S1, S2, S3 e S4, partindo a interpretação do plano da literalidade textual (S1), que compõe o texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3), e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto integra o texto em sentido amplo (TA). Esse processo interpretativo encontra limites nos horizontes de nossa cultura (H1 e H2), pois fora dessas fronteiras não é possível a compreensão. Na visão hermenêutica adotada, a interpretação exige uma pré-compreensão que a antecede e a torna possível.⁷

Pois bem. No âmbito do direito tributário brasileiro e mais especificamente no âmbito da incidência de tributos, vigora o princípio da estrita legalidade (art. 150, I, da CF). Sua densidade normativa impõe a obrigação de que somente será devido tributo se todos os elementos de sua norma jurídica constarem de lei⁸. Disso se deduz que não basta os

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 155

8. *Idem*, *Ibidem*. p. 189.

elementos ensejadores do tributo constarem de normas que pertençam ao subsistema do direito (unidade); devem ser todas constantes de veículos primários de introdução de normas (lei em sentido lato). Nesta toada, não é legítima eventual criação de tributo por meio de ato de autoridade administrativa (vide o art. 108, §1º, do CTN).

Registro que ao se construir a norma jurídica de incidência tributária (regra matriz de incidência) o intérprete se encontra limitado à análise dos textos de lei em sentido lato. Isso não quer dizer necessariamente em leis sobre matéria tributária.

Não há hierarquia imanente entre os diversos ramos do direito. A hierarquia (com exceção da sintática-necessária⁹) é ato de vontade e deve advir da Constituição Federal. Dela se deduz que em apenas algumas hipóteses há um grau de hierarquia entre os veículos primários introdutórios de normas (lei ordinária, complementar, medida provisória, lei delegada, etc.).

No âmbito do direito tributário, por exemplo, tal fato ocorre nas hipóteses do art. 146 da CF¹⁰, que impõe o tratamento de determinadas matérias por meio de lei complementar. Afora

9. O fundamento de validade é sintático. Com isso quero dizer que diz respeito à própria gramática do ser jurídico. Dou um exemplo. A norma fundamental (NF) impõe que A (agente) pode editar normas jurídicas (N) com o procedimento X (legitimidade à imputação). Só há que se falar de N, se as imputações advierem de A. Ainda assim, nem tudo que for enunciado por A é N. Somente o que for produto de um procedimento mínimo (X) é N. Então o uso de N (sua gramática, a lei do símbolo) é condicionada a A e X.

Em face desta circunstância, a hierarquia é necessária (ou lógica), isto é, N deve necessariamente decorrer da existência de A e X, ou seja, respeitar NF. Do contrário sequer se pode usar corretamente o símbolo N. Desta forma, pode-se falar que N é hierarquicamente inferior a NF. Esta condição se aplica a todo o processo de positivação (se N prever que B, sob o procedimento Y, pode editar as normas N', então N é superior a N', etc.).

Veja-se que o procedimento mínimo (X) depende de cada ordenamento jurídico (norma fundamental) e pode ser o mais simples possível, como qualquer enunciação de A, ou mais complexo. Também tal procedimento não se confunde com o todo processo legislativo. Tem que ver com ele, porém demanda menos para ser considerado como pertencente ao sistema.

10. Registro que não apenas nessa hipótese. Cite-se, apenas a título de exemplo, as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais de circulação de mercadoria, que devem ser previstas em resolução do Senado Federal (art. 155, §2º, IV, da CF).

estes casos, o intérprete não deve necessariamente se limitar às chamadas “leis tributárias” na construção da regra matriz de incidência. O plano S1 no percurso gerador de sentido não se restringe aos enunciados-enunciados introduzidos por leis de temática exclusivamente tributária.

É bem verdade que, diante do princípio da especialidade, é possível preferir um texto de uma lei tributária em detrimento de uma lei trabalhista, por exemplo. O que quero enfatizar é que o princípio da legalidade tributária não impede que o intérprete se valha de textos legais afetos *prima facie* a outros ramos do direito (parta de outros enunciado-enunciados no plano S1)¹¹. Até porque uma tal concepção feriria o primado da unidade, vez que não há no texto constitucional uma posição axiológica nesse sentido: toda lei ordinária (norma geral e concreta), qualquer que seja a temática de seus enunciados, pertence ao direito e seus enunciados-enunciados gozam do *status* do jurídico (unidade).

