

4.5 REPERCUSSÃO

Em se tratando de repetição de indébito tributário ou de restituição de tributos, se torna necessário comentar o fenômeno da “repercussão”, cuja expressão provém do latim *repercussio*, do verbo *repercutere*, que significa rebater e que, para fins fiscais, “exprime a incidência indireta do imposto ou tributo”.³⁶⁹ “Repercutir”, em conceituação doutrinária tradicional, se tem como sendo uma característica dos impostos denominados indiretos em

³⁶⁹ DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. 2003, p. 1203.

que o ônus do tributo recai sobre o consumidor final. Tem seu direcionamento dado pelo art. 166 do CTN

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 à terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Segundo Misabel Derzi³⁷⁰, juridicamente somente existem dois impostos “indiretos” que comportam, “por sua natureza”, a presunção de transferência de seu ônus: o IPI e o ICMS. E questiona a própria autora “Mas que natureza? Evidentemente natureza jurídica”, responde. E continua

A rigor, a ilação é extraída diretamente da Constituição Federal, porque, em relação a eles, a Carta adota dois princípios – o da seletividade e o da Não-Cumulatividade – que somente podem ser explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos – em um ou outro princípio – se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo dos preços. Ademais, tais impostos têm ainda a função de serem neutros nem deformando a competitividade, a formação dos preços ou a livre concorrência. Para isso não podem onerar o agente econômico que atua sujeito às leis de mercado, ou seja, o contribuinte (o comerciante), mas são suportados pelo consumidor.

O IPI e o ICMS são impostos cuja previsão importa em assunção do ônus pelo consumidor final. Foram previstos tais impostos de forma a não onerarem a força produtiva, razão porque se lhes impõe a não-cumulatividade e o seu valor está contido no preço a ser pago pelo consumidor final. Ainda de Misabel Derzi³⁷¹ é a afirmação de que

³⁷⁰ DERZI, Misabel. *Anotações ao Direito Tributário Brasileiro* de Aliomar Baleeiro. 1999, p. 886.

³⁷¹ DERZI, Misabel. *Anotações ao Direito Tributário Brasileiro* de Aliomar Baleeiro. 1999, p. 887.

a consideração da repercussão deixa de ser critério 'ajurídico' ou meramente 'econômico' no caso do ICMS ou do IPI. Ela é presunção constitucional, fundamento do direito à compensação dos créditos [...] igualmente no direito à repetição do indébito.

Todo tributo, assim como todas as despesas incorridas no processo de produção ou comercialização, repercutem economicamente, posto que o Contribuinte busca recursos, via preço de venda ao adquirente, necessários à satisfação de seus custos. A esse procedimento se pode chamar de Repercussão Econômica.

Na comercialização de produtos, mercadorias ou serviços, o comprador pagará, além do custo de produção em si, todas as despesas administrativas e demais encargos que suporta o produtor ou comerciante, inclusive o transporte, a folha de salários de seus empregados assim como a previdência e demais contribuições recolhidas; até mesmo o Imposto de Renda, uma vez que o lucro também está embutido no preço do produto ou serviço. Sob esse aspecto se pode afirmar que, economicamente, todos os custos, despesas e lucro repercutem, pois que são repassados ao adquirente.

Contudo, além da repercussão econômica, existe também a chamada repercussão jurídica, que é a repercussão propriamente dita, e é desta que a legislação se ocupa, como esclarece Misabel Derzi em suas anotações na obra de Aliomar Baleeiro³⁷²: "[...] mas o que interessa, é a repercussão jurídica", porque prevista constitucionalmente. Afirma a autora

Ela é a presunção constitucional, fundamento do direito à compensação dos créditos, incondicionalmente estabelecido, na técnica do princípio da não-cumulatividade. Igualmente no direito à repetição do indébito. Em se tratando de ICMS ou IPI, o fenômeno da repercussão é pressuposto pelo Código Tributário Nacional e pela jurisprudência, sendo ônus do contribuinte demonstrar a sua inexistência, para os efeitos da restituição.

Essa repercussão jurídica ocorre quando os recursos utilizados

³⁷² BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 1999. pp. 886-887.

para a quitação de tributos não saem efetivamente da atividade econômica do Contribuinte de direito; este, o Contribuinte, apenas age como mero repassador do tributo arrecadado do Contribuinte de fato, que é o real devedor da Fazenda Pública. Nessa hipótese, o tributo não é custo a encargo do Contribuinte de direito, como são os custos de produção ou mesmo os custos indiretos agregados ao produto.

A repercussão à qual se refere o art. 166 do CTN só pode ser, sem sombra de dúvida, a jurídica, sob pena do instituto da repetição de indébito ser inteiramente esvaziada por total impossibilidade de sua realização.

Em se tratando do IPI, não há qualquer dúvida quanto a sua repercussão, uma vez que não há mero repasse, e sim uma transferência efetiva do imposto pago. Tanto isso é verdade que o não recolhimento do IPI repassado ao adquirente da mercadoria tributada, com destaque do imposto na nota fiscal, caracteriza, inclusive, crime de apropriação indébita, conforme decisão já proferida nos autos do HC 38.863, do STJ.³⁷³

Embora a repercussão seja uma das características do IPI, ao Contribuinte cabe sempre a possibilidade de efetuar a prova de assunção do ônus, propiciando a repetição do indébito. Exemplo dessa situação ficou clara, há alguns anos, quando houve um tabelamento de preços de produtos. A fixação governamental retirou a possibilidade do próprio mercado regular os preços. A assunção do ônus tributário se impôs. O STJ conheceu de diversos processos de Contribuintes que foram impossibilitados de efetuar o repasse do valor dos tributos, diante do que considerou possível a repetição de tributo

Tributário. Repetição de Indébito. Imposto indevidamente pago sobre componente da fabricação de produto tabelado.

