



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PROCESSUAL

FRANCISCO FERNANDO CAVALCANTE NOGUEIRA JÚNIOR

**AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO ENVOLVENDO TRIBUTOS INDIRETOS À
LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

FORTALEZA

2014

FRANCISCO FERNANDO CAVALCANTE NOGUEIRA JÚNIOR

**AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO ENVOLVENDO TRIBUTOS INDIRETOS À
LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

N778a Nogueira Júnior, Francisco Fernando Cavalcante.

Ação de repetição de indébito envolvendo tributos indiretos à luz do princípio constitucional da legalidade tributária / Francisco Fernando Cavalcante Nogueira Júnior. – 2014.

55 f. : enc. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.

Área de Concentração: Direito Processual Tributário.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Ação de repetição de indébito tributário - Brasil. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Impostos - Restituição - Brasil. 4. Legalidade (Direito). I. Machado Segundo, Hugo de Brito (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

CDD 336.2

FRANCISCO FERNANDO CAVALCANTE NOGUEIRA JÚNIOR

**AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO ENVOLVENDO TRIBUTOS INDIRETOS À
LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em 11 de novembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Aos meus pais, Silvana Maria Rodrigues Nogueira e Francisco Fernando Cavalcante Nogueira, pelo apoio e o incentivo dispensado para a minha formação no curso de graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que me deu o sopro da vida e desenvolveu em mim a inteligência, e que me dá força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

Aos professores Francisco de Araújo Macedo Filho e Carlos César Sousa Cintra – membros adjuntos da banca avaliadora – pela maestria na condução, respectivamente, das disciplinas de Direito Tributário I e Direito Tributário II.

Ao professor Hugo de Brito Machado Segundo pela excelente condução da disciplina de Direito Processual Tributário, da qual obtive grande proveito e, então, decidi pelo tema do presente estudo.

Aos meus pais, Silvana Maria Rodrigues Nogueira e Francisco Fernando Cavalcante Nogueira, que me ensinaram a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade.

E aos demais que, de alguma forma, contribuíram na elaboração desta monografia.

“Uma viva inteligência de nada serve se não estiver a serviço de um caráter justo; um relógio não é perfeito quando trabalha rápido, mas sim quando trabalha certo.”

(Luc de Clapiers Vauvenargues)

RESUMO

O presente trabalho, com base em uma apurada pesquisa doutrinária, tem o seu ponto de partida no estabelecimento de uma orientação acerca do princípio da legalidade tributária, recorrendo sobre o papel da lei no nascimento da relação jurídico-tributária. A partir disso, constrói-se um substrato necessário ao estudo acerca da repetição de indébito envolvendo tributos indiretos, construindo-se um quadro comparativo entre a legitimidade para pagar dados tributos e a legitimidade para requerer a restituição dos mesmos no caso de eventual pagamento indevido. Nesse contexto, faz-se uma interpretação do art. 166 do Código Tributário Nacional à luz do enunciado de nº 546 da Súmula do Supremo Tribunal Federal e da Jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, construindo-se uma análise crítica acerca do atual posicionamento desses Tribunais Superiores sobre o tema. A partir disso, o objetivo principal do presente estudo é justamente avaliar a inconstitucionalidade da interpretação dada por essas Cortes ao artigo 166 do Código, analisando os requisitos impostos pelo dispositivo legal para a repetição de indébito envolvendo tributos indiretos. Como se verá, tais requisitos tornam quase impossível a devolução de valores percebidos indevidamente pelo fisco, obstando o acesso dos administrados à jurisdição e, com isso, favorecendo a consolidação de exações desamparadas pela Lei e que resultam no enriquecimento ilícito da Fazenda Pública. Por fim, divergindo da interpretação dada pela jurisprudência ao artigo 166 do Diploma Tributário, busca-se dar-lhe uma leitura conforme a Constituição, adequando-lhe às diretrizes e bases do Sistema Tributário Nacional.

Palavras - Chaves: Princípio da Legalidade Tributária. Relação Jurídico-tributária. Indébito Tributário. Repetição de indébito envolvendo tributos indiretos. Legitimidade para requerer a restituição dos tributos indiretos. Enriquecimento ilícito do fisco.

ABSTRACT

The present work, based on an acute doctrinary research, has its starting point on the setting of an orientation about the principle of tax legality, versing over the role of law on the creation of the juridical-tax relation. From there, a necessary substrate to the study about the restitution of undue payment involving indirect taxes is constructed, developing a comparison between the legitimacy to pay certain taxes and the legitimacy to require the restitution of these in the case of undue payment. In this context, an interpretation of the article 166 of the “Código Tributário Nacional” is constructed in light of the disposition nº 546 of the Supremo Tribunal Federal and of the precedents of the Superior Tribunal de Justiça, building up to a critical analysis of the position of the Superior Courts over this theme. Considering that, the main goal of the present study is precisely to evaluate the unconstitutionality of the interpretation given by these Courts to the article 166 of the Código, analyzing the requisites imposed by the legal device for the restitution of undue payment involving indirect taxes. As shall be seen, such requisites make it nearly impossible for the values unduly received the government to be returned to the payer, creating obstacles to the access of the citizens to the courts, and, with that, favoring the consolidation of the reception of tax payments without legal backing and which result in the unjust enrichment of the Fazenda Pública. At last, diverging from the interpretation given by the national courts to the article 166 of the tax code, a reading of this article is sought which makes it compatible with the Constituição, making it adequate do the directives of the Sistema Tributário Nacional.

Keywords: Principle of tax legality. Juridical-tax relation. Undue tax payment. Restitution of payment involving indirect taxes. Legitimacy to require the restitution of indirect taxes. Unjust enrichment of government.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
2.1	Origem Histórica.....	12
2.2	Conceito.....	14
2.3	Limitações ao Poder de Tributar Decorrentes do Princípio do Estado Democrático de Direito.....	16
3	DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	19
3.1	Conceito.....	19
3.2	Da Legitimidade para Pagar Tributos.....	21
4	DA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS.....	26
5	A REPETIÇÃO DE INDÉBITO ENVOLVENDO TRIBUTOS INDIRETOS.....	32
5.1	Evolução Histórica no Âmbito Nacional.....	32
5.2	Interpretação do artigo 166 do Código Tributário conferida pela Jurisprudência dos Tribunais Superiores.....	36
5.3	Considerações acerca da (in)constitucionalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional.....	44
6	CONCLUSÃO.....	51
	REFERÊNCIAS.....	54

1 INTRODUÇÃO

O Estado, para cumprir com as suas finalidades essenciais, precisa de auferir receitas que lhe sustentem financeiramente. Com a consagração do Estado Democrático de Direito, a obtenção dessas receitas passou a pressupor amparo legal, visto que elas advêm, precipuamente, de prestações compulsórias realizadas pelos administrados. Por se tratar de prestação compulsória, tal obrigação deverá ser imponível nos exatos termos da Lei, conforme o princípio da legalidade tributária.

Nesse espeque, em homenagem a tal princípio, quando qualquer administrado, na condição de sujeito passivo, realiza um pagamento de determinada quantia a título de tributo que excede o valor devido ou não corresponde a qualquer dever jurídico de natureza tributária, surge imediatamente o direito à restituição.

Contudo, em se tratando de tributos que, por natureza, possibilitem a transferência do ônus tributário do sujeito passivo para terceira pessoa, alheia à relação jurídico-tributária, a repetição de indébito está condicionada aos requisitos exigidos no artigo 166 do Código Tributário Nacional, quais sejam: que o sujeito passivo prove não ter repassado o ônus fiscal a terceira pessoa ou, caso o tenha repassado, que esteja por esta autorizada a requerer a repetição do indébito.

Diante dessas restrições impostas ao exercício do direito à repetição pelos administrados, busca-se refletir acerca da melhor interpretação a ser dada ao referido dispositivo legal, tendo em vista o sistema constitucional tributário, sobretudo no que diz respeito ao princípio da legalidade.

Para tanto, será analisado primeiramente a origem e evolução histórica desse princípio base do Direito Tributário, passando, por conseguinte, ao exame da relação jurídico-tributária ao destacar, acima de tudo, o papel da Lei no nascimento desse vínculo criado entre o Estado e o particular.

Após a análise dos pressupostos básicos que giram em torno da relação jurídico-tributária, passa-se a um estudo aprofundado sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos, desenvolvendo, por sua vez, uma compreensão acerca dos critérios adotados pela doutrina e pela jurisprudência sobre quais tributos estariam sujeitos ao disposto no artigo 166 do Código Tributário.