2.1 O legislador e o aplicador podem tudo no jogo de linguagem da incidência?

Vimos que cabe ao direito construir suas próprias realidades por meio do legislador. Devemos, contudo, tornar mais específica esta afirmação.

É de longa data a teoria constitucional do Poder Constituinte. Este divide-se em originário e derivado¹². O Poder Constituinte originário, por ser inaugural, encontra-se juridicamente ilimitado, impondo a norma constitucional. Todavia, o Poder Constituinte originário é efêmero e extremamente abstrato. Dele necessariamente decorre o Poder Constituinte

11. A doutrina costuma denominar esta propriedade do direito positivo como intertextualidade interna. Vide: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: reflexões sobre Filosofia e Ciência em Prefácios. São Paulo: Noeses, 2019, p. 44.

12. Não é o objetivo deste trabalho adentrar nos pormenores desta teoria. Acaso o leitor queira se aprofundar, há ótimo livro do Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho: *O Poder Constituinte*. São Paulo: Saraiva, 2005.

derivado. A este se impõe a atualização do sistema normativo (adaptação). Contudo, deve se ater aos limites impostos pelo sistema jurídico posto.

Fala-se também do Poder Constituído¹³. Este encontra-se delimitado pelos contornos impostos pelo Poder Constituinte. É o caso do legislador ordinário (denominação dispensada ao legislador infraconstitucional). Este, no exercício de seu mister, encontra-se subjugado pelos limites constitucionais, sejam originários ou derivados.

Desta ligeira explanação, facilmente se deduz que apenas o legislador constituinte originário é ilimitado juridicamente, podendo escolher livremente quais realidades jurídicas pretende construir. Tal proposição se mostra falsa, seja no caso do constituinte derivado e com muito mais força no que tange ao legislador ordinário.

No que diz respeito ao direito tributário, o Constituinte foi minucioso, sobretudo no que tange à competência tributária dos impostos¹⁴. Tal peculiaridade coloca o legislador ordinário em situação delicada. Não pode escolher livremente os meios normativos de introdução de tributos (ou será lei ordinária, lei complementar ou medida provisória), nem as suas materialidades, por exemplo. Deve agir adstringindo-se aos princípios constitucionais tributários como a capacidade contributiva, a retributividade, a proibição do confisco, etc.

Tais limitações devem também permear o trabalho do intérprete e aplicador do direito no momento da construção do sentido normativo. O intérprete sempre partirá do texto normativo posto pelo legislador. Na enunciação legislativa (Poder Constituído), o enunciado deverá moldar-se às imposições constitucionais superiores, sob pena de poder vir a ser retirado do ordenamento jurídico. Ora, se o enunciado-enunciado

13. Apesar de ser denominado de Poder Constituinte, o Poder Constituinte derivado também é um Poder Constituído, pois delimitado pelo Poder Constituinte originário.

14. MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 69.

e a enunciação-enunciada encontram limites e o intérprete deve deles partir, por consequência lógica tais limitações transferem-se ao hermenauta. Seria um absurdo admitir que o legislador deve enunciar textos de lei que respeitem a capacidade contributiva, por exemplo, e franquear ao intérprete construir a significação deste enunciado sem se ater a este princípio: o intérprete encontra-se limitado pelo texto, ainda que possua uma grande discricionariedade no processo de construção de sentido.

Vimos que a incidência pressupõe duas normas, sendo a concreta um espelho da norma abstrata. Dessarte, ao aplicar o direito, ao realizar a incidência, a limitação da norma geral transita para a norma concreta, sob pena de não corresponder uma à outra.

2.2 Sujeição passiva e repercussão do tributo: as regras do jogo da incidência

Como asseverado há pouco, o Poder Constituinte foi minucioso. Delimitou as materialidades dos tributos, repartindo a competência dentre os entes federativos. Convém sermos mais precisos neste momento sobre o que entendemos por materialidade.

Leciona Paulo de Barros Carvalho¹⁵ que a regra-matriz de incidência tributária (RMI), o juízo condicional hipotético que regula a incidência de tributos, possui uma estrutura mínima, sem a qual não há que se falar norma de incidência tributária. A RMI deve conter um critério material, um critério espacial e um critério temporal, no antecedente normativo¹⁶,

15. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, pp. 292 e ss.

