



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

ADRIANO FERNANDES DA CUNHA

REPETIÇÃO DE INDÉBITOS NOS TRIBUTOS INDIRETOS –
A QUESTIONÁVEL CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 166 DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

FORTALEZA
2010

ADRIANO FERNANDES DA CUNHA

REPETIÇÃO DE INDÉBITOS NOS TRIBUTOS INDIRETOS –
A QUESTIONÁVEL CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 166 DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Monografia submetida à Coordenação de Extensão da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará e Banca Examinadora como requisito para obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário e Processual Tributário.

Orientador: Professor Francisco de Araújo Macedo Filho.

FORTALEZA
2010

ADRIANO FERNANDES DA CUNHA

REPETIÇÃO DE INDÉBITOS NOS TRIBUTOS INDIRETOS –
A QUESTIONÁVEL CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 166 DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Monografia submetida à Coordenação de Extensão da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará e Banca Examinadora como requisito para obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário e Processual Tributário.

Orientador: Professor Francisco de Araújo Macedo Filho.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professor Francisco de Araújo Macedo Filho (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Professor José Adriano Pinto
Universidade Federal do Ceará – UFC

Professor Francisco de Assis Filgueira Mendes
Universidade Federal do Ceará - UFC

“Quando alguém compreende que é contrário à sua dignidade de homem obedecer a leis injustas, nenhuma tirania pode escravizá-lo”.

Mahatma Ghandi

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela sua benção em minha vida.

À minha mãe, Djanira Fernandes Barbosa, responsável pela minha formação humana.

Ao meu pai, Semonides Ferreira da Cunha, responsável pela minha formação profissional.

À minha amada Camila.

Aos grandes amigos que tive o prazer de conquistar nesta Faculdade.

Ao corpo docente da Faculdade de Direito, pelo constante empenho em trazer aos alunos conhecimento e experiências, em especial ao Professor Francisco Macedo, meu orientador.

RESUMO

Trata do instituto jurídico da repetição de indébito tributário, analisando os aspectos materiais e processuais da questão, buscando definir a natureza jurídica e os fundamentos da restituição de tributos indevidamente recolhidos aos cofres públicos. Busca estabelecer os preceitos constitucionais que tem relação com o objeto estudado, averiguando se são, ou não, observados e de que forma são aplicados. Apresenta os critérios existentes para a classificação doutrinária dos tributos em diretos e indiretos, bem como os conceitos de repercussão econômica e jurídica dos mesmos. Define os pontos de divergência existentes entre a disciplina estabelecida pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional e a sistemática tributária constitucional, com o objetivo de se esclarecer se a interpretação de dado dispositivo encontra-se em perfeita consonância com as disposições da Carta Maior brasileira.

Palavras-chave: Repetição de indébito tributário. Tributos diretos e indiretos. Inconstitucionalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

ABSTRACTS

It Deals with the juridical institute of *actio in rem verso*, analyzing the material and processual aspects of the question, looking for define its juridical nature and the indebt taxes devolution's fundamental principles. It pursuits to settle the constitutional precepts that are related with the subject, inquiring if they are been, or not, observed and in which way they are been applied. It presents the criterions for the taxes doctrinal classification, in direct and not direct types, as the concepts of financial and juridical repercussion of them. It defines the conflicted points that are between the section 166 of the National Tributary Code's discipline and the constitutional tributary systematic, with a view to clarify if the legal interpretation finds itself in perfect harmony with the Brazilian Constitution displays.

Key-words: Indebt taxes devolution. Direct and not direct taxes. Section 166 of the National Tributary Code's unconstitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 ANÁLISE HISTÓRICA E CONSTITUCIONAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	10
1.1 Direito tributário brasileiro: Histórico constitucional	11
2 A REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO E INSTITUTOS AFINS	21
2.1 Conceito de repetição de indébito	21
2.2 Conceito de repetição de indébito tributário	23
2.3 Natureza jurídica da repetição de indébito tributário	26
2.3.1 Teorias acerca da relação jurídica formada entre o contribuinte e o Estado-administração	26
2.3.2 Natureza jurídica da repetição de indébito em face do ordenamento jurídico brasileiro	27
2.4 Fundamento jurídico da repetição de indébito tributário	32
2.5 Conceito de tributos diretos e indiretos	36
2.5.1 Critério do lançamento	37
2.5.2 Critério do fato gerador	38
2.5.3 Critério dos tipos de tributação de renda	39
2.5.4 Critério da repercussão econômica dos tributos	40
2.5.5 Critério da repercussão jurídica dos tributos	43
2.5.6 Síntese conclusiva	44
3 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	45
3.1 A legitimidade para postulação da ação restitutória	46
3.2 Afronta ao princípio constitucional da igualdade	50
3.3 Afronta ao princípio constitucional da tutela jurisdicional	52
3.4 Afronta ao princípio constitucional da moralidade	60
3.5 Afronta ao princípio constitucional da legalidade	63
3.6 Síntese conclusiva	65
CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de pesquisa tem como escopo analisar o instituto da repetição de indébito no direito tributário, focando precipuamente a questão dos tributos tidos como indiretos, face às constantes divergências doutrinárias, jurisprudenciais e até mesmo legais que pairam sobre a temática. Em virtude disso, mister se faz elencar aspectos da discussão que se mostrem mais esclarecedores para, se não resolver, ao menos abreviar as controvérsias existentes sobre a matéria.

A inspiração para o estudo e desenvolvimento deste tema começou a se materializar durante as aulas das cadeiras de Direito Tributário I e II, pertencentes ao curso de graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, ministradas com excelência pelos mestres Francisco de Araújo Macedo Filho, meu orientador, e José Adriano Pinto, componente da banca que examinará esta pesquisa, aulas nas quais foram propostas diversas indagações acerca da sede arrecadatória dos entes fiscais brasileiros, bem como as flagrantes inconstitucionalidades que se perpetram pelas leis tributárias e decisões jurisdicionais no país.

A exposição do tema requer uma abordagem dos aspectos históricos, políticos, sociais e econômicos do direito tributário pátrio, realçando aqueles responsáveis pela sede arrecadatória do Estado e seus respectivos desdobramentos no ordenamento jurídico e nas decisões jurisdicionais. Para tanto, será apresentado um breve resumo histórico do direito tributário brasileiro e suas principais repercussões sócio-político-econômicas, como forma de se compreender a atuação dos entes fiscais brasileiros no contexto contemporâneo. Nesse toante, será dado especial enfoque às doutrinas que questionam a sagacidade dos órgãos fiscais, ressaltando as teorias que contemplam a defesa da parte hipossuficiente da relação tributária, o contribuinte. Apesar disso, não serão esquecidas as teses que defendam a posição estatal, ante a incontestada função social dos tributos.

Será analisado o conceito de repetição de indébito tributário com particular atenção à classificação doutrinária dos tributos, em diretos e indiretos, bem como as teorias que buscam explicar tal dicotomia ou refutá-la, tendo como base as mais abalizadas doutrinas e tratados sobre o assunto. Ante a amplitude e complexidade técnica inerente à matéria, será necessário que se deslinde pelos conceitos de repercussão do encargo dos tributos, pela classificação dos tipos de contribuintes, de direito e de fato, e pela análise do vínculo jurídico entre o Estado-administração-fisco e o particular-contribuinte.

Por fim, será perquirida a constitucionalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional, tendo em vista as diversas restrições impostas pelo dispositivo para o ressarcimento do contribuinte no caso de pagamento indevido de tributo tido como indireto, buscando apresentar fundamentos que aclarem a patente divergência existente entre o dispositivo legal e os princípios constitucionais, ainda que tal afronta não tenha sido reconhecida pelos tribunais pátrios, em especial o Supremo Tribunal Federal.

Em conclusão, buscar-se-á elucidar a pertinência da matéria frente às, cada vez mais comuns, turbações provocadas pelos entes fiscais aos patrimônios dos contribuintes, numa descabida afronta aos princípios constitucionais que deveriam pautar a atuação da administração pública, principalmente no âmbito tributário, bem como se pretende ampliar o debate acerca de tão relevante tema, como forma de se difundir uma doutrina que questione as práticas arrecadatórias inconstitucionais promovidas pelas fazendas municipais, estaduais e federal.

1 ANÁLISE HISTÓRICA E CONSTITUCIONAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

[...] bem pesadas as coisas, não era de caráter genuinamente popular a revolta de 1720. Na realidade, porém, já se ia gradativamente formando e afirmando a consciência da nova nacionalidade, de modo a surgirem resistências abertas aos excessos do poder.

A citação acima, de autoria do historiador Lúcio José dos Santos¹, refere-se à rebelião ocorrida no início do século XVIII, na cidade mineira até então conhecida como Vila Rica, atual Ouro Preto.

A Revolta de Vila Rica, também intitulada Revolta de Felipe dos Santos, teve como principal motivação a imposição de impostos confiscatórios pelas autoridades coloniais, a mando da metrópole portuguesa, consistentes em instalações de estabelecimentos para a fundição, pesagem e selagem do ouro, controladas pelo governo, impondo uma tributação pela produção no montante de 20%, o chamado quinto², por meio das derramas.

Como conseqüência do levante, foram os principais líderes rebeldes presos e executados, as casas de fundição foram instaladas na capitania das minas e o imposto do quinto instituído para a produção aurífera. No entanto, o movimento revoltoso viria a ser o precursor da Inconfidência Mineira, pelo seu significado social e principalmente político-econômico, no que tange à resistência social às imposições tributárias abusivas e aos excessos de poder cometidos pelo Estado³.

Quase três séculos após os acontecimentos de Vila Rica, profundas transformações ocorreram no país, de colônia passou-se a Império, e depois à República, nada mais que sete

¹ SANTOS, Lúcio José dos. **A Inconfidência Mineira: O papel de Tiradentes na Inconfidência Mineira**. 1ª ed. Belo Horizonte: Escolas Profissionais do Lyceu Coração de Jesus, 1927, p. 23.

² Populosíssimo era por este tempo o distrito de Minas em razão da riqueza de seus rios, que irresistivelmente atraía quantos gostavam duma vida ociosa e errante, mas quanto maior o número destes indivíduos, e quanto mais avultado o produto, maior era também o comércio de contrabando. Assim novamente resolveu o govêrno da metrópole arrecadar os seus quintos, expedindo ordem para se restabelecerem em cada comarca casas de fundição e coletorias (sic). (SOUTHEY, Robert. **História do Brasil**. 1ª ed. São Paulo: Obelisco, 1965, v. 5).

³ A Inconfidência Mineira é havida como um dos principais movimentos de emancipação política do Brasil colônia, embora haja sido coordenada pela elite de Minas Gerais sob a influência de ideais iluministas. Em 1789, propunha a Independência em relação a Portugal. Parece que a política pombalina para o Brasil, com a organização das Companhias de Comércio monopolistas, trouxe um peso que se fazia bem sentir na mais importante região aurífera e diamantífera brasileira, que era Minas Gerais. De fato, a “derrama” não implicava em um novo tributo, mas na cobrança da diferença em relação ao que deveria ter sido pago e não o foi. Porém, a forma de execução promovida pelas autoridades portuguesas era extremamente violenta, gerando uma revolta contra a situação de dominação. Grifos do autor (CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. **O Brasil: Uma breve visão histórica do Estado, das Constituições e dos tributos**. **Revista da Escola Superior da Magistratura Federal (ESMAFE) 5ª Região**. Recife, v. 1, n. 6, p. 75-123, abril. 2004).

Constituições foram escritas e um infindável número de leis tributárias entrou em vigor. No entanto, o que de fato mudou na atuação do Estado brasileiro com relação à matéria fiscal? O contexto atual estaria de fato diferente daquele em que foi instalado o levante colonial? Para responder tais perguntas, impende que sejam analisados alguns dos principais aspectos que pautaram a atuação do Estado, seja no âmbito administrativo ou legislativo, e que serviram de base para a construção do direito tributário brasileiro moderno.

1.1 Direito tributário brasileiro: Histórico constitucional

A priori, é necessário que se estabeleça um momento no qual o território brasileiro tenha de fato se tornado um Estado. Isso se dá em razão de não ser possível que se observe na conjuntura colonial uma estrutura de Estado formada, visto que, apesar de possuir um território e uma população, de grande maioria estrangeira diga-se, não havia ainda um ordenamento jurídico que regesse a sociedade colonial e que se aplicasse somente aos limites territoriais brasileiros. Até então, dispunha a colônia de leis esparsas, criadas de forma descentralizada pelos capitães de província e governadores-gerais, todas submetidas à coroa portuguesa⁴.

De fato, data de 1808, com a chegada da família real lusitana ao país e com as posteriores leis e medidas implementadas por D. João VI⁵, o momento no qual o território brasileiro deixa de ser uma continuação de Portugal e passa a constituir o Estado brasileiro. No entanto, a transferência da família real pra o Brasil e a criação de uma estrutura burocrática organizada para a então nova Capital do Reino geraram diversas despesas que passaram a ser supridas pela tributação instituída por D. João⁶, sendo que a maior parte da arrecadação destinava-se à manutenção do padrão nobre da família real e dos altos gastos do funcionalismo público do reino.

⁴ [...] os forais e os regimentos permitiam aos governadores, limitadamente, complementarem as leis da metrópole. Também as câmaras ou os senados das câmaras das vilas e cidades formulavam leis, pretendendo atender às necessidades da administração municipal. (CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O Brasil: Uma breve visão histórica do Estado, das Constituições e dos tributos. **Revista da Escola Superior da Magistratura Federal (ESMAFE) 5ª Região**. Recife, v. 1, n. 6, p. 75-123, abril. 2004).

⁵ A esse respeito, consultar PEDREIRA, Jorge; COSTA, Fernando Dorez. **D. João VI: Um príncipe entre dois continentes**. 1ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2008.

⁶ Podemos citar, a título de exemplos: Tributo sobre a importação (Carta Régia de 28 de janeiro de 1808); direitos de guindastes (Alvará de 25 de abril de 1808); pensão para a Capela Real (Alvará de 20 de agosto de 1808); décima das heranças e legados (Alvará de 17 de junho de 1809).

A declaração de independência, em 1822, não modificou substancialmente tal conjuntura, visto que, apesar de desvencilhado do poder português, ainda era adotada a estrutura político-administrativa implantada por D. João, enquanto não havia a promulgação de uma nova Constituição. Tal se deu, em 1824, com a Constituição Imperial⁷, que estabeleceu a organização do recém independente Estado brasileiro, mesmo que não muito diferente da antiga estrutura colonial⁸, com especial ênfase à separação dos poderes, os tradicionais Executivo, Legislativo e Judiciário, unidos ao Poder Moderador, este encerrado exclusivamente na pessoa do Imperador.

No que tange à matéria tributária, disciplinou a Carta Imperial a atribuição da Assembléia Geral, composta pela Câmara dos Deputados e pela Câmara dos Senadores, fixar anualmente as despesas públicas e distribuição da receita direta e determinar que competia à Câmara dos Deputados, originariamente, a iniciativa sobre os impostos⁹.

No entanto, a principal contribuição da primeira Constituição Brasileira para o direito tributário estava em comportar os princípios da capacidade contributiva, da anualidade e da irretroatividade¹⁰, além da disposição do inciso I do artigo 179: “Nenhum Cidadão pôde ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma cousa, senão em virtude da Lei” (sic), corolário do princípio da legalidade. Ainda assim, antigos problemas persistiam na sistemática de tributação imposta pela legislação em vigor, dentre eles a cumulatividade da carga tributária e a grande quantidade de tipos de rubricas, que dificultavam a fiscalização e propiciavam a sonegação.

A Proclamação da República, a 15 de outubro de 1889, encerrou o período imperial e deu início à era republicana. A Constituição de 1891¹¹ trouxe, além de toda uma nova estrutura para o Estado brasileiro, tendo como base os princípios liberais pregados pelo positivismo moderno e com forte influência do federalismo norte-estadunidense, diversas mudanças no sistema de tributação.

⁷ BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brazil**: promulgada em 25 de março de 1824.

⁸ A Independência do Brasil de Portugal não significou mudanças na estrutura colonial, pois não houve nenhuma ruptura, e ela não envolveu nenhuma participação de massas; foi antes uma separação negociada pelo príncipe herdeiro do trono. (VIEIRA, José Carlos. **Democracia e Direitos Humanos no Brasil**. 1ª ed. São Paulo: Loyola, 2005, p. 92).

⁹ Art. 15, X. e art. 36, I.

¹⁰ Art. 179, XV; art. 171; art. 179, II e III.

¹¹ BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 24 de fevereiro de 1891.

Em primeiro lugar, tendo em vista a organização federal¹² parcialmente centralizada da recém proclamada república, buscou-se firmar um sistema rígido de discriminação de receitas tributárias, distribuídas entre a União e os Estados, excluindo-se, entretanto, os Municípios. Estas competências estavam dispostas nos artigos 7º e 9º da Carta Republicana¹³. Além desta novidade, notável foi a fixação de imunidade recíproca para os entes federais, constante no artigo 10¹⁴, vedando a tributação de bens e rendas a cargo de um ente por qualquer outro. Entretanto, permanecia a permissão para criação de fontes de receitas cumulativamente no artigo 12¹⁵. Por outro lado, não foi esquecida a menção constitucional ao princípio da legalidade, no artigo 72, § 1º¹⁶.

Ao final de segunda década do século XX, o Brasil viria a sentir o forte impacto causado pela crise mundial iniciada com a quebra da Bolsa de Valores de Nova York. O setor agrícola, maior produtor mundial de café e maior gerador de receitas de exportação para o país, foi o mais atingido pela grande depressão. Em virtude disso, após eclodida a Revolução de 30 e com a chegada de Getúlio Vargas ao poder, diversos tributos foram criados¹⁷, com o intuito de se preservar o orçamento do Estado e financiar o plano de ajuda ao setor cafeeiro¹⁸.

No ano de 1934, a Reforma do Tesouro Nacional, determinada pelo Decreto nº. 24.036¹⁹, prescreveu uma completa remodelação administrativa do Tesouro, com reflexos no campo fiscal. Logo em seguida, entretanto, seria promulgada a Constituição de 1934²⁰, que

¹² A Federação Brasileira é o resultado da luta dos liberais contra o Poder Moderador, que centralizou na figura do Imperador a administração do Império do Brasil até a proclamação da República, em 1889. Só com a vitória das forças descentralizadoras é que surgiu o federalismo como princípio constitucional do Estado brasileiro. (CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. 1ª ed. São Paulo: Manole, 2004, p. 140).

¹³ No art. 7º havia uma competência exclusiva da União para operações de importação, taxas de selo, taxas de correios e telégrafos, dentre outros. No art. 9º definia-se os impostos estaduais, referentes a exportações, imóveis rurais e urbanos, transmissão de propriedade, indústria, profissões e contribuições por serviços de telégrafos e correios. (CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O Brasil: Uma breve visão histórica do Estado, das Constituições e dos tributos. **Revista da Escola Superior da Magistratura Federal (ESMAFE) 5ª Região**. Recife, v. 1, n. 6, p. 75-123, abril. 2004).

¹⁴ Art. 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

¹⁵ Art. 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1.

