

DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA E DA REPERCUSSÃO JURÍDICA NOS TRIBUTOS

Luiz Otavio Amaral (*)

O estudo jurídico de qualquer tema tributário — como de qualquer tema jurídico — deve partir da percuciente análise da estrutura lógica da norma jurídica tributária e da relação entre hipótese concreta e hipótese normativa. Só após, é que podemos transpor as conclusões abstratas para as inferências do caso concreto.

I — A Obrigação Tributária e sua Estrutura

A obrigação tributária é de natureza de direito público, enquanto as obrigações civis são de natureza de direito privado (onde impera o elemento volitivo e só virtualmente a lei).

Pode-se dizer, com Rubens Gomes de Souza, que obrigação em geral:

«é o poder jurídico por força do qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação), em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito como produzindo aquele efeito (causa da obrigação)». (*Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financeiras S.A., RJ, 2ª ed. 1954, pág. 47).

Vê-se, logo, que são quatro os elementos que compõem a obrigação em geral: dois sujeitos (elemento subjetivo dúplice), um objeto e uma causa.

A obrigação tributária conquanto tenha os mesmos elementos das obrigações em geral traz, de logo, claramente, os seus sujeitos, ou melhor dito, a natureza dos mesmos. Sabe-se, assim, que o sujeito ativo (ente tributante) é entidade pública, exclusivamente, que o sujeito passivo é pessoa física ou jurídica alcançada pela autoridade impositiva do poder tributante (União, Estado, Município). Sabe-se, também, antecipadamente, que o objeto da

(*) O autor, Luiz Otavio de Oliveira Amaral, é advogado de empresas e Professor de Direito na UDF/Brasília. É autor de *Relações de Consumo* (4º vol.), *A Legislação do Advogado*, e co-autor de *O Cidadão e o Consumidor*.

obrigação é o pagamento (obrigação principal) ou a prestação de fazer ou não fazer algo prescrito em lei (obrigação acessória) e que a causa da obrigação é o fato gerador, ou seja, a situação prescrita em lei como necessária e suficiente para que se justifique a prestação.

Em suma, a obrigação tributária se constitui numa relação jurídica subjetiva de direito público, cuja fonte, ao contrário do que alguns pensam, não é a lei (esta é a fonte principal do Direito Tributário) mas, isto sim, um acontecimento fático descrito em lei como suficiente e capaz de fazê-lo adquirir consistência jurídica.

Ocorrido o fato gerador nem sempre a obrigação tributária se materializa, ou se torna exigível, pela constituição do crédito. É que há casos, chamados de exclusão de crédito tributário (art. 175, Cód. Tributário Nac.), em que a entidade tributante fica impedida de exigir o reconhecimento de seu crédito (anistia e isenção). Outra hipótese em que embora a obrigação tributária reste perfeita e acabada (pela ocorrência do fato gerador) não se perfaz, no entanto, o respectivo crédito porque a entidade tributante (o Estado) não cumpriu sua parte, seu ônus (dever), na obrigação tributária (para os que professam a teoria dualista da obrigação) ou simplesmente (para os que preferem a teoria monista) porque perdeu (decadência) a exigibilidade do crédito (do direito de crédito) em virtude de sua não-positivação através do ato administrativo essencial chamado lançamento (que declara o crédito tributário). Na teoria dualista diz-se que em ambos os pólos (credor/devedor) há duplo aspecto: responsabilidade-e-*obligatio* e dever-e-*debitum*; ao contrário, na monista, diz-se que só há um aspecto em cada pólo: dever do devedor (prestação) e poder do credor.