16. Alguns autores mencionam a necessidade de um critério pessoal no antecedente normativo, com o qual concordo. Denominarei, de regra, o critério pessoal do antecedente normativo de critério subjetivo (Cs) para diferenciá-lo do critério pessoal (Cp) do consequente normativo, sem prejuízo de eventualmente me referir aos critérios pessoais (no plural) para designar ambos os critérios pessoais do antecedente e consequente.

e um critério pessoal e quantitativo no consequente normativo. No material, “há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal)”¹⁷. Eis a materialidade, linguisticamente formalizada por um verbo e seu complemento.

A materialidade demanda condicionamento espacial e temporal, vez que toda e qualquer ação dar-se-á necessariamente no tecido do espaço-tempo (espaço quadridimensional). Porém nos interessa outro aspecto necessário da materialidade não tratada com afincamento pelo mestre paulista. Como verbo mais complemento e, portanto, como ação ou estado humano, a materialidade pressupõe um sujeito (critério subjetivo). Nesta senda, ao optar pela delimitação da competência tributária por meio da distribuição das materialidades, o Constituinte trouxe junto limitações espaço-temporais, bem como pessoais. E isso tem implicações diretas no consequente normativo da RMI.

Com a argúcia que lhe é peculiar, o mestre Paulo de Barros Carvalho constata que a base de cálculo (um dos elementos do critério quantitativo) tem como uma de suas precípua funções confirmar, afirmar ou infirmar a materialidade descrita no texto legal. Há de haver casamento perfeito entre a materialidade adotada e sua quantificação. Em havendo confronto, dissociação, é a base de cálculo que deve representar a verdadeira materialidade, vez que é o efetivo fato sendo objeto da incidência¹⁸. Ora, permitir que a grandeza mensurada fosse diversa da que previu o Constituinte implicaria fazer tábua rasa da repartição de competência, pois possibilitaria, por exemplo, que a União, na tributação da renda, quantificasse a circulação de mercadorias (cuja competência para tanto é do Estado, por via do ICMS).

17. CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*, p. 293.

18. *Ibidem*, p. 362.

O mesmo se dá quanto ao critério pessoal do consequente normativo da RMI. Veja-se o caso dos impostos¹⁹. As materialidades eleitas pelo Constituinte levam em conta uma manifestação de riqueza, que deve ser quantificada conforme o primado da capacidade contributiva²⁰.

A nossa Lei Maior somente autoriza o ente federativo tributar (receita derivada) a riqueza dos súditos que tenham tal fato econômico revelado pela materialidade descrita protocolarmente na Constituição. Daí a razão pela qual deve haver correspondência direta ou indireta entre o critério subjetivo (do antecedente normativo) e o critério pessoal (do consequente normativo). Do contrário, tributar-se-ia riqueza diversa da permitida constitucionalmente. Por exemplo, imagine-se que sob o pretexto de tributar a renda da pessoa jurídica A, a União impusesse a condição de sujeito passivo ao cônjuge do sócio minoritário. Ora, não seria a renda (riqueza) externada pela pessoa jurídica A que estaria sendo tributada, mas o patrimônio do cônjuge do sócio, que nenhuma materialidade realizou.

Todavia, ressalte-se que dissemos que deve haver correspondência, direta ou indireta, entre os critérios pessoais. Nunca mencionamos a necessidade de identidade. Isso porque a *praxis* tributária e a própria Constituição introduz nessa equação jurídica uma outra variável, qual seja, a repercussão do tributo.

O tributo, no direito brasileiro, por sua própria definição (art. 3º do CTN), é um ônus financeiro (pecúnia) do ponto de vista do sujeito passivo. E este ônus sempre poderá repercutir, ou seja, ser repassado adiante. O inolvidável Alfredo Augusto Becker ensina que tal repercussão pode ser econômica ou jurídica²¹.

19. A mesma lógica se aplica às taxas, pelo princípio da retributividade, e às contribuições de melhoria, pelo princípio da mais valia

20. MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 83 e 85.

21. Aqui, saliente-se que o pressuposto de que parte o mestre gaúcho é o da filosofia da consciência e da teoria clássica do direito. Toda repercussão no direito será

Diz-se que há repercussão econômica de tributo quando o sujeito passivo da relação jurídica tributária sofre o ônus econômico do tributo. Daí ele procurará “transferir o ônus econômico do tributo a outras pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o *contribuinte de jure* (sujeito passivo) tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico, do contribuinte *de jure* para outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas”²².