¹⁶ Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 1º - Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

¹⁷ Dentre os tributos criados a partir de 1930, podemos citar: taxa de educação e saúde, incidente sobre documentos no âmbito federal, estadual e municipal (Decreto nº. 21335, de 29 de abril de 1932); contribuição de melhoria (Decreto nº. 21.930, de 11 de maio de 1932); imposto proporcional sobre capitais empregados em hipotecas (Decreto nº. 21.949, de 12 de outubro de 1932). (CAMPOS, *op. cit.* p. 107).

¹⁸ A esse respeito, consultar FURTADO, Celso. **Reforma, Política e Ideologia (1950-1964)**. 1ª ed. São Paulo: Educ, 2007).

¹⁹ BRASIL. Decreto-Lei n. 24.036, de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências.

²⁰ BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 16 de julho de 1934.

teve como maior destaque a manutenção da divisão de receitas orçamentárias e competências tributárias incluindo-se, desta vez, os Municípios. Além disso, impende ressaltar a feliz criação do artigo 11²¹, que vedou a bitributação entre os entes federativos.

Coube à Carta de 1934 estabelecer os impostos sobre a renda e consumo como tributos federais, conforme dispunha o então artigo 6º, item I, alíneas “b” e “c”²², bem como o imposto de vendas e consignações para os Estados, que originou posteriormente o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). No mais, restaram inalteradas as competências para a criação e fixação dos impostos, em relação à Constituição anterior, ressaltando somente a inédita participação dos municípios como entes tributários²³.

A Constituição de 1937, popularmente conhecida como polaca, fruto do período de instabilidade política vivida em decorrência da acentuada repressão imposta pelo governo getulista²⁴, estabeleceu pequenas mudanças com relação à matéria fiscal, sendo a mais importante a instituição de adicional ao imposto de renda, através do Decreto-Lei nº. 3.200 de 1941²⁵.

Com o final da Segunda Guerra Mundial, Getúlio Vargas viu-se obrigado a deixar o poder, dada a imensa pressão exercida pela sociedade civil a favor da democratização do país. Com isso, sobreveio a promulgação da Constituição de 1946²⁶ que apresentou, no âmbito tributário, diversas modificações com relação às Cartas anteriores, cabendo ressaltar o desaparecimento das referências à bitributação feitas nas Constituições de 1934 e 1937; o conceito expresso de contribuição de melhoria para hipótese de valorização do imóvel em

²¹ Art. 11. É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbem ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

²² Art. 6º. Compete, também, privativamente à União:

I – decretar impostos:

b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;

²³ Competia privativamente aos Municípios, além da participação no imposto de indústria e profissões e de vinte por cento sobre a competência residual: imposto de licenças; imposto predial territorial urbanos, cobrado, o primeiro sob forma décima ou de cédula de renda; o imposto sobre diversões públicas; o imposto cedular sobre a renda dos imóveis rurais e as taxas sobre serviços municipais. (CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O Brasil: Uma breve visão histórica do Estado, das Constituições e dos tributos. **Revista da Escola Superior da Magistratura Federal (ESMAFE) 5ª Região**. Recife, v. 1, n. 6, p. 75-123, abril. 2004).

²⁴ Por estar datada e ultrapassada, era substituída por uma nova Carta, outorgada, previamente assinada por todo o ministério à exceção do ministro Odilon Braga. Essa Constituição ficou popularmente conhecida como “Polaca”, dada sua inspiração nitidamente corporativa e fascista, apoiada no exemplo da Polônia. Grifos do autor. (D’ARAÚJO, Maria Celina. **O Estado Novo**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000, p. 24).

²⁵ BRASIL. Decreto-Lei n. 3.200, de 19 de abril de 1941. Dispõe sobre a organização e proteção da família.

²⁶ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 18 de setembro de 1946.

consequência de obras públicas²⁷; a ampliação das limitações ao poder de tributar, concedendo imunidade aos templos, partidos políticos e instituições educacionais e assistenciais, desde que suas rendas sejam aplicadas integralmente no país²⁸; e o intrínseco aspecto municipalista, em especial após a expedição da Emenda Constitucional n.º. 5²⁹, que defendia a receita dos municípios com a discriminação de rendas em favor destes.

A grave situação financeira por que passava o país no início da década de 60 tornou imprescindível que se adotassem medidas eficientes em relação à disciplina tributária e à organização orçamentária. Nesse contexto, foram aprovadas as Emendas de n.º. 7³⁰, responsável pela limitação constitucional ao princípio da anualidade, suspendendo a exigência de previsão orçamentária para a cobrança dos tributos; e a de n.º. 18³¹, que, procurando estabelecer uma nova ordem tributária, passou a discriminar as competências dos entes federais, que vigoram até hoje no país, com pouquíssimas alterações.

O objetivo das constantes reformas por que passou a Constituição Brasileira na ocasião foi de definir os princípios que regeriam o Direito Tributário pátrio, dentre os quais o estabelecimento de um sistema tributário uno e nacional; a discriminação dos impostos com referência às suas bases econômicas; a centralização dos impostos na competência tributária da União, centralizando de modo geral o sistema, ressalvada à União a receita necessária para atender seus próprios encargos; a divisão dos frutos da arrecadação com as demais entidades políticas da federação, ou seja, Estados e Municípios; a criação de uma nova ordem hierárquica para os atos normativos tributários; a manutenção dos princípios constitucionais de tributação, legalidade tributária, anualidade para impostos de patrimônio e renda; as vedações tanto às limitações ao tráfego por meio de tributo quanto às imunidades fiscais; e, por fim, a substituição do imposto em cascata nas circulações de mercadorias pelos Estados.

²⁷ Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

Parágrafo Único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

²⁸ Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

V - lançar impostos sobre:

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

²⁹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 5, de 21 de novembro de 1961. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros.

³⁰ BRASIL. Emenda Constitucional n. 7, de 22 de maio de 1964. Suspende, provisoriamente e em parte, a vigência do art. 141, § 34 da Constituição.

³¹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário.

Nesse contexto foi aprovada, em 1966, a Lei ordinária nº. 5.172³², intitulada de Código Tributário Nacional a partir do ato complementar nº. 36³³, que tinha como principal meta unificar a legislação tributária vigente no país e dispor uniformemente sobre o Sistema Tributário Nacional. Ainda assim, o turbulento período legislativo por que passava o país em meados da década de 60³⁴ fez com que fossem impostas diversas modificações ao Código Tributário, bem como às demais leis extravagantes, gerando um clima de insegurança e desorientação para os contribuintes e agentes fiscais.

A Constituição de 24 de janeiro de 1967³⁵, fruto da transformação do Congresso Nacional em Poder Constituinte originário, recepcionou os quatro Atos Institucionais anteriormente criados, somando-os a mais treze, além de quarenta Atos Complementares, vindo a ser novamente modificada pelo Ato Institucional de número 5³⁶, que marcou o período de maior recrudescimento do regime militar no Brasil³⁷. No que concerne à matéria tributária, entretanto, não houve substanciais alterações, mesmo com o advento da Emenda Constitucional nº. 1, em 1969³⁸, sendo mantidas as designações gerais da Emenda Constitucional nº. 18.

A situação econômica do país mostrou acentuado desenvolvimento nos primeiros anos da década de 70, fruto do chamado “milagre econômico brasileiro”³⁹. Este paradigma foi também reflexo da reforma implementada em 1965, porquanto propiciou ao país, através do Sistema Tributário Nacional, uma maior organização orçamentária e fiscal. Satisfatórios foram os resultados, no que importou à conferência de um caráter nacional e integrado ao sistema tributário nacional; à atribuição de racionalidade econômica aos tributos e ao conceito mais seguro das espécies tributárias; à criação de mecanismos de compensação nas distribuições de rendas fiscais; à transformação do sistema em instrumento de política econômica; e ao aumento da arrecadação.

³² BRASIL. Lei Ordinária n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

³³ BRASIL. Ato Complementar nº. 36, de 13 de março de 1967.

³⁴ E o caminho escolhido pelos militares não poderia ter sido outro que o da centralização e fortalecimento do Poder Executivo. O período de abril de 64 a dezembro de 66 registra nada menos do que a edição de quatro atos institucionais, e quinze emendas constitucionais. Entre essas últimas, estão as que determinavam reformas nos Poderes Legislativo e Judiciário, no sistema financeiro e ainda no campo tributário. (BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História Constitucional do Brasil**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991, p. 261).

³⁵ BRASIL. Constituição (1967). **Constituição Federal do Brasil**: promulgada em 24 de janeiro de 1967.

³⁶ BRASIL. Ato Institucional nº. 5, de 13 de dezembro de 1968.

³⁷ [...] o Ato Institucional de 1964 foi erro grave na história do Brasil e produziu os outros erros, em outros atos institucionais. (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972, v. 1).

³⁸ BRASIL. Emenda Constitucional de n. 1, de 17 de outubro de 1969.

³⁹ A este respeito, consultar LOPEZ, Adriana; MOTA, Carlos Guilherme. **História do Brasil: Uma interpretação**. 1ª ed. São Paulo: Senac, 2008.

Por outro lado, diversos problemas foram criados, além dos antigos que ainda persistiam, na sistemática tributária brasileira, principalmente no relativo às receitas dos Estados e Municípios, fossem próprias ou transferidas, que não faziam jus às despesas; à má administração dos impostos; ao número excessivo de leis tributárias e a conseqüente confusão na aplicação das mesmas e na orientação dos contribuintes, trazendo prejuízos aos cofres públicos; além da impontualidade da União no repasse dos recursos às entidades federadas, com agravamento da situação estatal pela elevada taxa de inflação, de juros e correções monetárias.

Os últimos anos da década de 70, bem como o início da seguinte, foram marcados pela grave recessão econômica devido, em muito, ao caos mundial iniciado com a crise do petróleo⁴⁰. Diante dessa situação, temendo uma instabilidade orçamentária e escassez de receitas, publicou o governo as Emendas Constitucionais de nº. 23⁴¹, que alterou dispositivos da constituição vigente a fim de aumentar a receita tributária, e a de nº. 27⁴², que trouxe para os estados o novo imposto sobre propriedade de veículos automotores, além de alterar a participação dos estados e municípios nas receitas da união. Além disso, foram criados com o Decreto-Lei nº. 2.186⁴³, os impostos sobre serviço de comunicação e de transporte rodoviário intermunicipal de passageiros. Malgrado a iniciativa governamental, continuavam as leis tributárias defasadas frente a realidade nacional, tornando impreterível o aperfeiçoamento do sistema fiscal brasileiro.

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988⁴⁴, estabeleceu um divisor de águas na história político-jurídica brasileira. Fruto de uma assembléia constituinte democraticamente eleita, seria ela o marco do fim da tenebrosa ditadura militar, que perdurou por 21 anos, e o início de uma nova era democrática no país. No entanto, a esperança política depositada na nova Carta Magna não foi necessariamente retribuída com o rigor técnico que se esperava. A falta de um projeto padrão, com acolhimento de propostas as mais variadas, somada a pretensão de se instalar um sistema de governo parlamentar, negado em plebiscito previsto nas Disposições Transitórias, contribuíram para a falta de unidade e a forte oposição aos dispositivos promulgados. Como

⁴⁰ A este respeito, consultar O'KEEFE, Hsu Yuet Heung. **A crise do petróleo e a economia brasileira**. 1ª ed. São Paulo: Instituto de Pesquisas Econômicas, 1984.

⁴¹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983. Altera dispositivos da Constituição Federal.

⁴² BRASIL. Emenda Constitucional n. 27, de 28 de novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal.

⁴³ BRASIL. Decreto-Lei n. 2.186, de 20 de dezembro de 1984. Institui o imposto sobre serviços de comunicações, e dá outras providências.

⁴⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

resultado, pode-se observar as inúmeras Emendas Constitucionais que se seguiram nos primeiros anos após a constituinte⁴⁵.

Não imune às polêmicas que cercaram a redação do texto constitucional, a matéria tributária, no entanto, foi tratada com atenção e apreço pela nova Carta, através do Título VI, “Tributação e o Orçamento”, sendo o Capítulo I, composto por cinco seções, destinado ao Sistema Tributário Nacional.

Na primeira seção foram elencados os princípios gerais da tributação⁴⁶, onde se encontra, primeiramente, a classificação dos tributos em: impostos, sendo vedada sua vinculação a qualquer órgão, fundo ou despesas; taxas, que passam a possuir justificação no poder de polícia ou utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos ou divisíveis; contribuições de melhoria, decorrentes de obras públicas; empréstimo compulsório, instituído para as despesas extraordinárias causadas por calamidades públicas, guerras ou sua iminência; e, por fim, contribuições, classificadas em sociais, de intervenção no domínio econômico, e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Além disso, dispõe a citada seção sobre a necessidade de Lei Complementar para estabelecer tributos e solucionar conflitos de competência.

Na seção seguinte, observa-se claramente a preocupação do legislador originário com a disposição das limitações ao poder de tributar⁴⁷, que consagram o caráter pessoal dos impostos e o princípio da capacidade econômica do contribuinte, trazendo a garantia de direitos individuais do contribuinte e vedações que o legislador infraconstitucional deve respeitar como: princípio da legalidade; igualdade tributária; irretroatividade e anterioridade da lei; vedação de tributos confiscatórios e de tráfego interestaduais ou intermunicipais; vedação a diferenças tributárias em razão da procedência ou destino de bens e serviços, exceto para a união; imunidades tributárias; vedação a anistias e remissões sem lei que as defina. Citem-se também outros princípios dirigidos à União em específico, como a exigência de uma uniformidade na instituição dos tributos e vedações, a tributação da renda das obrigações da dívida pública dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e instituição de isenções de tributos alheios à sua competência.

⁴⁵ A atual Constituição do Brasil é a de 05 de outubro de 1988, e, considerando as Reformas Administrativa e Previdenciária (Emenda Constitucional nº. 19, de 05 de junho de 1998 e Emenda Constitucional nº. 20, de 15 de dezembro de 1998, respectivamente – duas entre as mais extensas), já atingiu as 38 (trinta e oito) Emendas [hoje acabamos de ver ser publicada a de número 66, de 13 de julho de 2010], [...] Um verdadeiro *desmonte constitucional*. Grifos nossos. (CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O Brasil: Uma breve visão histórica do Estado, das Constituições e dos tributos. **Revista da Escola Superior da Magistratura Federal (ESMAFE) 5ª Região**. Recife, v. 1, n. 6, p. 75-123, abril. 2004).

⁴⁶ Seção I, arts. 145 a 149.

⁴⁷ Seção II, arts. 150 a 152.

Foram discriminadas, nas seções posteriores⁴⁸, as receitas dos impostos da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, onde encontramos o campo exato de atribuições da lei complementar, definição de tributos e de suas espécies, incluindo fato gerador, base de cálculo e contribuinte, organizando-se da seguinte forma: compete à União instituir: imposto sobre importação de produtos estrangeiros; sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre renda e proventos de qualquer natureza; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro; sobre a propriedade rural; sobre grandes fortunas e outros impostos não previstos, mas que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já existentes e estipulados na Constituição; impostos extraordinários; empréstimos compulsórios; taxas e contribuições de melhorias. Compete aos Estados e ao Distrito Federal: impostos sobre transmissão *causa mortis* e doações; sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações; sobre propriedade de veículos automotores; adicional de imposto de renda incidente sobre lucros; ganhos e rendimentos de capital; taxas e contribuições. E aos Municípios, por sua vez: impostos sobre propriedade predial e territorial urbana; sobre transmissões *inter vivos*; sobre vendas a varejo de combustível líquido e gasoso, exceto óleo diesel; sobre serviços de qualquer natureza; taxas e contribuições.

A quinta seção foi dedicada à repartição das receitas tributárias⁴⁹, tendo em vista que não há uma completa separação dos rendimentos oriundos de cada tipo de tributo, devendo haver, por parte de cada ente federado, o repasse do montante determinado nos artigos constantes da citada seção para os demais entes, como forma de se equilibrar o nível de arrecadação de cada um e de se poder lançar mão de programas destinados à diminuição das desigualdades regionais do país.

O Sistema Tributário instituído pela Constituição Federal de 1988 entrou em vigor em março de 1989, através da Lei Complementar nº. 59⁵⁰, e significou um considerável avanço na política fiscal e orçamentária do país, principalmente no que concerne à distinção entre as figuras fiscais essenciais, impostos, taxas e contribuições de melhorias, e figuras tributárias para-fiscais; à supressão da competência da União para conceder isenções de impostos que não são de sua competência; à adoção da sistemática seletiva do ICMS; à extinção de alguns impostos; e ao maior cuidado na instituição de empréstimos compulsórios pelo Estado.

⁴⁸ Seção III, IV e V, arts. 153 a 156.

⁴⁹ Seção VI, arts. 157 a 162.

⁵⁰ BRASIL. Lei Complementar n. 59, de 22 de dezembro de 1988. Dá nova redação ao § 3º do art. 91 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

No entanto, algumas falhas ainda persistem na atual sistemática tributária, com especial menção à falta de rigidez para admissão de surgimento de impostos não previstos; à ofensa à nomenclatura econômica do sistema tributário ao prever, por exemplo, o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis e sobre grandes fortunas, ainda não disciplinado na legislação infraconstitucional; à centralização tributária na competência da União; e à pluritributação num campo concorrente.

Em conclusão, têm-se hoje completos 22 anos de Constituição, que com todas as suas inovações e conquistas, representa o que de melhor se possuiu em questão de direitos e garantias aos cidadãos, apesar, tenha-se em mente, de todas as suas falhas e atecnias. A matéria tributária foi relativamente bem estruturada e até o momento vem atendendo satisfatoriamente as necessidades do Estado-administração-fisco e dos contribuintes, muito embora ainda existam erros e incongruências a serem corrigidos.

Dada esta ligeira introdução histórico-constitucional, iniciar-se-á a análise do Instituto da repetição de indébito tributário, bem como dos institutos afins, cabendo ressaltar que no estudo do assunto específico, voltar-se-á a aspectos históricos e constitucionais que, por sua intrínseca relação com a estrutura vigente, poderão embasar o desenvolvimento e a conclusão do presente trabalho de pesquisa.

2 A REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO E INSTITUTOS AFINS

O objetivo do presente trabalho de pesquisa é esclarecer as dúvidas pertinentes à constitucionalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual dispõe sobre a disciplina da repetição de indébito dos tributos indiretos. Entretanto, não seria possível adentrar o estudo de controverso assunto sem que antes se deslinde pela análise dos institutos jurídicos de que trata citado dispositivo. Diante disso, será de inteira responsabilidade do capítulo que agora se inicia o exame dos conceitos e fundamentos jurídicos dos institutos relacionados à respectiva matéria.

2.1 Conceito de repetição de indébito

Primeiramente, impende-se perfilhar acerca do conceito de repetição de indébito. Todavia, necessário que se advirta sobre as dificuldades prementes à tarefa de conceituação, principalmente em se tratando de institutos jurídicos, tendo em vista que o conceito se restringe somente à estipulação da expressão mental de um determinado objeto⁵¹. Portanto, para que o estudo do respectivo instituto seja realmente eficaz, cumpre-se alargar a redação buscando definir o mesmo, de forma a explicar o seu conceito⁵² dentro do campo de pesquisa que se busca desenvolver.