II — O Fato Gerador

Sendo acontecimento descrito em lei como determinante do nascimento da obrigação tributária, o fato gerador pode apresentar duas configurações: como descrição legal e estática (hipótese normativa) e como acontecimento fático (tanto natural, como jurídico) material e dinâmico (momento da concreção jurídica, isto é, a hipótese legal transforma-se em fato material/concreto). Como se vislumbra, é tal a importância do fato gerador (*fatispecie tributária* para os italianos) na gênese da obrigação tributária que é dele (do fato gerador) e não da lei (como alguns pensam) que há de nascer aquela obrigação. Com efeito, da lei, fonte do Direito Tributário, surge, não a obrigação, mas sim os pressupostos necessários ao aparecimento, no mundo fático ou pré-jurídico, da obrigação tributária. A lei, por si só, será incapaz de fazer com que a obrigação nasça, será imprescindível o *prius* humano (a

ação ou omissão). Absolutamente inoperantes são, pois, os termos da lei tributária (como de resto as demais) para quem não realiza a hipótese legal de incidência, para quem não promove a concreção da hipótese normativa, tal qual sucede com a lei penal e o cidadão de conduta (o *prius* humano) ilibada.

Hecho imposible para os espanhóis, para os franceses *fait générateur*, *steueratbestand* (suporte fático) para os alemães e para a lei brasileira (art. 114, do CTN) fato gerador, como se nota, em sede de direito comparado, o marco lógico da obrigação tributária é sempre o contacto virtual da norma (pressupostos) com a conduta humana (agente da concreção jurídica). Não há, modernamente, imposição tributária fora desta conjunção formal/material. O fato e a norma, destarte, só têm relevância jurídico-científica quando ocorre o fenômeno jurídico da subsunção, recíproca e completa, da norma (o dever ser jurídico) ao fato (o *ser* pré-jurídico). Essa tensão, esse vínculo do fato à norma é a valoração (dado axiológico) que o Direito (Ciência Jurídica) empresta, não a todos, mas a alguns fatos (naturais).

É fundamental, para bem entender a fenomenologia do tributo em geral, que se compreenda plenamente a intimidade do fato gerador. Temos, assim, que o fato gerador do tributo (descrição legal) apresenta os seguintes elementos constitutivos:

a) núcleo — que é o elemento objetivo ou material. Representa a descrição dos acontecimentos, dos fatos que acabarão por determinar o nascimento da obrigação tributária. Como exemplo, tome-se o lucro para o imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas e a prestação do serviço para o ISS;

b) sujeitos — que são o elemento subjetivo ou pessoal. Representa a enunciação dos sujeitos da relação (ainda pré-jurídica) que se formará quando da concretização do fato integrante do núcleo. Relembre-se que, só o sujeito passivo carece de explicitação, porquanto o ativo implicitamente já se acha nomeado: o poder que expede a norma tributária. Nos exemplos já mencionado do imposto de renda o sujeito passivo será pessoa física ou jurídica e o prestador do serviço para o caso do ISS;

c) temporal — que marca o instante em que surge a obrigação (ano-base, para o IR);

d) espacial — é o elemento que marca o local onde se verifica o pressuposto legal determinante da obrigação. Não se tributa o lucro (IR) auferido fora do país. Não basta, pois, a ocorrência do núcleo (o lucro), do elemento subjetivo passivo pessoa jurídica), ou do

elemento temporal (ano-base), ainda assim, o fato gerador não está completo porque lhe falta o elemento espacial (dentro ou fora do país). Com relação ao ISS sobre serviços de construção civil, o elemento espacial será o local da obra;

d) valorativo — que se constitui na expressão econômica de fato gerador, ou no dado matemático-quantificador do montante a ser pago ao fisco. Os demais elementos desse teor são expressões jurídicas daquele fato. O elemento valorativo do fato gerador dividir-se-á em: base de cálculo e alíquota. A primeira, representa a base numérica sobre a qual aplicar-se-á a alíquota. Esta, por sua vez, será o fator delimitador do *quantum* devido a título de tributo. Alguns tributaristas não consideram ambos, a base de cálculo e a alíquota, como elemento do fato gerador. No exemplo do imposto de renda da pessoa jurídica o lucro será a base de cálculo, a alíquota variará consoante as características do elemento subjetivo (o sujeito passivo, o obrigado). No ISS, a base de cálculo será o valor do serviço prestado e a alíquota em geral será de 2% (construção civil...), 10% (diversões públicas e jogos) e 5% (demais serviços), tudo segundo o Decreto-Lei n.º 406/68 e demais regulamentos que, pelo princípio da recepção, permanecem em vigor se compatíveis com a atual Carta Magna brasileira.