É a partir do reconhecimento da repercussão econômica do tributo que se tem a clássica distinção entre contribuinte de direito e de fato. Ensina Aliomar Baleeiro²³ que:

Dá-se o nome de contribuinte de direito àquele a quem a lei obriga ao recolhimento do imposto, quando define o fato gerador, isto é, o fato que caracteriza o dever de pagar tributo. Contribuinte de fato é quem, afinal, por efeito da transferência, suporta efetivamente o ônus tributário, embora a lei o não designasse para esse fim.

Vê-se que contribuinte de fato é a pessoa que por fim sofre o impacto econômico do tributo. Há hipóteses em que o próprio contribuinte de direito sofreria, parcial ou totalmente, o impacto tributário, de modo que seria ele mesmo também contribuinte de fato²⁴.

Há ainda o que alguns chamam de repercussão jurídica do tributo. Esta é uma espécie da repercussão econômica, haja vista que trata de algumas formas específicas de se reaver o ônus econômico do tributo. Conforme Becker, “afim de contrariar, ou

necessariamente jurídica como vimos. Contudo, manteremos a distinção em jurídica e econômica por serem instrumento jurídicos que agem de forma diversa no direito, mas com grande relevância.

22. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 534. (esclarecemos em parêntesis).

23. BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 16 ed. Rio de Janeiro: forense, 2002, p. 164.

24. BALEEIRO, Aliomar. *Ibidem*, p. 165.

favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte *de jure* o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre determinada pessoa”²⁵. Essa repercussão, por sua vez, pode se dar de duas formas: 1) por reembolso ou 2) por retenção na fonte.

A primeira se dá quando “a lei outorga ao contribuinte *de jure* o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago”. A segunda se dá quando “a lei outorga ao contribuinte *de jure* o direito de compensar o montante do tributo com determinado débito que o contribuinte *de jure* tiver com uma determinada pessoa”. E prossegue o mestre gaúcho²⁶:

Em última análise, a repercussão jurídica por reembolso distingue-se da repercussão jurídica por retenção na fonte apenas no seguinte: No reembolso, há o acréscimo do direito de crédito do tributo que o contribuinte *de jure* possui com relação a uma outra pessoa em razão de um determinado negócio jurídico. Na retenção na fonte, há uma redução num débito que o contribuinte *de jure* tem perante uma determinada pessoa em virtude de um determinado negócio jurídico

Todo tributo é passível de repercussão econômica, mas nem todo ele é passível de repercussão jurídica.

O reconhecimento pela Constituição (art. 150, §7º) e pelo legislador da repercussão econômica e jurídica permite a eventual dissociação entre os critérios pessoais (do antecedente e do consequente), sem que se malfira a Constituição Federal²⁷. Con-

25. Idem. Ibidem, p. 534.

26. Idem. Ibidem, p. 534-536.

27. Neste ponto entendo que a chamada repercussão econômica é sim jurídica, vez que reconhecida pelo próprio constituinte e pelo legislador (vide art. 166 do CTN, por exemplo). Em sentido contrário, atacando a definição por ser extrajurídica, vide FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 49 e ss. Pela inconstitucionalidade da substituição tributária *para frente*, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária*. In Revista FESDT, n. 4, p. 175.

tudo, deve o ordenamento jurídico, nessas hipóteses, permitir ao sujeito passivo do tributo (critério pessoal da apódase) a possibilidade efetiva de se ressarcir deste ônus em face daquele que realiza a materialidade (critério subjetivo)²⁸.

Com isso deixamos evidente que na composição da RMI o legislador, muito menos o aplicador, não é livre para, ao seu talante, eleger os critérios da RMI. Trata-se de atividade eminentemente regrada e limitada, cuja sanção pelo seu descumprimento é a nulidade da norma jurídica exarada.

2.3 Repercussão do tributo e os tributos diretos e indiretos

Como assinalamos algures, ainda que a Lei Maior não tenha indicado (nem deveria) diretamente os sujeitos passivos que integrarão as relações jurídicas tributárias decorrentes do exercício das competências nela delineadas, traçou fortes limites ao legislador infraconstitucional. Deveras, no caso dos impostos²⁹, a regra é que o sujeito passivo seja a pessoa que tenha seu fato signo de riqueza externado pelo antecedente normativo da RMI, chamado pelo CTN de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Contudo, o sistema tributário prevê exceções à essa sistemática *natural* da lógica constitucional, seja diante da repercussão econômica ou jurídica, seja diante de fatos diversos de terceiros.

Para o que nos interessa no presente texto, daremos enfoque na exceção decorrente da repercussão econômica ou jurídica do tributo, a qual dá ensejo à técnica arrecadatória da substituição tributária.