Nesse contexto, faz-se um levantamento histórico da classificação, desde as suas

origens na Europa do século XVIII, passando por sua consolidação na jurisprudência brasileira através do enunciado de nº 71 da Súmula de Jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e finalizando com o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, corte responsável privativamente por interpretar a legislação federal na vigente ordem constitucional.

Mais do que mostrar o posicionamento dos Tribunais Superiores sobre a repetição de indébito envolvendo tributos indiretos, o presente trabalho expõe as inúmeras divergências existentes na doutrina sobre os critérios a serem adotados para dada classificação, demonstrando que a repetição de indébito ainda é um campo sujeito a grandes debates em direito tributário.

Detalhada essa classificação, torna-se fácil entender os atuais contornos da repetição de indébito dentro do direito brasileiro, máxime relativamente aos tributos submetidos ao crivo do artigo 166 do Código Tributário Nacional, ditos indiretos pela jurisprudência dominante.

Referido dispositivo estabelece justamente o regime jurídico de repetição dos tributos que, por sua natureza, comportem a transferência do encargo fiscal do contribuinte de direito a terceira pessoa alheia à relação jurídico-tributária.

Primeiramente, faz-se uma análise desse dispositivo legal à luz da interpretação conferida historicamente pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, criticando dada hermenêutica à medida que ela tem tornado os requisitos previstos no artigo 166 do Código Tributário quase intransponíveis para se alcançar a repetição dos tributos ditos indiretos.

Como se verá, a atual compreensão dos Tribunais Superiores sobre mencionado dispositivo legal tem obstado em muito a repetição dos tributos indiretos, favorecendo a perpetuação de exações ilegais e dificultando o acesso dos administrados à tutela jurisdicional.

Posteriormente, constatados os vícios interpretativos do artigo 166 do Código Tributário levados a efeito pela jurisprudência, busca-se imprimir uma interpretação conforme a Constituição a dado artigo de lei, objetivando adequá-lo às diretrizes do Sistema Tributário Nacional.

A importância do debate revela-se tanto no âmbito jurídico, referente à interpretação constitucional ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional, quanto no social, com grandes repercussões econômicas para os cofres públicos e para os sujeitos passivos da

relação tributária, o que desperta o interesse pelo desenvolvimento do presente estudo científico.

2 DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Origem Histórica

A origem do princípio da legalidade está intimamente ligada à resistência do povo contra a tributação exagerada levada a efeito pelos Estados absolutista da era moderna. “Este é o regime em que o Rei, encarnando o ideal nacional, possui, além disso, de direito e de fato, os atributos da soberania: poder de decretar leis, de prestar justiça, de arrecadar impostos, de manter um exército permanente (...)” (MOUSNIER, 1º vol, in história Geral das Civilizações, p. 105 e 108 *apud* AQUINO, 1997, p. 32).

O processo de mudança no regime político e constitucional pelo homem na busca da superação do regime absolutista e da consequente limitação do poder estatal ficou conhecido como constitucionalismo. A propósito, Karl Loewenstein (1970, p. 216) expressa que “a história do constitucionalismo não é senão a busca do homem político pela limitação do poder”.

De fato, foi na Inglaterra, em 1215, que a nobreza e a plebe se uniram para impor ao então Rei, João Sem Terra, um estatuto que, antes de mais nada, visou a coibir-lhe a atividade tributária absolutamente extorsiva praticada no reino. Este estatuto, conhecido historicamente como Magna Carta, representa a primeira constituição inglesa e trás em seu bojo os anseios por liberdade e consequente limitação dos poderes do Estado.

A partir de então, a cobrança de tributos teria como pressuposto a prévia aprovação do Grande Conselho, órgão integrado por representantes do clero e da nobreza - “no taxation without representation” (HARADA, 2013, p. 378). Em 1265, após várias violações à Magna Carta, o Grande Conselho passou a incluir também representantes da burguesia, e, por fim, em 1295, o Órgão deu origem ao Parlamento Inglês, tal qual o conhecemos hoje.

Dessa forma, o nascimento e o desenvolvimento do regime parlamentarista inglês está intimamente relacionado ao problema do consentimento da tributação. Aí encontramos uma primeira ideia de autorização da cobrança de tributos em geral. É exatamente a autorização dos tributos por aqueles que os devem pagar que distingue a tributação da simples desapropriação, tornando-a consentida.

Ademais, os movimentos que culminaram na independência dos Estados Unidos e na própria Revolução Francesa, em grande parte, foram consequências, também, da atividade tributária extorsiva e arbitrária do Estado. Devido a isso, ambos os movimentos erigem a

princípio constitucional a limitação do poder de tributar.

Nesse sentido, a Constituição norte-americana de 1787 – em seu art.I, Seção 8.a – atribuiu expressamente ao Congresso, isto é, ao órgão de representação popular, o poder de limitar a atividade tributante do Estado. Já no caso da Revolução Francesa, tal princípio foi elencado na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, datada de 1789, cujo art. 13 estabelecia que não poderia haver tributação sem a prévia aprovação dos representantes do povo.

Conforme nos atesta Victor Uckmar (1959, p. 21), todas as constituições vigentes, com exceção da constituição da União Soviética, contêm dispositivo expresso exigindo a aprovação dos tributos pelos órgãos legislativos competentes.

Quanto ao Brasil, o princípio da legalidade tributária foi consagrado por todas as constituições, com exceção da Carta Constitucional de 1937, a famigerada Polaca, que foi outorgada por Getúlio Vargas em um período ditatorial conhecido por Estado Novo.

Tal é a importância deste princípio na história das constituições brasileiras, que já na primeira constituição republicana, a Carta de 1891, além de reproduzi-lo na parte relativa à competência do Poder Legislativo – art. 34, itens 1 a 4 – elevou-o à categoria de direito individual, incluindo-o também na parte da Declaração de Direitos, em seu art.72, § 30 (PAULINO JACQUES, 1962, p.234).

Da mesma forma, a Constituição Federal de 1967 – na redação dada pela Emenda Constitucional n.º 1/69 – contempla o princípio da legalidade tributária em dois capítulos distintos: primeiro, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, onde tal princípio – precisamente no art. 19, I – é expresso como uma proibição dirigida aos poderes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de "instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça"; segundo, no Capítulo dos Direitos e Garantias Individuais – art. 153, § 29 – ao qual pertence historicamente, e onde é expresso como garantia dos cidadãos no sentido de que "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. ".

Atualmente, sob a vigência da Constituição de 1988, o princípio da legalidade de modo genérico é previsto no art. 5º, II, o qual estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

No tocante à atividade tributária, a vigente carta constitucional subordina de forma específica a atuação do Estado, que, nesse caso, está regida pelo princípio da reserva de lei. Esta legalidade específica representa verdadeira limitação ao poder de tributar, traduzindo uma garantia constitucional dedicada especialmente ao contribuinte, estando prevista no art.

150, I, da Carta Magna, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (AFONSO DA SILVA, 2006, p. 429).

Não se pode olvidar que a tributação representa uma limitação ao princípio constitucional da propriedade privada (artigo 5º, XXII e 170, II, CRFB), tendo por finalidade a arrecadação de recursos econômicos para financiamento das atividades de interesse público, o que reforça a necessidade de que seus fundamentos estejam devidamente delineados no próprio pergaminho constitucional (CARRAZZA, 1986, p. 427-428), o que representa uma forte tendência nos ordenamentos jurídicos atuais.

2.2 Conceito

Segundo Hugo de Brito Machado (2010, p. 37),

Pelo princípio da legalidade, tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF, art. 150, inc. 1). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art. 153, § 29, da Constituição anterior, a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos.

Referenciado por Roque Antônio Carrazza como “limite intransponível à atuação do Fisco” (1986, p. 97), o princípio da legalidade tributária traduziria mais do que a mera autorização por lei para a instituição e cobrança de tributos, impondo verdadeira exaustão das disciplinas na norma tributária.

Por sua vez, Luciano Amaro aduz que a lei deve ser responsável por definir abstratamente todos os aspectos necessários para que concretamente se determine com precisão quem, a que circunstância e quanto se terá que pagar a título de tributo. Em seus dizeres (AMARO, 2010, p. 134):

[...] a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização da lei para a cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta* que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei. [...]. Por isso não tem a autoridade administrativa o poder de decidir, no caso concreto, se o tributo é devido ou quando é devido. A obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o nascimento daquela obrigação (CTN, art. 114).