Desses elementos que compõem o fato gerador, o núcleo, o subjetivo e valorativo são essenciais. Os dois outros, o temporal e o espacial, podem ou não integrar o fato gerador a depender do tipo de tributo. Pode-se ainda dizer acerca do fato gerador que ele se manifesta de forma instantânea ou continuada no tempo (fato gerador instantâneo e fato gerador complexo).

III — Contribuinte e Responsável

O Código Tributário Nacional (art. 121) dispõe:

«Art. 121. Sujeito passivo de obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito da obrigação principal diz-se:

I — contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II — responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Distingue o CTN os sujeitos passivos da obrigação principal, o contribuinte propriamente dito, e o responsável que, não sendo o contribuinte, tem obrigação de pagar o tributo por expressa disposição de lei.

«O contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: — quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou fato previsto na lei. Exemplo: quem importa ou exporta a mercadoria; ... quem é proprietário ...»

Eis o ensinamento incedível de Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 1ª ed., 1970, RJ, pág. 413 e *passim*).

Outro consumado mestre, Ruy B. Nogueira, assim leciona:

«... a qualidade de contribuinte é um atributo de quem realiza o fato típico ou cerne do fato gerador.» (*Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 5ª ed., 1980, SP, pág. 147).

Essa atributividade é, assim, uma relação ou vínculo que imputa a autoria do fato tributado (núcleo do fato gerador) à pessoa que o realizou, que o concretizou e como consequência lhe dá a qualidade de contribuinte ou devedor do tributo. Há, pois, uma sujeição passiva direta.

Diz-se que o sujeito passivo é responsável quando, sem ter vínculo com a realização do fato gerador, ou seja, não sendo contribuinte, sua obrigação de pagar o tributo deflue de expressa determinação legal. Eis, então, a sujeição passiva indireta. A relação jurídica (Estado/responsável) aí subjacente não é de cunho tributário, porém, de natureza simplesmente fiduciária (Becker).

No exemplo do imposto de renda, não é contribuinte, mas mero responsável legal, aquele que tem o simples encargo de reter (e recolher) o imposto devido na fonte sempre que efetue um pagamento a outrem, respondendo pela satisfação do crédito tributário e pelas respectivas penalidades, quando não providencie a retenção.

Do mestre Baleeiro (*op. cit.*, pág. 413): «Não há, pois, responsabilidade fiscal senão aquela resultante da lei.»

Tanto na responsabilidade tributária por substituição como na por transferência, só a lei poderá atribuir, de forma expressa, a terceiros e desde que vinculados ao fato gerador (do ISS, já o vimos, é a prestação do serviço), a responsabilidade pelo pagamento do tributo (art. 128, CTN). Não há, pois, responsável por força de contrato, por força de norma hierarquicamente inferior à lei, ou por força de qualquer outro meio que não seja o legal. A fenomenologia tridimensional do fato gerador (do tributo) não se

perfaz. A subjunção da norma (lei) ao fato, valorado (valor) pela Ciência Jurídica, não se consuma, à falta do elemento subjetivo apontado pela lei ou à falta de permissão legal para mutação subjetiva.

IV — *Classificação dos Impostos*

Já vimos como ocorre o fenômeno da tributação em geral, agora impere a necessidade de conhecermos como são considerados os impostos.

Antes, porém, advirta-se que imposto é uma espécie do gênero tributo.

É tranqüila e pacífica a classificação dos impostos tomando-se por critério diferenciador a alíquota e a possibilidade repercussão tributária.

Quanto à alíquota os impostos são: fixos, proporcionais e progressivos. Quanto à possibilidade da repercussão do ônus econômico, temos: impostos diretos e impostos indiretos. Os diretos podem e têm sido subdivididos em: pessoais ou subjetivos e reais ou objetivos. As alíquotas, de per si, podem ser classificadas em: fixas (o *quantum* devido cresce ou diminui em função da base de cálculo e não da alíquota (sempre invariável, por exemplo, 2% sobre a base de cálculo, no ISS); variáveis (aumenta ou diminui o índice, a própria alíquota, em função da base de cálculo). A alíquota variável apresenta, então, três subdivisões: alíquota variável progressiva, alíquota variável regressiva e alíquota variável depressiva, como leciona Scholders.