Quanto ao ponto repercussão do tributo, nos interessa complementar o dito no tópico precedente apenas para

28. No direito italiano também se encontra esta peculiaridade. Veja-se BORBA, Pietro. *Diritto tributario*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2016, p. 270.

29. Filiando-me à visão tripartida das espécies tributárias, aqui também se incluem a maioria das contribuições e as demais figuras tributárias cuja hipótese de incidência normativa tome um fato qualquer de magnitude econômica não vinculado a qualquer atuação estatal.

realçar a diferença entre a repercussão econômica e a repercussão jurídica. Repetimos, toda repercussão jurídica implica numa repercussão econômica do tributo, mas nem toda repercussão econômica é também uma repercussão jurídica. Olvidar esse ponto parece trazer algumas confusões, sobretudo no que tange a repercussão jurídica por reembolso e a classificação dos tributos em diretos e indiretos.

Grosso modo, a tradicional classificação dos tributos em diretos e indiretos tem como substrato a maior ou menor facilidade ou propensão de um tributo repercutir economicamente³⁰. Deveras, a presença de uma estabelecida cadeia econômica, como se tem nos tributos sobre o consumo, facilita sobremaneira a passagem do ônus financeiro do tributo do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Sob essa óptica, os tributos indiretos são os que se encontram numa cadeia econômica de produção e consumo, facilitando naturalmente a repercussão econômica³¹. Esse fenômeno, a despeito do nome, é jurídico, como não poderia deixar de ser, vez que tratamos de um sistema autopoietico. É reconhecido pela Constituição (art. 150, §7º) e fartamente pela legislação infraconstitucional, sobretudo no âmbito da repetição do indébito (art. 166 do CTN) e na dinâmica normativa da substituição tributária.

Ainda que a classificação dos tributos em diretos e indiretos leve em conta a existência de uma maior repercussão econômica do tributo, não a esgota nem com ela se confunde. A repercussão econômica é um pressuposto da classificação, mais ainda, uma gradação da repercussão é a sua base. Veja-se, ainda, que nada se disse quanto a chamada repercussão

30. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do tributo indireto: incoerência e contradições. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 13.

31. Não desconheço vozes mais recentes defendendo outro critério distintivo, pretensamente apenas jurídico, como a previsão da não-cumulatividade ou da seletividade (PINTO, André Luis Ulrich. *O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio*. In Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020, p. 269). Acontece que não vejo maiores ganhos pragmáticos com a reformulação da classificação tradicional entre tributos diretos e indiretos, desde que essa seja devidamente compreendida.

jurídica do tributo no ensejo da definição dos tributos como indiretos e diretos.

A repercussão jurídica do tributo também pressupõe a existência da repercussão econômica, vez que é uma espécie qualificada desta, mas nada tem que ver com a natureza direta ou indireta do tributo. Consiste na criação de uma norma jurídica específica que cria uma relação jurídica entre o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, nesta oportunidade ocupando a sujeição ativa, e a pessoa cujo fato signo de riqueza é presumido pela RMI. O conteúdo dessa relação jurídica pode ser um *desconto* de um crédito que o sujeito passivo da relação de repercussão jurídica tenha em face do sujeito passivo da relação jurídica tributária (repercussão jurídica por retenção); ou um direito creditório (cobrança) do sujeito passivo da relação jurídica tributária em face do sujeito passivo da relação jurídica de repercussão econômica (repercussão jurídica por reembolso).

A confusão que ocorre entre a repercussão jurídica por reembolso e os tributos indiretos se dá por entender que a repercussão econômica do tributo nas cadeias de produção e consumo são uma espécie de reembolso, vez que o sujeito passivo da relação jurídica tributária pode facilmente embutir no preço cobrado (repercussão econômica) o valor do tributo incidente sobre a operação (geralmente destacado na nota fiscal). Acontece que esse fato é tão somente a repercussão econômica do tributo e não jurídica. É questão de mercado e formação de preço, dispensando qualquer autorização jurídica (existência de relação jurídica específica) para que se realize a repercussão. Equiparar as hipóteses é tornar a espécie (repercussão jurídica) no seu próprio gênero (repercussão econômica), olvidando justamente sua diferença específica.