³⁷³ "PROCESSIONAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. NÃO-RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CONDENAÇÃO CONFIRMADA PELO TRIBUNAL A QUO EM SEDE DE APELAÇÃO. [...] Para a configuração do crime previsto no art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/90, não se faz necessário que o agente tome para si os valores do tributo devido, bastando a omissão no recolhimento aos cofres públicos dentro do prazo legal, na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, em 03.02.2005. DJ de 07.03.2005.

Inaplicabilidade da Súmula 71 do Supremo Tribunal Federal, e sim da Súmula 546, se o imposto pago indevidamente não era trasladado ao consumidor, por ser tabelado o produto.³⁷⁴

A mesma certeza já não existe quanto ao ICMS. Embora a doutrina aceite com certa pacificidade a repercussão jurídica do imposto estadual, como se viu na afirmativa categórica de Misabel Derzi, houve por parte do próprio STJ, há alguns anos, uma distinção entre o IPI e o ICMS, quando se entendeu que o segundo seria imposto próprio, ou seja, estaria compreendido entre os custos de produção ou comercialização, característica não assegurada ao primeiro.³⁷⁵ Tanto que se entendeu cabível o ICMS compor a base de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL, decorrendo desse entendimento as Súmulas n^{os} 68³⁷⁶ e 94³⁷⁷, do STJ.

Essas Súmulas decorreram de longas discussões no STJ, por cuja pacificação foi responsável o posicionamento do então Ministro daquela Corte, Ilmar Galvão. Dizia o Ministro em seu voto

Ora, é sabido que o ICM – diferentemente do que ocorre com o IPI (grifamos) – encontra-se incluído no preço de venda das mercadorias, contribuindo para a sua formação, ao lado do custo, das despesas de seguro, de transporte, etc., que também constituem encargos do produtor ou distribuidor. [...]

Veja-se que o destaque do ICM quando da emissão das notas fiscais não tem outro efeito senão indicar a parcela a ser recuperada, a esse título, pelo adquirente das mercadorias, se for o caso, já que se trata de tributo não acumulável.

No IPI, ao revés, o tributo não concorre para a formação do preço, sendo registrado ao lado deste nos documentos de venda de mercadoria, de maneira distinta, não integrando, por isso, o faturamento. Em relação a esse imposto, o vendedor figura como

³⁷⁴ RE n^o 94.377. Rel. Min. Décio Miranda, em 13.04.84. DJ 18.05.84, p. 07729.
³⁷⁵ REsp. 16.521-DF (91.0023655). Rel. Min. Garcia Vieira, em 21.02.92: "Como o ICM integra o preço da mercadoria para qualquer efeito, ele faz parte da receita bruta, base de cálculo do Finsocial".
³⁷⁶ Súmula 68: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS".
³⁷⁷ Súmula 94: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial".

mero agente arrecadador, com a responsabilidade de fiel depositário que o sujeita, no caso de inadimplemento de sua obrigação, à prisão administrativa e às penas do crime de apropriação indébita.³⁷⁸

Outra distinção que pode ser feita é a partir da criminalização do descumprimento tributário. O não recolhimento de IPI caracteriza crime de apropriação indébita, como já dito, visto ser considerado o Contribuinte *de jure* mero repassador do imposto, que teria sido “cobrado” de seu adquirente. Não é possível a mesma caracterização para o ICMS; seu não recolhimento não implica ilícito penal.

Contudo, é necessário observar que o art. 166 do CTN somente é aplicável aos tributos que estiverem sujeitos à repercussão jurídica e para os Créditos Fiscais decorrentes do pagamento indevido; e, também, quando se tratar de repetição de indébito.

Os Créditos Fiscais de IPI e ICMS decorrentes do cumprimento do princípio da não-cumulatividade não estão sujeitos a nenhuma prova ou autorização prevista no artigo 166. Nesse sentido, se pode tomar a afirmação de Misabel Derzi

[...] mesmo em relação ao IPI e ao ICMS, o âmbito de atuação do mesmo dispositivo não se estende ao direito de compensação dos créditos correspondentes aos impostos incidentes sobre os bens adquiridos pelo contribuinte, pertinentes à exploração da atividade econômica (insumos, produtos intermediários, bens do ativo fixo). Relativamente ao imposto pago, destacado em fatura, o direito do adquirente à compensação é incontestável.³⁷⁹

E, continua a autora citada: “O art. 166 do CTN abarca apenas as hipóteses de pagamento indevido. O direito à restituição nele disciplinado é inextensível ao direito de compensação, diretamente regrado na Constituição brasileira, de forma incondicional”.

O STJ já proferiu decisões nesse sentido “Embora o ICMS seja tributo indireto, quando se trata de aproveitamento de créditos

³⁷⁸ Proferido nos autos do REsp. 8.541/SP (91.031.976), em 22.05.91.

³⁷⁹ DERZI, Misabel. *Anotações ao Direito Tributário Brasileiro de Aliomar Baleeiro*. 1999, p. 891.