

(Re) Definindo o conceito de encargo financeiro no âmbito do artigo 166 do CTN.

Jonathan Barros Vita*

RESUMO:

Este trabalho tem como pressuposto (re)estudar o fenômeno de legitimação para receber indébitos tributários nos moldes do artigo 166 do CTN. Para tanto, um sistema de referência é elaborado conjugando desenvolvimentos de Law and Economics, Teoria dos Sistemas e Constructivismo Lógico-Semântico, plataforma pela qual se estuda, funcionalmente, o papel dos tributos. Posteriormente, as clássicas interpretações deste artigo são elencadas. Estes clássicos servem para, finalmente, estabelecer a definição do conceito de encargos financeiros e permitir a consequente nova interpretação do texto legal estudado.

Palavras-chave: Direito tributário; repetição de indébito; Law and Economics.

ABSTRACT:

This work aims to (re)study the phenomenon of the legitimation to receive tax indebts under the article 166 of the CTN (Brazilian National Tax Code). To achieve this goal, a reference system is created relating Law and Economics, Systems Theory and Logic-Semantic Constructivism, platform to functionally study the taxes. Later on, the classic interpretations of this article are disclaimed. Those classics serve to, finally, establish the definition of the concept financial burden and allow the consequently new interpretation of the studied legal text.

Key-words: Tax Law; restoration of undue payments; Law and Economics.

* Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP, Mestre e Doutor em Direito do Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Professor do Mestrado em Segundo nível em Direito Tributário da Empresa na Universidade Comercial Luigi Bocconi e das especializações em Direito Tributário da PUC-SP/ COGAE, IBET, FAAP, EPD, UEL e ATAME-DF e em Direito Internacional da EPD e UEL. Juiz substituto do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB e da Comissão de Contencioso Administrativo Tributário da OAB-SP. Sócio do IBDT, da ABDF, IFA e IASP. <jonathan_vita@uol.com.br>

SUMÁRIO

1. Introdução
2. Análise funcional dos tributos
3. As clássicas interpretações legais e jurisprudenciais do artigo 166 do CTN
4. Uma nova visão sobre a definição do encargo financeiro e dos correspondentes sujeitos legitimados para pedir a restituição do indébito tributário
 - 4.1. Redesenhando os limites semânticos à expressão encargo financeiro
 - 4.2. A contabilidade e a percepção dos encargos financeiros
 - 4.3. Os riscos das atividades empresariais e a alocação dos encargos financeiros em matéria tributária
 - 4.4. Etapas de uma transação comercial (especialmente com substituição tributária), a ineficiência tributo e a aplicabilidade do modelo proposto
5. Conclusões
6. Referências

1. Introdução.

O primeiro passo para introduzir um determinado texto científico é estabelecer o sistema de referência empregado, delimitando as premissas teóricas e desenvolvendo a estrutura encadeada entre este sistema e o seu objeto de estudo, finalizando com conclusões sintéticas, que deverão ser compatíveis com tais discursos empregados.

Este sistema de referência proposto¹ agrega vários desenvolvimentos a teorias estabelecidas e, especialmente, muda constantemente de posição de observação, assim como a física clássica, física quântica e física gravitacional operam, a exemplo, atingindo objetos comuns, microestruturas e macroestruturas.

Simétrica e respectivamente, utiliza-se do *Law and Economics de Posner*² e³ e , que detém influência majoritária no plano da doutrina internacional, das Teorias da Linguagem, representadas pelo Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho⁴, e da Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann⁵.

Obviamente, cada um destes sistemas tem seus pontos fortes e fracos, vez que fenômenos distintos são observados, mas algumas ressalvas são necessárias para estabelecer como cada um deles é utilizado neste presente texto científico.

No caso concreto, as teorias da linguagem são úteis para compreender os limites semânticos das expressões da língua do direito, estabelecendo métodos para sua definição, especialmente, no campo de sua demarcação negativa e conotação.

Já a Teoria dos Sistemas opera para verificar como os sistemas sociais se comportam (funcionalmente) em relação as irritações provocadas por cada um dos subsistemas sociais quando lidam com os tributos, estabelecendo sincronias entre eles.

Finalmente, o Law and Economics é estudado para verificar a racionalidade do sistema jurídico utilizando-se de ferramentas da ciência econômica, algo que é contemporâneo e mais difundido que as teorias supracitadas, mas que, precisa de algumas ressalvas para se adequar aos outros sistemas estudados.

A primeira delas é que este sistema de referência não é o único que permite a observação dos fenômenos com conteúdo econômico encontrados no sistema jurídico.

¹ Para a visão mais atual deste sistema de referência proposto: VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito e Direito Internacional aplicados à matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin 2011.

² Para um apanhado geral sobre Law and Economics: ROEMER, Andrés. **Derecho y economía: una revisión de la literatura**. Cidade do México: ITAM, 2000.

³ Já na doutrina brasileira, como autores que trabalham com este sistema de referência, mais especificamente voltado ao direito tributário, entre outros: CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005; CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009; e SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

⁵ LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

A segunda e mais importante é estabelecer que inexistente uma visão intersistêmica e unidirecional como pregado por alguns dos estudiosos deste sistema, em que o direito observa a economia que observa o direito.

Neste sentido, uma visão multiposicional (e sistêmica) dos fenômenos jurídicos é construída, permitindo a visualização de várias relações entre os sistemas sociais, em que o direito observa a economia que observa a política a exemplo.

Estas aberturas semânticas, intertextuais e inter/intra-sistêmicas são exploradas para permitir que se tenham mais elementos para estudar um dado de mundo, construindo a unidade pela diferença em contraposição a mera redução de complexidades.

Logo, passando à dialética teoria e prática, cada um destes sistemas de referência atacam problemas específicos do instituto a ser estudado/dissecado neste trabalho, no caso, a determinação dos caracteres de definição do conceito de encargo financeiro nos moldes do artigo 166 do CTN, o que delimita a legitimação dos sujeitos para repetirem (restituírem) indébitos tributários (artigo 165), cuja função (para o direito tributário) é simétrica ao artigo 876 do CC.

Lembra-se, que a expressão indébito tributário encerra uma imprecisão semântica, quase uma contradição em termos, vez que o indébito não era tributo devido, logo não pode ser tributário, entretanto, o regime jurídico de sua devolução é como se ele tributo fosse.

É dizer, o índice originário de sua natureza que foi negado posteriormente permite o acesso a este regime de devolução privilegiado em relação aos demais créditos.

Prosseguindo, far-se-á uma proposta de análise funcional dos tributos, para delimitar os sujeitos afetados por este instituto especialmente em cadeias comerciais longas, o que implica revisitar os clássicos autores que interpretam o supracitado artigo e as decisões judiciais que envolvem o mesmo.