Repise-se, a repercussão jurídica por reembolso demanda a previsão normativa de uma relação jurídica de reembolso, sem a qual este se tornaria ilegal. No Brasil, desconhecemos sistemática tributária vigente que preveja a repercussão jurídica por reembolso. Um exemplo de tal sistemática temos nos impostos de venda americanos (*sales taxes*). Neles, o sujeito

passivo da relação jurídica tributária é o vendedor. Contudo, o chamado contribuinte, aquele cujo signo de riqueza é realizado e o regime jurídico é aplicado, é o comprador. Dessarte, além da previsão normativa do tributo, há a permissão legal de o vendedor exigir do comprador os tributos devidos, além do preço da mercadoria, creditando-se do que vai repassar ao Estado.

2.4 Repercussão do tributo e a substituição tributária

Pois bem. Sobre a juridicidade da repercussão do tributo, erige-se a sistemática da substituição tributária. Na substituição tributária, tem-se a eleição de um sujeito passivo não pela demonstração de um fato presuntivo de riqueza seu, mas do de outrem. Por questões de praticabilidade da Administração Tributária, prefere-se apontar o sujeito passivo alguém que tenha relação, direta ou indireta, com a realização da hipótese de incidência da RMI, mas que não exerceu de fato a materialidade.

Aqui ressaltamos que na substituição tributária não temos verdadeira hipótese de responsabilidade tributária, chamada de sujeição passiva indireta. Aqui, a relação jurídica tributária nasce apontando o substituto tributário como o seu sujeito passivo. Assim, temos uma dívida própria, ainda que eventualmente seja decorrente do exercício de materialidade por outrem³².

Temos então duas figuras relevantes, o substituto (sujeito passivo tributário) e o substituído. Ainda que a figura do substituído não participe direta e necessariamente do desenho da RMI, é dele o regime jurídico aplicável à tributação, sob pena de se malferir primados constitucionais. Ora, se o ônus tributário é juridicamente apontado no texto constitucional, olvidar o regime desse destinatário por completo implica na infringência de inúmeras normas constitucionais. Por exemplo, se o substituído é detentor de imune a determinado tributo, esta norma constitucional não pode ser burlada pela técnica da substituição tributária, ou seja, a imunidade ainda regerá a sistemática da substituição tributária.

32. Nesse sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Ibidem*, p. 165.

Na esteira do escólio de Alfredo Augusto Becker, vislumbramos 3 formas de substituição tributária, a depender da relação entre momento em que o fato signio de riqueza se realizaria e o nascimento da relação jurídica tributária: a) substituição tributária para trás (diferimento); b) substituição tributária concomitante; e c) substituição tributária para frente.

No diferimento, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é pessoa ligada a uma materialidade ou signio presuntivo de riqueza realizado por outrem anteriormente ao nascimento da relação jurídica tributária. Comum na tributação de cadeias econômicas (vide a previsão para o ICMS no art. 6º, §1º, da Lei Complementar 87/96), como no caso em que o varejista é sujeito passivo do tributo decorrente da operação realizada pelo atacadista, por exemplo. A validade da substituição tributária para trás repousa na assunção da repercussão econômica do tributo e ocorre frequentemente nos tributos indiretos, vez que o sujeito passivo poderá embutir no seu preço ao seu consumidor, o ônus financeiro do tributo que seria devido na operação anterior.

Na substituição tributária concomitante, o nascimento da relação jurídica tributária do substituto nasce concomitantemente com a realização do fato signio presuntivo de riqueza do substituído. É nessa espécie de substituição tributária que comumente se utiliza o legislador da repercussão jurídica, seja por retenção, seja pelo reembolso. Por isso, não pressupõe a existência de uma cadeia econômica, como no diferimento.

Alguns autores não tratam essa modalidade como uma espécie de substituição tributária, sob o argumento de que “o que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídica-tributária”; que ele “age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias”³³. Todavia, não vejo qualquer diferença ontológica em relação às demais formas de substituição. Quem retém é o sujeito passivo da re-

33. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Ibidem*, p. 174.

lação jurídica tributária, tanto que é o obrigado a entregar a quantia ao sujeito ativo. Mesmo se não retiver, tem o dever de recolher o tributo devido pelo substituído.

Por fim, tem-se a substituição tributária para frente. Nela, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é partícipe numa cadeia econômica e recolhe o tributo de fato signo presuntivo de riqueza que ainda irá ocorrer. Em outras palavras, a relação jurídica tributária nasce antes de o fato signo de riqueza ocorrer. Nessa modalidade, não se faz necessária a previsão de uma repercussão jurídica, sendo suficiente a existência de uma cadeia econômica em que se facilite a transferência do ônus financeiro ao contribuinte de fato.