Aliás, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, expressamente estabelece que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Com base em tal premissa, o princípio da legalidade tributária se estenderia na imposição de previsão legal tanto dos aspectos material, espacial e temporal, na formação da hipótese incidência, quanto nos critérios pessoal e quantitativo da relação jurídico-tributária. À soma desses elementos, dá-se a denominação “Regra Matriz de Incidência Tributária”, sendo que na ausência de qualquer um deles não há que se falar em tributo, e, por consequência, em possibilidade de cobrança do mesmo. (CARVALHO, 2010, p. 318-336).

Dessa forma, para que possa haver a cobrança de tributo sobre determinado fato, faz-se necessário que haja a perfeita subsunção deste a uma hipótese legal, que, em regra, abrange todos os cinco elementos da referida regra matriz de incidência tributária, admitindo exceções autorizadas apenas pela própria Constituição.

Deve-se ressaltar que, mesmo as exceções previstas no texto constitucional à reserva de lei, exclusivamente relacionadas à alteração da alíquota de tributos, não são hipóteses em que se admita total discricionariedade da autoridade administrativa, sob pena de se revolver aos abusos presenciados no passado.

Logo, ainda quando confere certa margem de liberdade ao Poder Executivo no que diz respeito à possibilidade de majoração de determinados tributos, o Legislador constituinte cuidou de estabelecer expressos limites – seja na lei, seja na própria constituição – que emanam da própria vontade popular, visto que estabelecidos por representantes do povo.

Como o princípio da legalidade foi fruto de longínqua batalha pela limitação do poder estatal, fazendo com que a atividade de tributação dependesse do consentimento popular, por meio de seus representantes eleitos, Roque Antônio Carrazza (1986, p. 106) considera que apenas a lei em seu sentido formal garantiria com maior eficácia os preceitos de igualdade e generalidade exigidos pelo constituinte.

Nesse sentido, a reserva da lei tributária seria, como bem afirmou Sérvulo Correia (1987, p. 297), “elemento dissuasor imprescindível dos demônios do arbítrio e da parcialidade”.

Atento a essa percepção, o Legislador constituinte elevou o princípio da reserva legal à premissa básica em matéria tributária, visto que a tributação representa uma relevante intervenção nas liberdades individuais, sobretudo no direito de propriedade.

Enfim, se por um lado a vida em sociedade torna imprescindível a limitação da liberdade individual, por outro essas restrições são melhores justificadas quando produto da atividade típica do Poder Legislativo, permitindo maior debate e representatividade na sua elaboração, consubstanciando o Estado Democrático de Direito.

2.3 Limitações ao Poder de Tributar Decorrentes do Princípio do Estado Democrático de Direito

Muitas nações passaram a se qualificar como Estado de Direito por, acima de tudo, subordinarem a sua atividade administrativa à primazia da lei. Assim, à primeira vista, poderíamos conceituar essa modalidade de formação estatal como aquela em que governantes e governados estão subordinados a um ordenamento jurídico, estabelecido como fruto do consentimento popular.

Nesse novo cenário político – em que o governo deve agir por representação, sendo a consolidação do que Marco Túlio Cícero, em sua obra “Da República”, designou de *Republica est res populi* – a lei ganhou força como imperativo da vontade geral, a que todos estão subordinados, inclusive, e especialmente, os agentes políticos.

Ao Definir o Estado submetido ao império da lei, leciona Roque Antônio Carrazza (2012, p.430):

Nele o poder público age *secundum legem* e, em suas relações com os governados, submete-se a um regime de direito, vale dizer, pauta sua conduta por meio de regras que, por outorgarem e garantirem os chamados direitos individuais, apontam os meios que ele poderá validamente empregar para a consecução de seus fins.

O princípio da legalidade, então, passa a ser o alicerce do Estado Democrático de Direito, garantindo que qualquer imposição de conduta ao cidadão deva ter amparo legal, sendo importante fator, ainda, da consagração da segurança jurídica (MARTINS, 2010, p. 144).

Porém, para que um Estado chegue a esse patamar, é necessário que ele incorpore algumas características imprescindíveis em sua organização, quais sejam: reserva de lei formal como requisito para a inovação no ordenamento jurídico, separação dos poderes e a estrita legalidade dos atos da administração pública.

A reserva de lei formal, primeira característica elencada, garante que somente a lei – elaborada pelo poder competente, no caso o Poder Legislativo, e obedecendo a todo um procedimento para a sua criação – pode inovar no ordenamento jurídico, dando origem a direitos e obrigações como resultado da vontade geral.

Por sua vez, a existência de um Órgão autônomo no exercício da atividade legiferante pressupõe que haja a separação dos poderes, permitindo que tal atividade se desvincule, especialmente, da função administrativa, evitando qualquer tipo de parcialidade

na elaboração das leis. Isso torna o Governo e os governados como iguais destinatários das normas jurídicas, obstando qualquer privilégio de um em detrimento de outro.

Ocorrendo qualquer dissídio entre a Administração e os particulares, tem-se, então, a garantia de haver uma solução mediada por um terceiro poder, o Judiciário, que, ao aplicar a lei ao caso que lhe é submetido, atua com independência e neutralidade o suficiente para reconhecer o direito a quem o detém, máxime nas questões administrativas.

Quanto à estrita legalidade dos atos da administração pública, esta característica possibilita a submissão do Governo ao império da lei, resguardando direitos individuais que, ao serem ameaçados ou violados, ensejarão a responsabilidade pessoal do Estado.

A vigente Constituição Federal não trás disposição expressa a respeito do termo Estado Democrático de Direito, mas em sua concepção global denota-se que o Brasil adotou este princípio como elemento básico de sua estrutura. Nesse sentido, a Carta Magna reservou espaço para cada uma das características acima discriminadas, erigindo todas de forma incontestável.

A reserva de lei formal se depreende do art. 5º, II, c/c art. 59 e segs da Constituição, que tratam, respectivamente, do princípio da legalidade em sua feição individual e do processo para elaboração das leis; por sua vez, a separação dos poderes está prevista no art. 2º, que dispõe serem os três poderes da república – Executivo, Legislativo e Judiciário – independentes e harmônicos entre si; por fim, a estrita legalidade dos atos administrativos está assentada no art. 37, caput, que trata do princípio da legalidade em sua feição administrativa, vedando qualquer ato de governo que não seja em virtude de lei.

Em relação à área tributária, a proteção ao direito de propriedade dos particulares em face da atividade fiscal do Estado encontra garrida em exaustiva regulamentação constitucional, resultando em uma série de garantias destinadas aos contribuintes, destacando-se a legalidade tributária como a base do Sistema Tributário Nacional.

Dessa forma, a cobrança de tributos, como fruto do consentimento popular, somente se justifica dentro dos moldes estabelecidos pela Lei, estando a Administração Pública subordinada a normas cogentes que, ao serem desatendidas, ensejam a reposição patrimonial daquele que foi cobrado indevidamente.

Conforme bem ressaltado por Ives Gandra da Silva Martins (1988, p. 137), a apropriação indevida de quantia do particular a título de tributo, em verdade, sequer é tributo, correspondendo à violação do direito de propriedade.

É nesse sentido que o poder de tributar encontra verdadeiro limite no princípio do

Estado Democrático de Direito, sendo a Lei o meio pelo qual a sociedade outorga permissão ao Estado para este – dentro dos moldes que o ordenamento jurídico estabelece – atingir os seus fins arrecadatórios.

3 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito:

O termo obrigação possui muitas acepções no direito, sendo a obrigação jurídica, em regra, definida como o vínculo jurídico por meio do qual uma das partes pode exigir da outra uma prestação de dar, fazer ou não fazer (HARADA, 2012, p. 514).

Por ser uma relação jurídica, a obrigação sempre terá como fonte mediata a lei, mas, conforme preleciona Ives Gandra da Silva Martins (2010, p. 212), entre a lei abstratamente considerada e a formação desse vínculo haverá um negócio, fato ou ato a cuja existência a norma atribua o surgimento dessa obrigação e que podem produzir consequências diversas, produto da ingerência maior ou menor da vontade das partes envolvidas na produção de seus efeitos.

A obrigação tributária nada mais seria do que uma espécie de obrigação jurídica, com a peculiaridade, porém, de prescindir da composição de vontades dos sujeitos ou mesmo do conhecimento do obrigado, uma vez que o vínculo jurídico e seus efeitos decorreriam diretamente da lei, bastando a ocorrência da hipótese nela descrita para o surgimento da obrigação (AMARO, 2010, p. 273).