Antes de tudo, mister se faz examinar a etimologia dos termos que compõe a expressão repetição de indébito. O termo repetir, neste contexto, tem sua origem no latim *repetere*, fruto da união do radical *petere*, no sentido de pedir, solicitar, peticionar; ao prefixo *re*, elemento designativo de seqüência, retroação⁵³. Tem-se então o termo *repetere*, indicando ação de pedir a retroação ou solicitar a restituição. Daí compõe-se a expressão latina *repetere sua*, que nada mais é do que ação de pedir seu reembolso, reclamar por seu direito à restituição⁵⁴.

⁵¹ FIÚZA, Cezar. **Direito Civil: Curso Completo**. 11ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 03.

⁵² *Idem, Ibidem*, p. 03.

⁵³ Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Significado de re-. Disponível em <http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=re->. Acesso em 08 Outubro 2010.

⁵⁴ MELLO, Antônio Carlos de Martins. **O Indébito Tributário e sua Recuperação**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 33.

O vernáculo indébito, por sua vez, origina-se do italiano *indebito*, transmutado do latim (in)*debeo, debis, debitum*, significando, *non dovato, contrar debiti, sciogliersi da un debito*⁵⁵. Tem-se, portanto, por indébito aquilo que não é devido, ou seja, que se possa escusar de cumprimento, um contra-débito.

Dessa forma, pode-se definir a expressão repetição de indébito como a ação de pedir a restituição daquilo que não lhe era obrigado pagar, visto que sem procedência⁵⁶. É exatamente esta regra que se impõe no texto do artigo 876, da Lei 10.406/2002⁵⁷, o Código Civil Brasileiro, segundo o qual “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir; obrigação que incumbe àquele que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição”. Interpretado a *contrario senso*, assegura o dispositivo o direito do sujeito passivo, o *solvens*, de ser reembolsado daquilo que pagara indevidamente ao sujeito ativo, o *accipiens*.

Essa idéia, de origem privatística, pressupõe a máxima de que “ninguém deve obter vantagem à custa de terceiro”, sendo uma das vedações à prática do enriquecimento injustificado⁵⁸, abominado pelo ordenamento jurídico pátrio e pelos princípios gerais do direito⁵⁹. Dessa forma, vê-se compelido a restituir todo aquele que recebeu prestação de outrem sem que houvesse causa que justificasse o seu enriquecimento em face do empobrecimento do pagador.

Em síntese, a repetição de indébito é o pedido de restituição de qualquer valor pago indevidamente, segundo estabelece a lei civil brasileira. Este instituto pode ser estudado tanto sob seu aspecto privado, enquanto concernente ao meio de vedação ao enriquecimento ilícito, como visto anteriormente, quanto sob o prisma processual, quando se perfaz na forma de ação de repetição de indébito, que visa requerer a restituição por meio de procedimento judicial.

⁵⁵ BOLZA. Dott. G. B. **Vocabolario Genetico-Etimologico della Lingua Italiana**. Viena: Stamperia Di Corte E. di Stato, 1852.

⁵⁶ Cabe a restituição em qualquer caso de pagamento indevido, seja o que se denomina *indébito objetivo*, isto é, quando inexistente vínculo obrigacional ou é este suscetível de paralisação por via de exceção, seja no chamado *indébito subjetivo*, quando há vínculo mas em relação a sujeito diverso. Em qualquer deles, o *solvens* tem ação para repetir o indevido, sob fundamento essencial da ausência de causa para o pagamento, que gerou o enriquecimento do *accipiens* em consequência do seu empobrecimento ou da ausência de obrigação que o justifique. Grifos do autor. (PEREIRA, Caio Mario da Silva *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 882).

⁵⁷ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

⁵⁸ Há enriquecimento ilícito quando alguém, a expensas de outrem, obtém vantagem patrimonial sem causa, isto é, sem que tal vontade se funde em dispositivo de lei ou negócio jurídico anterior. (PANTALEÃO, Leonardo. **Teoria Geral das Obrigações – Parte Geral**. 1ª ed. São Paulo: Manole, 2005, p. 177).

⁵⁹ A repetição de indébito tem acento no enriquecimento sem causa, instituto com raízes na Teoria Geral do Direito, consistente em restituir valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos. (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 370).

Cabe ressaltar, entretanto, que a expressão ação de repetição de indébito encontra-se eivada de vício pleonástico dado o fato de o termo repetição ser, como *supra* assinalado, etimologicamente equivalente à petição, que nada mais é do que o principal requisito da ação, enquanto meio de pedir algo em juízo ou requerer a tutela jurisdicional⁶⁰. Em razão disso, incorreto seria utilizar os termos ação e repetição no mesmo instituto, devendo escolher entre ação de restituição de indébito ou simplesmente repetição de indébito.

Diante do exposto, malgrado o costume já enraizado na linguagem doutrinária e forense, impende que se advirta sobre a nomenclatura do instituto, com visto a estabelecê-la com a escoreita precisão que a ciência jurídica exige.

2.2 Conceito de repetição de indébito tributário

Como visto anteriormente, tem-se por repetição de indébito o pedido de restituição de qualquer quantia indevidamente paga, em decorrência da falta de causa que a justifique. Para que se possa, entretanto, definir o conceito de repetição de indébito tributário, necessário se estabeleça o que de fato é devido a título de tributo. Assim, preleciona o artigo 3º da Lei nº. 5.172/1966⁶¹, o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Através da dicção legal, pode-se caracterizar o tributo como uma prestação pecuniária, tendo em vista sua função de financiadora das atividades estatais; compulsória, pois independe da vontade do sujeito passivo; em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, visto que é necessário que se determine exatamente o numeral correspondente à prestação, vedando expressões não quantitativas; que não constitua sanção de ato ilícito, pois não é esta a função do tributo, porquanto visa gerar receitas para o Estado, não servindo de meios

⁶⁰ A demanda vem a ser, tecnicamente, o ato pelo qual alguém *pede ao Estado a prestação jurisdicional*, isto é, exerce o direito subjetivo público de ação, causando a instauração da relação jurídico-processual que há de dar solução ao litígio em que a parte se viu envolvida. O veículo de manifestação formal da demanda é a *petição inicial, que revela ao juiz a lide e contém o pedido da providência jurisdicional*, frente ao réu, que o autor julga necessária para compor o litígio. Grifos nossos. (TEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 50ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 46, v. 1).

⁶¹ BRASIL. Lei ordinária n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

para que este penalize os contribuintes; instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, considerada a característica mais importante dos tributos, pois impede o administrador de agir arbitrária ou discricionariamente, devendo haver completa e irrestrita observância por parte deste ao disposto na legislação que trata da matéria tributária, seja constitucional ou infraconstitucional.

Tem-se, portanto, que o pagamento efetuado pelo contribuinte, fruto de atividade administrativa estatal plenamente vinculada, cujo objetivo seja o financiamento das funções do Estado-administração é considerado tributo, materializado no chamado crédito tributário, que, por sua vez, origina-se de uma obrigação tributária⁶².

Ocorre que, quando este pagamento é efetuado pelo contribuinte fora dos parâmetros estipulados pela lei ou em face de lei inexistente ou não vigente, por qualquer que seja o motivo que o tenha levado a erro, obriga-se a administração a proceder com a restituição do valor, nos termos do artigo 165 do CTN, ao dispor:

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

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

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Nessa esteira de raciocínio, pode-se citar a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo⁶³:

O Poder Público, apresentado por pessoas físicas tão falíveis como quaisquer outras, por vezes, edita normas inválidas, efetua lançamentos improcedentes, e julga administrativamente de modo equivocado. Tudo isso gera, invariavelmente, o pagamento de tributos indevidos. O contribuinte, por sua vez, eventualmente comete equívocos que o levam a recolher aos cofres públicos quantias superiores às devidas. Tais recolhimentos indevidos geram o direito à respectiva restituição, usualmente chamada, no âmbito processual tributário, de “repetição de indébito”. Grifos do autor.

⁶² A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador*, ou *fato impositivo*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma. Grifos do autor. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 121).

⁶³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 416.

Ainda, nas palavras de Leandro Palsen⁶⁴:

Quando a pretensão repetitória esteja baseada na inconstitucionalidade da exigência ou quando baseada em simples interpretação da norma legal em sentido diverso da que a ela é atribuída pela Administração, só restará ao contribuinte a garantia de acesso ao Judiciário para ver reconhecido o seu direito. Ingressará, então, com ação ordinária pleiteando o reconhecimento de que o pagamento efetuado foi indevido e a condenação do sujeito ativo da relação jurídico-tributária a repetir o que recebeu. A essas ações, costuma-se dar o nome de ação de repetição de indébito tributário.

Em síntese, pode-se dizer que o pagamento de tributo indevido⁶⁵ gera para o contribuinte o direito de pedir a restituição total ou parcial do mesmo em face da fazenda pública. Tal movimento reivindicatório é denominado pela doutrina de ação de restituição ou de repetição de indébito tributário, assim como preleciona Ricardo Lobo Torres⁶⁶:

[..] a restituição do indébito tributário é a categoria mais importante do capítulo da repetição, observando que a obrigação de pagar o tributo surge quando na realidade acontece um fato subsumível à hipótese genérica prevista na norma jurídica, pelo que, quando, por qualquer circunstância, de qualquer natureza substancial, temporal ou quantitativa, o imposto pago não traduz a hipótese legal, há indébito a postular.

Conquanto as opiniões expostas pelos autores acima, persistem na doutrina divergências acerca da natureza tributária do instituto da repetição de indébito, visto que, para muitos estudiosos, o pagamento feito pelo contribuinte ao Estado, quando indevido, não configura hipótese de tributo, mas mera prestação pecuniária. Diante disso, impende analisar a natureza jurídica da repetição de indébito, para que se possa compreender sua real função no universo científico-jurídico.

⁶⁴ PALSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 954.

⁶⁵ Pagamento “indevido”, desta forma, é expressão elíptica empregada para significar pagamento (devido) realizado com fulcro em norma individual e concreta portadora de validade relativa. Em outros termos, é o relacionado em desconformidade com o Sistema Tributário. Grifos do autor. (CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 383).

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição dos Tributos**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 9.

2.3 Natureza jurídica da repetição de indébito tributário

Para que seja possível a identificação da natureza jurídica do instituto da repetição de indébito tributário, indispensável que se discuta acerca das teorias que analisam as relações existentes entre o Estado-administração, enquanto sujeito ativo da obrigação tributária, e o credor que solicita a restituição, enquanto sujeito passivo da mesma.

2.3.1 Teorias acerca da relação jurídica formada entre o contribuinte e o Estado-administração

Podem ser citadas duas teorias acerca da relação jurídica formada entre o contribuinte e o Estado-administração. A primeira delas estabelece que o direito à restituição é fruto de uma relação jurídico-tributária complexa⁶⁷ existente entre o Fisco e o credor da restituição. Tal relação, entretanto, não seria regida por normas de direito privado, ante o fato de ser originada de uma obrigação jurídica, a do contribuinte de solver o crédito tributário, de caráter eminentemente público. Dessa forma, a relação existente entre o *solvens*, o contribuinte que pagou tributo indevidamente, e o *accipiens*, o Estado que recebeu prestação pecuniária sem que houvesse suporte legal que a justificasse, é tida como de direito público, porquanto, analisando-se a *contrario sensu*, o descumprimento da obrigação de pagar o tributo geraria em favor do ente público uma série de prerrogativas com caráter de sanção civil e até mesmo penal.

O recolhimento de um tributo de forma indevida, não condizente com os parâmetros estipulados na legislação pertinente, faz surgir para o contribuinte o direito de ser restituído do valor pago erroneamente, podendo-se afirmar, segundo esta primeira corrente, que a relação existente entre Estado e contribuinte no caso de pagamento indevido é única, porém, complexa, visto que gera direitos e obrigações recíprocas, ou seja, de um lado compelindo o *solvens* a proceder com o pagamento do tributo, e de outro determinando ao *accipiens* que proceda a restituição, caso não haja fundamento legal para o pagamento efetuado.

⁶⁷ [...] a obrigação de devolução do indébito e a obrigação tributária são, em regra, simétricas, onde o sujeito ativo de uma será o passivo de outra, e vice-versa. (CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 376).

Pode-se criticar esta teoria pelo fato de que a legislação tributária, no caso o CTN, estabelece que a repetição de indébito é uma das causas de extinção do crédito tributário. Diante disso, não haveria como verificar uma relação complexa no caso, sendo que a primeira, na ocasião do pedido de restituição, é considerada extinta.

A segunda teoria acerca relação jurídica existente entre o contribuinte e o Estado-administração na repetição de indébito tributário refuta a tese anteriormente exposta sobre relação única de caráter complexo. Na verdade, não haveria de fato nenhuma complexidade na relação existente entre o Estado e o contribuinte no momento da requisição da restituição. O pagamento efetuado, fruto de obrigação tributária, geraria um crédito tributário que por aquele seria extinto, mesmo que sobreviesse o direito à restituição, como já exposto. No momento do pedido da restituição, entretanto, seria originada uma nova relação jurídica, que estaria relacionada à relação anterior, mas que com esta não se confundiria⁶⁸.

Por outro lado, esta teoria também não reflete eficientemente a natureza jurídica do direito à repetição de indébito tributário, pois indiferente é a forma em que se traduz o direito à restituição do contribuinte, seja por meio de uma relação complexa ou uma relação diversa. O que se deve levar em consideração, precipuamente, é o modo com que o direito do contribuinte, e ao mesmo tempo dever do Estado, se concretiza no âmbito factual. Para que se possa visualizar dessa maneira, relevante que se perquiria acerca do conteúdo dos dispositivos legais pertencentes ao ordenamento jurídico brasileiro, bem como os princípios que regem a disciplina tributária no direito pátrio.

2.3.2 Natureza jurídica da repetição de indébito em face do ordenamento jurídico brasileiro.

Apesar de sua origem privada, o instituto da repetição de indébito também pode ser estudado sob o viés publicístico, nos casos em que ocorre pagamento indevido de tributos. Entretanto, há extensa divergência na doutrina quanto ao enquadramento do citado instituto na esfera de direito público, ante a premente característica de todo tributo, qual seja, existir somente mediante lei que o estabeleça, sendo necessariamente devido.

⁶⁸ Essa nova relação jurídica, totalmente diversa daquela originária da norma jurídica de tributação, se estabelece entre o Estado, enriquecido, como sujeito passivo, devedor, e o particular, empobrecido, prejudicado, como o sujeito ativo, credor. (MORSCHBACHER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. 1ª ed. Porto Alegre: Síntese, 1977, p. 82).

Entende parte consistente da doutrina que o indébito tributário não existe, sendo impossível de ser repetido, portanto. Desse modo, ensina Gabriel Lacerda Troianelli⁶⁹:

A ofensa ao princípio da legalidade decorre, necessariamente, do fato de que o denominado indébito tributário não é, na verdade, tributo, pois, sendo todo tributo, por definição, legal e devido, não pode uma quantia paga indevidamente a título de tributo ter natureza tributária.

Nesse sentido, cabe ressaltar a doutrina de Luciano Amaro⁷⁰:

Na restituição (ou repetição) de indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a este título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*) falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido. Porém a disciplina da matéria fala em ‘sujeito passivo’ (como titular do direito à restituição), em ‘tributo’, em ‘crédito tributário’ etc., reportando-se, como dissemos, ao rótulo falso, e não ao conteúdo. Grifos do autor.

Ainda sobre a matéria, impende citar a opinião de José Eduardo Soares de Melo⁷¹:

Na verdade, a expressão “restituição do tributo” é equivocada porque tributo não é restituível; o que se restitui é uma quantia oferecida ao Erário rotulada incorretamente como tributo, mas que não atende aos pressupostos formais e materiais desta exação. Grifos do autor.

Pelo que se pode aferir das opiniões acima, o pagamento efetuado pelo contribuinte ao Estado, quando indevido, não constitui tributo, visto que este, por força do princípio da legalidade, só existe enquanto estritamente pautado pela lei. Diversamente, no entanto, do defendido pelos citados autores, assevera Paulo Barros de Carvalho⁷²:

As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional. A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente.

⁶⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 120.

⁷⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 393.

⁷¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 370.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 473.

No mesmo liame, disciplina Cleide Previtalli Cais⁷³:

A expressão repetição de indébito tributário é questionada por alguns autores, que entendem incorreta, porque a espécie tributária não se coadunaria com a sua restituição, uma vez que haveria de ser tida como legítima porque resultado de exigência veiculada segundo determina a Constituição Federal. Todavia, essa crítica não guarda importância, diante da aceitação da expressão na esfera jurídica. Ademais, pode ocorrer restituição de tributo recolhido a maior pelo contribuinte, sem qualquer vício na sua instituição.

Sobre a questão, assim prescreve Hugo de Brito Machado⁷⁴:

O pagamento feito a título de tributo, ainda que seja indevido, não perde a natureza tributária, posto que somente em face da lei tributária é que se pode afirmar ser o mesmo indevido. Da mesma forma que o ser *jurídico* não quer dizer ser *lícito*, o ser *tributário* não quer dizer ser *conforme a lei tributária*. O ilícito é jurídico porque ser *lícito*, ou *ilícito*, é uma qualidade inerente àquilo que é *jurídico*. É uma qualidade atribuída pelo Direito. Do mesmo modo, ser tributo *devido*, ou *indevido*, é qualidade inerente àquilo que é *tributo*. É uma qualidade atribuída pelo Direito *Tributário*. Grifos do autor.

Ainda sobre o tema, impende citar a doutrina de Marcelo Fortes Cerqueira⁷⁵:

Isto posto, o equivocadamente denominado “tributo indevido ou ilegal” também é tributo, porque determinada exigência, mesmo agredindo o ordenamento, terá índole tributária até a respectiva norma incompatível ser retirada do sistema. O pagamento realizado com base numa cobrança “indevida” constituirá em pagamento de tributo, justamente porque realizado como cumprimento ao disposto numa norma válida, embora relativamente. O montante exigido em desconformidade com a regra-matriz de incidência, ou com os fundamentos de validade desta, é tributo (devido) e, porque revestido de caráter tributário, há de ter regulada sua devolução com base no sistema tributário.

Apesar do grande vulto doutrinário ponderando acerca da inexistência de natureza tributária do indébito, não reside razão neste posicionamento. Isto porque se pode resumir a fundamentação dos autores opostos à figura de indébito tributário da seguinte forma: ou a lei que institui e regula a cobrança de determinado tributo é estritamente observada, constituindo uma obrigação tributária que gerará um crédito tributário que por sua vez será devidamente adimplido; ou, em caso contrário, não haverá obrigação tributária, muito menos crédito tributário, tendo a importância paga pelo *solvens* característica de simples prestação pecuniária de natureza civil.

⁷³ CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 375.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Apresentação e Análise Crítica. In: _____ (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 20.

⁷⁵ CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 381.

Por outro lado, na forma como dispõem os autores favoráveis à natureza tributária do indébito, o cerne da questão não se encontra necessariamente na mera formalidade inserta na pura adequação do fato, no caso o pagamento, à norma tributária pertinente. Ao invés, como atentam Paulo de Barros Carvalho e Marcelo Fortes de Cerqueira, necessária a análise do contexto em que está inserido o fato, o pagamento indevido, para que se defina sua real natureza. Nessa linha de pensamento, quando originado da imposição coercitiva estatal, inerente à sua competência tributária, o pagamento de qualquer quantia ao Estado adquire natureza claramente tributária, visto que o *solvens* o perfaz no interesse de ver-se desonerado da obrigação tributária, mesmo que inexistente, e de qualquer medida administrativa repressiva que contra ele possa vir a ser tomada⁷⁶.