De uma forma ou de outra, cabe ao legislador e à lei, ao introduzir a RMI respectiva, escolher a técnica de tributação, utilizando-se da sujeição passiva direta ou do contribuinte ou do substituto tributário.

2.5 A alteração da sujeição passiva do ICMS e a decisão do STF no tema nº 69.

Não pretendemos discutir a tese do tema STF nº 69. A questão que nos interessa é consequência que se vem extraindo desse julgado. No RHC 163334/SC restou assentado que “de acordo com a jurisprudência do STF, o valor do ICMS pago pelo consumidor final jamais pertenceu ao contribuinte, tratando-se de um mero ingresso temporário em sua contabilidade, o não recolhimento do imposto caracteriza apropriação indébita”.

A construção feita pelo STF para o ICMS é de que o comprador seria o sujeito passivo do tributo, devedor ao Estado, restando ao alienante o dever de cobrar e repassar o montante ao sujeito ativo da relação jurídica tributária. Em outras palavras, entendeu o STF que a sujeição passiva tributária do ICMS sempre será uma substituição tributária concomitante, com repercussão jurídica na modalidade de reembolso. A partir dessa premissa, pode-se afirmar que o valor cobrado do alienante não lhe pertence e que, por isso, pode ser apropriado indevidamente.

Acontece que essa premissa não encontra guarida em qualquer dispositivo legal. Como afirmamos, compete ao legislador, ao conformar a RMIT, eleger o sujeito passivo da relação jurídica tributária. E no caso do ICMS, o legislador complementar facultou tanto a utilização da técnica da substituição tributária (art. 6º da Lei Complementar nº 87/96), quanto a eleição do contribuinte (regra geral). De uma forma ou de outra, em nenhum momento houve a opção pela substituição tributária concomitante, na modalidade de reembolso.

No art. 4º da Lei Kandir, tem-se que o contribuinte “é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Nesta senda, a materialidade é realizada pelo alienante (na circulação de mercadorias) ou pelo prestador do serviço. É dele o fato signo de riqueza revelado no critério material e não do tomador ou do comprador.

Por sua vez, a substituição tributária somente pode ser adotada para eleger algum contribuinte da cadeia como substituto tributário, nunca o consumidor final (contribuinte de fato). É o que dispõe o art. 6º da Lei Kandir:

Art. 6º Lei estadual **poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário** a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Assim, vê-se que no tema STF nº 69 a Suprema Corte, de forma inusitada, acabou alterando a própria RMIT do ICMS, colocando de forma universal que se tem apenas um regime de substituição tributária. No chamado ICMS-ST, tem-se as figuras das substituições tributária para trás e para frente e no ICMS próprio, uma substituição tributária concomitante, com repercussão jurídica de reembolso.

3. O DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA E OS TRIBUTOS INDIRETOS

A lei nº 8.137/90 trouxe duas grandes e diversas tipificações penais no âmbito da ordem tributária. Os delitos do art. 1º são materiais, demandando um resultado efetivo, e os crimes tipificados no art. 2º são formais e se consumam “com a produção do resultado naturalístico *supressão ou redução do tributo*”³⁴. A exceção é o delito de apropriação indébita previdenciária (art. 2º, II), que é material, justamente o que nos interessa. Este assim prescreve:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

Veja-se que o texto fala em desconto ou cobrança que o sujeito passivo da obrigação tributária tenha realizado e não repassou ao sujeito ativo. Ora, como vimos, só há que se falar em desconto ou cobrança pelo sujeito passivo de obrigação tributária quando se estiver diante do regime da substituição tributária com a previsão de repercussão jurídica, seja pela retenção (desconto) seja pelo reembolso (cobrança).

Por atualmente inexistir no ordenamento jurídico brasileiro a utilização da repercussão jurídica por reembolso, esse delito, tal qual o delito do art. 168-A do CP, era restrito aos casos de substituição tributária concomitante com repercussão jurídica de retenção. Acontece que, como vimos, o tema STF nº 69 trouxe, de forma inusitada, uma alteração da sistemática do ICMS, passando a impor uma substituição tributária concomitante, com repercussão jurídica por reembolso. Nesta senda, o STF acabou por criar um novo crime pela via de pretensa interpretação. Um fato que não era considerado crime, passou a ser.