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2010, p. 128) aduz que:

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.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 312) alerta que o enquadramento do fato à hipótese prevista em lei deve se dar com absoluta identidade, no que se convencionou chamar de tipicidade no Direito Tributário. Destarte, o fato da vida real, para ser tributável, deve cumprir com todos os critérios definidos na hipótese normativa, em verdadeira subsunção, sob pena de inocorrência do fenômeno da incidência tributária.

A individualização da norma tributária resulta da conjunção de aspectos que, isoladamente, configuram verdadeiros requisitos para o surgimento da obrigação tributária, quais sejam: a realização de um fato (aspecto material), em determinado momento (aspecto temporal), em localização específica (aspecto espacial) e vinculado a um indivíduo (aspecto

peçoal). Temos aí a conhecida regra matriz de incidência tributária.

Ao dispor sobre a matéria, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, classificou as obrigações tributárias em dois tipos: principais e acessórias, sendo os efeitos da ocorrência do fato gerador em cada caso o ponto de distinção entre uma e outra modalidade de obrigação.

Assim é que, ocorrido o fato gerador de uma obrigação principal, este tem por efeito o nascimento de um dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária por parte do sujeito passivo, ou seja, consiste em uma obrigação de dar dinheiro; já no caso das obrigações acessórias, ocorrido o fato gerador das mesmas, este tem por efeito o nascimento de um dever de prestação positiva ou negativa no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Vale destacar que o conceito de obrigação principal construído pelo Código tem sido alvo de críticas por parte da doutrina, no sentido de que – conforme defende Luciano Amaro (2010, p. 274) – o diploma acabou por incorporar como obrigação tributária algo que em verdade não possui natureza de tributo. Por mais que seja imperioso o cumprimento da penalidade administrativa, esta não poderia ser incluída no rol das obrigações tributárias principais, visto que referida inclusão é refutada pelo art. 3º do próprio Código Tributário Nacional.

Outra crítica relevante a essa classificação reside na denominação entre obrigação principal e acessória, dando a ideia de que a segunda tem existência diretamente atrelada à primeira, conforme a máxima de que o acessório segue a sorte do principal.

Ocorre que em direito tributário não há essa relação de dependência. O termo acessoriedade é, nesse caso, melhor interpretado como um meio instrumental, à medida em que tem como escopo investigar e controlar o recolhimento de tributos, bastando a probabilidade de existência da obrigação principal para a necessidade da acessória. Nas suas palavras (AMARO, 2012, p. 276):

[...] é que as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “acessórias”; embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva).

Realizada breve síntese do conceito de obrigação tributária – discorrendo sobre o seu surgimento, os requisitos de sua constituição e, por fim, a classificação estabelecida pelo Diploma Tributário – passa-se a uma análise mais aprofundada do aspecto pessoal da regra

matriz de incidência tributária. Este aprofundamento tem por escopo preparar o entendimento acerca da legitimidade ativa na ação de repetição de indébito tributário, objeto de análise futura.

3.2 Da Legitimidade para Pagar Tributos

Conforme visto acima, as obrigações podem ter por objeto um dever de dar, fazer ou deixar de fazer. O sujeito passivo, por sua vez, será a pessoa obrigada a tais prestações. Em Direito Tributário, isso equivale a dizer que, nas obrigações tributárias acessórias, o sujeito passivo é a pessoa obrigada aos deveres de fazer ou deixar de fazer, constituindo tais prestações o seu objeto (CTN, art. 122); já nas obrigações tributárias principais, o sujeito passivo será a pessoa obrigada a pagar tributo ou penalidade pecuniária (CTN, art. 121), sendo esta última modalidade de obrigação a que mais nos interessa no presente estudo.

Segundo preleciona Hugo de Brito Machado (2010, p. 149), em poucas e sábias palavras:

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento. O sujeito ativo, como vimos, tem o direito de exigir. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto.

No contexto da obrigação principal, o Código Tributário Nacional – tomando por base a relação que o sujeito passivo tem com o respectivo fato gerador da obrigação – estabelece que este pode aparecer como contribuinte ou como responsável no âmbito da relação jurídico-tributária.

Segundo dispõe o art. 121, parágrafo único, inc. I, do CTN, contribuinte será todo aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; já o mesmo art. 121, em seu parágrafo único, inc. II, estabelece que responsável é todo aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de condição expressa em lei.

Tomemos como exemplo de contribuinte o proprietário de imóvel localizado em zona urbana nos termos do art. 32 do CTN. Segundo prescreve este artigo, o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU terá como fato gerador, dentre outras possibilidades, a propriedade de bem imóvel por natureza ou por acessão física localizado na zona urbana de município.

Nesse sentido, o proprietário de imóvel localizado em zona urbana terá relação pessoal e direta com o fato gerador do IPTU, visto que referido tributo tem por objeto uma

manifestação de riqueza do sujeito passivo, qual seja, o seu direito de propriedade sobre determinado bem imóvel.

Por sua vez, ainda em se tratando de IPTU, podemos citar como exemplo de responsável o adquirente de imóvel urbano pelos fatos geradores do aludido imposto ocorridos antes da aquisição do bem, na forma do art. 130 do CTN.

Ao tempo da ocorrência desses fatos geradores, o adquirente sequer era proprietário do imóvel; não possuindo, pois, relação pessoal e direta com o nascimento da relação jurídico-tributária. Ocorre que, por expressa disposição legal do CTN, o adquirente passará à condição de sujeito passivo do IPTU pretérito à aquisição do imóvel, sendo-lhe outorgada a responsabilidade pelo recolhimento do mesmo.

Na lição de Luciano Amaro (2010, p. 329):

A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou ao seu lado), desde o momento da ocorrência do fato gerador ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, por exemplo).

Ademais, a responsabilidade tributária é classificada como “por substituição” e “por transferência”. Na responsabilidade “por substituição”, a sujeição passiva do responsável surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador. Já na responsabilidade “por transferência”, no momento do surgimento da obrigação, determinada pessoa figura como sujeito passivo, contudo, num momento posterior, um evento definido em lei causa a modificação da pessoa que ocupa o polo passivo da obrigação, surgindo, assim, a figura do responsável.

Vale destacar, entretanto, que a referida classificação é meramente doutrinária, dividindo o Código o capítulo da responsabilidade tributária em responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133), responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135) e responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

A eleição de um terceiro como responsável pela obrigação tributária no lugar do próprio contribuinte decorre, geralmente, de uma questão de necessidade, quando se torna o único modo possível para a cobrança do tributo, como ocorre com o imposto de renda sobre rendimentos de não residentes no país, ou até mesmo, por um critério de conveniência, sendo feita apenas por tornar a arrecadação mais simples ou eficaz.

Ressalte-se, contudo, que a atribuição de responsabilidade a terceiro pelo pagamento

de tributos encontra limites no próprio artigo 128 do Código Tributário, ao este dispor que tal atribuição é matéria reservada à lei, bem como que a terceira pessoa deve estar vinculada, de alguma forma, ao fato gerador que deu origem à obrigação tributária.

Nesse sentido, pondera Kyoshi Harada (2012, p. 524) que, mesmo com a autorização do dispositivo acima transcrito, a lei não poderá, de forma arbitrária, atribuir a responsabilidade tributária a qualquer pessoa. Para tanto, considera que a transferência ou substituição da sujeição passiva tributária deva observar, concorrentemente, além dos dois requisitos acima citados, o de que apenas pode se dar com relação à obrigação principal.

Luciano Amaro (2010, p. 338), indo mais além, aponta ainda como critério para que terceiro seja eleito como responsável tributário que o tributo seja recolhido sem que este tenha que suportar o ônus fiscal com sua renda própria.

Podemos citar como exemplo a responsabilidade perante o fisco da fonte pagadora em recolher o Imposto de Renda da Pessoa Física, tendo esta, em paralelo, a prerrogativa de repassar imediatamente o ônus do imposto ao contribuinte, retendo na fonte o valor que será recolhido à Fazenda Nacional.

O imperativo da possibilidade de ressarcimento do substituto teria, segundo Geraldo Ataliba (2009, p. 93), três fundamentos constitucionais. Cita, primeiramente, o princípio da isonomia, já que sendo o fato imputável ao substituído, deste seria a capacidade econômica manifestada com a ocorrência. Em segundo lugar, o princípio constitucional do não confisco, pois, imputando-se o ônus fiscal ao substituto, este estaria suportando um tributo que tem como destinatário pessoa diversa. Por fim, harmonizando os princípios anteriores, o fato da Constituição sempre designar, mesmo que implicitamente, o sujeito passivo do tributo, ao estabelecer que a capacidade contributiva a ser analisada é a do contribuinte.