Cumprido ressaltar, ainda, outro importante aspecto levantado por Cleide Previtalli Cais, no que tange ao tributo pago a maior. De fato, o pagamento feito fora dos parâmetros estipulados por lei existente e vigente também gera o direito à restituição do indébito, se limitando à quantia paga além do patamar estabelecido no dispositivo legal pertinente. Nem por isso, entretanto, esta parcela deixará de ser caracterizada como tributo, visto que, como exposto anteriormente, teve origem na atividade fiscal do estado e, caso seja indevida, terá natureza de indébito tributário.

Em exemplo, pode-se recorrer ao Direito Penal, devido a sua intrínseca semelhança com a matéria tributária. Ao subtrair algo de outrem, o sujeito estará incorrendo no crime de furto, conforme disciplina o artigo 155 do Código Penal⁷⁷. No entanto, caso venha o indivíduo subtrair algo que, sem a sua cognição, de fato lhe pertença, ocorrerá a figura intitulada de crime putativo⁷⁸. Mesmo ciente de que tal fato não configura crime nem incorre em sanção penal, ainda assim prevalece sua natureza criminal, enquanto meio de exclusão de ilicitude. Da mesma forma pode-se encarar a questão da quantia paga indevidamente a título de tributo, pois que, mesmo não havendo lei que a instituísse ou regulasse, não há motivos para que seja descaracterizada sua feição tributária, ante sua origem e a forma pela qual se processa.

⁷⁶ [...] pela natureza compulsória dos tributos, o *solvens*, quem os paga, não teve escolha, a menos que se sujeitasse aos vários vexames decorrentes dos privilégios do *accipiens*, no caso, o Fisco. Grifos do autor (BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 877).

⁷⁷ Art. 155 - Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel: Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa. (BRASIL. Decreto-Lei n. 2.848, de 07 de dezembro de 1942. Institui o Código Penal).

⁷⁸ Ocorre o delito putativo (ou imaginário, ou erroneamente suposto) quando o agente considera erroneamente que a conduta realizada por ele constitui crime, quando, na verdade, é um fato atípico. Só existe na imaginação do sujeito. Nesse caso não há crime, pois o fato não infringe a norma penal. Grifos do autor. (JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal – Parte Geral**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 199, vol. I). Espécie de crime impossível é o denominado *crime putativo* (*putativo significa imaginário*), em que o agente acredita estar praticando os elementos de um tipo penal, mas, pelas características do objeto, do meio utilizado ou pela inexistência de regra de proibição, resta impossibilitada a sua prática. Grifos do autor. (KREBS, Pedro. **Teoria Jurídica do Delito – Noções Introdutórias: tipicidade objetiva e subjetiva**. 2ª ed. São Paulo: Manole, 2006, p. 103).

Em síntese, o pagamento de qualquer quantia ao Estado, quando do exercício de sua atividade fiscal, é considerado tributo, independente se pago indevidamente ou a maior. Em consequência disso, o pedido de restituição de valor pago nestas hipóteses tem feição eminentemente tributária, devendo ser estudada sob o viés do direito público.

Dessa forma, não há dúvidas quanto à natureza tributária do instituto da repetição de indébito, apesar de sua origem civilística. A própria legislação estabelece esse aspecto, ao disciplinar o instituto no artigo 165 do Código Tributário Nacional, responsável pela regulamentação das relações tributárias no país. Sobre isso, revela a doutrina de Luis Dias Fernandes⁷⁹:

[...] possui índole tributária pelo interesse indisponível que tutela, sendo irrelevante, pois, a qualidade privatística do ente credor. De fato, além de ser disciplinada pelo direito tributário (art. 165 a 169 do CTN), constitui, antes de mais nada, uma forma protetiva do interesse coletivo pela correta aplicação do tributo, consubstanciada no princípio da legalidade.

E complementa:

Em verdade, o valor repetendo em virtude de um negócio jurídico efetuado entre particulares não perde seu caráter civil pela simples ocorrência de erro ou má-fé nos respectivos pagamentos: a restituição continuará sendo regida pelas normas civilísticas. Do mesmo modo, em direito tributário, onde o fator determinante da devolução reside numa ilicitude pelo pagamento feito em desconformidade com a lei. Existe, aliás, um preceito legal tributário que impõe o encargo restitutorio.

Ante todo o exposto, pode-se afirmar que a natureza jurídica do instituto da repetição de indébito caracteriza-se pela sua origem numa relação entre o contribuinte e o Estado, relação esta de caráter tributário, constante na legislação competente, no caso o CTN, que compele o ente fiscal a proceder a restituição do valor pago indevidamente ou a maior, como forma de se garantir o equilíbrio das partes na relação tributária e a plena e irrestrita obediência aos princípios que regem as atividades do Estado.

Para que se esclareça a relação entre as citadas disposições legais previstas na legislação e o dever restitutorio imposto ao Estado-administração, necessário que se analise o fundamento jurídico do instituto da repetição de indébito. Dessa forma, restará simplificado o entendimento das razões últimas dos dispositivos, bem como o arcabouço principiológico inerente à matéria.

⁷⁹ FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002, p. 22.

2.4 Fundamento jurídico da repetição de indébito tributário

“A restituição de valor pago indevidamente, seja qual for o motivo, é imperativo de justiça social devidamente amparado pelo Direito Positivo Brasileiro”. Tal assertiva, da lavra de Cairon Ribeiro dos Santos⁸⁰, encontra respaldo no texto do artigo 876 do Código Civil Brasileiro. De forma semelhante é tratada a matéria no âmbito tributário, no qual o direito à restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior encontra fundamento tanto na Constituição Federal, quanto na legislação infraconstitucional⁸¹.

O Direito, enquanto conjunto de princípios e normas de comportamento, abomina a locupletação de um indivíduo em detrimento de outro. Este fato faz com que os princípios jurídicos e as leis vigentes vedem terminantemente qualquer tipo de enriquecimento sem causa. Tem-se como causa, no âmbito jurídico, todo ou qualquer fato que tenha a capacidade de constituir uma obrigação. No caso da obrigação tributária, sua constituição dá-se em função da ocorrência do fato gerador, como prescreve o § 1º do artigo 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

O fato gerador, por sua vez, é aquele descrito na lei a qual lhe atribui o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado, constituindo assim a obrigação tributária⁸². Por possuir caráter *ex lege*, a obrigação tributária só será efetivamente identificada no caso de o fato gerador de determinado tributo estar devidamente prescrito em lei, não podendo haver dissonância entre o disposto no diploma legal e sua aplicação ao caso concreto.

⁸⁰ SANTOS, Cairon Ribeiro dos. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73.

⁸¹ O fundamento jurídico-positivo da norma geral e abstrata que atribui o direito à repetição do indébito no Sistema Tributário Brasileiro há de ser encontrado na própria Constituição Federal. É mais especificamente no Sistema Constitucional Tributário que o art. 165 do CTN, que outorga o direito à restituição do indevidamente pago, encontra seu fundamento remoto de validade. A obrigação de repetição do indébito tem, assim, seu fundamento imediato de validade na norma geral e abstrata da repetição, veiculada pelo CTN, e seu fundamento remoto de validade na própria Constituição Federal. (CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 381).

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 121.

Quando se fala, entretanto, de tributo pago indevidamente, no qual a quantia exigida pelo Fisco tem como base condição fática inexistente ou fora dos parâmetros estabelecidos na lei, pode-se afirmar que não há constituição de crédito tributário, pois não existe obrigação tributária. Neste caso, clara é a locupletação do ente fiscal em detrimento do contribuinte, visto que não há razão para que o pagamento do tributo seja efetuado.

Diante disso, a antijuridicidade da imposição fiscal, decorrente da não observação dos pressupostos legais que regem as relações tributárias, aliada ao empobrecimento injustificado do *solvens*, configura a ausência de causa que justifique o pagamento efetuado por este. Reside nesta lógica o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa⁸³, o qual fundamenta o direito do contribuinte de requerer a devolução do valor pago junto à autoridade tributária competente. Nestes termos, pode-se citar a doutrina de José Morschbacher⁸⁴:

A obrigação de restituir tem sua matriz na aversão dos sistemas jurídicos ao enriquecimento ilícito, ou sem causa jurídica, que remonta ao direito romano, correspondendo à máxima latina *nemini alterius detrimento locupletationem fieri licet*. Paralelamente ao enriquecimento sem causa jurídica, e para que se caracterize o indébito, deve concorrer o empobrecimento de outrem. Grifos do autor.

Ainda nesse sentido, assim se posiciona Célio Silva da Costa⁸⁵:

O locupletamento injusto não necessitaria nem mesmo de ser erigido a nível normativo, porquanto já enraizado no pensamento jurídico dos povos cultos, e se assim fosse tolerado fatalmente haveria quebra do dever de lealdade social se fosse possível a alguém enriquecer-se sem que não fosse por uma atividade lícita. Dessa atividade que impede a todos e a cada um de nós, no concerto social, para realizar a sua pecúnia.

Além da vedação ao enriquecimento sem causa, encontra-se no princípio da legalidade mais um meio de se fundamentar a pretensão restituitória do contribuinte. A legalidade a que faz menção citado princípio diz respeito à legislação vigente no país, seja qual for a competência da qual promane a lei. No caso da legalidade tributária, o próprio texto constitucional traz diversos dispositivos que consubstanciam o corolário, podendo-se citar o

⁸³ [...] o enriquecimento ilícito, ou antes, sua proibição, é princípio geral do Direito Civil, que se aplica a todos os ramos, desde o Direito das Obrigações e dos Contratos, ao Direito das Coisas, Família e Sucessões. Onde quer que haja relações patrimoniais, lá está o princípio para coibir o enriquecimento de alguém às custas de outrem, sem causa legítima. Grifos do autor. (FIÚZA, Cezar. **Direito Civil: Curso Completo**. 11ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 256).

⁸⁴ MORSCHBACHER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. 1ª ed. Porto Alegre: Síntese, 1977, p. 82.

⁸⁵ COSTA, Célio Silva *apud* NASCIMENTO, Carlos Valder. Extinção do Crédito Tributário. In NASCIMENTO, Carlos Valder; PORTELA, André (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 441.

artigo 5º, inciso II⁸⁶; o artigo 150, inciso I⁸⁷; e caput do artigo 37⁸⁸. Apesar da indiscutível relevância presente em todos estes, impende analisar com maior atenção os dois últimos, por conterem ordem direta ao ente público, ou seja, o Estado-administração.

Na lição de Hely Lopes Meireles⁸⁹, enquanto o princípio da legalidade endereçado aos cidadãos, no caso o inciso II do artigo 5º citado, dispõe poder o particular fazer tudo o que a lei não veda, a atuação do Estado, enquanto órgão administrativo-fiscal, é regida pelos demais artigos mencionados, sendo válida, portanto, somente quando subordinada à observância da lei.

Ante esta conjectura, qualquer que seja a postura adotada pela administração estatal, deve estar plena e totalmente vinculada aos ditames legais, não sendo válida em caso contrário. Na hipótese, portanto, de tributo pago indevidamente, o fato de não haver disposição legal que justifique o recebimento do mesmo pelo ente fiscal torna tal ato inválido, devendo proceder de imediato com a devolução do valor erroneamente pago. Nesse sentido, dispõe Marcelo Fortes Cerqueira⁹⁰:

Dentre os princípios constitucionais tributários diretamente relacionados com a temática da repetição, o que mais de perto desperta atenção é o da estrita legalidade. Com efeito, há de ser declarada indevida qualquer exigência tributária exercida em arrimo no Sistema Constitucional Tributário, porque somente este pode demarcar o direito de o Estado exigir os tributos e legitimar a retenção dos montantes pagos a esse título. [...] Isto significa que qualquer pagamento realizado em proporção diversa daquela única pretendida pelo Sistema Constitucional Tributário dará lugar a um indébito tributário.

Na opinião de Cleucio Santos Nunes⁹¹:

⁸⁶ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁸⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁸⁸ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

⁸⁹ [...] a legalidade, como princípio da administração, significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. (MEIRELES, Hely Lopes *apud* CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional, Teoria do Estado e da Constituição. Direito Constitucional Positivo**. 14ª ed. São Paulo: Del Rey, 2008, p. 914).

⁹⁰ CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 382.

⁹¹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 604.

A exigência de tributos em confronto com a legalidade ofende a Constituição, eis que a cobrança de tributos deve se fundar na lei. A arrecadação de tributo sem amparo em lei ou se o pagamento se deu com base em lei viciada, leva ao direito à restituição tributária, fundada na noção de ofensa à legalidade.

Ante as opiniões trazidas, reside exatamente aí o maior fundamento jurídico para a restituição do indébito tributário, visto que é dever da administração pública atuar somente nos moldes previamente estabelecidos em lei, não havendo possibilidade de fugir das rédeas da lei, visto que somente no estreito corredor da legalidade há o pressuposto de validade dos atos estatais.

Além do princípio da legalidade, impende que se cite o princípio da moralidade, outro grande balizador da atividade do Estado-administração. Este princípio encontra-se insculpido no já citado artigo 37 da Constituição Federal de 1988, juntamente com os demais princípios da legalidade, impessoalidade, publicidade e equidade.

No que importa à matéria tributária, mas precisamente à questão da repetição de indébito, não está o administrador público sujeito somente às estritas definições da lei, porquanto estas nem sempre são suficientes para reger sua atividade e propiciar ao cidadão justiça e honestidade. Tem o Estado o dever de observar e curar sempre pela postura mais correta e limpa para com seus administrados, respeitando sempre que for o caso os princípios ético que regem as relações sociais.

Em sendo assim, a retenção pelo ente fiscal de quantia recolhida pelo contribuinte em erro, seja em parte ou na totalidade, ofende abruptamente a moralidade, mesmo que haja qualquer disposição legal que justifique a não restituição. Isto se dá em razão de ser premente ao Estado o dever de agir sempre em prol da coletividade, sendo a moralidade, na lição de Hely Lopes Meireles⁹², elemento indissociável na sua aplicação e na sua finalidade, erigindo-se em fator de legalidade. Nesse toante, assevera Ives Gandra da Silva Martins⁹³:

[...] ciente o Poder Público de que exigiu tributo indevidamente, está obrigado a devolver o indébito, inclusive pela via administrativa e espontaneamente. [...] Independente de prévio protesto, implica, pois, uma obrigação de natureza ética, conformada pelo legislador complementar, que, se não ocorrer, justifica, à evidência, o direito de pleitear a restituição.

⁹² A moralidade administrativa, como princípio, constitui hoje pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública. [...] Assim, o administrador, ao agir, deverá decidir não só entre o legal e o ilegal, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto. (MEIRELES, Hely Lopes *apud* CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional, Teoria do Estado e da Constituição. Direito Constitucional Positivo**. 14ª ed. São Paulo: Del Rey, 2008, p. 914).

⁹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* PALSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 954.

Ainda sobre o tema, nas palavras de Cleucio Santos Nunes⁹⁴:

Quanto à moralidade administrativa, isso tem a ver com o princípio fundamental do direito que se sustenta no axioma que veda o enriquecimento sem causa. Assim, ainda que o sujeito passivo tenha pago tributo espontaneamente, porém acima do valor devido, não é lícito à Fazenda locupletar-se em tais valores, por manifesta ofensa à moralidade.

Não é por atuar teoricamente em razão do “bem comum”, na sua sede arrecadatória desmedida, que está justificada qualquer atitude tomada pelo órgão fiscal, inclusive no caso de negar restituição de tributo pago indevidamente. Os atos administrativos estatais têm que pautados pela estrita legalidade, principalmente no que diz respeito ao âmbito tributário, e mesmo que a lei não expresse a autêntica justiça, haverão de ser observados os princípios éticos e morais que impedem o Estado desprestigiar os direitos dos contribuintes, como será visto adiante, ao analisar o artigo 166 do Código Tributário Nacional.

2.5 Conceito de tributos diretos e indiretos

A classificação doutrinária dos tributos em diretos e indiretos é um dos temas mais importantes no estudo da repetição de indébito tributário. Tal fato se revela em decorrência da disciplina característica existente quanto à restituição de indébitos procedentes de tributos tidos como indiretos, cuja matéria é regulada pelo artigo 166 do CTN, como será visto posteriormente.

No momento, entretanto, será dada atenção especial à classificação dos tributos em diretos e indiretos, visto que configura um dos aspectos mais divergentes acerca da repetição de indébito tributário. Para isso, cabe elencar e discutir sobre os critérios que visam explicar a existência desta classificação.

⁹⁴ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 604.

2.5.1 Critério do lançamento

Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁹⁵, entende-se lançamento como:

O procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Neste contexto, todo aquele tributo cuja arrecadação dependesse do ato administrativo do lançamento seria direito, e indireto o recolhido pelo contribuinte independentemente deste ato prévio⁹⁶.

De fato, há na peculiaridade da necessidade ou não de lançamento um critério suficientemente válido para a existência de uma classificação dos tipos de tributos. Contudo, não é o fato de certos tributos exigirem a manifestação do ente fazendário, consubstanciado no ato do lançamento, que os caracteriza como diretos, nem o contrário que os define como indiretos, visto que não reside nesta mera formalidade procedimental qualquer elemento lógico-científico que fundamente tal classificação. Dessa forma, entende Alfredo Augusto Becker⁹⁷:

Este critério não tem nenhum valor científico porque as modernas investigações sobre a natureza do lançamento revelam que o lançamento é um momento lógico que existe em todo e qualquer tributo. Além disso, tal critério não tem nenhum valor prático, porque a evolução da política fiscal determinou alterações na legislação tributária, de modo que, em determinadas hipóteses, o tributo é recolhido pelo sistema de lançamento nominativo e, noutras hipóteses, o mesmo tributo é recolhido sem aquela formalidade instrumental.

Como visto, não se esteia somente na coincidência entre a tipificação de determinado tributo e sua forma de lançamento, tampouco na significativa, porém frágil, correspondência entre os impostos sujeitos a lançamento e os impostos indiretos, o fundamento para a distinção entre os dois tipos de tributos em estudo, visto que este pode, como será visto posteriormente, ir além da matéria estritamente jurídica, abarcando elementos de outras áreas de estudo.

⁹⁵ Esta é a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 173).

⁹⁶ FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002, p. 42.

⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 538.

Portanto, o lançamento não pode ser tido como fator precípua para a caracterização dos tributos em diretos ou indiretos, visto que, por se tratar de mero expediente burocrático pelo qual a administração se manifesta quanto à arrecadação de determinado tributo, não há neste mero procedimento qualquer fundamento que justifique a classificação proposta.

2.5.2 Critério do fato gerador

O critério do fato gerador como caracterizador da natureza de determinado tributo desfruta de certa aceitabilidade por estar esteado em fatores eminentemente jurídicos, em detrimento dos exclusivamente econômicos. Nesse liame, estabelece-se por este critério que os tributos diretos caracterizam-se como aqueles cujo fato gerador venha a ser uma situação permanente, enquanto os indiretos teriam uma situação instantânea ou que pudesse ser isolada no tempo⁹⁸.