Para nosso exame interessam-nos, de perto, os impostos quanto à possibilidade de repercussão do ônus, ou seja, os impostos diretos e os indiretos.

Já Stuart Mill e os fisiocratas (Séc. XVIII) consideravam que o imposto é direto quando aquele que o paga é quem o suporta definitivamente, enquanto que o imposto é indireto quando quem paga ao Fisco desempenha apenas o papel de intermediário e se limita a adiantar o imposto de que será reembolsado pelo verdadeiro contribuinte por meio da repercussão ou translação tributária (*Shifting*, *Veberwaeltzung*, *translazione*, *translación*, *repercussion*, ensina o Direito Tributário Comparado).

Com o ônus econômico da incidência tributária repassado para terceira pessoa, o critério dos fisiocratas e de Mill conduz à identificação do sujeito passivo de fato, pessoa distinta do sujeito passivo de direito, isto é, aquele que a lei nomeia contribuinte do imposto. Imposto direto será, portanto, aquele em cuja relação jurídico-tributária o sujeito passivo de direito e o sujeito passivo de fato se confundem na mesma pessoa. Este clássico critério distintivo dos impostos é o mais aceito entre os doutrinadores e até mesmo pelo nosso Código Tributário, quando versa acerca da repetição do indébito referente aos impostos indiretos (art. 166).

Quanto aos impostos reais e pessoais, outra classificação bastante útil e de uso corrente entre os tributaristas nacionais e estrangeiros, há doutrinadores que preferem-nos como categoria autônoma e não como integrante do gênero impostos diretos.

Os impostos reais (ou objetivos) são aqueles cujo fato gerador (ou hipótese de incidência) em seu aspecto material, limita-se a descrever um fato, acontecimento, ou coisa, independente de considerações subjetivas (o que não significa ausência do elemento subjetivo, que apenas não guarda relação direta com o aspecto material da hipótese de incidência). Os impostos reais, enfim, levam mais em conta a matéria a ser tributada tendo, pois, um caráter essencialmente objetivo (Imposto Predial).

Já os impostos pessoais (ou subjetivos) são aqueles em que o fato gerador, no seu aspecto material, leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, do sujeito passivo. Vale dizer: o legislador, ao descrever o fato gerador do tributo, faz refletirem-se, decisivamente, no aspecto material, certas qualidades, juridicamente valoradas, do contribuinte de direito (cf. *in* recentíssimo *Curso de Direito Tributário*, vários autores, Ed. Liber Juris, RJ, 1988, atual/Constituição Federal de 1988).

Embora criticado por alguns, não há dúvidas de que a classificação dos impostos, segundo a repercutibilidade ou não-repercutibilidade do ônus tributário, em diretos e indiretos ainda é a mais reconhecida pelos tributaristas (exceção absoluta faça-se a Alfredo Becker), pela lei (inclusive na Itália e no art. 166 do nosso CTN) e pela jurisprudência pátria (vide Súmulas do STF nºs 71 e 546 e o Acórdão STF no RE nº 68.091/70).

O festejado tributarista italiano Berliri entende que os impostos diretos se caracterizam pela sua pessoalidade, ou seja, o nome do contribuinte (no caso do ISS o nome do prestador de serviço) consta de rol onde figuram todos os contribuintes inscritos (cadastro do ISS). Pelo contrário, os impostos indiretos são impessoais, pois não há inscrição nominativa do contribuinte (cf. *in* Enc. Saraiva verbete atinente). Aquele rol (o cadastro do ISS, por exemplo) pressupõe que na hipótese de incidência (ou fato gerador descrito na lei), mais exatamente no seu aspecto material, haja uma predominância subjetiva na precisão do contribuinte (que, no caso do ISS, é a pessoa do prestador do serviço que o preste sem vínculo empregatício ou empresa, *ex vi* art. 10, Decreto-Lei nº 406/68).