Finalmente, com tais estudos assentados, partir-se-á para a construção de uma nova visão do tema, reelaborando, juridicamente, os conceitos problemáticos deste artigo e estabelecendo as bases para sua efetividade, algo que não ocorre atualmente.

2. Análise funcional dos tributos.

Os direitos nacionais estabelecem critérios jurídicos para uma identificação clara dos elementos de conotação e denotação da classe tributo válidos para um dado sistema jurídico.

Obviamente, os contornos jurídicos da definição do conceito de tributo são estabelecidos, no caso do direito brasileiro, nas marcas negativas da Constituição Federal, nas marcas positivas do direito financeiro e, especialmente, no artigo 3o do CTN.

Esta definição jurídica do conceito de tributo não é tão importante no contexto do trabalho aqui apresentado, pois o mais importante é identificar como os tributos se movimentam vertical e horizontalmente nas cadeias produtivas, replicando as alocações de capital e afetando os valores de transação.

É dizer, sob o ponto de vista sistêmico⁶, os tributos são acoplamentos estruturais tripliques⁷ que vinculam os sistemas jurídico, político e econômico, servindo como fundamento para diferenciação funcional na sociedade moderna, através da afirmação do Estado Moderno, historicamente⁸.

Esta afirmação do estado soberano está vinculada a possibilidade de prover recursos para o poder público se autoafirmar através de seu sustento econômico, ou seja, com os tributos a estrutura institucional necessária que perfaz o controle da maioria sobre a minoria (como resultado da programação da política) passa a possuir formas de manutenção econômica.

Em uma outra perspectiva, também sistêmica, entretanto mais vinculada ao sistema econômico e mais ainda aos estudos do Law and Economics⁹, os tributos são formas artificiais de duplicação de operações neste (sub) sistema social, sendo versões descondicionalizadas da programação jurídica internalizadas pelo sistema econômico na forma de programas de propósito específico, viabilizando a autopoiesis deste sistema.

Sob este aspecto, quando as regras tributárias iniciam seu processo de incidência, paralelamente, no sistema econômico, ocorrem (ao menos) duas programações simultâneas (ou, em certos casos diferidas): uma programação que aloca capital de uma parte (normalmente privada) a outra; e uma que aloca parte deste capital para o poder público, sendo esta segunda programação quase que parasitária em relação a primeira.

Isto, obviamente, é muito mais bem visualizado e sincrônico no caso dos clássicos tributos sobre consumo ou erroneamente chamados de indiretos como o ICMS do direito brasileiro e mais especialmente no sale tax americano, pois nestas operações ocorre, já na nota fiscal, um destaque do tributo que será incidente sobre esta operação.

Abre-se parêntese para dizer que esta classificação em tributos diretos ou indiretos não é aceita, pois ela baseia-se na noção de que um terceiro vinculado a operação é que arcaria com o ônus do tributo.

⁶ Entre outros autores que lidam com o tributo em tal perspectiva, entretanto com enfoques e premissas distintos dos apresentados aqui: PREBBLE, John. *Ectopia, Tax Law and International Taxation*. In: **British Tax Review**. Londres: Sweet & Maxwell, p. 383-403, 1997; DEAK, Daniel. *Legal Autopoiesis Theory in Operation - A Study of the ECJ Case of C-446/03 Marks & Spencer v. David Halsey*. In: **Acta Juridica Hungarica**. Vol. 50, No 2. Berlim: Springer, p. 145-175, 13 de setembro de 2009; e DING, Wai Boh. *Legal autopoiesis and the capital/revenue distinction*. In: **Victoria University of Wellington Law Review**. Wellington: Victoria University of Wellington, 2007.

⁷ Os acoplamentos estruturais são estruturas que permitem a sincronia (análogica) entre vários sistemas sociais distintos, que passam a operar ao mesmo tempo, conforme definido em: LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

⁸ Pode ser intuído de suas várias obras, especialmente: NEVES, Marcelo da Costa Pinto. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. São Paulo, Martins Fontes, 2006, que o tributo é um acoplamento estrutural, apenas, entre o sistema político e econômico.

⁹ Como já citado, na doutrina brasileira destacam-se como autores que estudam os tributos sob a perspectiva deste sistema de referência, entre outros: CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005; CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

O que ocorre, efetivamente, é que, neste sentido, em ambas espécies, eles são levados em conta na configuração e precificação da transação, pois os tributos são, economicamente, ineficiências econômicas alocadas a uma operação.

Tributos são um dos fatores negativos (custos, nunca despesas) que convergem para a produção de uma receita, não importando se eles estão alocados e visualizados direta ou indiretamente a transação sob exame, ou seja, tanto os tributos indiretos como parcelas (rateadas) dos tributos diretos são alocadas como custo unitários de produção, sobre o qual incidirá o lucro para formar o preço de (re)venda.

Estes custos (tributos) possuem algumas características especiais, pois, além de serem derivantes de atuação estatal vinculada, alteram uma série de características das transações comerciais, vez que são levados em conta na precificação de uma transação e, teoricamente, são lineares em sua variação, ou seja não sujeitos à alocação de eficiências.

Elucidando, sob o aspecto concorrencial, os tributos devem ser neutros e, portanto, permitir a livre concorrência e correspondente variabilidade do sistema econômico, por não serem sujeitos à eficiência (sendo ponderados, mas não completamente suplantados pela liberdade de formas), e, de outro lado, garantir a livre iniciativa, ambos relacionados, respectivamente, pela equidade concretizada pela progressividade e capacidade contributiva e impedido o seu uso confiscatório.

Paralelamente aos tributos, lembra-se que existem os correlatos custos tributários indiretos ou de compliance, custos para pagar tributos, que, diversamente, podem ter eficiência alocada.

Em outro ângulo, se, de uma parte, os tributos não podem ser utilizados para alterar a livre concorrência comercial, da outra, os sistemas jurídicos não podem abusar dos mesmos como forma de impedir o livre fluxo de capitais.

Estes limites são postos no sistema jurídico nacional de acordo com o princípio da não discriminação e da nação mais favorecida, ambos derivantes do sistema GATT/OMC.

Obviamente, sabe-se que as reduções tributárias permitidas pelo Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias da OMC (a exemplo), normalmente para prevenir desequilíbrios regionais, realizam um papel de alterar as condições de uma transação, induzindo comportamentos, extrafiscalmente, sendo opostos à neutralidade mencionada.

Isto faz com que os clássicos fatores de produção (mão-de-obra, matéria prima e custos logísticos (localização mais próxima dos centros consumidores)) mais vantajosos sejam compensados pela redução do custo tributário, sendo esta redução a chave para manutenção do ponto de equilíbrio econômico-financeiro destas operações comerciais.