Mais uma vez, uma peculiaridade existente em um dos aspectos mais importantes do tributo, neste caso o fato gerador, pode ser utilizada como fundamento para a distinção entre os tributos diretos e indiretos. Novamente, entretanto, deve-se ressaltar que não há neste critério qualquer elemento lógico-jurídico necessário à fundamentação da classificação doutrinária proposta, visto que, para a doutrina, a identidade entre o tipo de fato gerador e o tipo de tributo não é nada mais que coincidente, posto o fato de haverem diversas situações fáticas nas quais tal identificação entre o tipo de fato gerador e o tipo de tributo não pode ser verificada, caracterizando uma incerteza na definição que não convém a qualquer posicionamento científico. A esta mesma conclusão chegou Alfredo Augusto Becker⁹⁹, no que dispõe:

Falta base científica e praticabilidade a este critério, porque a hipótese de incidência não é uma mônade; frequentemente a composição da hipótese de incidência é formada da combinação de atos, fatos e estados de fatos.

E assim complementa José Morschbacher¹⁰⁰:

⁹⁸ FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002, p. 44.

⁹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 538.

¹⁰⁰ MORSCHBACHER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. 1ª ed. Porto Alegre: Síntese, 1977, p. 45.

Valem a este critério de classificação os mesmos elogios e as mesmas críticas oferecidas ao critério de classificação dos impostos com base no lançamento. Há um índice estatisticamente notório de acerto, mas é falho toda a vez que a lei tributária haja erigido em contribuinte legal de imposto com fato gerador intermitente aquela pessoa cuja capacidade contributiva, real ou ficta, se visa atingir, ao invés da que a ela estiver anteposto no relacionamento econômico tributado; da mesma forma, e inversamente, ocorrem casos de impostos com fato gerador de situação continuada em que a lei tributária tem erigido em contribuinte legal pessoa anteposta àquela cuja capacidade econômica é visada.

Dessa forma, também o fato gerador não pode ser considerado como fator preponderante para a classificação doutrinária dos tributos em diretos e indiretos, pois não se encontra fundamentação científica capaz de estabelecer a relação de um tipo de fato gerador e uma classe de tributo.

2.5.3 Critério dos tipos de tributação de renda

A capacidade econômica de determinado indivíduo é uma das principais condições para configurá-lo como contribuinte¹⁰¹. Entretanto, diversos são os critérios utilizados para se apreender citada condição, podendo-se citar três principais: através da imposição sobre a despesa, gasto ou consumo; mediante a imposição sobre a renda; e por intermédio da imposição sobre o capital, patrimônio ou riqueza.

Afere-se daí a classificação dos tributos em indiretos e diretos, sendo estes caracterizados pela imposição sobre a percepção, capitalização e acúmulo da renda, e aqueles pela oneração dos gastos ou consumos relacionados a esta¹⁰². Justifica-se tal distinção no fato de que, no segundo caso, ao tributar operações relacionadas aos gastos e consumos, ou seja, qualquer dispêndio de renda, estaria sendo compelido ao pagamento não o sujeito responsável pela comercialização de um determinado produto, apesar de ser o responsável pela arrecadação do tributo a ele referente, mas o sujeito que adquire o mesmo, estando nesse caso despendendo de seu patrimônio para citada aquisição, sendo este último indivíduo inserido indiretamente na relação tributária e por isso caracterizando o tributo como indireto.

¹⁰¹ Desta forma dispõe a § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁰² FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002. p. 46.

Apesar de aparentemente lógico, o critério acima esposado apresenta certas exceções que acabam por prejudicar a sua natureza científica. Ocorre que, inúmeras vezes, um determinado tributo fruto da imposição sobre percepção ou capitalização de renda pode ser considerado indireto, ou vice-versa. Como exemplo do primeiro caso podemos citar a hipótese em que o locador adiciona o valor do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) referente ao imóvel locado, ao montante do aluguel, repassando-o para o cliente. Nesse caso, o tributo tido como direto, por onerar um determinado acúmulo de renda, qual seja, a propriedade de bem imóvel urbano, termina por possuir característica de indireto. Em caso contrário, quando uma determinada empresa assume o pagamento do Imposto sobre Comercialização de Mercadoria e Serviços (ICMS), com o objetivo de conceder desconto ao consumidor, tem-se um típico tributo indireto, por onerar o consumidor através da sua inclusão no preço do produto, funcionando como direto.

Critica-se ainda o aludido critério pelo fato de que sua fundamentação não passar de uma dissimulação do critério da repercussão econômica dos tributos, visto no item seguinte¹⁰³.

2.5.4 Critério da repercussão econômica dos tributos

Este sem dúvida é o mais bem aceito critério existente para fundamentar a classificação de tributos em diretos e indiretos. Apesar de não estar esteado em fatores exclusivamente jurídicos, sua prática pela doutrina é inquestionável, porquanto traz para a matéria em foco a mais consistente e lógica relação existente entre as características inerentes aos sujeitos tributários e a classificação dos tributos. Entretanto, críticas não faltam ao citado critério, posto que negada é sua natureza jurídico-científica¹⁰⁴, pelos motivos se serão expendidos a seguir.

Conforme o critério mencionado, podem ser classificados com diretos todos aqueles tributos que importam somente ao responsável tributário, sujeito passivo da relação tributária, tanto o dever de arrecadar como de suportar o encargo inerente ao tributo. Por outro lado, quando ao responsável é fornecida a possibilidade de transferir o referido encargo a terceiro,

¹⁰³ Toda essa construção teórica, em despeito da divisão que ostenta, dissimula sua fundamentação, como se vê, no impreciso critério metajurídico da repercussão econômica dos tributos, sendo bastante para neutralizá-la [...] (FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002. p. 47).

¹⁰⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 531.

devendo, no entanto, permanecer com a obrigação de recolhimento, tem-se a figura do tributo indireto, na qual o primeiro passa a ser chamado de contribuinte *de jure*, ou de direito, e o segundo contribuinte *de facto*, ou de fato, por ser aquele que verdadeiramente suportará o encargo financeiro¹⁰⁵.

À primeira vista, a hipótese de um sujeito alheio à relação tributária existente entre o Estado-administração e o contribuinte de direito violaria os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da legalidade. Entretanto, reside no critério da repercussão econômica dos tributos¹⁰⁶ o fundamento para que tal situação seja aceita tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência. Nesse caso, utiliza-se um instituto pertencente à área da ciência das finanças e da economia para corroborar uma prática característica do direito tributário.

Tal instituto, apesar de amplamente aceito, tanto no direito pátrio, como alienígena, é alvo de constantes críticas. Na visão de Alfredo Augusto Becker¹⁰⁷, o estudo do citado fenômeno compreende somente aos especialistas da ciência das Finanças Públicas e Política Fiscal, cujos conceitos e terminologias são eminentemente econômicos, incorrendo o jurista, ao adentrar a análise dos mesmos para construir e interpretar a regra jurídica tributária, no grave risco de contaminar sua atitude mental jurídica. Nesse mesmo sentido se posiciona Luis Dias Fernandes¹⁰⁸:

Tudo, enfim, é uma questão de preço, sendo a única lei aplicável a da oferta e da procura. À vista disso, conclui-se que o fenômeno da repercussão econômica relaciona-se precisamente como o normatizador econômico determinado em dada circunstância de tempo e lugar. Por conseguinte, trata-se de constatação alheia aos fins do Direito, afeta exclusivamente que está ao campo da Economia.

A utilização no direito tributário de um critério absolutamente alheio à ciência jurídica¹⁰⁹, cujas intervenções vão além da relação obrigacional tributária e que não se mostram eficazes, pela aleatoriedade de sua configuração, não representa nenhum avanço no

¹⁰⁵ Normalmente, o contribuinte de fato é um dos sujeitos passivos, ou seja, é o próprio contribuinte de direito ou o responsável tributário, o que justifica a redação do art. 165 do CTN. Poderá ocorrer, contudo, que o contribuinte de fato seja um terceiro que não revista a condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária, o que se presume nos caso de imposto que admitem, por sua natureza, a transferência de encargo, conforme o art. 166. (PALSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 972).

¹⁰⁶ O tributo é o objeto da prestação jurídica tributária e a consistência material deste objeto (dinheiro ou coisa ou serviço) consiste sempre num bem cujo valor econômico é relevante. A satisfação da prestação jurídica tributária tem como resultado a *perda* deste bem. A pessoa que satisfaz a prestação pela entrega do objeto da mesma, sofre, no plano econômico, um ônus econômico. Este ônus econômico poderá ser repercutido, no todo ou em parte, sobre outras pessoas, segundo as condições de fato que regem o fenômeno econômico da repercussão econômica do tributo. Grifos do autor. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 532).

¹⁰⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 531.

¹⁰⁸ FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002. p. 41.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 203.

sentido da elucidação da natureza jurídica da classificação dos tributos proposta pela doutrina. Razão reside na explanação dos estudiosos que verberam pela contingencialidade dos fatores que importam na repercussão ou não de determinado tributo. Nesse caso, portanto, correta a tese de que o critério em lente reflete tão somente as circunstâncias de mercado, no caso a concorrência, promoções, campanhas comerciais, ou do próprio objeto tributado, sua quantidade, qualidade, durabilidade ou percibibilidade, não havendo relação deste critério com a pretensa qualificação dos tipos de tributos. Tal posicionamento corrobora com a opinião de Luis Dias Fernandes¹¹⁰:

O fenômeno da repercussão econômica, teoria em que calcado o espírito do art. 166 do CTN, ainda hoje não resultou devida e claramente equacionado pelas ciências encarregadas de versá-lo, isto porque, cingindo-se o *punctum saliens* da problemática a uma aleatória questão de preço, condicionado, por sua vez, pela lei da oferta e da procura, difícil, senão impossível, se faz apreende-lo em sua real *completezza* e exatidão lógica. Grifos do autor.

Da mesma forma, interpela Alfredo Augusto Becker¹¹¹:

O critério da repercussão econômica como critério (sic) de classificação dos tributos em diretos e indiretos é considerado artificial e errado até mesmo pelos autores que ainda hoje procuram sustentar a praticabilidade e a conveniência *didática* ou *administrativa* da classificação dos tributos em diretos e indiretos sob outros critérios. Grifos do autor.

Para este autor, a pretensa classificação proposta pela doutrina é “falsa e impraticável” visto que seu fundamento, no caso a repercussão econômica dos tributos, encontra-se fundada na chamada “simplicidade da ignorância”, conquanto todos os tributos são passíveis de repercussão, sendo esta implementada ou não em função única e exclusivamente de fatores alheios à ciência jurídica.

¹¹⁰ FERNANDES, *op. cit.*, p. 55.

¹¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 537.

2.5.5 Critério da repercussão jurídica dos tributos

Malgrado as críticas existentes à repercussão econômica dos tributos, há doutrinadores que admitem a existência de um tipo distinto de translação do encargo tributário, esteado em fatores jurídicos. Reconhecendo a complexidade da teoria da repercussão dos tributos sob o aspecto econômico, buscaram os citados doutrinadores estabelecer uma diferenciação entre este critério e um novo, cujo estudo seria de maior interesse para o Direito Tributário, ou seja, a repercussão jurídica. Assim sendo, define Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹²:

Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua *constituição jurídica*, são feitos para *obrigatoriamente* repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é *jurídica*. A transferência é juridicamente possibilitada.

Nesta mesma linha de argumentação, dispõe Hugo de Brito Machado¹¹³:

[...] *tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro* são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência.

Dessa forma, tem-se como o critério definidor do tipo de tributo não a repercussão econômica, cuja área de aplicação restringe-se tão somente à ciência financeira e à economia, como visto anteriormente, mas a repercussão jurídica, atinente à matéria do Direito Tributário, na qual a caracterização do tipo de tributo não se dá em função da sua pura e simples transferência, visto que, se assim fosse, todos os tributos seriam indiretos, posto que todos são passíveis de traslado. A repercussão jurídica, por outro lado, tem como fator preponderante a existência de disposição legal que define restritivamente quais as espécies tributárias são sujeitas à repercussão e, por isso, indiretas.

¹¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 816.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 204.

2.5.6 Síntese conclusiva

Analisados os critérios mais importantes existentes atualmente para a classificação doutrinária dos tributos em diretos e indiretos, chega-se à conclusão de que nenhum deles representa, à luz da ciência jurídica, fundamento suficientemente eficaz para justificar a proposta classificação. Entretanto, sabendo da necessidade didática e prática premente à matéria de repetição de indébito, visto a disciplina legal disposta distintamente para cada tipo de tributo, mostra-se mais adequado à função que visa desempenhar o critério da repercussão jurídica, visto que se fundamenta justamente no posicionamento legal da matéria, excluindo qualquer aspecto que não tenha relevante ligação com o Direito Tributário.

A partir daí, podemos definir tributo direito como aquele no qual a lei estabelece claramente que o contribuinte de direito, ou *de jure*, e o de fato são o mesmo sujeito, estando este obrigado a assumir o encargo do tributo e recolhe-lo aos cofres públicos. Ao contrário, tem-se como tributo indireto aquele previamente definido em lei, a qual dispõe estar o contribuinte de direito responsável pela arrecadação do citado tributo, no caso o IPI ou ICMS, devendo acrescê-lo no preço final do produto tributado, fazendo com que o comprador assumo o encargo a ele atinente, tornando-se assim o contribuinte de fato.

Analisados os principais institutos relacionados à repetição de indébito tributário, passaremos agora ao estudo da constitucionalidade do artigo 166 do CTN, no qual serão revisitados todos os aspectos expostos neste capítulo, a fim de se construir a base argumentativa necessária à solução a que se propõe a presente pesquisa.

3 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O capítulo que agora se inicia tem como objetivo evocar questões atinentes à (in)constitucionalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional. Pretende-se, assim, proceder a uma análise criteriosa das problemáticas existentes acerca da matéria, conforme a mais abalizada doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), como forma de se esclarecer se o referido dispositivo encontra-se inserido no ordenamento jurídico nacional em completa harmonia com os princípios constitucionais que fundamentam o direito pátrio.

Tem-se como repetição de indébito o instituto que visa disciplinar a devolução de qualquer valor pago por alguém a outrem sem que haja causa ou justificativa para tal pagamento, conforme dispõe o artigo 876 do Código Civil Brasileiro.

A repetição de indébito tributário, enquanto espécie daquela, objetiva regular a restituição de valores pagos pelo contribuinte ao Estado, na ocasião do exercício da atividade fiscal deste, em desconformidade com a legislação tributária pertinente, conforme disciplina o artigo 165 e seguintes do Código Tributário Nacional.

O fundamento para tal retroação encontra-se calcado na vedação legal e principiológica ao enriquecimento ilícito e nos princípios constitucionais da moralidade e da legalidade. No entanto, este procedimento encontra dificuldades em sua realização nos casos em que o tributo objeto da obrigação entre o contribuinte e o Estado, materializado no crédito tributário, é classificado doutrinariamente como indireto.

Isto se dá em função de o critério da repercussão econômica, utilizado para a definição deste tributo, não pertencer à ciência jurídico-tributária, mas à ciência das finanças e economia, sendo empregado unicamente pela doutrina. Tal fato faz com que a classificação proposta com fundamento na sua existência seja criticada e negada por parcela dos justributaristas.

Desse modo, buscou-se no critério da repercussão jurídica, cuja feição é eminentemente ligada ao Direito, o fundamento para a proposta classificação, sendo que se classificam como indiretos somente aqueles tributos os quais a lei defina estritamente, independente de haver ou não, na prática, traslado de seus respectivos encargos para outros indivíduos.

Desse modo, com os institutos jurídicos mencionados no artigo 166 do CTN já devidamente analisados, proceder-se-á adiante com o estudo do dispositivo, como forma de se aclarar sua adequação, ou não, aos preceitos constitucionais vigentes. Nesses termos, dispõe o artigo:

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

Pela dicção do dispositivo acima, pode-se aferir que a pretensão à repetição de tributos impropriamente tidos como indiretos¹¹⁴, ou seja, aqueles que comportam transferência de seu respectivo encargo a terceiro, está condicionada à prova de haver o contribuinte de direito, responsável pelo recolhimento do tributo em questão, assumido o encargo ou, caso o tenha transferido, estar autorizado pelo contribuinte de fato.

As críticas ao citado dispositivo partem de quase toda a doutrina, que vê na restrição imposta pela lei um entrave à legítima pretensão dos contribuintes onerados, sem que houvessem causas jurídicas para tanto. Tais críticas esteiam-se nos mais variados fundamentos, contudo, da análise das opiniões da maior parte da doutrina existente sobre a matéria, pode-se chegar a um consenso acerca das principais incongruências existentes entre o artigo 166 e o ordenamento jurídico nacional.

Adiante, adentrar-se-á no estudo dos argumentos que buscam fundamentar a (in)constitucionalidade do dispositivo em tela, principalmente no que concerne às restrições por ele impostas às pretensões restitutórias dos contribuintes.

3.1 A legitimidade para postulação da ação restitutória

A primeira crítica que se impõe acerca das disposições do artigo 166 do CTN é quanto à legitimidade postulatória da ação. As restituições dos tributos, nos casos previstos pelo citado artigo, “somente serão feitas a quem provar haver assumido o referido encargo”, portanto, não há definição de a qual indivíduo é feita menção pelo pronome “quem”, podendo ser o contribuinte de direito, responsável pelo recolhimento do tributo, ou o contribuinte de fato, o qual geralmente suporta o ônus financeiro.

¹¹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 419.

Entretanto, para muitos doutrinadores, a relação jurídica tributária se perfaz somente entre o Estado e o contribuinte de direito, não havendo possibilidade de que seja atribuída ao contribuinte de fato a condição de sujeito passivo da respectiva relação, visto que “afeta o caráter público tributário da obrigação legal devolutória pretender o art. 166 do CTN incluir em um dos pólos desta relação jurídica pessoa totalmente estranha (contribuinte econômico) aos seus objetivos”¹¹⁵. A este respeito, assim se posiciona Luciano Amaro¹¹⁶:

Gilberto de Ulhoa Canto relata a história desse artigo e os precedentes jurisprudenciais e lamenta ter contribuído para sua inclusão no texto do Código Tributário Nacional, destacando, entre outros argumentos, o fato de que a relação de indébito se instaura entre o *solvens* e o *accipiens*, de modo que o terceiro é estranho e só poderá, eventualmente, invocar direito contra o *solvens* numa relação de direito privado. Grifos do autor.

Exprime esta mesma opinião Eduardo Domingos Botallo¹¹⁷:

Somente o contribuinte chamado “de jure” é parte da relação jurídica tributária; conseqüentemente, somente a ele é atribuível o título jurídico; somente a ele cabe o direito de repetição do tributo indevido e nenhuma condição adicional se lhe pode ser imposta para o exercício desse direito. [...] O vínculo entre os contribuintes ‘de jure’ e ‘de fato’ pelo qual o fenômeno da translação legalmente reconhecida se opera, é de natureza privada. Grifos do autor.