No campo da restituição de indébito tributário, vale destacar uma relevante discussão envolvendo a responsabilidade por substituição “para frente”, dando-se quando o fato presumido ocorre, mas de forma diferente da prevista inicialmente. Sabe-se que a Constituição – no citado art. 150, § 7º – prevê o direito à restituição do tributo caso não haja a futura ocorrência do fato gerador, mas silencia a respeito de, embora este venha a ocorrer, efetive-se de forma distinta do presumido.

Tomando como exemplo, suponha-se que uma refinaria de petróleo tenha recolhido o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços – ICMS referente à gasolina distribuída, presumindo que o valor final de venda do produto pelos postos de combustíveis seria um determinado valor, porém se aferiu, em momento posterior, que, por

forças do mercado, os postos venderam por um valor inferior.

Nesse caso, não resta dúvida que a parcela do ICMS recolhido incidente sobre a diferença entre a base de cálculo presumida e a real resta indevida, devendo a Fazenda Pública beneficiada, em tese, proceder à devolução desse valor percebido a maior.

Contudo, parte da doutrina, sobretudo guiada por uma visão mais prática do instituto, tendo em vista a sua utilidade dentro do sistema de arrecadação, vem fundamentando entendimento contrário à devolução de valores na “substituição tributária para frente” quando o fato gerador tenha ocorrido, mas diferente do presumido.

O primeiro ponto defendido por essa doutrina, de caráter eminentemente fático, é que se fossem obrigatórios ajustes nos casos em que haja diferença entre os valores recolhidos antecipadamente e aqueles efetivamente devidos quando da ocorrência do fato gerador presumido, a sistemática da substituição progressiva perderia boa parte da sua utilidade prática, pois a Administração Tributária precisaria voltar a fiscalizar a parte final da cadeia produtiva, ou seja, no exemplo citado acima, os postos de combustíveis.

O segundo ponto ressaltado, puramente de direito, é que a Constituição Federal – ao prever em seu artigo 150, § 7º, somente a devolução do que foi pago antecipadamente caso o fato gerador presumido não tenha ocorrido – silenciou relativamente aos casos em que o fato gerador tenha ocorrido, porém diferente do previsto. Logo, por ter havido essa omissão do legislador constituinte derivado, quisera este estabelecer a impossibilidade de ajustes no segundo caso.

Por fim, cumpre tratar da influência das convenções particulares sobre a determinação da legitimidade para pagar tributos.

Regulando esse assunto, o art. 123 do Código Tributário Nacional assim prescreve:

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.

Tal dispositivo se justifica devido à reserva legal em matéria de sujeição passiva no âmbito do Direito Tributário. Nesse sentido, toda obrigação tributária está fundada em lei, não importando a existência de qualquer manifestação de vontade das partes envolvidas. Ocorreu o fato gerador, nasce a obrigação tributária.

Desta feita, enquanto no direito privado o devedor não pode transferir sua obrigação a terceiro sem a anuência do credor, no campo tributário a alteração do polo passivo da

obrigação depende de previsão legal.

Não obstante, são comuns contratos firmados com cláusulas de transferência de encargo fiscal do contribuinte a terceiro. Ocorre que, em caso de descumprimento da cláusula pelo terceiro, esta não pode ser oposta pelo contribuinte em face da Fazenda Pública credora, visto que se trata de convenção particular, conforme estabelece a mencionada norma do art. 123 do Código.

Resta, então, ao contribuinte apenas a possibilidade de regresso contra o terceiro que assumira o ônus no campo privado, não havendo qualquer repercussão em eventual execução fiscal. Da mesma forma, o sujeito ativo está impedido de efetuar qualquer cobrança tributária a terceiro que não seja responsável na forma da lei.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 599), em breves palavras, traduziu o espírito da norma aventada no art. 123 do Código Tributário: “avelhantado ditado jurídico predica que as convenções particulares valem entre as partes, mas não revogam as leis do Estado”.

Pensar de forma contrária poderia levar a uma multiplicação de convenções particulares fraudulentas, transferindo a responsabilidade de pagar tributos a pessoas sem qualquer capacidade econômica, em um ato que tornaria totalmente inviável futura execução fiscal por ausência de bens do devedor.

4 DA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS

A classificação dos tributos em diretos e indiretos sempre se mostrou bastante insegura dentro da doutrina, não havendo critérios sólidos que a tornem incontestável. Levando-se em consideração a evolução histórica dessa classificação, verifica-se que surgiram várias acepções distintas, de acordo com a corrente e a época em que foram adotadas.

Fernando Sainz de Bujanda (1962, p.436) – eminente doutrinador em direito tributário e financeiro na Espanha – ressalta que, com efeito, referida classificação tem origem na Europa do século XVIII, com os fisiocratas, que encabeçavam a linha de pensamento econômico no sentido de que a terra era o único fator produtivo que deveria ser considerado, sendo a ela atribuída a origem de todas as riquezas produzidas e circuladas na economia.

Essa ideologia fisiocrata teve reflexo no campo da tributação, defendendo essa corrente econômica que os impostos sempre seriam suportados pela terra, de forma direta ou indireta. A forma direta consistiria em tributar a posse do solo ou o produto líquido da agricultura, já a forma indireta corresponderia em todas as outras formas de tributação, incidentes sobre outras realidades, o que, indiretamente e via repercussão, recairiam por fim na terra (NAPOLEONI, 2000, pp. 19-34).

Com o tempo, a classificação dos tributos em diretos e indiretos centrada na figura da terra foi superada com o surgimento da Escola Clássica de Economia Política. Ocorre que, embora a classificação tenha perdido importância nos moldes dos critérios adotados em sua origem fisiocrata, posteriormente foi retomada, porém com nova feição, apenas adaptada a uma nova época, a um novo pensamento econômico.

Assim é que os expoentes da Escola Clássica passaram a considerar como impostos diretos aqueles calculados pela Administração Tributária imediatamente em função da renda do contribuinte, ao passo que os impostos indiretos seriam aqueles que recairiam sobre as outras formas de manifestação da vida econômica, e que apenas de forma mediata informavam a renda que se queria ter gravada (BUJANDA, 1962, pp. 437-438).

Por sua vez, um critério bastante relevante na evolução histórica da classificação em análise baseia-se na capacidade contributiva. Augusto Graziani (1929, pp. 345-349), renomado jurista italiano, adotando o aludido critério, postulou que os impostos diretos devem ser aqueles que dizem respeito às manifestações imediatas da capacidade contributiva pelo contribuinte, já os indiretos referem-se às manifestações mediatas da mesma.

Nesse sentido, citado doutrinador aduziu que no primeiro grupo estão os impostos

que incidem sobre as atividades, o patrimônio e as profissões, recaindo diretamente sobre as fontes, os rendimentos e as riquezas disponíveis; já os indiretos tributam certos gastos privados, o consumo, as transferências de propriedade e manifestações similares.

Vale lembrar que, conforme aduz Arruda de Andrade e Maurício de Barros (2013, p. 265), “ àquela época a capacidade contributiva já despertava os interesses dos principais estudiosos da matéria tributária, e, como visto, servia como critério de classificação dos tributos. Entretanto, não era ainda considerada um dado jurídico por excelência, ante a ausência de sua previsão expressa nos ordenamentos jurídicos e pelo fato de o estudo da tributação, à época, ser empenhado majoritariamente por financistas, que não conduziam seus estudos com base em dados jurídicos, mas também, e principalmente, econômicos”.

Até então, a classificação dos tributos em diretos e indiretos se baseava apenas em dados puramente econômicos, com conceitos e visões alheias ao Direito, o que começa a mudar no século XX, ante o deslocamento doutrinário do direito tributário das ciências econômicas, tendo a Itália como expoente.

Nesse contexto, a capacidade contributiva passou a ser incorporada a várias constituições, sendo, então, erigida como verdadeiro princípio norteador da atividade tributante no âmbito do direito positivo. Tal movimento resultou na “judicialização” desse conceito, que teve a sua origem, como visto, em bases financistas. Nesse ínterim, alguns juristas passaram a adotar a capacidade contributiva como critério para a classificação dos tributos em diretos e indiretos, resultando na aproximação, por parte da doutrina, de um critério não mais puramente econômico, mas sim jurídico.