No sentido apresentado, portanto, o que ocorre é que os tributos são estruturas que vão alterando as configurações econômicas de cada uma das etapas de comercialização/transferência de um dado capital, produto ou serviço. Mais ainda, o tributo atua prioritariamente na circulação e transformação de

bens e perfaz um dos mais importantes fatores de determinação das condições de precificação deste fluxo ao alterar a curva oferta-demanda (de um gráfico que tem como parâmetros o preço praticado (na vertical, abscissa) e as quantidades vendidas (na horizontal, ordenada)) em relação a uma transação.

Esta alteração é mais forte no campo da demanda, em dois espectros distintos: alterando o valor de venda de um lado ou reduzindo o capital disponível para aquisição do bem desejado¹⁰.

Sinteticamente, como conclusão parcial, os tributos são estruturas comunicacionais criadas como um dos fundamentos da diferenciação funcional caracterizadora do Estado Moderno, atuando como acoplamento estrutural entre os sistemas político, jurídico e econômico e exercendo um papel preponderante neste último, vez que cria formas artificiais que distorcem programaticamente (replicando artificialmente comunicações e gerando ineficiência) as alocações do código capital às programações econômicas.

3. As clássicas interpretações legais e jurisprudenciais do artigo 166 do CTN.

Tendo realizado uma análise funcional dos tributos no plano da sociedade pós-moderna e a partir da plataforma teórica apresentada, cria-se a possibilidade de reestudar a delimitação do significado da expressão encargos financeiros que permite a repetição de indébito ou restituição dos tributos nos moldes do artigo 166 do CTN¹¹.

Entretanto, antes de apresentar as possibilidades determinadas por esta nova plataforma teórica, sempre é importante mencionar quais os argumentos utilizados para sustentar classicamente as duas posições antagônicas que permitem ou não que o contribuinte (do artigo 121, I do CTN) seja legitimado a requerer devolução/restituição do indébito tributário.

As características apresentadas pelo artigo 166 do CTN denotam a existência no mesmo de tanto natureza processual como material, pois trata, respectivamente, da legitimidade ativa para pedidos de restituição e se remete a definição do conceito de encargo financeiro e de indébito tributário.

Obviamente, definir o conceito de indébito tributário ou, mesmo, de restituição de tributos não se faz necessário no contexto deste trabalho, porque o problema a ser discutido é, simplesmente, determinar os sujeitos legitimados a requerer a esta restituição.

Para tanto, tem-se, como será demonstrado, que a chave para resolver este problema não é focalizar-se em elucidar conceitos não positivados (e errôneos) como contribuintes de fato ou de direito, mas investigar os limites semânticos da expressão encargo financeiro.

¹⁰ Para uma obra que possui mais variados e sofisticados exemplos destas alterações de condições do ponto de equilíbrio de um dado mercado e do momento de otimização de tal curva em cenários econômicos ideais, incluindo a fatorização dos elementos estruturais de pressão econômica que alteram as (precificações das) transações: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

¹¹ 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.

Prosseguindo, classicamente, vários são os autores que utilizam-se da já comentada (e incorreta) classificação tributária que diferencia os chamados: tributos diretos ou que seriam suportados (economicamente) pelo contribuinte, unindo os caracteres de absorção do encargo econômico e de ser sujeito (pressuposto) do verbo do critério material do antecedente de uma RMIT; e tributos indiretos, que são aqueles que não possuiriam tal alinhamento.

Contextualmente, lembra-se que os contribuintes são os sujeitos que, ao mesmo tempo, realizam (pressupostamente) o verbo do critério material do antecedente normativo de uma RMIT e também estão na posição de sujeito passivo.

Por sua vez, os responsáveis tributários são aqueles que não realizam este verbo, não sendo sujeitos que participam diretamente da formação do fato jurídico tributário, mas, por alguma vinculação com tal fato, normalmente com finalidade de praticidade administrativa, são colocados na posição de sujeitos passivos tributários¹².

Importante é mencionar que, no caso de responsabilidade, em suas várias espécies como na substituição tributária, o que ocorre é apenas a transferência, através de uma norma jurídica específica, da sujeição passiva do tributo, porém, o regime jurídico tributário desta norma é o do substituído nesta posição.

Logo, inexistente, no caso concreto, uma forma análoga à sub-rogação do artigo 346 do CC, que seria possível se se interpretasse o artigo 166 de maneira completamente ampla, permitindo que, em todos os casos de responsabilidade tributária, houvesse legitimação dos responsáveis para pleitear sua restituição nos termos deste artigo.

Retomando, a partir da criticada ideia dos tributos diretos e indiretos, um segundo grupo de conceitos foi criado, os chamados contribuinte de fato e de direito.

Para os autores que apontam como válida a divisão entre tributos diretos e indiretos, sua decorrência lógica seria o fato que, no caso destes últimos, dois seriam os sujeitos que gravitariam, economicamente, em torno de uma dada transação gravada por esta espécie: o que recolhe o tributo aos cofres públicos, o contribuinte de direito (ou de iure); e o que teria o encargo financeiro desta obrigação, o chamado contribuinte de fato (ou de facto).

Obviamente, tal distinção, sob o ponto de vista jurídico é extremamente difícil, pois sendo o direito um sistema fechado operativamente e que reconhece apenas as comunicações jurídicas, nunca poderia este sistema reconhecer algo no campo do sistema econômico.

É dizer, neste caso, aparentemente, os autores clássicos que tentam deslocar a capacidade processual ativa para o vendedor/contribuinte utilizam-se uma estratégia retórica que, apesar de tomar como base a distinção contribuinte de fato e de direito, tem como fundamento que juridicamente, apenas o sujeito passivo da obrigação tributária é que poderia cobrar de volta os valores, por questões normalmente ligadas, também, a princípios como o da legalidade e

¹² Em mesmo sentido: FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005; e DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

moralidade (enriquecimento ilícito e sem causa do estado)¹³.

Portanto, para estes autores^{14 e 15} e parcelas atuais e majoritárias da jurisprudência nacional¹⁶, o sujeito da interface com a administração pública (o contribuinte de direito) é legitimado para pedir a restituição, pois o poder público não visualiza o consumidor final¹⁷, que faz parte de uma relação jurídica subjacente, tão somente.

Para Becker¹⁸ pode haver uma transferência econômica do impacto da exação para outro sujeito que foi substituído através de uma norma de responsabilidade tributária, a chamada repercussão jurídica que possui duas espécies: retenção na fonte e reembolso.