Nesta mesma esteira de raciocínio, propõe Brandão Machado¹¹⁸:

Mas não há entre o terceiro e o ‘*solvens*’ nenhuma relação de índole tributária, por mais tênue que seja. A relação é apenas de direito privado. O elemento jurídico que nela se insere é de conteúdo econômico, não jurídico. Tributo aí é apenas o nome de uma parcela dentre outras tantas que compõem o preço, mas que não é paga pelo terceiro a título de tributo, uma vez que o terceiro nada deve a este título. Não há, portanto, como possa o ‘*solvens*’ enriquecer injustificadamente com o recebimento de tributo, se o terceiro somente lhe paga preço de bens ou de serviços, e não de tributo que não lhe compete pagar. Grifos do autor.

Para os citados autores, a relação existente entre o contribuinte de direito e o de fato tem natureza eminentemente privada, não podendo, em função disso, modificar a capacidade postulatória da relação tributária, cujo caráter é público. Portanto, não há como o dispositivo legal definir o legitimado a postular a restituição somente a “quem provar haver assumido o encargo financeiro”, visto que somente será legitimado o contribuinte de direito.

¹¹⁵ FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002, p. 118.

¹¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 400.

¹¹⁷ BOTALLO, Eduardo Domingos *apud* CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 392.

¹¹⁸ MACHADO, Brandão *apud* FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002, p. 85.

Diversamente, entretanto, entendem alguns doutrinadores que o contribuinte de fato está intimamente ligado à relação jurídico-tributária existente entre o contribuinte de direito e o Estado e que, em função disso, estaria também legitimado a pedir a restituição, desde que prove ter assumido o encargo do tributo. Assim, propõem Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos¹¹⁹:

Se quem pagou o tributo foi o sujeito passivo da relação tributária, terá ele legitimidade para repetir o indébito, desde que comprove que assumiu referido encargo. Nos casos em que o encargo foi assumido por terceiro, este mesmo, embora não sendo o sujeito passivo da relação tributária, estará legitimado a pedir a restituição, pois foi ele quem sofreu a diminuição patrimonial.

Tal posicionamento encontra eco na disciplina de Aroldo Gomes de Matos¹²⁰:

[...] a única forma de compatibilizar o referido art. 166 com os preceitos constitucionais acima aludidos, principalmente com aquele que obriga o Estado a repor o que recebeu indevidamente, é o de também atribuir ao contribuinte de fato (o “terceiro”, que é o comprador da mercadoria), no lugar do contribuinte de direito (o sujeito passivo) a titularidade ativa para promover a restituição do indébito, já que ambos estão “imediate e diretamente ligados pela respectiva obrigação tributária”. Grifos do autor.

A pretensa modificação da sujeição passiva da relação tributária nos casos de tributos repassados a terceiros tem como objetivo evitar as oposições impostas pela Fazenda Pública com base na falta de legitimidade para interpor a ação reconstitutória. Ocorre que, de forma dissimulada, o Fisco nega a restituição ao contribuinte de direito, alegando que este não provou haver suportado, de fato, o encargo financeiro do tributo e, da mesma forma, nega ao contribuinte de fato com base no argumento de este não integrar a relação jurídica tributária¹²¹.

Contudo, apesar da sólida fundamentação exposta pelos autores, sob o ponto de vista estritamente científico-jurídico, não há como se vislumbrar qualquer possibilidade de mudança na sujeição passiva tributária, na qual se encaixaria o contribuinte de fato no pólo passivo da relação, visto que a disposição do artigo 166 do CTN que confere ao contribuinte de fato semelhante titularidade ativa estaria em franca contradição com demais dispositivos da lei tributária. Sobre este aspecto, preleciona Luis Dias Fernandes¹²²:

¹¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 149.

¹²⁰ MATTOS, Aroldo Gomes de. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 51.

¹²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 426.

¹²² FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002. p. 68.

Para fins específicos de uma interpretação e aplicação isolada do disposto no art. 166, todas modalidades probatórias [...] de assunção do encargo financeiro são validadas. Todavia, sua inutilidade se dessume ante uma análise sistêmica com outros preceitos (notadamente os arts. 121, 123 e 165) do Código Tributário Nacional, em cotejo com os quais [...] seu enunciado se reduz a uma *vera* idiosincrasia jurídica. Grifos do autor.

Da opinião de Marcelo Fortes Cerqueira¹²³, pode-se destacar:

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123 do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição de indébito.

De fato, as disposições constantes nos artigos 121 e 123 do CTN contradizem a disciplina proposta pelo artigo 166, porquanto vedam qualquer tipo de modificação na sujeição passiva ou na responsabilidade pelo pagamento dos tributos. Assim, dispõem os citados dispositivos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo 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.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Pode-se, portanto, inferir como sujeitos passivos da relação tributária somente o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, e o responsável, quando sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. Desse modo, não há como se propor que um terceiro, no caso o contribuinte de fato, tenha legitimidade para interpor ação restitutória, visto que se relaciona exclusivamente com o contribuinte de direito, sendo esta relação de direito privado. De igual modo, incabível a capacidade do contribuinte de fato de atribuir ao contribuinte de direito a autorização para a postulação da restituição do indébito tributário, como disciplina o artigo 166 do CTN.

¹²³ CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 393.

Além disso, a disposição do artigo 123 veda a utilização de qualquer convenção particular, relativa à responsabilidade pelo pagamento do tributo, como forma de oposição à Fazenda Pública, com o intuito de modificar a definição do sujeito passivo. Ora, se a relação existente entre o contribuinte de fato e o de direito têm natureza privada, cujo objeto é uma prestação pecuniária dissolvida no preço da mercadoria através de um processo chamado repercussão econômica, evidente que o traslado do encargo de um para o outro tem caráter de convenção particular, adstrito somente a ambos, em nada modificando a relação tributária na qual o Fisco é o sujeito ativo, conforme dispõe o citado artigo 123 do CTN.

Ante todo o exposto, correto o posicionamento doutrinário contra a possibilidade de modificação da sujeição passiva tributária na forma como propõe o artigo 166 do CTN, visto que sua sistemática vai de encontro às determinações da ciência jurídico-tributária, além de estar completamente à margem do ordenamento jurídico vigente, ante sua completa inadequação com os demais dispositivos do CTN. Soma-se a isso, como será visto adiante, a incabível exigência de autorização por parte do contribuinte de fato para que o contribuinte de direito interponha ação reconstitutória, casos nos quais, na grande maioria das vezes, não é possível que seja adimplida citada condição, caindo por terra a pretensão do contribuinte.

3.2 Afronta ao princípio constitucional da igualdade

No Direito brasileiro, o princípio da igualdade se revela sobre dois aspectos. O primeiro é o material, consubstanciado no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988¹²⁴, o qual garante a todos, brasileiros ou estrangeiros, “igualdade de direitos, de aptidão e de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico”¹²⁵.

O segundo aspecto, de natureza processual, estabelece a igualdade de condições às partes de um litígio judicial quando da discussão de um determinado fato, “obrigando o intérprete, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, raça ou classe social”¹²⁶.

¹²⁴ Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

¹²⁵ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 31.

¹²⁶ *Idem*, *Ibidem*. p. 32.

Dessa forma, pelo princípio da igualdade processual, também conhecido como “paridade de armas”, é atribuição do órgão jurisdicional competente para o julgamento da contenda a obrigação de propiciar igualdade de oportunidades para as duas partes, respeitando o contraditório e a ampla defesa, tendo-se em mente que tudo aquilo que coube a uma parte alegar, cabe à outra refutar e contra-argumentar, salvo as prerrogativas processuais constantes na lei.

Tendo em mente esta circunstância, pode-se afirmar que a disposição do artigo 166 do CTN, na qual estabelece a translação do encargo econômico dos tributos indiretos como forma de se modificar a disciplina da sujeição passiva da relação jurídico tributária, é completamente contrária ao princípio da igualdade a que foi feita menção.

Isto se dá, em primeiro lugar, em função de não haver nenhuma disposição legal que claramente estabeleça a pretensa modificação, havendo, pelo contrário, norma jurídica, consubstanciada no já citado artigo 123 do CTN, que veda qualquer tipo de modificação na responsabilidade pelo pagamento de tributo em função de acordo ou convenção particular.

Em segundo lugar, quando da cobrança dos tributos, inadmissível qualquer oposição por parte do contribuinte quanto à responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário. Em função disso, também deveria ser intolerável a pretensão contra-restitutória interposta pela Fazenda Pública tendo como fundamento a modificação da sujeição passiva tributária, em função da teoria da repercussão econômica. A este respeito, ensina Rubens Gomes de Sousa¹²⁷:

É princípio incontroverso, em Direito Tributário, o de que o fisco é terceiro em relação às convenções particulares sujeitas à tributação; uma das conseqüências desse princípio é a de que o fisco exige o tributo da pessoa designada pela lei como obrigada ao seu pagamento, ignorando as convenções particulares porventura tendentes a deslocar a incidência daquela pessoa para outra, operando tais convenções exclusivamente entre as partes. O princípio pode, portanto, ser sintetizado dizendo-se que o fisco só toma conhecimento do contribuinte legal, isto é, da pessoa expressamente designada por lei como obrigada ao pagamento do tributo. [...] Ora, se assim é em matéria de cobrança de tributo, tudo indica que assim também deve ser em matéria de restituição; por outras palavras, se o fisco não admite que a translação lhe seja oposta como defesa por ocasião da cobrança, tampouco lhe caberá opô-la, ele próprio, como defesa quando pedida a restituição.

¹²⁷ SOUSA, Rubens Gomes de *apud* PALSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 970.

Ainda sobre o tema, escreve Luis Dias Fernandes¹²⁸:

Atenta contra o princípio da igualdade, condenatória da adoção de uma exegese fundada em posições apriorísticas em proveito de qualquer dos partícipes da relação jurídico-tributária, cuja única fonte de direitos e obrigações é a lei, invocar art. 166 do CTN o fenômeno da translação em prol do Fisco por ocasião da repetitória, já que o Código não admite sua oposição em benefício do contribuinte quando da cobrança do tributo.

Dessa forma, a prática usual do ente fazendário em negar a pretensão restitutória sob o argumento de que o contribuinte de direito não suportou de fato o encargo econômico do tributo viola completamente o princípio da igualdade processual, porquanto oferece à Fazenda Pública um meio de defesa, qual seja, a alegação de modificação da sujeição passiva tributária, que não pode ser oposto pelo contribuinte na ocasião do pagamento do tributo. Com isso, busca o Estado ver-se desobrigado a proceder à restituição do tributo repetendo, num completo e aviltante desrespeito aos direitos dos contribuintes.

3.3 Afronta ao princípio constitucional da tutela jurisdicional

Pela Constituição Federal de 1988, é assegurado a todo cidadão o livre acesso ao Poder Judiciário para resolver qualquer litígio no qual esteja envolvido, como forma de materialização de seu direito subjetivo, sempre que este for atingido ou ameaçado. Este acesso à jurisdição é garantido pelo princípio, de índole constitucional, da tutela jurisdicional, preconizado no artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88, o qual proclama: *a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*.

No que tange à matéria em estudo, entretanto, a exigência imposta pelo artigo 166 do CTN que implica na necessidade de comprovação da assunção do encargo financeiro como condição para a interposição de ação restitutória vulnera o princípio *supra* citado, na medida em que se constata de difícil produção a prova da não-repercussão do ônus financeiro pelo contribuinte. Acorda com este posicionamento a opinião de Luis Dias Fernandes¹²⁹:

¹²⁸ FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002, p. 119.

¹²⁹ *Idem, Ibidem*, p. 69.

O balizador-mor da problemática, ou seja, a lei mercadológica da oferta e da procura, exercendo visceral influência na formação do preço, torna-o ainda mais obscuro e indefinível. Como, pois, saber se o tributo neste se incorporou, e, o que é pior, em que índices? Se toda essa dificuldade preside a realização de uma prova positiva do fenômeno, que dizer da produção de sua prova em caráter negativo? Trata-se, no mínimo, de uma *probatio diabólica*, de um ônus infamante, enfim, de um absurdo jurídico. Grifos do autor.

De fato, a condição imposta pelo artigo 166 como necessária à reclamação de restituição de indébito tributário configura-se como um entrave gigantesco à pretensão repetitória, na medida em que, em muitos casos, esta comprovação torna-se de difícil materialização. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³⁰, apesar de reconhecer a exigibilidade da prova da não-repercussão para se intentar ação de repetição, lança pertinente indagação acerca da disciplina referente aos tributos transferíveis:

O CTN está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo. Exige a prova da não-repercussão, [...]. Mas, nos tributos que não são juridicamente construídos para repercutir, por isso que inexistem mecanismos comprovadores da inclusão do tributo nos documentos legais, *é impossível comprovar o repasse* (prova diabólica). Grifos do autor.

Assenta, dessa forma, Navarro Coêlho, que os tributos cuja repercussão se processa em função de fatores econômicos, apesar de ser plausível a exigência de comprovação da não-transferência, torna impossível que tal prova seja materializada. Em sendo assim, complementa:

Qualquer jurisprudência que venha a exigir a prova da não-repercussão em casos que tais, para deferir a restituição, será equivocada e imprudente. Acarreta três efeitos extremamente danosos: a) estimula as Fazendas Públicas a praticarem a tributação ao arrepio da Constituição e das leis, certas de que seus desmandos jamais ensejariam a repetição do indébito (*fato consumado e proveito da própria torpeza*); b) gera nos contribuintes incerteza, indignação e insegurança. Ao menor sina de ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência fiscal, cessariam eles os pagamentos, indo a juízo discutir a questão, com pedidos de depósitos das quantias litigadas [...]; c) desprestigia o Direito, tornando-o campo minado, e não regulação justa dos relacionamentos sociais. Grifos do autor.

Na forma como expõe o citado autor, premente a necessidade de comprovação assunção do encargo do tributo para se intentar ação de restituição de indébito, visto que, para este, não seria ético que alguém, tendo transferido o encargo de determinado tributo a outrem, fosse restituído pela Fazenda de quantia que na realidade não veio a recolher. Esta é, aliás, a

¹³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 816.

principal justificativa sob a qual se sustenta a exigibilidade da prova da assunção do encargo, evitar a locupletação do contribuinte de direito, que repassou o tributo, em detrimento do contribuinte de fato, que suportou o ônus tributário.

Alegam as defesas interpostas pelos entes fazendários a supremacia do interesse público, ou seja, ante a possibilidade de enriquecimento sem causa do indivíduo e do Estado, preferir-se-á este, tendo em vista que aquilo que injustificadamente foi arrecadado será vertido em favor da sociedade. É dessa forma como pensa Paulo de Barros Carvalho¹³¹, no que ensina:

Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para que estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantia ao patrimônio do Estado.

Entretanto, não é assim que vem ocorrendo, visto o número cada vez maior de abusos cometidos pela Administração no afã de arrecadar cada vez mais, sendo, na maioria das vezes, ao atropelo das leis e dos direitos dos contribuintes. Ante esta conjectura, necessário que se pesem as atitudes tomadas pelo Estado, sendo aceitáveis aquelas claramente tomadas em nome do interesse público, embora exceções, e amplamente combatidas aquelas que visam desrespeitar os direitos dos cidadãos.

Uma posição aceitável tomada com relação a esta imposição do artigo 166 é a referente à restrição das espécies tributárias sujeitas à necessidade de comprovação da repercussão. Como o próprio dispositivo propõe, somente “os tributos que comportem, por sua própria natureza, transferência do respectivo encargo financeiro” estão sujeitos à condição da comprovação do traslado. Entende-se, portanto, a partir da expressão “por sua própria natureza” que o artigo faz menção, mesmo sem citar, aos tributos indiretos. A esta conclusão chegaram diversos doutrinadores, dentre eles Carlos Valder do Nascimento¹³², no que disciplina:

Há tributos que, pelas suas características, comportam, quando de sua restituição, transferência do respectivo encargo financeiro. [...] Trata-se de tributos indiretos, que recaem sobre o consumidor final, expresso no preço das mercadorias.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 475.

¹³² NASCIMENTO, Carlos Valder. Extinção do Crédito Tributário. In NASCIMENTO, Carlos Valder e PORTELA, André (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 444.

Da mesma forma é entendida a questão por Cleide Previtali Cais¹³³:

[...] em se tratando de tributo qualificado como da espécie indireta, o contribuinte *de jure* deve provar, por seus livros e arquivos, que não agregou o tributo ao preço, ou, se o agregou, que está autorizado pelo contribuinte de fato a receber a restituição. Grifos do autor.

Apesar da disciplina adotada pelos citados autores desfrutar de ampla aceitação no meio jurídico, há aqueles que a ela se opõem. Alfredo Augusto Becker¹³⁴, por exemplo, define a classificação dos tributos em diretos e indiretos com base no critério da repercussão econômica como “falsa e impraticável”, e ressalta as antinomias constantes na teoria, cuja aplicação, segundo ele, restringe-se somente às áreas da ciências das finanças e da economia.

Guiando-se o raciocínio com base no argumento do citado autor, a utilização de um critério estranho à ciência jurídico-tributária, como meio de se definir o procedimento administrativo-judicial que visa disciplinar a restituição de tributos indevidamente recolhidos, seria completamente equivocado e passível de gerar grandes injustiças.

Isto ocorre pelo fato de que a pretensa repercussão econômica caracteriza-se como simples convenção entre os contribuintes de fato e de direito, objeto da relação jurídica privada existente entre ambos, não podendo de modo algum interferir na relação jurídico-tributária existente entre o contribuinte de direito e o Estado. A repercussão econômica opera-se por força de condições de mercado, seja preço, oferta, procura ou concorrência¹³⁵, dessa forma, não haveria razão em cogitar que seus desdobramentos causem alguma modificação numa relação cuja natureza é eminentemente pública. A este respeito, assevera José Eduardo Soares de Melo¹³⁶:

Em sua essência, [a repercussão econômica] é figura estranha ao sistema tributário, por traduzir norma financeira, só colhendo a categoria do tributo no que concerne à natureza do tributo que implique a translação da carga financeira. Por conseguinte, dever respaldar-se em princípios e norma peculiares aos regimes jurídicos financeiros e processual. Grifos nossos.

¹³³ CAIS, Cleide Previtali. **O Processo Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 381.

¹³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 536.

¹³⁵ Ora, se a premissa em que baseado o preceito do art. 166 – teoria da repercussão econômica – é cientificamente falsa, que dizer do direito em razão dela construído? A comprovação da translação é algo estranho ao Direito Tributário. Não lhe interessa precisa-la. É matéria que respeita a outras ciências que não a jurídica. (FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002. p. 68).

¹³⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 371.

De igual modo, a ocorrência do fenômeno da repercussão, na maioria das vezes, se processa de forma quase indetectável, por conta da inclusão do montante relativo ao tributo no preço total da mercadoria, não havendo como se precisar quanto realmente está sendo repassado. Nestes casos, por conta da chamada contabilidade de custos¹³⁷, não há como se materializar a comprovação exigida pelo artigo 166 do CTN, visto que o tributo encontra-se dissolvido no preço da mercadoria taxada, sendo um dos muitos custos que lhe compõe o valor de venda. Assim se expressa Cleucio Santos Nunes¹³⁸ acerca da questão:

[...] a incidência de qualquer tributo sobre mercadorias ou produtos interfere no seu preço, de sorte que quase sempre terão incorporadas em seu custo os encargos tributários. O tributo é um custo da mercadoria tal qual a matéria prima e insumos que a compõe.