Iniciou-se, então, a fase jurídica da classificação dos tributos em diretos e indiretos, visto que agora, mais do que nunca, esta baseava-se em critérios eminentemente trazidos do direito positivo. O ordenamento jurídico italiano, por exemplo, adotou expressamente a divisão dos tributos em diretos e indiretos (GIANNINI, 1972, p. 157-158), tornando-se a classificação um dado jurídico por excelência.

No Brasil, essa pretensa divisão não encontrou positividade expressa no ordenamento jurídico, sendo tratada na doutrina de forma crítica e na jurisprudência como meio de viabilizar a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, o qual, por sua vez, resultou propriamente do trabalho jurisprudencial exercido pelo Supremo Tribunal Federal acerca da restituição de tributos ditos “indiretos”.

Desse forma, uma abalizada corrente da doutrina brasileira defende que a classificação em estudo é pautada por critérios econômicos, não devendo ser, portanto,

acolhida na teoria do Direito (BECKER, 1998, P. 536-539). Recusa-se, então, qualquer juridicidade à separação em exame.

Carlos Cintra (2013, p. 102), ao abordar o tema, conclui que, tomando como parâmetro o que prescreve o direito positivo brasileiro, constata-se a inexistência de critérios seguros que resultem na identificação, dentro do sistema tributário nacional, de quais seriam os tributos diretos e quais seriam os indiretos, ressaltando que, a despeito da regra prescrita no artigo 166 do Código Tributário, o legislador não apontou para nenhuma divisão.

Em contraponto, outra parcela da nossa doutrina reconhece existência, no direito positivo brasileiro, de um critério legal que justifique a adoção da classificação como sendo jurídica, e não meramente econômica. Para isso, defende-se que o artigo 166 do Código Tributário é o dispositivo de lei que fornece um parâmetro para a identificação dos tributos indiretos, ao este dispositivo prescrever que:

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

Marco Aurélio Greco (1983, p. 280-281), vinculando-se a este grupo de juristas, aduz que a “transferência” em si, trazida pelo dispositivo legal, requer a existência de uma dualidade de sujeitos. Caso contrário não haveria uma transferência, mas sim uma liberação ou exoneração do encargo financeiro.

Ainda segundo o autor, tal transferência não decorre da vontade das partes, mas sim da natureza do tributo, que, segundo dispõe o artigo 4º do Diploma Tributário, é determinada pelo seu respectivo fato gerador. Com base nessas premissas, reconhece o doutrinador (1983, p. 282) que “é forçoso concluir que o art. 166 do CTN contempla hipóteses de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontram o elemento de aproximação”.

Nesse sentido, defende Greco que o aspecto material relativo ao fato gerador dos tributos indiretos corresponde a uma operação, definida como fato jurídico que vincula uma dualidade de sujeitos, quais sejam: o contribuinte de direito, quem impulsiona o ciclo econômico, podendo transferir o ônus do tributo ao outro partícipe da relação, o contribuinte de fato. Conforme podemos extrair das ideias de Greco, este postula o entendimento de que os tributos são divididos em diretos e indiretos por natureza, com base na análise dos seus respectivos fatos geradores.

Assim como Greco, outros doutrinadores tentaram extrair do ordenamento jurídico

pátrio a existência da classificação dos tributos em diretos e indiretos, partindo justamente do artigo 166 do Código Tributário e, inclusive, tentando buscar na Constituição Federal a legitimação e desenvolvimento de tal classificação, conferindo-lhe um teor jurídico.

Traduzindo o espírito dessa busca, aduz Geraldo Ataliba (2012, p. 128): “ É despropositado, anticientífico e absurdo o jurista recorrer a qualquer critério não jurídico, pré-jurídico ou metajurídico para estabelecer uma classificação jurídica dos institutos que estuda. Não é lícito ultrapassar os limites do fenômeno que se põe como objeto do nosso estudo: o direito positivo”.

É certo que no âmbito nacional, a tese que galgou destaque dentro do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário é a que escolhe como critério a existência do suposto fenômeno econômico da “repercussão” ou “translação” do encargo tributário do sujeito passivo a uma terceira pessoa.

Dessa forma, seriam tributos indiretos aqueles que, por sua natureza, importassem na transferência do respectivo efeito econômico (“repercussão fiscal”) do “contribuinte de direito” (sujeito passivo da relação jurídica tributária) para o “contribuinte de fato” (terceiro alheio à relação jurídica tributária, mas que suporta o ônus fiscal) (DALTON, 1980).

Hugo Segundo (2011, p.13), em suas percepções acerca do tratamento dado à trabalhada classificação pela doutrina nacional, confirma a tendência pela adoção do critério da repercussão econômica:

A explicação mais comumente encontrada nos manuais de direito tributário é a de que o tributo indireto se caracteriza por ser legalmente devido por um sujeito, mas economicamente suportado por outro. Daí chamar-se o primeiro de contribuinte de direito, e o segundo, contribuinte de fato.

Tal critério, muitas vezes, foi utilizado de forma simplista, no sentido de que sempre que determinada exação comportasse a transferência do encargo financeiro do contribuinte de direito a uma terceira pessoa, entendia-se pela efetivação do fenômeno da repercussão econômica, sendo aquela tributação denominada indireta.

Referido entendimento, inclusive, influenciou bastante a jurisprudência pátria ao repercutir na compreensão dos Tribunais acerca da repetição de indébito envolvendo tributos indiretos, que, *a priori*, era totalmente rechaçada, conforme se pode extrair do enunciado de nº 71 da súmula de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal.

Essa negativa à restituição de valores pagos indevidamente se dava à medida que se acreditava na presunção absoluta de que havia a transferência do encargo econômico do

contribuinte de direito para o contribuinte de fato, fruto de um critério rígido e simplista de reconhecimento dos tributos indiretos.

Ocorre que não foram poucas as críticas a tal modelo rigoroso de classificação. Destarte, Carlos Cintra (2013, p. 104) aduz, especialmente quanto ao critério da repercussão econômica, que esta não deve ser tomada como base para justificar a divisão dos tributos em diretos e indiretos, já que o repasse de custo fiscal é algo incontestavelmente contingencial.

Segundo o autor, não se mostra plausível, em princípio, assegurar que o valor de determinado tributo (o ICMS, *e.g.*) sempre será transferido a terceira pessoa; ou, por outro lado, que o ônus tributário de certa exação (IRPF, *e.g.*) jamais será suportado por sujeito distinto daquele designado em lei como sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, na lição do referido doutrinador, pode-se admitir que haja uma tendência maior de determinadas espécies tributárias resultarem na transferência do respectivo encargo econômico, como aquelas que incidem sobre a produção e o consumo, se comparadas com aquelas que incidem sobre o patrimônio e a renda; não existindo, contudo, tributo que, por sua natureza, enseje sempre a ocorrência da mencionada repercussão econômica, bem como o contrário.

Essa percepção de que o fenômeno da repercussão econômica não pode ser tratado como uma presunção absoluta em se tratando de tributos que, em regra, possibilite a transferência do encargo fiscal, acabou por ganhar força na doutrina e repercutir na jurisprudência, restando como inaplicável o enunciado de nº 71 de lavra do Pretório Excelso. Em substituição a tal verbete, houve a edição do enunciado de nº 546 pelo Supremo Tribunal Federal.

Ressalte-se que o entendimento acerca da relativização da repercussão econômica chegou também ao Poder Legislativo, o que resultou na edição do atual Código Tributário Nacional, trazendo em seu bojo o artigo 166, o qual disciplina a repetição de indébito envolvendo os tributos que, em regra, transfiram a terceira pessoa o encargo fiscal.

Hugo de Brito Machado (1983, p. 236) preleciona que, atualmente, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – competente para a interpretação e aplicação, em última instância, da legislação federal – filia-se à doutrina de Marco Aurélio Greco, para quem o artigo 166 do Código Tributário contempla hipóteses de tributos cujo o fato gerador, por sua natureza, vinculam duas pessoas que nele encontram elemento de aproximação.

Partindo dessa linha de entendimento, Hugo de Brito Machado Segundo, em sua obra intitulada “ Repetição do Tributo Indireto” (2011, p. 28-29), por sua vez, conclui que o

referido tribunal afirma serem indiretos o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), negando, por outro lado, essa característica ao Imposto de Renda e às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de salários, por exemplo.