Diga-se que, no caso da retenção na fonte, não se consegue visualizar possível aplicação do artigo 166 do CTN, pois não se trata de pagar tributo em nome próprio, mas financeiramente de terceiros, mas pagar tributos efetivamente devidos por estes terceiros.

Lembra-se que, nos casos desta responsabilidade tributária, o sujeito passivo tributário não é o contribuinte, mas o regime jurídico tributário da RMIT é o deste (substituído) e não do substituto/responsável.

Provavelmente por conta desta observação, já foi decidido em vários casos pelo STJ, que o uso do 166 é adstrito apenas aos tributos análogos àqueles sobre consumo^{19 e 20}.

Como primeiro exemplo de tal impossibilidade, tem-se que as contribuições previdenciárias das alíneas a, b e c do artigo 11, parágrafo único da Lei 8.212, que eram reguladas pela antiga redação (entre a Lei 9.032/1995 e a MP 449/2008 e sua lei de conversão 11.941/2009) do artigo 89, caput da mesma, ainda não foi completamente regulamentado, não poderiam ser restituídas aos meros responsáveis tributários²¹.

¹³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação do indébito tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

¹⁴ Entre outros, ainda que com pequenas variações retóricas: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001; FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional comentado**. 2a ed. São Paulo RT, 2004; SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira (coord.). **Código tributário nacional: lei 5.172, de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado**. Campinas: CS edições, 2002.

¹⁵ Como texto que resume bem as posições mais ou menos extremas em relação a possível interpretação de tal artigo, tem-se a introdução de Machado in: MACHADO, Hugo de Brito. **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de estudos tributários – ICET, 1999.

¹⁶ Mais recentemente estes entendimentos foram explicitados nos Resp 1.191.860 (ICMS sobre energia e legitimação ativa de um hotel), 903.384 (submetido ao rito dos recursos repetitivos e relacionado ao IPI) e 983.814 (ICMS sobre demanda contratada de energia e distribuidoras) do STJ, que suplantaram a antiga jurisprudência da casa sobre a legitimação dos consumidores em reaverem, especialmente, o ICMS sobre demanda contratada de energia, sendo que decisões desta natureza foram suspensas na liminar da AC 2827 ao RE 636.016.

¹⁷ A expressão consumidor final e vendedor estão sendo utilizadas durante este trabalho, pois tem-se que é muito mais interessante visualizar os casos de cadeias comerciais.

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. Seguido por, a exemplo: DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

¹⁹ Entre outros: Resp 2654, 27169, 168, 469, 190356, 819.627, etc.

²⁰ Em sentido contrário e delimitando (em trecho com o qual se concorda) a desnecessidade de comprovação da transferência deste encargo: TRF 1 AC 199934000302702, que tratava sobre o FINSOCIAL.

²¹ Como decisões do STJ sobre a matéria: Resp 178.796, 118.239, entre outros.

Da mesma forma, tem-se que não há possibilidade de restituição (ou compensação) nos casos do IOF²².

Retomando, sinteticamente, os argumentos que somente visualizam os chamados contribuintes de direito são decorrentes lógicos de uma abordagem pautada nas clássicas (e adotada no conjunto de premissas teóricas deste trabalho) teorias da linguagem, mas tal visão de mundo não pode ser encarada superficialmente e singelamente encerrar este problema.

O direito tributário também observa outras relações jurídicas subjacentes (normalmente privadas) e legitima a translação de sujeições passivas²³.

As regras de direito tributário (em uma quase transparência) visualizam, em muitos casos, aquelas de direito civil subjacentes, identificando juridicamente, o sujeito que suportou tal encargo financeiro, a exemplo de aplicação pragmática de tal concepção.

Tais considerações são realizadas não se olvidando que o direito tributário deve respeitar as qualificações do direito privado, ainda que com a limitação do artigo 123 do CTN, cuja exceção prevista é o próprio artigo 166.

Neste artigo 123, contraponto indireto ao artigo 110 do CTN, as relações privadas não podem ser utilizadas para modificar as relações tributárias, incluindo as de responsabilidade, vez que não se tratam de (re)definição de conceito de direito privado, mas de normas privadas que devem operar em tal círculo semântico, tão-somente, não podendo produzir efeitos tributários.

Com estas considerações, interessante é observar que, caso se tenha uma intertextualidade jurídica abordada sob o ângulo da unidade do direito, as regras tributárias (quase sempre) observam as regras cíveis, o que implicaria a possibilidade de visualizar a relação jurídica subjacente (e antecedente) que constitui o fato jurídico tributário enquanto, no mínimo, prova em sentido amplo²⁴.

Em outras palavras, sendo o encargo econômico, aparentemente, um conceito do direito civil e que pode ser aferido pelas aberturas semânticas das normas tributárias, algo permitido expressamente pelo multicitado artigo 166 do CTN, ter-se-ia, ao menos sob o ponto de vista teórico, a visualização por quase uma transparência fiscal para que a autoridade tributária pudesse observar a operação comercial que deu origem ao fato jurídico tributário.

Seguindo, como observação importante, mas paralela a toda a gênese e o problema da legitimação dos contribuintes/vendedores em detrimento dos consumidores finais para recuperação, tem-se que vários autores tentam justificar a postura da antiga (inclusive anterior ao próprio CTN) e revogada

²² Como exemplo de decisão do STJ sobre a matéria, tem-se o Resp 118.488, entre outros.

²³ Em obra anterior e mais extensa sobre o assunto: VITA, Jonathan Barros. Dupla/Múltipla imputação jurídica e econômica internacional: Uma análise baseada no conceito da regra matriz de incidência Tributária. **In: Revista de Direito Tributário n. 99**. Editora Malheiros, São Paulo, Brasil, 2008. p. 70-90.

²⁴ Utilizando-se a nomenclatura de: TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova do direito tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006.

Súmula 71 do STF²⁵ (que foi substituída (materialmente) pela 546²⁶, mas que ainda justifica aparentemente o ilegal artigo 18 da IN 21/1997²⁷).

Estes autores, aparentemente determinam que poderia inexistir forma jurídica (através de processo judicial ou administrativo) de recuperação dos valores indevidos, baseados em uma supremacia do interesse público em detrimento do particular²⁸ ou, mesmo, em um potencial enriquecimento sem causa do contribuinte de direito.

Esta supremacia do interesse público em detrimento do particular quando observada de forma desmedida poderia provocar, de certa maneira, um quase excesso de exação institucionalizado (e correspondente enriquecimento ilícito do estado) e não punível nos termos do artigo 316, parágrafos 1o e 2o do Código Penal.

Outrossim, apesar de uma indireta proibição legal à litigância no campo do artigo 166 do CTN ser plausível do ponto de vista da competência legislativa, ter-se-ia que sopesar tal possibilidade com o princípio da universalidade da jurisdição contido na nova Carta, posterior ao artigo 166 do CTN e a mais anterior ainda Súmula 71.