34. BRASILEIRO, Renato. Legislação criminal comentada. 8. ed. Salvador: Juspodivum, 2020, p. 248.

E o desenrolar da questão foi mais além. O tema STF n° 69 diz respeito exclusivamente ao ICMS. Desse julgado, é difícil extrair uma *ratio decidendi*, diante da heterogeneidade dos votos e fundamentos dos 11 ministros. Assim, parece-nos claro que a esdrúxula interpretação do STF, alterando a sistemática da sujeição passiva tributária do ICMS apenas diga respeito ao ICMS.

Todavia, diante do decidido no RHC 163334/SC, de forma açodada e injustificada, extrapolou-se a seara do ICMS para universalizar a existência de uma repercussão jurídica por reembolso em todos os tributos indiretos, inclusive no ISS. Veja-se, por exemplo, o AREsp 1842702, o qual se consignou que:

No mais, sabe-se que o ISS é tributo categorizado como indireto, no qual há transferência do ônus da incidência tributária do contribuinte (prestador) a terceiro (tomador), quando embute no preço do serviço justamente o valor do imposto, além de outras despesas relacionadas à própria atividade empresarial. Recebido o preço do serviço, tem-se, por consequência, o recebimento também do valor atinente ao imposto, cabendo ao prestador, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, o repasse ao fisco, no tempo e modo devidos. A despeito de tratar do ICMS, convém reproduzir lição doutrinária que se amolda à mesma espécie tributária em exame (ISS)

Felizmente essa ampliação da tipificação penal não é pacificada³⁵. Porém, vem sendo acolhida eventualmente e é alicerçada em bases extremamente débeis, fruto da alteração da RMI do ICMS perpetrada pelo STF no tema STF n° 69. Como vimos, não há substrato legal ou constitucional que permita a imposição de uma substituição tributária com repercussão jurídica de reembolso pela via da interpretação judicial.

4. CONCLUSÃO

A despeito de a Constituição Federal não trazer os sujeitos passivos dos tributos cuja competência regulamenta, traz

35. Veja-se, por exemplo, o HC n. 696.475, Ministro Sebastião Reis Júnior, DJe de 01/02/2022.

amarras ao legislador infraconstitucional em sua eleição. No jogo da incidência e da construção das RMITs o legislador não pode tudo.

Dentro desses limites, além da seleção natural do contribuinte, encontra-se a técnica da substituição tributária como via alternativa válida para a sujeição passiva tributária direta. Todavia, a escolha deve ser feita exclusivamente pelo Poder Legislativo (princípio da legalidade e da tipicidade cerrada).

No âmbito do tema STF nº 69, a Suprema Corte acabou subvertendo essa realidade constitucional e, ainda que atecnicamente, alterou a RMIT do ICMS para impor um regime geral de substituição tributária concomitante com repercussão jurídica de reembolso. Essa inusitada alteração da sujeição passiva do ICMS trouxe graves desdobramentos ao sistema jurídico, pois implicou na nova tipificação da conduta de não recolher o ICMS aos cofres públicos, conforme se depreende do julgado no RHC 163334/SC. Mais ainda, gerou interpretações e decisões judiciais ainda mais abrangentes, extrapolando o regime da substituição tributária com repercussão jurídica por reembolso a todos os tributos indiretos, apenas em razão de na nota fiscal constar a indicação do valor a ser pago do imposto.

A confusão quanto a sujeição passiva dos tributos indiretos começou com o tema STF nº 69, o qual, ao nosso ver, é tecnicamente equivocado. Todavia, é fato que o STF decidiu a questão nestes termos, razão pela qual a ampliação do âmbito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 para abarcar o inadimplemento do ICMS acaba sendo uma decorrência necessária da premissa estabelecida. Esse equívoco, contudo, não justifica outro, qual seja, a expansão ainda mais da tese para abarcar os demais tributos indiretos.

5. BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 16 ed. Rio de Janeiro: forense, 2002

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002

BRASILEIRO, Renato. *Legislação criminal comentada*. 8. ed. Salvador: Juspodivum, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019

_____. Direito tributário: reflexões sobre Filosofia e Ciência em Prefácios. São Paulo: Noeses, 2019

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In Revista FESDT, n. 4.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. O Poder Constituinte. São Paulo: Saraiva, 2005

IVO, Gabriel. Norma jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do tributo indireto: incoerência e contradições. São Paulo: Malheiros Editores, 2011

MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e norma antielisiiva: completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. In Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020

VILANOVA. Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Noeses, 2005