Além disso, há casos nos quais a espécie tributária, apesar de não ser reconhecida como indireta, possibilita a repercussão de seu encargo para terceiros. Tal fato ocorre, por exemplo, como o imposto de renda, que visa tributar o patrimônio de um determinado indivíduo, mas pode ter sua carga repassada para um terceiro através da inclusão do valor respectivo à fatura do serviço de profissional liberal. Dessa forma, vê-se prejudicada a classificação proposta pela doutrina com base na repercussão econômica, visto que, por comportar exceções, acarreta insegurança quanto à aplicação das normas tributária pertinentes à matéria de restituição.

Tendo isso em mente, com o intuito de evitar que o contribuinte viesse a lograr injustificado êxito em pretensão restitutória contra a Fazenda, por tributo por ele não suportado, foi editada a Súmula de número 71 do STF¹³⁹, disciplinando que “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Não é de se surpreender que tal decisão provocou generalizada oposição doutrinária, porquanto estabeleceu entrave intransponível a qualquer pretensão repetitória, mesmo aquelas embasadas em justos argumentos, desde que fosse observada a natureza indireta do tributo objeto da ação.

¹³⁷ A translação, repercussão ou repasse do tributo para outrem pode ser imediata (direta), como na cobrança expressa na nota fiscal, ou mediata, quando o contribuinte-vendedor adota a contabilidade de custos (ou assemelhada) e já inclui, por isso, em suas planilhas, o custo fiscal de cada mercadoria. [...] no exemplo (custo fiscal já embutido no preço de venda) parece que se dilui, no contribuinte-vendedor, a legitimidade de repetir, pois o preço de venda há de pautar-se pelo mercado, a menos que haja tabelamento governamental [...], para cuja contingente restituição não se poderia exigir a autorização do contribuinte de fato, até pela impossibilidade prática. (MELLO, Antônio Carlos de Martins. *O Indébito Tributário e sua Recuperação*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 39).

¹³⁸ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 242.

¹³⁹ Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 57.

A partir de então, as já consistentes críticas existentes à classificação doutrinária dos tributos ganharam ainda mais força, no que acarretou a elaboração de estudos que visavam construir uma nova disciplina de classificação e aplicação nos casos de tributos que trasladavam seus encargos. Eis que surgiu a teoria da repercussão jurídica dos tributos, defendida por diversos autores, que apresentava alternativa viável à prática até então corrente, oferecendo aos contribuintes um forte argumento pelo qual se possibilitava a restituição de tributos indevidamente recolhidos. A este respeito, reporta Hugo de Brito Machado¹⁴⁰:

[...] *tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro* são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a *natureza* a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a *natureza jurídica*, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes [...]. Grifos do autor.

De igual modo, defende Hugo de Brito Machado Segundo¹⁴¹:

A transferência jurídica ocorre quando normas jurídicas elegem como sujeito passivo pessoa distinta daquela que realiza o fato tributável, signo presuntivo de capacidade contributiva, e outorgam a esse sujeito passivo *meios jurídicos* de reter ou reaver da pessoa que realizou esse fato o tributo pago. Grifos do autor.

Tais argumentos se coadunam com a opinião de Alfredo Augusto Becker¹⁴²:

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 outra *determinada* pessoa. Grifos do autor.

Sob o ponto de vista defendido pelos citados autores, pode-se dizer que, pelo critério da repercussão jurídica, somente estariam possibilitados a transferir seus encargos aqueles tributos cuja lei defina restritamente como capazes para tanto, mesmo que na prática não venham a fazê-lo, excluindo-se deste rol todas as demais espécies tributárias. Dessa forma, seriam tributos que, por sua própria natureza, segundo a legislação tributária, comportam transferência de seus encargos financeiros somente o ICMS e o IPI, visto que, apenas estes tributos, que compõem o processo econômico, é que poderão gerar o fenômeno da repercussão¹⁴³.

¹⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 204.

¹⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 420.

¹⁴² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 534.

¹⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 372.

A partir desse novo critério, perdeu-se completamente a razão de se buscar fundamentos para a classificação dos tributos em direitos ou indiretos, visto que a própria lei tributária já define quais serão sujeitos à repercussão e quais não serão. Dessa forma, correto afirmar que somente estarão sujeitos à prova da repercussão a que faz menção o artigo 166 do CTN os tributos acima citados, sendo os demais excluídos da disciplina do dispositivo em questão. A este respeito, defende Marco Aurélio Greco¹⁴⁴:

Se há dois tipos de tributo (classificados segundo a ótica adotada pelo Código), a conclusão imediata é a de que a exigência contida no art. 166 só se aplica a uma das categorias, ou seja, a dos tributos que comportam transferência. Para outros que não comportam, não há a exigência indicada no art. 166, qual seja a prova da assunção do encargo financeiro.

Pode-se citar a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁴⁵ no que estabelece:

[...] é certo distinguir repercussão econômica e repercussão jurídica. Tributos que repercutem economicamente, mas não são, pela sua natureza, construídos juridicamente para repercutir, estão livres da exigência do art. 166 do CTN.

Dessa mesma forma entende José Morschbacher¹⁴⁶, no que ensina:

Na esteira do que restou dito, não é lícito, todavia, ao legislador ordinário, e muitíssimo menos ao Poder Judiciário, guardião da ordem jurídica, pena de cometimento de inominável abuso de direito, forçar o alargamento da abrangência do artigo 166 do CTN às *incidências tributárias diretas*. Grifos do autor.

Na esteira da nova disciplina proposta pelos citados autores, buscou o STF modificar seu anterior entendimento, coadunado na Súmula 71, tendo em vista que, diante do novo critério proposto pela doutrina, estaria eliminada a razão pela qual se furtava o Judiciário em dar procedência às ações reconstitórias, ante a suplantação legal de matéria anteriormente deixada a cargo de áreas alheias à ciência jurídica. Dessa forma, procedeu-se com a publicação da Súmula de número 546 do STF¹⁴⁷, que determinava: “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.”

¹⁴⁴ GREGO, Marco Aurélio *apud* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 817.

¹⁴⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.817.

¹⁴⁶ MORSCHBACHER, José. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 257.

¹⁴⁷ Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Publicação do Diário da Justiça em 10 de dezembro de 1969, p. 5935.

A partir da citada súmula deixou-se de lado a classificação de tributos em diretos e indiretos, em razão da própria legislação definir quais tributos são, ou não, repassáveis, sendo o cerne da polêmica disciplina repositória transferido para a questão da prova da não-repercussão.

Como visto anteriormente, há doutrinadores que argumentam pela procedência da comprovação da não-repercussão como condição para a interposição de ação repositória. De fato, não é absurdo o citado posicionamento, tendo em vista que o contribuinte que pretenda obter restituição de tributo pago deve estar munido de documentação que comprove que foi ele, de fato, que suportou o encargo financeiro do tributo, e não apenas o recolheu.

Há casos em que tal comprovação, no entanto, se mostra de difícil materialização, podendo citar as situações nas quais o montante relativo ao tributo encontra-se dissolvido entre os demais custos da mercadoria, sendo quase impossível que se determine a sua presença ou não no preço ao consumidor, bem como em que proporção. Nesses casos, a restrição imposta pela Fazenda Pública à restituição do indébito configura-se claramente como afronta ao princípio constitucional da inafastabilidade do Poder Judiciário, conquanto tolhe, de maneira quase que absoluta, a possibilidade de ver-se o contribuinte reembolsado de quantia que indevidamente foi recolhida.

Pode-se afirmar que, por diversas vezes, a imposição da prova negativa da repercussão funciona da mesma forma que a anterior vedação à restituição constante na Súmula 71 do STF. Analisando-se pragmaticamente, se interpretada de forma absoluta a condição imposta pelo artigo 166, advinda da Súmula 546 do STF, nenhuma evolução houve na matéria repositória tributária com relação à súmula anterior, ainda se privilegiando demasiadamente a Fazenda Pública em detrimento das pretensões, na maioria das vezes legítimas, dos contribuintes.

Portanto, para que haja completo e irrestrito respeito aos preceitos constitucionais é necessário que seja modificado o entendimento a respeito da condição probatória para se intentar a repetição de indébito de tributos transferíveis, haja vista as diversas hipóteses nas quais não se mostra possível a materialização da prova da não-repercussão. A este respeito, cabe assentar a opinião de Hugo de Brito Machado Segundo¹⁴⁸:

¹⁴⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 148.

[...] há de se entender que o tributo deve ser visto apenas como um componente do preço, com ocorrência de mera repercussão financeira, ficando, em tal hipótese, o vendedor ou o prestador de serviço autorizado a repetir o indébito, presumindo-se que foi ele quem suportou o encargo. Caso contrário, se tornaria impossível a repetição, dada a impossibilidade de se fazer a prova exigida no art. 166 do CTN, e restaria patente e irremediável o enriquecimento ilícito do Estado.

Em síntese, tem-se como legítima a exigência legal de comprovação do não-repasse do encargo financeiro dos tributos para que se intente a repetição de indébito tributário. No entanto, quando as condições fáticas não propiciarem ao indivíduo a possibilidade de produzir as provas necessárias à fundamentação da pretensão restitutória, a chamada *probatio diabolica*, a negativa da Fazenda em repetir o indébito com argumento nesta imposição do artigo 166 caracteriza-se claramente como afronta ao princípio constitucional da tutela jurídica e inafastabilidade do controle judicial, devendo os órgãos jurisdicionais relativizar a incidência do citado artigo, como forma de não incorrerem na injustiça de possibilitar à Fazenda Pública locupletar-se em detrimento dos contribuintes.

3.4 Afronta ao princípio constitucional da moralidade

A moralidade administrativa corresponde ao dever do Estado de atuar sempre de boa-fé, “impondo que o administrador público respeite os preceitos éticos que se presumem presentes em todas as suas condutas”¹⁴⁹, ou seja, deve o Estado pautar suas ações não somente pelo que é legal, mas também pelo que é certo, ético e moralmente aceito.

Dessa forma, encontra-se vulnerada a moralidade, em razão da oposição feita pelo ente fazendário em proceder à devolução do valor indébito, embasada na exigência de comprovação da não-repercussão do encargo tributário ou ao se condicionar o deferimento da pretensão repetitória à autorização do contribuinte de fato. Nesse caso, apesar de atuar conforme a determinação legal, restará prejudicada a boa-fé, porquanto, sabendo da dificuldade de se provar a não-repercussão do tributo, ou de se adquirir a autorização do contribuinte de fato, ao impor tais condições, está o ente fazendário agindo no intuito de locupletar-se em detrimento do injusto empobrecimento do contribuinte de direito. Em sendo assim, cite-se o argumento de Luis Dias Fernandes¹⁵⁰:

¹⁴⁹ FILHO, José Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 19ª ed. São Paulo: Lumen Júris, 2008 p. 18.

¹⁵⁰ FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002, p. 119.

[afronta o princípio] da moralidade – erigido contemporaneamente à categoria de preceito constitucional pelo legislador de 1988 – [...] restringir e anular o art. 166 do CTN o direito do sujeito passivo (*solvens*) da obrigação tributária ao pleito de reembolso, como condicioná-lo a uma esdrúxula e antijurídica autorização do indefinível e metajurídico contribuinte de fato. Grifos nossos.

Na opinião de Gabriel Lacerda Troianelli¹⁵¹:

Há agressão ao princípio constitucional da moralidade do Estado, muitas vezes agredido quando este institui tributo sabidamente indevido, permanece cobrando o tributo apesar de jurisprudência pacífica contrária *ou utiliza de todos os meios processuais para impedir ou retardar o justo ressarcimento devido ao contribuinte*. Grifos nossos.

O raciocínio impendido pela Administração no sentido de justificar a recusa à devolução de valores indevidamente recolhidos é o da supremacia do interesse público em detrimento do interesse particular. Neste diapasão, argumenta que seria mais vantajoso para a sociedade que o tributo indevidamente recolhido ficasse em poder do ente estatal, dado que seria posteriormente utilizado em benefício de todos, ao invés de ser restituído ao particular que não houvesse como comprovar a assunção do encargo a ele referente.

Contudo, tal postura não reflete uma conduta moralmente aceita, visto que não pode a Administração lograr-se de qualquer argumento, por mais nobre que possa parecer, para se locupletar em detrimento do prejuízo do cidadão, em razão de tal postura não se coadunar com os preceitos éticos que devem pautar a conduta de todos, principalmente do Estado. A este respeito, reporta a doutrina de Cleucio Santos Nunes¹⁵²:

[...] o tributo pago indevidamente não condiz com a moralidade administrativa, eis que não seria dado à Administração demonstrar o mau exemplo, apropriando-se indevidamente de dinheiro que deveria estar em poder do particular. Isso equivaleria a uma espécie de “confisco oficial”. Grifos do autor.

De igual modo, a pretensa alegação de que a condição imposta pelo artigo 166 visa coibir o enriquecimento sem causa do contribuinte, ante a possibilidade deste requerer restituição de tributo que, na realidade, não veio a assumir, também não encontra respaldo lógico. Não há como imaginar que o contribuinte de direito se utilize de um espetacular stratagem, no qual repassa o encargo tributário para terceiro e depois intenta litígio contra a Fazenda Pública requerendo o montante o qual não suportou, como forma de se locupletar,

¹⁵¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 120.

¹⁵² NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 243.

visto que seria muito mais simples que, caso esteja mal intencionado, simplesmente deixe de recolher o respectivo montante ao erário¹⁵³. Pelo contrário, a tese sustentada tem como objetivo dar à Administração fazendária um meio de se ver desobrigada a restituir tributo que indevidamente recolheu, em aviltante afronta ao princípio da moralidade, como assenta Hugo de Brito Machado Segundo¹⁵⁴:

Não é lícito, nem moral, nem mesmo coerente, a conduta muitas vezes adotada pela Fazenda Pública, que, depois de negar a legitimidade ao contribuinte de direito por conta da suposta repercussão, nega essa legitimidade também ao contribuinte de fato, sob o argumento de que este “não integra a relação jurídica com a Fazenda”. Grifos do autor.

Afere-se, portanto, que a utilização das incongruentes exigências impostas pelo artigo 166 do CTN como oposição às pretensões restitutórias dos contribuintes configura ofensa à moralidade administrativa pelo Estado, porquanto aquela é, para este, “imperativo jurídico, posto que o enriquecimento injustificado por parte do Estado será, além de imoral, necessariamente ilícito, pois constitucionalmente vedado”¹⁵⁵.

Qualquer interpretação que vise justificar a negativa à repetição de indébito com base nas exigências do artigo 166 do CTN pode ser vista como pura e simples manobra estatal com visio à exclusiva e imoral apropriação ilegítima do patrimônio dos cidadãos, na forma como estabelece Gabriel Lacerda Troianelli¹⁵⁶:

A norma inscrita no artigo 166 do Código Tributário Nacional confere, no que concerne aos tributos ditos indiretos, um sabor todo especial à inconstitucionalidade útil, uma vez que, mesmo após declarado indevido o tributo, não poderá o contribuinte – há casos em que a expressa permissão do terceiro que assumiu o encargo financeiro é praticamente impossível – obter de volta o que pagou, permanecendo o indébito com o Estado. A norma em exame, assim, anima a imoralidade legiferante e promove a inconstitucionalidade útil à inconstitucionalidade utilíssima.

E, no mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins¹⁵⁷:

¹⁵³ O enriquecimento injustificado do contribuinte só seria ilícito se ele, sabedor do caráter indevido do tributo, transferisse o encargo financeiro a terceiro, maliciosamente, com o intuito de, após, buscar a repetição do indébito. Tal hipótese, todavia, é de quase impossível ocorrência, já que é muito mais prático para o contribuinte pura e simplesmente aumentar o seu preço do que arquitetar uma incrível operação pela qual pague tributo à Fazenda para depois buscar a restituição. (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 121).

¹⁵⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 426.

¹⁵⁵ TROIANELLI. *op. cit.* p. 120.

¹⁵⁶ TROIANELLI. *op. cit.* p. 121.

¹⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Repetição do Indébito*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 169.

O dispositivo legal cria, em decorrência, “o princípio da imoralidade administrativa” em favor do sujeito ativo da relação tributária. O Estado passa a monopolizar o direito de ser torpe e injurídico, na medida que imponha tributo indevido e se negue a restituí-lo a quem o recolheu, sob a alegação de que, não ele, mas o terceiro, que teoricamente o teria suportado. Grifos do autor.

3.5 Afronta ao princípio constitucional da legalidade

Como já fora mencionado no presente trabalho, no item 2.4, a repetição de indébito fundamenta-se na vedação ao enriquecimento sem causa e em função da observação dos princípios da moralidade e da legalidade. Segundo Marcelo Fortes Cerqueira¹⁵⁸, entretanto, “no Direito Tributário, o enriquecimento sem causa nada mais representa que o obrigatório respeito ao princípio da legalidade”, de forma que o cerne da questão encontra-se no desrespeito ao princípio da vedação do enriquecimento ilícito, materializado na legislação civil brasileira.

A afronta ao princípio da legalidade é um dos motivos pelos quais se sustentam as teses doutrinárias acerca da inconstitucionalidade do artigo 166 do CTN. A legalidade administrativa diz respeito aos limites a atuação do Estado de direito, os quais são trazidos pelas leis criadas pelo próprio Estado no exercício de sua atividade legislativa. Em sendo assim, a atuação do Estado, denominada executiva ou administrativa, está sempre jungida à plena e irrestrita observação da lei, da onde se pode afirmar que “só é legítima a atividade do administrador público se estiver condizente com o disposto em lei”¹⁵⁹.

Ocorre, entretanto, afronta ao princípio da legalidade quando o pagamento efetuado pelo contribuinte encontra-se fora dos parâmetros legais vigentes, ou seja, sem que haja definição legal do tributo objeto da prestação ou, havendo regra, esta não é estritamente observada, gerando pagamento a maior. Da mesma forma, quando efetuado pagamento fora dos ditames legais, impõe-se à Fazenda Pública que proceda imediatamente à restituição dos valores recolhidos, não subsistindo qualquer justificativa para o indeferimento do pedido repetitório.

¹⁵⁸ CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 393.

¹⁵⁹ FILHO, José Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 19ª ed. São Paulo: Lumen Júris, 2008 p. 18.

Não é o que ocorre na prática, em função da interpretação dada ao artigo 166 do CTN, que condiciona a pretensão restitutória à prova de não-repercussão do encargo do tributo. Deixando-se de lado as impropriedades existentes na imposição de materialização de prova negativa, já aludidas no item 3.2 do presente estudo, pode-se inferir que os requisitos exigidos pelo artigo 166, quais sejam a prova da assunção do respectivo encargo tributário ou a autorização do contribuinte de fato, configuram-se como entrave quase intransponível à pretensão de reembolso do contribuinte injustificadamente onerado.

Daí se conclui que a disciplina imposta pelo citado artigo encontra óbice na sistemática constitucional tributária, principalmente com relação ao princípio da legalidade, que impõe ao Estado o dever de agir somente no estrito corredor da legalidade, vedando qualquer atitude partindo deste em confronto com a legislação em vigor, em especial a Constituição Federal. A este respeito, salienta Marcelo Fortes Cerqueira¹⁶⁰:

[...] o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente o primado da estrita legalidade. Com efeito, a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual.