Logo, com estas limitações, o direito poderia determinar que, como na citada Súmula 71, não haveria possibilidade (operacional) de restituição destes valores, pois haveria uma redução de complexidades e diminuição da pulverização de ações judiciais (e de litigantes legitimados) no sistema, concretizando e aumentando o valor eficiência da administração pública em sua versão tributária praticidade.

Interessantemente, esta pulverização dos legitimados (compradores) para ingressar com restituições tributárias aparentemente tem como efeito o fenômeno da diminuição marginal dos custos de litigância pela inação de pequenos consumidores.

Isto ocorreria, pois estes optam por não litigar quando os custos iniciais de litigância não serão necessariamente recuperados no momento da decisão, vez que esta não é garantida em seu favor, ou mesmo os benefícios da mesma em relação aos custos e riscos não são tão favoráveis.

Para finalizar o ponto, pragmática e aparentemente, a atual jurisprudência sobre a matéria absorveu, definitivamente as criticadas concepções de tributos diretos e indiretos e dos seus correlatos contribuintes de fato e de direito, quer seja na gênese da súmula 71, na qual se remetia aos primeiros, quer seja, na atual 546 que faz referência às (inexistentes) (sub)espécies de contribuintes.

Prosseguindo, como interessante analogia que serve para verificar os desdobramentos possíveis da concepção dos chamados contribuintes de fato e de direito, tem-se os vários casos julgados que tratam sobre imunidades e

²⁵ Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

²⁶ 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.

²⁷ Para alguns autores, esta seria ilegal, apenas, para os casos de vedação à compensação: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Compensação do indébito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

isenções, especialmente aqueles relacionados ao conceito de receitas de entidades beneficentes.

Nestes casos, as discussões sobre as imunidades são travadas tanto nos casos das aquisições de bens por entidades imunes como suas vendas.

Nitidamente a jurisprudência tem sinalizado unanimemente que, no caso de aquisições de sujeito imune como consumidor final, tal extensão da imunidade não é possível²⁹, enquanto nas vendas realizadas por estas pessoas, a imunidade é aplicável³⁰.

Da mesma forma do segundo dos fluxos mencionados, no caso das imunidades relacionadas aos bens, a exemplo, de cultos religiosos, mesmo que a fruição destes sejam de terceiros e, ainda, que estes paguem indiretamente (ou diretamente, por responsabilidade, como no caso do IPTU) estes tributos, aplica-se tal imunidade.

Paralelamente aos casos citados e atendendo a uma racionalidade jurídica completamente diversa (derivante do direito regulatório e administrativos na verificação da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão), tem-se que, no julgamento do REsp 976.836 do STJ, que tratava sobre repasse de PIS/COFINS às tarifas telefônicas, houve a determinação de que os custos tributários podem ser repassados para os consumidores finais como componentes (ainda que discriminados) dos preços, legitimando, aparentemente, a noção dos chamados contribuintes de fato.

Conclusivamente, dadas as imprecisões técnicas das teorias assentadas sobre o tema, especialmente da atual noção de que o (incorretamente) chamado contribuinte de fato é o que sofre (sempre) o encargo financeiro do artigo 166 do CTN, parte-se para, através da plataforma apresentada, (re)definir os contornos jurídicos de tal conceito no item seguinte.

4. Uma nova visão sobre a definição do encargo financeiro e dos correspondentes sujeitos legitimados para pedir a restituição do indébito tributário.

4.1. Redesenhando os limites semânticos à expressão encargo financeiro.

Como alerta inicial deste item, tem-se que, no caso da interpretação do artigo 166 do CTN, o direito abre-se semanticamente para a economia e contabilidade através, especialmente, das regras de direito privado, mais notadamente e no caso concreto, as regras do direito societário.

Com estas regras, desvelam-se fissuras (semânticas) para permitir uma visão (jurídica), mas que abre-se, semanticamente, para a intertextualidade

²⁹ Entre outros julgados: no antigo Edl no RE 68.215, seguido no STF pelos, a exemplo, AC-MC 457, RE 255.673, AI 769925 AgR, entre outros, que devem ser reiterados no julgamento do RE 608872 RG, sem citar os julgados no âmbito do STJ e TJs.

³⁰ Entre outros julgados: RE 193.969 do STF, que devem ser reiterados no julgamento do RE 600010 RG, sem olvidar os julgados no âmbito do STJ e TJs.

entre economia, contabilidade e direito³¹, significando aspectos econômicos derivantes de regras jurídicas são internalizados (recondicionalizados) como provas em sentido amplo para o direito.

Estas provas recondicionalizadas agregam-se nas proposições factuais que dão suporte à percução das regras jurídicas, no caso, o direito positivo tem se utilizados de duas expressões quando da análise do dispositivo sob exame, que devem ser definidas.

As expressões classicamente utilizadas são encargos financeiros ((involuntários e artificiais) diretos e indiretos) e ônus econômicos, que muitas vezes são confundidas como se sinônimos fossem e, também, combinadas aleatoriamente nas formas: ônus financeiros e encargos econômicos.

Estas duas expressões apresentam uma (tríplice) relação subclasse/classe, espécie/gênero, pois, desvelando, finanças é classe menor que é contida pela economia, enquanto ônus é também uma classe maior que (contém) encargo.

Interessantemente, as duas expressões mencionadas possuem um substantivo e um adjetivo e, em ambos os casos, as classes representadas por um contém as classes representadas pelos outros isoladamente.

Quando se fala em ônus³² econômico, tem-se um elemento de capital negativo sob o ponto de vista não necessariamente de dispêndio de valores, mas, também, daquilo que poderia se estar ganhando em um cenário ideal.

Entretanto, os encargos³³ financeiros pressupõem um dispêndio efetivo de valores com alguma finalidade, no caso concreto, relacionável, apenas, a produção de alguma riqueza, lucro, receita.

Quando se fala destes conceitos nitidamente vinculados à percepção da economia, talvez seria possível dizer que (a depender do lado observado) ambos os sujeitos envolvidos em uma transação sofrem ônus econômicos da mesma³⁴, sendo normalmente muito maiores para o sujeito vendedor, mesmo que os encargos financeiros não necessariamente existam em mesma intensidade.

Em casos ideais, quando a curva de oferta é horizontal (ou perfeitamente elástica) ou a demanda é vertical (ou perfeitamente inelástica), o ponto de equilíbrio do mercado tem uma tendência a gerar ônus aos compradores.

No extremo oposto, quando a curva de oferta é inelástica ou a curva de demanda é elástica, a tendência é de que o ônus econômico dos tributos seja produzido para os vendedores.