Entre nós é unânime a opinião de que o imposto direto «recai sobre o contribuinte que suporta o encargo financeiro em caráter definitivo». E que

imposto indireto «é aquele cuja incidência possibilita transferência da carga tributária ao operador que se situa na etapa subsequente do processo circulatório, por exemplo, ICM e IPI (vide Enc. Saraiva, verbete referente).

Na clássica obra denominada *Noções de Finanças e Direito Fiscal* (Ed. Guaíra, 1941, págs. 155), de Plácido e Silva, assim extrema aqueles impostos:

«Imposto direto é o que recai, imediata e unicamente, sobre o contribuinte; imposto indireto, que somente atinge indiretamente as pessoas, visto que são lançados sobre as mercadorias, sem atenção ao contribuinte».

Na mesma página, aquele doutrinador abre espaço para a lição, não menos significativa, do velho Veiga Filho, assim vazada:

«Dessa forma o imposto direto vai diretamente em procura do contribuinte para fazer incidir a tributação sobre fatos que com ele se relacionam, atingindo-o na sua própria existência, profissão ou propriedade.»

Enquanto o encargo decorrente da incidência, nos impostos diretos, é imediato e definitivo (sem transferência) para a pessoa nominada como contribuinte real, nos impostos indiretos aquele ônus recai numa relação de trocas, de caráter impessoal. Pouco mais há a comentar!

V — O Fenômeno da Repercussão Tributária

Repercussão ou translação (ou transferência) é o fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto e, mediante a possibilidade legal, liberta-se do sacrifício, transferindo-o a terceiros no todo ou em parte. Dá-se o nome de contribuinte de direito (incidência legal) àquele a quem a lei obriga o recolhimento do imposto quando define o fato gerador. Contribuinte de fato (incidência efetiva) é quem afinal, por efeito da transferência, suporta efetivamente o ônus tributário, embora a lei não o designasse para esse fim.

Não é só. A repercussão pode ser total ou parcial, para frente ou para trás (neste caso na direção consumidor → vendedor → produtor e/ou contribuinte de direito, a depender das condições de mercado). Pode ser, ainda, simples (só uma translação) ou sucessivas (várias translações).

Juridicamente o ICMS (Ex-IVM, ex-IVC e ex-ICM) é pago pelo comerciante (ou quem pratica o fato gerador) e o IPI (ex-imposto de consumo) pelo fabricante; sem embargo disso é o consumidor que economicamente arca com aquele ônus tributário, que lhe é transferido, eis que tais tributos são indiretos e logo passíveis, legalmente, de repercussão.

Ensina o consagrado Baleeiro que a repercussão tributária para realizar-se carece entre outras condições:

«... que a matéria tributada seja objeto de uma operação de compra e venda ou outra modalidade de troca econômica, já que a formação do preço serve de processo ao desenvolvimento daquele fenômeno» (in uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal, Forense, 3ª ed., 1969, RJ, pág. 148).

O fenômeno da repercussão para ser bem entendido, exige digressões para além do saber jurídico, notadamente no campo da Ciência Econômica.

Neste passo, restringir-nos-emos, apenas, ao essencial exame da dupla caracterização de incidência tributária, ou seja, a incidência econômica e a respectiva incidência jurídica.

Incidência econômica do tributo significa, em poucas palavras, que a prestação jurídica tributária (o pagamento do imposto) acarreta no plano econômico (pré-jurídico) uma redução patrimonial, um ônus econômico, enfim. Esse desfalque econômico poderá ser recompensado, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas (difusão do ônus econômico) mercê da repercussão econômica do tributo e segundo certas condições jurídicas e econômicas. Na cadeia de repercussão econômica do tributo haverá uma (ou mais) pessoa (consumidor final) que restará impossibilitada de se recompor daquele ônus, suportando definitivamente a parcela ou todo o encargo econômico do tributo. Eis, então, efetivada a incidência econômica do tributo e caracterizado o contribuinte de fato.