Ainda sobre o tema, escreve Luis Dias Fernandes¹⁶¹:

Ofende o princípio da legalidade – compreensivo tanto do dever de atuação administrativa sempre *secundum legem*, como do direito público subjetivo não apenas do contribuinte legal, quanto da própria coletividade de ser-lhe exigido somente o *quantum* previsto em lei. Grifos do autor.

E complementa-se com a opinião de Ives Gandra da Silva Martins¹⁶²:

O art. 166 é dispositivo que colide com todos os harmônicos princípios acima expostos, na medida em que permite ao sujeito ativo apropriar-se definitivamente de “tributo ilegal”, mediante a ocorrência de hipótese capaz de albergar-se no dispositivo vedador de sua repetição. Com efeito, o art. 166 do CTN consagra o princípio da “ilegalidade tributária” como fonte de receita do sujeito ativo, ao sujeitar a repetição do que foi pago indevidamente, ao preenchimento de requisito impossível de ser atendido. Grifos do autor.

¹⁶⁰ CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 393.

¹⁶¹ FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002, p. 119.

¹⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 168.

Conforme a exposição dos citados autores, o fundamento jurídico da restituição de indébito tributário está situado diretamente na Constituição Federal, pelo que todos os dispositivos infraconstitucionais que restrinjam a pretensão repetitória encontram-se em diametral oposição às disposições da Carta Maior. De igual modo, atenta contra o primado da estrita legalidade tributária no que prescreve somente estar obrigado o contribuinte a adimplir a quantia prevista em lei, sendo qualquer diferença paga a maior ou indevidamente prontamente devolvida.

Dessa forma, o artigo 166 do CTN, em suas restrições ao interesse repetitório, promove abertamente a ilegalidade, porquanto possibilita à Fazenda Pública cobrar e receber valores sabiamente acima do estipulado em lei, estando a única forma de proteção do interesse legítimo dos contribuinte, no caso a repetição do indébito, engessada em razão dos entraves materializados nas disposições do citado artigo.

3.6 Síntese conclusiva

Da análise das incongruências existentes entre o artigo 166 do CTN e as demais disposições legais e constitucionais, podem-se resumir suas incompatibilidades em três principais pontos.

Em primeiro lugar, incorre em erro estabelecer o citado dispositivo uma pretensa relação entre o sujeito ativo, no caso o Estado, e o contribuinte de fato, também conhecido como contribuinte econômico, sendo este alçado à posição de sujeito passivo da relação tributária, na hipótese de haver assumido o encargo financeiro do tributo transferido pelo contribuinte de direito.

A relação existente entre o Estado, enquanto sujeito ativo, e o contribuinte de direito, enquanto sujeito passivo, é de caráter eminentemente público, não havendo a possibilidade de ser modificada a sujeição passiva em decorrência de uma causa alheia à matéria tributária, no caso a repercussão do tributo.

A mudança imposta pelo artigo 166 à sujeição passiva tributária não se adequa à sistemática dos demais dispositivos do CTN, tendo em vista que sua aplicação encontra-se em confronto com os artigos 121 e 123 do citado diploma legal. A necessidade de comprovação do não-repasse do encargo financeiro do tributo, bem como a de autorização do contribuinte de fato, constantes no artigo 166 do CTN, para que possa o contribuinte de direito intentar a

restituição do indébito vai de encontro às vedações constantes nos artigos 121 e 123, no que diz respeito à impossibilidade de modificação da responsabilidade tributária e titularidade ativa processual.

Em segundo lugar, ao conceder à Fazenda Pública a faculdade de invocar o fenômeno da repercussão como oposição à pretensão repetitória, quando, no caso contrário, não é atribuído ao contribuinte qualquer tipo de argumento alheio à matéria tributária como forma de se ver desobrigado do pagamento do tributo, vulnera-se o princípio da igualdade, porquanto propicia ao ente fazendário uma arma de defesa a qual não pode se valer o contribuinte, gerando desequilíbrio na relação processual e, portanto, atentando contra o devido processo legal e a igualdade processual.

Em terceiro lugar, exigir do contribuinte de direito a prova da assunção do encargo financeiro do tributo ou a autorização do contribuinte de fato como condições para a repetição do indébito, sem as quais não haveria como lograr êxito em sua pretensão restitutória o contribuinte que indevidamente recolheu tributo aos cofres públicos, atenta contra o princípio constitucional da inafastabilidade do Poder Judicial, ou da tutela jurisdicional, tendo em vista que, ao se condicionar a pretensão restitutória a tais exigências, estariam sendo diminuídas à praticamente zero as possibilidades de se obter o deferimento da repetição em razão de, por causa das circunstâncias fáticas inerentes às relações de consumo, como dinâmica de preços, concorrência, oferta e procura, restar impossível a materialização das provas ou a aquisição da autorização dos contribuintes de fato.

A negativa imposta pela Fazenda Pública à restituição do indébito tributário com fundamento nas restrições do artigo 166 do CTN vai de encontro ao princípio da legalidade no que diz respeito à obrigação do Estado de atuar somente dentre dos parâmetros estipulados em lei, sendo todo ou qualquer ato fora do âmbito legal absolutamente vedado. Daí decorre a proibição de estipulação ou cobrança de qualquer quantia a título de tributo sem que haja lei que o regule, corolário do princípio da estrita legalidade tributária. Em sendo assim, qualquer quantia paga indevidamente ao Fisco deve ser prontamente restituída, sendo qualquer restrição ao reembolso do contribuinte completamente ilegal.

De igual modo, as restrições do artigo 166 atentam também contra o princípio da moralidade administrativa, no que tange à necessidade do Estado atuar sempre conforme o justo, tendo em vista os preceitos éticos que fundamentam o direito. Dessa forma, sabendo das dificuldades de se comprovar a repercussão de um determinado tributo, ou de se conseguir a autorização do respectivo contribuinte de fato, ao utilizar destes argumentos como forma de

se ver desobrigada a proceder à restituição dos indébitos, há evidente violação da boa-fé e, por conseguinte, da moralidade por parte da Administração fiscal.

Ante todos os pontos expostos, não há outro entendimento possível senão aquele o qual coloca o artigo 166 do CTN em desconformidade com a sistemática legal tributária e com os princípios jurídicos de índole constitucional.

Apesar de haverem doutrinadores que se posicionam em favor de uma interpretação do artigo 166 em conformidade com a Constituição Federal e demais normas infraconstitucionais¹⁶³, pela análise das antinomias do citado artigo vê-se que tal pretensão não merece lograr êxito. Pelo contrário, configura-se mais adequada à sistemática jurídica tributária, tendo em vista o arcabouço principiológico inerente à matéria, que se ateste a inconstitucionalidade do dispositivo legal, de forma que sua vigência não possa mais prejudicar as legítimas pretensões dos contribuintes ante às desarrazoadas condições impostas para a restituição dos tributos indevidamente pagos.

¹⁶³ Dentre os autores que defendem a constitucionalidade do artigo 166 do CTN, pode-se citar: José Eduardo Soares de Melo, Hugo de Brito Machado Segundo, Aroldo Gomes de Matos, José Morschbacher, Paulo Roberto de Oliveira Lima, Rafael Marcílio Xerez, Ricardo Mariz de Oliveira, Cleide Previtalli Cais, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Aliomar Baleeiro.

Em oposição a estes, pela inconstitucionalidade do dispositivo legal, posicionam-se: Cairon Ribeiro dos Santos, Gabriel Lacerda Troianelli, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, Schubert de Farias Machado, Tiziane Machado, Vitório Cassone, Marcelo Fortes Cerqueira e Luis Dias Fernandes.

CONCLUSÃO

Repetição de indébito é a disciplina de direito privado que visa regular a devolução de valores pagos por alguém a outrem sem que houvesse causa legítima para tanto, como forma de se evitar que o *accipiens*, ou seja, o indivíduo que recebeu a prestação, se locuplete em detrimento do empobrecimento do *solvens*, a pessoa que indevidamente efetuou o pagamento. O meio pelo qual se procedimentaliza a pretensão restitutória do indébito é a ação de restituição de indébito.

A repetição de indébito tributário é a disciplina de direito público que visa regular a devolução de tributos pagos pelo contribuinte ao Estado, fruto da atividade administrativa fiscal plenamente vinculada deste e cujo objetivo seja o financiamento de suas funções, fora dos parâmetros estipulados pela lei ou em face de lei inexistente ou não vigente, por qualquer que seja o motivo que tenha levado a erro o *solvens*, no caso o contribuinte, acarretando o injustificável enriquecimento do *accipiens*, no caso o Estado, em detrimento da diminuição patrimonial daquele.

A repetição de indébito tributário possui natureza jurídica de direito público, visto que o pagamento efetuado pelo contribuinte ao Estado, no intuito de solver crédito tributário, mesmo que inexistente, configura-se como tributo, ante o contexto fático em que se encontra inserida a prestação, qual seja, a imposição a que é submetido o contribuinte que visa se ver desobrigado de qualquer débito que acarrete sanções administrativas e penais por parte do ente fiscal. Além disso, a matéria é disciplinada no artigo 165 do diploma legal responsável por regular as relações jurídicas de caráter tributário no direito pátrio, o Código Tributário Nacional.

O fundamento jurídico do direito de restituição do indébito tributário reside na vedação legal e principiológica ao enriquecimento injustificado, visto que não há razão jurídica para que o Estado seja beneficiado pelo pagamento indevidamente efetuado pelo contribuinte. A restituição do indébito tributário funda-se também no princípio da legalidade, que preconiza o dever da atuação estatal de estar plena e totalmente vinculada aos ditames legais, não sendo válida em caso contrário, ou seja, na hipótese de tributo pago indevidamente, o fato de não haver disposição legal que justifique seu recebimento torna tal ato inválido, devendo o ente fiscal proceder de imediato à devolução do valor erroneamente pago. Soma-se a este o princípio da moralidade que impõe ao administrador fiscal o dever de observar e curar sempre pela postura mais correta e limpa para com seus administrados,

respeitando sempre que for o caso os princípios éticos que regem as relações sociais, devendo, dessa forma, devolver qualquer quantia que tenha sido paga de forma indevida pelo contribuinte, em nome do respeito à ética e à moral, que devem reger a atividade fiscal do Estado.

Os tributos são classificados doutrinariamente como diretos e indiretos, sendo diversos os critérios existentes para tanto, quais sejam, o do lançamento, do fato gerador, dos tipos de tributação da renda, da repercussão econômica e da repercussão jurídica. Entretanto, os dois últimos são os mais bem aceitos atualmente pela doutrina justributarista. Pelo critério da repercussão econômica, são diretos os tributos que impõem somente ao responsável tributário, sujeito passivo da relação tributária, tanto o dever de arrecadar como de suportar o encargo inerente ao tributo; e indiretos aqueles que fornecem ao sujeito passivo a possibilidade de transferir o encargo financeiro a terceiro, devendo aquele, no entanto, permanecer com a obrigação de recolhimento. Neste caso, o sujeito passivo responsável pelo recolhimento é chamado de contribuinte de direito, ou *de jure*, e o terceiro que suporta efetivamente o encargo é tido como contribuinte de fato, ou *de facto*. Por outro lado, o critério da repercussão jurídica estabelece que são indiretas, independentemente de transferirem ou não o respectivo encargo financeiro, somente aquelas espécies tributárias a que faz menção a legislação, sendo diretas todas as demais. Por este critério, estabelece-se que são indiretos o ICMS e o IPI, visto que são tributos especificamente criados para onerar os consumidores, estando os vendedores autorizados a repercutir seus encargos para aqueles.

Da análise do artigo 166 do CTN, afere-se que o dispositivo encontra-se em desconformidade com as demais previsões legais e com diversos princípios de índole constitucional.

A possibilidade albergada pelo artigo à modificação da sujeição passiva tributária, dando legitimidade postulatória ao contribuinte de fato, que na realidade não faz parte da relação jurídica tributária, vai de encontro com as demais disposições legais constantes no CTN, em especial as dos artigos 121, que estabelece quais são os indivíduos capazes de ocupar o pólo passivo da relação tributária, e 123, que veda qualquer possibilidade de uma convenção particular, fruto de uma relação de direito privado, poder modificar a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos devidos, ou seja, a sujeição passiva tributária.

Além disso, o artigo 166 afronta o princípio constitucional da igualdade, visto que oferece à Fazenda Pública um meio de se ver desobrigada a proceder à devolução do indébito, alegando a falta de comprovação da não-repercussão do encargo financeiro por parte do contribuinte de direito, não possuindo este legitimidade passiva para interpor a ação

restitutória, sendo que, na ocasião da cobrança dos tributos, não é permitido a este interpor qualquer argumento que vise modificar a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, como disciplina o já citado artigo 123 do CTN, ficando, assim, desequilibrada a relação existente entre o contribuinte e o Estado.

Estabelece o artigo 166 do CTN que a ação restitutória de tributos que comportem transferência do respectivo encargo está condicionada à prova da não-repercussão ou à autorização do terceiro que efetivamente suportou o ônus financeiro. Tal previsão encontra-se em patente conflito como o princípio da inafastabilidade do controle judicial, porquanto obstaculariza a pretensão de reembolso do contribuinte impondo a produção de prova de caráter negativo, da não-repercussão, que, na maior parte das vezes, configura-se impossível de ser materializada em razão das circunstâncias matérias atinentes à questão empresarial e comercial; ou, no caso da autorização do contribuinte de fato, impraticável ante a grande quantidade de indivíduos e a pulverização do valor do tributo, dividido para inúmeros consumidores.

De igual modo, as citadas condições impostas pelo artigo 166 afrontam o princípio da moralidade, pois, apesar da Fazenda Pública atuar conforme a determinação legal, restará prejudicada a boa-fé, porquanto, sabendo da dificuldade de se provar a não-repercussão do tributo, ou de se adquirir a autorização do contribuinte de fato, ao atribuir tais condições para deferir o pedido restitutório, está o ente fazendário agindo no intuito de locupletar-se em detrimento do injusto empobrecimento do contribuinte de direito.

Além disso, pode-se citar o desrespeito ao princípio da legalidade, visto que, quando efetuado pagamento fora dos ditames legais, impõe-se à Fazenda Pública que proceda a restituição dos valores recolhidos, não subsistindo qualquer justificativa para o indeferimento do pedido repetitório, principalmente entaves, como os expendidos pelo artigo 166, que invariavelmente virão a tornar iníqua a pretensão restitutória do contribuinte de direito.

Ante todos os pontos expostos, não há outro entendimento possível senão aquele o qual coloca o artigo 166 do CTN em desconformidade com a sistemática legal tributária e com os princípios jurídicos de índole constitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002.

BOLZA. Dott. G. B. **Vocabolario Genetico-Etimologico della Lingua Italiana**. Viena: Stamperia Di Corte E. di Stato, 1852.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História Constitucional do Brasil**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O Brasil: Uma breve visão histórica do Estado, das Constituições e dos tributos. **Revista da Escola Superior da Magistratura Federal (ESMAFE) 5ª Região**. Recife, v. 1, n. 6, p. 75-123, abril. 2004.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional, Teoria do Estado e da Constituição. Direito Constitucional Positivo**. 14ª ed. São Paulo: Del Rey, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, cap. 5, p. 371-427.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. 1ª ed. São Paulo: Manole, 2004.

D'ARAÚJO, Maria Celina. **O Estado Novo**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000.

Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Significado de re-. Disponível em <<http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=re->>. Acesso em 08 Outubro 2010.

FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário: O Inconstitucional artigo 166 do CTN**. 1ª ed. São Paulo: Renovar, 2002.

FILHO, José Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 19ª ed. São Paulo: Lumen Júris, 2008.

FIÚZA, Cezar. **Direito Civil: Curso Completo**. 11ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal – Parte Geral**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

KREBS, Pedro. **Teoria Jurídica do Delito – Noções Introdutórias: tipicidade objetiva e subjetiva**. 2ª ed. São Paulo: Manole, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Apresentação e Análise Crítica. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, cap. 1, p. 7-32.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, cap. 8, p. 146-165.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, cap. 9, p. 166-197.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, cap. 3, p. 47-72.

MELLO, Antônio Carlos de Martins. O Indébito Tributário e sua Recuperação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, cap. 2, p. 33-46.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MORSCHBACHER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. 1ª ed. Porto Alegre: Síntese, 1977.

_____. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, cap. 12, p. 253-280.

NASCIMENTO, Carlos Valder. Extinção do Crédito Tributário. In: NASCIMENTO, Carlos Valder; PORTELA, André (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

PALSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

PANTALEÃO, Leonardo. **Teoria Geral das Obrigações – Parte Geral**. 1ª ed. São Paulo: Manole, 2005.

SANTOS, Cairon Ribeiro dos. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, cap. 4, p. 73-86.

SANTOS, Lúcio José dos. **A Inconfidência Mineira: O papel de Tiradentes na Inconfidência Mineira**. 1ª ed. Belo Horizonte: Escolas Profissionais do Lyceu Coração de Jesus, 1927.

SOUTHEY, Robert. **História do Brasil**. 1ª ed. São Paulo: Obelisco, 1965.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 50ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição dos Tributos**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, cap. 7, p. 120-145.

VIEIRA, José Carlos. **Democracia e Direitos Humanos no Brasil**. 1ª ed. São Paulo: Loyola, 2005.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS:

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**: promulgada em 25 de março de 1824, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso: 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 24 de fevereiro de 1891, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso: 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Decreto-Lei n. 24.036, de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências, disponível em: <<https://legislacao.planalto.gov.br/LEGISLA/legislacao.nsf/viwTodos/29345df8b1e17af2032569fa0056d77d?OpenDocument&Highlight=1,&AutoFramed>>. Acesso: 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil:** promulgada em 16 de julho de 1934, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso: 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Decreto-Lei n. 3.200, de 19 de abril de 1941. Dispõe sobre a organização e proteção da família, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3200.htm>. Acesso: 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil:** promulgada em 18 de setembro de 1946, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso: 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 5, de 21 de novembro de 1961. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros, disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-5-21-novembro-1961-363625-publicacao-1-pl.html>>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 7, de 22 de maio de 1964. Suspende, provisoriamente e em parte, a vigência do art. 141, § 34 da Constituição, disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-7-22-maio-1964-374662-publicacao-1-pl.html>>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário, disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacao-1-pl.html>>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Lei Ordinária n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Ato Complementar nº. 36, de 13 de março de 1967, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição Federal do Brasil:** promulgada em 24 de janeiro de 1967, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional de n. 01, de 17 de outubro de 1969, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc01-69.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983. Altera dispositivos da Constituição Federal, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc23-83.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 27, de 28 de novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc27-85.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Decreto-Lei n. 2.186, de 20 de dezembro de 1984. Institui o imposto sobre serviços de comunicações, e dá outras providências, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2186.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Lei Complementar n. 59, de 22 de dezembro de 1988. Dá nova redação ao § 3º do art. 91 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp59.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Decreto-Lei n. 2.848, de 07 de dezembro de 1942. Institui o Código Penal, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm>. Acesso 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 71. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0071.htm>. Acesso em 28 de Dezembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 546. 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. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0546.htm>. Acesso em 28 de Dezembro de 2010.