³¹ De forma mais completa: VITA, Jonathan Barros. As relações entre o direito tributário e os conceitos definidos pelo direito privado: (re)analisando a (i)legalidade do regime tributário de transição. In: **VII Congresso nacional de estudos tributários: Direito Tributário e os conceitos do direito privado**. São Paulo: Noeses, p. 637-674, 2010.

³² O conceito ônus está citado em vários dispositivos do CC e representa uma obrigação tendente a generalidade e abstração.

³³ Nas remissões do código civil ao conceito encargo, este normalmente é vinculado a possuir um uma obrigação (individualizada) de representação ou de natureza financeira (incluindo obrigações de dar e fazer).

³⁴ Em sentido semelhante, novamente explicitando com um conjunto maior de dados e exemplos econômicos: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

Nos casos de elasticidade plena, tem-se que o preço praticado é o fator preponderante para modular a posição do encontro de tais curvas, enquanto nos casos de inelasticidade, este não é o fator preponderante.

Deixa-se claro que, normalmente as situações apresentam-se mais próximas de uma demanda mais elástica (vertical e volátil) que a oferta (menos vertical e volatilizada), o que implica (como regra geral) ônus econômico mais próximo do vendedor do que do comprador.

Esta alocação do encargo financeiro configura, em certo sentido, uma presunção *hominis*³⁵, que somente é contestada por provas a teor do artigo 166 do CTN.

É dizer, como decorrência lógica desta conclusão, nas condições normais de um dado mercado, a necessidade de produção de provas (mencionada no artigo 166 do CTN) deveria ocorrer apenas nos casos em que tal normalidade mercadológica inexistia, pois financeira e juridicamente, deve ocorrer a generalização do sistema para que apenas um possa ser identificado como o sujeito que sofre o encargo financeiro pelo tributo.

Complementarmente, lembra-se que a menor elasticidade da oferta ocorre pelo fato que viabilizar a produção e/ou comercialização é extremamente complexo e comporta vários riscos e investimentos diluídos no tempo, implicando uma menor volatilidade (elasticidade) dos comportamento dos vendedores, deixando claro que os riscos assumidos representam um fator que faz com que a citada presunção do encargo econômico como sendo do vendedor seja (materialmente) legitimada.

Interessantemente, mesmo em casos em que haja um encargo financeiro dos tributos (teórico, por condições de mercado) que seria alocável ao consumidor final, podem existir hipóteses em que este seja invertido (e provado) por um ato do vendedor.

O exemplo clássico desta situação ocorre quando a confiança do vendedor em ganho de uma ação judicial na qual se requeira a declaração de inconstitucionalidade de um tributo novo ou de sua majoração, faz com que este, deliberadamente, mantenha o preço e absorva completamente este ônus, mesmo com este aumento na carga tributária incidente sobre um dado produto.

Finalmente e independentemente de adotar-se ou não as premissas propostas em relação a determinação do sujeito que sofreu o encargo econômico dos tributos em uma dada operação, os custos de compliance e aqueles referentes ao pagamento (antecipado ou não) do tributo (especialmente na substituição tributária) são de encargo financeiro exclusivo do vendedor e, portanto, somente poderiam ser ressarcidos a este, lembrando que, de acordo com o artigo 113 do CTN, as obrigações acessórias, tornar-se-ão principais, ou seja, terão o regime jurídico das principais no caso de descumprimento (incluindo a ilegalidade).

³⁵ Estas presunções são aquelas intuitivamente criadas, quase como decorrentes lógicos de certos dados de fato, como bem descrito por: FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

Concluindo parcial e sinteticamente, sendo extremamente aleatória a aferição do quantum destes encargos e/ou ônus para uma ou outra parte, caberia a apenas um destes o pedido de restituição.

Este legitimado, a partir das premissas apresentadas, presume-se (sem necessidade de provas, a não ser aquelas em contrário) que seja aquele que teve relação com a administração tributária, assumiu os riscos (comerciais) futuros da mesma e, ainda, mais frágil no campo da menor elasticidade de sua curva (de oferta), o vendedor.

4.2. A contabilidade e a percepção dos encargos financeiros.

O elucidado pêndulo existente na posição de assumir o ônus econômico por parte do consumidor final e do vendedor existem a medida que os tributos são custos que estão contidos e formatam o preço pago por um consumidor em contraprestação a um dado bem, serviço ou capital.

Nitidamente, há a redução dos lucros do vendedor pelo pagamento de um dado tributo, que pode ocorrer de duas formas: direta, em que os tributos diminuam, necessariamente, os lucros efetivamente auferidos (após a tributação, também pelo IR e CSLL), sendo custos; e/ou indireta em que ter-se-ia a situação que ainda que esta diminuição não seja unitária, haveria, sempre, a possibilidade de vender mais produtos a um valor mais baixo (e com lucro correspondente mais baixo) o que geraria um maior lucro global, ainda que o lucro unitário fosse inferior.

Obviamente, levando em conta certas normas do direito societário, como será demonstrado a seguir, o comerciante entra com fatores como capital investido (incluindo custos de aquisição e comercialização como ponto de comércio, etc.) e tem a necessidade de atingir com o preço de venda um ponto de equilíbrio econômico do conjunto de transações de um dado negócio.

Do outro lado, o consumidor final deseja um determinado bem como contraprestação de um preço e aceita o mesmo sendo indiferente aos tributos a serem pagos nesta transação, apesar de comportamentalmente este desestímulo a produtos com alta tributação ocorrer na facticidade social.

Isto ocorre, pois o custo tributário é absorvido como custo geral de aquisição (indiferenciado sob a expressão preço) e não é decomposto em parcelas (que incluem os tributos) para o consumidor adquirente (especialmente as pessoas físicas)³⁶.

Exemplificando, o destaque do tributo, a exemplo em uma NF, constitui-se como mera referência para o comprador/consumidor final, não delimitando exatamente o quantum de todos os tributos devidos na operação.

³⁶ Interessantemente, Machado (in: MACHADO, Brandão. Repetição no indébito tributário. In: **Direito tributário: homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.) possui posição semelhante em relação a esta percepção (quase que contábil) por parte de cada um dos sujeitos de uma transação, o que implicaria, apesar de certas diferenças do seu conjunto de premissas, as mesmas conclusões apresentadas neste trabalho.

Esta opacidade ocorre, pois toda a tributação de uma cadeia de insumos e os correspondentes créditos tributários não podem (por impossibilidade técnica) ser totalmente determinados e alocados a cada produto, mesmo com os atuais desenvolvimentos da contabilidade de custos.