Sucede que no momento lógico-jurídico posterior à realização da hipótese de incidência (concreção do fato gerador descrito na lei) a regra jurídica tributária real sobre a hipótese de incidência realizada e, em consequência desta incidência (norma/fato valorado), instaura-se a relação jurídico-tributária, que pressupõe um dever de efetuar uma prestação jurídica cujo objeto é o tributo (o *quantum* a ser recolhido aos cofres públicos); eis o *iter* da incidência jurídica tributária e que leva à configuração do contribuinte *de jure*.

De efeito, a incidência jurídica do tributo representa o nascimento do dever jurídico tributário que desponta após concretizada a hipótese de incidência descrita na lei.

Convém dizer, ainda, que a repercussão por seu turno pode ser meramente econômica (pré-jurídica) ou jurídica (isto é, com validade para o mundo jurídico). Vale realçar que em ambas configurações jaz um fato eco-

nômico, ou seja, a redução patrimonial correspondente ao *quantum* recolhido a título de tributo. Não obstante fatos econômicos, há aqueles que não têm reconhecimento (ou valor) no plano jurídico, são fatos econômicos que não lograram atração jurígena, por isso são meramente econômicos. Outros há que recebem a imantação jurídica (a valoração) e, por conseguinte, são, já, fatos econômicos (repercussão nos impostos indiretos) e jurídicos (e não pré-jurídicos, como os meramente econômicos).

A repercussão econômica do tributo, na percuciente lição de Alfredo Becker, assim se manifesta:

«O contribuinte *de jure*, ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte *de jure* procurará transferir o ônus econômico do tributo a outras pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte *de jure* tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo do contribuinte *de jure* para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas. A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E, assim, sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo». (*In Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., Saraiva, SP, 1972, pág. 486).

Não é tudo. O mesmo juriconsulto gaúcho, adiante algumas linhas, esculpe, com precisão e riqueza de detalhes, a definição de repercussão jurídica do tributário:

«A fim de contrariar ou 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. Desde logo cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo de modo algum significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar, embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte.

Já se vê que a repercussão meramente econômica, cuja possibilidade e via de ocorrência depende de condições de mercado, não pressupõe permissão legal ou, sequer, determinação do sujeito passivo do ônus repassado, como também não constitui direito (senão mera possibilidade econômica) do contribuinte *de jure* (o nominado pela lei como obrigado ao pagamento). Ao passo que, na vertente jurídica da repercussão tributária, o Direito estabelece pressupostos de validade jurídica: determinação subjetiva do repercutido (que sofrera o efetivo e definitivo ônus) e os meios legalmente admitidos para esse fim, ou seja, reembolso ou retenção na fonte. E mais, repercussão jurídica não é simples possibilidade extrajurídica (econômica), mas sim um direito a que corresponde certamente um dever (o dever jurídico de suportar o ônus, para o contribuinte de fato).

A repercussão jurídica por reembolso sucede quando o legislador, pretendendo alcançar um certo contribuinte (o consumidor, no IPI, por exemplo), verifica a impraticabilidade da exação fiscal, dada a multiplicidade de obrigados e então resolve eleger outro sujeito passivo da relação jurídico-tributária cuja posição perante a ocorrência do fato gerador possibilite melhor exação do tributo (o produtor, no IPI). O consumidor será o substituído e o produtor será o substituto legal, no exemplo do IPI.

Por outro lado, a repercussão jurídica por retenção na fonte deriva, também, de uma racionalização na prática administrativa dos tributos. O retentor é substituto legal e o retido é o substituído; aquele é sujeito passivo indireto (para Fanuchi) ou o contribuinte *de jure* que, por direito, poderá repercutir o que pagou ao fisco, sobre aquele a quem substitui por força daquela racionalização e da lei. A prestação jurídica do substituído que paga ao seu substituto (via reembolso ou retenção na fonte) não é de natureza tributária, mas tão-somente de natureza privada (autonomia de vontade) ou particular. O substituído (o que devia ser o contribuinte *de jure* e de fato) não paga, pois, «tributo» ao substituto.