Em síntese, deve-se perceber que a jurisprudência pátria vem tratando como tributos indiretos aqueles que, por sua natureza, permitem alcançar a riqueza de quem não é legalmente colocado na condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Note-se que não se trata de tributos que alcançam, mas “permitem alcançar” a riqueza de quem não está legalmente na condição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária (MACHADO, 2013. p. 182). Logo, trata-se a repercussão econômica de uma possibilidade, uma presunção, porém relativa, já que deverá ser aferida em cada caso concreto.

Dessa forma, o critério da repercussão econômica utilizado de forma isolada se mostra atualmente ineficaz para se classificar um tributo como indireto, visto que, mesmo estes, podem envolver situações em que a dada repercussão não se concretizou, resultando na possibilidade de o sujeito passivo da obrigação tributária exigir a restituição do que foi pago indevidamente, se for o caso.

Por fim, Hugo de Brito Machado (2013, p.182), reconhecendo a complexidade enfrentada quando se objetiva classificar os tributos de determinado ordenamento jurídico como diretos e indiretos, conclui que:

A dificuldade, portanto, reside em indicar os tributos que em determinado sistema jurídico tributário podem ser classificados como diretos e como indiretos, porque um tributo pode em determinada situação alcançar a riqueza do sujeito passivo da correspondente obrigação tributária, mas em outra situação esse mesmo tributo pode não alcançar a riqueza daquele que é legalmente colocado como sujeito passivo da correspondente obrigação.

5 A REPETIÇÃO DE INDÉBITO ENVOLVENDO TRIBUTOS INDIRETOS

5.1 Evolução Histórica no Âmbito Nacional

Antes da edição do Código Tributário Nacional, a repetição de indébito tributário já era suscitada no Poder Judiciário, tendo por base o princípio da legalidade e da vedação do enriquecimento sem causa. Porém, mesmo sem qualquer restrição legal ao exercício desse direito, a tese da repercussão do ônus tributário como forma de objeção à restituição já era levantada pela Fazenda Pública desde então.

A questão chegou inclusive à análise do Supremo Tribunal Federal, cumprindo recordar que à época a Corte Superior ainda era responsável pelo controle e uniformização do direito constitucional e infraconstitucional. O argumento fazendário, contudo, não prevaleceu. Os Ministros enalteciam a distinção entre a relação privada formada entre o comerciante e o consumidor e a relação de direito público estabelecida entre o contribuinte e o fisco. Dessa forma, eventual repasse do ônus fiscal em nada eximiria o dever da restituição do tributo indevidamente percebido.

O então Ministro Laudo Camargo, quando da relatoria do Recurso Extraordinário 3.051 de 1938, negou a tese de impossibilidade de restituição pela repercussão do ônus fiscal afirmando que quando o *solvens* atua no mercado, “vendendo mercadorias de sua propriedade, por este ou aquele preço, com grande ou pequeno lucro, exerce um direito que nada tem a ver com a obrigação daquele em não fazer próprio o que alheio é”.

Todavia, a perseverança da Fazenda na utilização da tese da repercussão do ônus tributário, aliada às mudanças de composição dentro da Corte, foram responsáveis por uma alteração radical de posicionamento no Supremo Tribunal Federal, o que culminou na edição do enunciado de nº 71 da súmula de jurisprudência dominante do Tribunal (aprovada na Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963), que assim determina: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p. 679) pondera que tal alteração pode ter sido consequência da baixa maturação do Direito Público na primeira metade do século XX, resultando na aplicação equivocada de institutos civilistas e de conhecimentos superficiais de economia e finanças. Isso porque se passou a entender que a repetição do tributo indevido tinha como escopo a recomposição de um dano, o qual seria inexistente se o contribuinte tivesse repassado o encargo a um terceiro. Afirmava-se que o entendimento contrário

representaria um duplo ressarcimento do dano e, por conseguinte, o enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

Em análise crítica a tal mudança de entendimento jurisprudencial, Arruda de Andrade e Maurício Barros (2013, p. 269) aduzem, por sua vez, que:

Evidentemente, o contexto em que se travaram tais discussões na Corte Suprema era totalmente diverso dos dias atuais. À época, ainda não havia sido criado o Código Tributário Nacional, sendo que as ações de repetição de indébito se baseavam no locupletamento ilícito do Estado, na equidade, na ausência de causa para o pagamento e no artigo 964 do Código Civil de 1916, cláusula geral de reparação por pagamento indevido no âmbito privado. O cerne da discussão, portanto, encontrava-se no efetivo prejuízo causado ao contribuinte pela cobrança indevida de tributo, chegando alguns casos a serem decididos com base em perícias para averiguar a ocorrência, ou não, de tal prejuízo.

Vale ressaltar que, a partir de então, a restituição de tributos pagos indevidamente, em maior ou em menor intensidade, passou a ser analisada no Brasil à luz da trabalhada classificação dos tributos em diretos e indiretos. Por sua vez, o critério da repercussão econômica foi, historicamente, o mais utilizado pela doutrina e jurisprudência nacionais para fazer essa distinção entre as espécies tributárias. A importância da classificação pode ser constatada justamente através da menção expressa no enunciado de nº 71 da súmula do STF.

Os precedentes da Suprema Corte que serviram de suporte para o enunciado já adotavam como premissa a divisão dos tributos em “diretos” e “indiretos”, seguindo por uma linha de que os segundos não ensejavam qualquer ressarcimento, eis que o encargo financeiro não era suportado por aquele que os recolheu, mas sim por terceira pessoa a quem o ônus fiscal fora repassado, em um fenômeno conhecido como repercussão econômica do tributo.

O Pretório Excelso, filiando-se a esse fenômeno como critério para distinguir os tributos que eram passíveis de serem restituídos, entendia que a transladação do tributo a terceiro tira do contribuinte a possibilidade de repetir o pagamento efetuado, ainda que indevido.

A propósito, destaca-se um dos primeiros precedentes do Supremo Tribunal Federal nesse sentido, respaldado no acórdão do Recurso Extraordinário nº 47.069, da Segunda Turma, publicado em 12.09.1961, no qual restou consignado que era “incabível a repetição de imposto indireto, que repercute sobre terceiros, não se configurando o prejuízo do *solvens*”.

Nesse contexto, a grande razão utilizada pela Suprema Corte para inviabilizar a repetição de indébito envolvendo tributos “indiretos” baseava-se na ideia de “interesse público”, entendendo o Pretório Excelso que a situação teria o potencial para criar dois possíveis enriquecimentos indevidos: ou o do Fisco, caso não fosse julgada procedente a

repetição, ou o do contribuinte de direito, que teria o valor devolvido, não obstante ter transferido o ônus fiscal a terceira pessoa (contribuinte de fato). Nesses termos, mais justificável seria o enriquecimento indevido da Fazenda Pública, que teria condição de revertê-lo ao interesse coletivo.

Ocorre que, apesar de sedutor, esse argumento esbarra em um brocardo que diz que “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza”. Assim, mostra-se injustificável deferir razão ao Estado quando é o mesmo quem deu causa à situação de ilicitude, ou seja, o agente causador do pagamento indevido é o mesmo a se beneficiar do abuso.

Ademais, se nós analisarmos referido entendimento de forma mais aprofundada, perceberemos que o mesmo resultaria em um ataque muito maior ao interesse público, visto que várias exações ilegais seriam convalidadas pela reconhecida impossibilidade de restituição dos tributos ditos “indiretos”, resultando em uma grave ameaça ao ordenamento jurídico.

Ressalte-se que o interesse público deve ter uma certa predominância sobre o interesse privado, porém não pode aniquilar este por completo, com base em teses simplistas que colocam sob segundo plano a própria Lei.

Isso poderia incentivar a Fazenda Pública a não agir com diligência no lançamento dos créditos tributários ou mesmo agir com dolo, resultando na exigência de tributos ilegais ou inconstitucionais, que se perpetuariam pela impossibilidade de restituição.

Com o passar do tempo, a doutrina – em seu trabalho crítico acerca do controverso entendimento da Suprema Corte – acabou influenciando esta em sua gradual mudança de posicionamento, passando o referido enunciado de nº 71 a ter a sua aplicação relativizada.

Aliomar Baleeiro, ministro precursor dessa mudança de entendimento no seio do Supremo Tribunal Federal, desde sempre mostrou-se resistente à distinção dos tributos em diretos e indiretos, justamente devido à falta de uniformidade de critérios que embasassem essa classificação. Tal posicionamento foi expresso pelo então ministro em voto lavrado no julgamento do Recurso Extraordinário de nº 45.977-ES, de sua relatoria, de onde se tira o seguinte trecho:

Resta a controvérsia sobre a impossibilidade jurídica da repetição de tributos indiretos, tese que tem o amparo da súmula n. 71.