Desta ideia decorre que, sendo impossível a decomposição dos tributos alocados a um dado produto, a correspondente repetição de indébito do sujeito que não pode ter acesso a estes dados seria algo assemelhado a clássica prova diabólica.

Sinteticamente, a interpretação para o artigo 166 do CTN proposta aqui seria conforme a Constituição e contraposta a uma interpretação que (re)criaria a criticada pseudo-supremacia do interesse público em detrimento do particular, impedindo que se tivesse norma jurídica para operacionalizar/concretizar tais direitos.

É dizer, deixar que os tributos passem da esfera (patrimonial) subjetiva do vendedor para o comprador seria algo impensável juridicamente, pois este não tem prejuízos no pagamento do tributo e nem mesmo acesso a composição dos preços (que configura, também, um segredo comercial) que incluem os rateios dos encargos financeiros dos tributos, mas só ao preço final.

Conclusiva e interessantemente, não pode existir uma visualização dos estados alcançados com declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma dada cobrança a título de tributo por parte do consumidor, mas, tão-somente, por parte do contribuinte, que é aquele que teve acesso (material e econômico) a estes.

Complementarmente, sob o ângulo sistêmico, o dispêndio (encargo) financeiro é (juridicamente e factualmente) ao cargo do vendedor, pois este é que tem sua transação replicada pela norma jurídico tributária que atua (como programa de propósito específico) no sistema econômico, sendo este um ponto cego para o pedido de restituição (no sistema jurídico) por parte do consumidor final.

4.3. Os riscos das atividades empresariais e a alocação dos encargos financeiros em matéria tributária.

Em uma relação comercial, com o aceite do preço, acabam as relações entre consumidor final e contribuinte, sendo alguns aspectos desta relação diferidos no tempo, como o caso de garantia, vícios redibitórios, além das discussões latentes da posse (evicção).

Com este aceite formal, correspondente pagamento e tendo o consumidor aceitado as condições de transação e precificação, este, aparentemente, não leva em conta a composição do preço pago.

Os riscos nas relações comerciais, vão sendo, sempre, alocados muito mais fortemente no lado do vendedor em relação aqueles assumidos pelo comprador que, na maioria dos seus casos, tem o risco da mera insatisfação com o produto.

Mais ainda, os riscos do vendedor são potencializados pela aplicação de dispositivos como o código de defesa do consumidor e, ainda, nos citados vícios redibitórios ou ocultos dos produtos (artigos 441 e ss. do CC³⁷), que dependem de fatos futuros, incertos e, normalmente, não vinculados a culpa do vendedor.

Outrossim, os comerciantes também são responsáveis pelos tributos em relação a sua interpretação, pagamento e, ainda, na forma dos negócios jurídicos escolhidos para dar suporte a esta venda, assumindo, simetricamente, riscos futuros em relação as autuações fiscais.

Logo, em ambas situações (cíveis e tributárias) e por diversas racionalidades (valorativas) vinculadas a cada um destes eixos de orientação semântica do direito, os riscos são do vendedor.

Como contrapartida a esta assunção de riscos, portanto, não poderia haver (materialmente) uma assimetria de tratamento jurídico entre os riscos e os benefícios, impedindo a criação de um desequilíbrio (estrutural) jurídico das condições entre comprador e vendedor.

Os encargos financeiros e os riscos tributários assumidos pelo vendedor devem possuir contrapartidas para que uma transação seja equilibrada na composição dos direitos e deveres recíprocos, sob pena de ser considerada como abusiva e, portanto, passível de resolução por onerosidade excessiva ou ensejando revisão contratual (artigos 478 a 480 do CC), mesmo que ponderadas pelas normas de proteção ao hipossuficiente de uma relação comercial (o consumidor final não empresário).

Sinteticamente, quando há o aceite de uma transação, os sujeitos não podem tentar auferir vantagens imprevistas das mesmas (emulando a teoria da imprevisão do direito civil), a não ser que tenham assumido os riscos, o que não pode ser o caso dos tributos, cujos riscos de inadimplemento dos mesmos (incluindo dos deveres instrumentais) são apenas do vendedor.

É dizer, este risco fica, somente para o vendedor, pois inexistente responsabilidade solidária ou subsidiária do adquirente, sendo que o primeiro se torna responsável (legalmente) pelos aspectos positivos e negativos (futuros) que podem advir do risco assumido na transação.

Da mesma forma, somente o vendedor pode tentar mitigar estes custos tributários, nunca o comprador, sendo um elemento econômico que está apenas em seu dispor no que toca a possibilidade de maximização de eficiência (incluindo a possibilidade de este se tornar um indêbito) e assunção de riscos por suas condutas.

Quando comprador e vendedor são colocados em posição de negociar, obviamente, certos elementos de negociação são alocados para cada uma das partes, sendo os tributos, apenas levados em conta como fator componente do preço (e sujeito, em certos limites, à alocação de eficiência) pelo vendedor.

³⁷ Seção V - Dos Vícios Redibitórios. Art. 441. A coisa recebida em virtude de contrato comutativo pode ser enjeitada por vícios ou defeitos ocultos, que a tornem imprópria ao uso a que é destinada, ou lhe diminuam o valor. Parágrafo único. É aplicável a disposição deste artigo às doações onerosas. Art. 442. Em vez de rejeitar a coisa, redibindo o contrato (art. 441), pode o adquirente reclamar abatimento no preço.

Apenas o vendedor detém a possibilidade de moldar a translação econômica dos tributos para o consumidor, dentro do processo de determinação do ponto de equilíbrio ótimo (com maior lucratividade global) para a transação.

Nesta situação, deve, também, haver uma reparação dos prejuízos para o vendedor (através de uma potencial restituição de um tributo indevido) que advém da modificação do ponto de equilíbrio da curva oferta-demanda.

O vendedor é quem sofre com a mudança do preço que diminui, necessariamente, a demanda (em condições normais de mercado) e a correspondente lucratividade individual (operação a operação) e global (da empresa ou do conjunto de operações) derivantes da venda de bens, serviços ou capital.

Corroborando tal hipótese, nos casos de incentivos fiscais o que ocorre é a tentativa de evitar tal alteração da demanda pressionada por um preço artificialmente mais elevado pelo elemento agregado tributo.

Com a redução dos tributos, aumenta a competitividade (com correspondente das quantidades vendidas) de certos atores no sistema, a exemplo nos casos de incentivos às exportações.

4.4. Etapas de uma transação comercial (especialmente com substituição tributária), a ineficiência tributo e a aplicabilidade do modelo proposto.

Normalmente a citada indiferença dos tributos pagos em relação as etapas anteriores existem sobre certos limites, pois quando os consumidores finais forem pessoas físicas, inexistem créditos tributários a serem gerados na operação.

Exatamente por isto, lembra-se que as referências até agora no trabalho foram em relação a vendedor e consumidor finais, pois os impactos financeiros (e os riscos) dos tributos das etapas anteriores foram trasladados economicamente para as etapas posteriores, com a geração de créditos, a exemplo.

É dizer, apenas o último sujeito vendedor é aquele que sofre os riscos das operações anteriores e, conseqüentemente, tem a disponibilidade jurídica para atuar em relação aos créditos tributários destas etapas.

Isto ocorre, pois, ao receber o crédito tributário, assume, a exemplo, o risco da glosa, mesmo que, em determinadas situações possa ser proposta ação regressiva cível do vendedor final em relação ao intermediário em uma cadeia comercial longa.

Paralela e interessantemente, há um único caso em que os riscos do pagamento de um tributo anterior que gera um crédito posterior não são alocados ao comprador (intermediário), que seja, quando há a manutenção do crédito tributário não é vinculada ao efetivo pagamento do tributo na etapa anterior para os compradores de boa-fé³⁸.

³⁸ No Resp 31.714 do STJ decidiu-se que estes créditos são mantidos para o adquirente de boa-fé.

Obviamente, não se olvida que a citada lógica da translação econômica dos tributos, entretanto, não pode ser aplicada ao caso do PIS/COFINS, porque a inexistência de uma vinculação clara (e mesmo jurídica) entre seus débitos e créditos que, aparentemente, criaram a não cumulatividade base a base, como dito por Schoueri³⁹.

Prosseguindo, como já intuído em todas as argumentações jurídicas que validam a posição de que há uma presunção de encargo financeiro para os contribuintes e não para os consumidores finais, lembra-se que, aparentemente, parcelas do artigo 166 do CTN não estariam sendo contempladas nesta interpretação.

O direito positivo normalmente não se utiliza de uma linguagem técnica e precisa, entretanto, significações devem ser construídas para dar sentido aos comandos dos enunciados prescritivos.

Neste caso concreto, algumas parcelas deste artigo devem ser interpretadas para permitir que este seja aplicável ao maior número possível de situações.

O grande problema interpretativo está na aplicação da segunda parte do artigo 166 do CTN, ou seja, da necessidade de prova de ter recebido autorização de terceiro que assumiu o encargo para se legitimar a receber restituição tributária em seu lugar, caso muito comum na chamada substituição tributária para frente.

Estas operações são caracterizadas, normalmente, por cadeias comerciais longas e são classicamente exemplificadas pelos casos de substituição tributária do ICMS (jurisprudência) e no IPI em relação ao adquirente anterior ao consumidor final (último contribuinte destes tributos).

Graficamente, as substituições tributárias podem ser elencadas em cadeias comerciais em que A (produtor/industrial) vende para B (distribuidor) e C (comerciante final) e D (consumidor final), mas todos os tributos incidentes sobre cada uma destas cadeias são antecipados por A



Logo, quando A ou B querem receber a restituição dos tributos incidentes na operação entre C e D, há a necessidade de que haja a autorização de C para que isto ocorra, vez que este é que possui legitimidade para tal pedido. Isto ocorre, pois C, ao absorver os créditos tributários das operações anteriores, assume os riscos pelos inadimplementos passados e teve sua curva de oferta demanda modificada, sofrendo o encargo financeiro do mesmo.

³⁹ Para uma obra que possui mais variados e sofisticados exemplos destas alterações de condições do ponto de equilíbrio de um dado mercado e do momento de otimização de tal curva em cenários econômicos ideais, incluindo a fatorização dos elementos estruturais de pressão de transações: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

5. Conclusões

1.É possível a construção de um sistema de referência que leve em conta conjuntos de premissas teóricas díspares (e (re)desenvolvidas Constructivismo Lógico-Semântico, Teoria dos Sistemas e *Law and Economics*) como forma de multifacetar um dado de mundo.

2.Os tributos, sob uma perspectiva funcional, são acoplamentos estruturais tríplexes entre direito, política e economia, sendo replicadores (quase parasitários e artificiais) de programações neste sistema.

3.Estas replicações são consideradas como custos ou ineficiências econômicas, afetando o ponto de equilíbrio (preço) de um determinado bem, serviço ou capital em um dado contexto mercadológico.

4.Os conceitos de tributos diretos e tributos indiretos e seus correspondentes contribuintes de fato e de direito são conceitos não juridicamente construídos, nem mesmo válidos no campo da economia.

5.O conceito de encargo financeiro/ônus econômico mencionado no artigo 166 do CTN pode ser (re)definido a partir do novo paradigma proposto, vez que este encargo varia de acordo com a maior elasticidade da oferta e/ou demanda.

6. Como presunção jurídica *hominis*, tem-se que o encargo financeiro é alocado ao vendedor, contribuinte, pois este assume a maioria dos ônus econômicos (e riscos) no caso dos tributos sobre consumo.

7.Paralelamente, o tributo é um risco da operação para o vendedor e deve ser tomado como elemento fundamental para determinar a legitimação da restituição, criando uma relação direta entre assunção de riscos pelo vendedor e a possibilidade jurídica de restituição de tributos através do artigo 166 do CTN, criando condições de equidade nas relações entre consumidores finais e vendedores.

8. Neste sentido, este pode ser considerado como um quase espelho do vício redibitório, ou seja, os riscos futuros positivos ou negativos são absorvidos pelo sujeitos que os assumiram (direta ou indiretamente), implicando a legitimação daquele que pode ser punido pelo descumprimento do mesmo.

9.Finalmente, nos casos de substituição tributária, os legitimados para pedir restituição devem ser os últimos vendedores, pois estes absorveram os créditos (e riscos (tributários)) das operações anteriores, sendo que, se os sujeitos anteriores desta cadeia (como produtores ou distribuidores) quiserem pedir tal restituição, devem pedir autorização a estes.

6. Referências

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. Seguido por, a exemplo.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.
- DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.
- FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional comentado**. 2a ed. São Paulo RT, 2004.
- LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto cearense de estudos tributários – ICET, 1999.
- ROEMER, Andrés. **Derecho y economía: una revisión de la literatura**. Cidade do México: ITAM, 2000.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira (coord.). **Código tributário nacional: lei 5.172, de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado**. Campinas: CS edições, 2002.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova do direito tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação do indébito tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.
- VITA, Jonathan Barros. As relações entre o direito tributário e os conceitos definidos pelo direito privado: (re)analizando a (i)legalidade do regime tributário de transição. **In: VII Congresso nacional de estudos tributários: Direito Tributário e os conceitos do direito privado**. São Paulo: Noeses, p. 637-674, 2010.