Entendo que essa diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, do começo, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto.

O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria

ou a do ato tributado. (...)

À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência da realidade dos fatos, o STF inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data vênua, de que, sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de 'jure' para o contribuinte de 'facto'. Então, haveria locupletamento indevido daquele às expensas deste, motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição. É o suporte pretendidamente lógico da súmula n. 71.

O novo entendimento lançado pelo ínclito Ministro Aliomar Baleeiro passou a influenciar vários acórdãos dentro da Corte Suprema, resultando, posteriormente, na elaboração do enunciado de nº 543 da Súmula de jurisprudência dominante do Tribunal, que assim prescreve: “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”.

Conforme se pode perceber, o enunciado de nº 546 não se filia, *a priori*, à rígida classificação outrora adotada pelo enunciado de nº 71 do STF, que utilizava expressamente o termo “tributo indireto”, rechaçando qualquer possibilidade de restituição quando se tratasse dessa modalidade de tributos, por entender que sempre havia o fenômeno da repercussão econômica.

Agora, tinha-se o discernimento de que a repetição do indébito deveria estar condicionada a uma análise de cada caso concreto, abandonando qualquer visão apriorística baseada em simples classificações das espécies tributárias, historicamente nunca baseadas em critérios sólidos.

Vale lembrar que o referido enunciado de nº 546, editado posteriormente à publicação do Código Tributário Nacional, foi elaborado com base em julgamentos de casos concretos que não consideravam o inovador art. 166 do Diploma Tributário.

É fácil perceber que a proposição estabelecida no enunciado de nº 546 do Supremo Tribunal Federal em muito se assemelha ao disposto no polêmico artigo 166 do Código. Vale consignar, porém, que, embora o referido enunciado tenha sido publicado posteriormente à positivação do tema através da Lei nº 5.172/66 – o que o tornaria de certa forma inócuo – a jurisprudência que lhe deu origem começou a se firmar cerca de vinte anos antes da elaboração do Diploma, de modo que é possível inferir até mesmo que o artigo 166 é também fruto dessa corrente jurisprudencial.

Atualmente, o artigo 166 do Diploma Tributário é a base legal para a repetição de indébito envolvendo os tributos que, em regra, importem na transferência do encargo fiscal do contribuinte de direito a uma terceira pessoa, dita contribuinte de fato, estabelecendo toda

uma gama de critérios para que se opere o direito à restituição, o que tem sido alvo de acirradas críticas que, inclusive, colocam em questão a constitucionalidade desse dispositivo.

5.2 Interpretação do artigo 166 do Código Tributário conferida pela jurisprudência dos Tribunais Superiores

O ponto central do presente subtópico é uma análise aprofundada a respeito do artigo 166 do Código Tributário, dispositivo legal este que serve de norte para a atual sistemática de restituição de indébitos tributários no âmbito do ordenamento brasileiro, referindo-se especificamente aos tributos que, por sua natureza, possibilitam a transferência do encargo fiscal pelo contribuinte de direito a uma terceira pessoa, dita contribuinte de fato. Referido artigo assim determina:

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

Gilberto de Ulhôa Canto (1983, 8/5), o qual foi um dos membros da comissão que elaborou o Projeto de Código Tributário Nacional, assevera que:

Ao elaborar o art. 166 do CTN, a Comissão Especial rejeitou a primeira orientação do STF (Súmula 71), que repelia em todos os casos a repetição dos tributos indiretos, mas condicionou-a à prova da inexistência de recuperação do valor do tributo pelo contribuinte de jure do contribuinte de fato, como admitido na segunda versão da Corte Suprema (Súmula 546); mitigou, entretanto, essa publicação, prevendo a alternativa da autorização expressa pelo contribuinte

Nesse sentido, o presente dispositivo – em que pese posições em contrário – afastou qualquer positivação da distinção dos tributos em “diretos” e “indiretos”, outrora utilizada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal com ares de absolutismo, através da edição do enunciado de nº 71 de sua súmula de jurisprudência dominante.

Por sua vez, relativamente ao enunciado de nº 546 da Súmula do referido Tribunal, o artigo 166 do CTN representou um abrandamento da sua aplicação, pois ampliou as possibilidades de restituição à medida que deferiu ao contribuinte de fato o poder de autorizar que o contribuinte de direito solicite a sua restituição, mesmo tendo este transferido o ônus fiscal.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi criado o Superior Tribunal de Justiça, corte responsável pela interpretação, em última instância, ressalvados os casos de

inconstitucionalidade, da legislação federal. A jurisprudência a partir de então formada pelo Tribunal Superior acolheu a restituição, porém com variações no que se refere à legitimidade para postulá-la, bem como na delimitação dos tributos que incorrem na transferência do ônus fiscal a terceira pessoa.

Nesse ínterim, a Fazenda Pública alegava a tese de que ocorria a transferência do ônus fiscal em praticamente todas as ações de repetição de indébito que tinha movida contra si, visto que, por se tratar a transferência do encargo fiscal um dado eminentemente econômico, todo tributo é passível de provocar essa repercussão financeira além da figura do contribuinte de direito.

Ao se deparar com o tema, o Superior Tribunal de Justiça adotou entendimento no sentido de que os requisitos impostos no artigo 166 do Código Tributário Nacional para a repetição de indébito teria se referido ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e a Prestação de Serviços (ICMS) e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), em sua modalidade não-fixa.

Conforme outrora afirmado no presente estudo, mais precisamente no capítulo 4 – que faz um apanhado geral sobre a origem e evolução da classificação dos tributos em diretos e indiretos – o Superior tribunal de Justiça tem se filiado à teoria de Marco Aurélio Greco (1983, p. 282), para quem o artigo 166 do Código Tributário “contempla hipóteses de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontram elemento de aproximação”.

Nesse espeque, tributos indiretos seriam aqueles cujo fato gerador se trate de uma relação negocial entre duas pessoas e que tenha por base de cálculo o valor dessa operação, atentando-se para o aspecto de que o indivíduo elegido pela lei como sujeito passivo da obrigação tributária pode transferir o encargo fiscal para o outro partícipe da relação negocial.

Levando a cabo esse entendimento, o Colendo STJ – no Recurso Especial de nº 724.684/RJ, de Relatoria do Min. Castro Meira, julgado em 3 de maio de 2005 – posicionou-se no sentido de que o ISS poderia ser considerado como direto ou indireto, a depender se incidia sobre o valor do serviço ou outra base de cálculo, como o número de profissionais habilitados no seio de uma sociedade de profissionais liberais.

A esse respeito, tem-se o seguinte precedente da Corte Superior:

O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto, a depender da avaliação do caso concreto. 2. Via de regra, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nos termos do art. 7º da Lei Complementar 116/2003, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do

serviço. 3. Necessidade, na hipótese dos autos, de prova da não-repercussão do encargo financeiro do tributo, nos termos do art. 166 do CTN. [...] (AgRg no Ag 692.583/RJ, Relator Ministra Denise Arruda, Data do Julgamento 11.10.2005, p. 205).

À medida que o Superior Tribunal de Justiça ia firmando um entendimento acerca dos tributos destinatários da norma contida no artigo 166 do Código Tributário, tratando-lhes como indiretos, a Corte não atentava para as questões atinentes aos requisitos em si impostos no referido dispositivo legal, que praticamente anulavam qualquer possibilidade de restituição de indébito envolvendo os tributos indiretos pelos contribuintes de direito.

Retratando bem esse cenário jurisprudencial na Corte Especial, Hugo de Brito Machado Segundo (2011, p.35) – em sua obra intitulada “Repetição de Indébito do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições” – aduz que atualmente se pode concluir indubitavelmente que os tributos submetidos à sistemática do artigo 166 do Código Tributário são, em regra, o ICMS, o ISS e o IPI.

Porém, quanto aos requisitos para a restituição, tratando-se do contribuinte de direito, o referido doutrinador se refere à primeira condição imposta pelo artigo, qual seja, a prova pelo contribuinte de direito do não repasse do ônus fiscal ao contribuinte de fato, como sendo de difícil aferição, necessitando, em tese, de uma análise acerca da influência do encargo tributário sobre o preço final.

Por sua vez, referindo-se à segunda condição imposta pelo artigo 166 do Código Tributário para que o contribuinte de direito logre a restituição em caso de ter repassado o ônus tributário ao contribuinte de fato, Hugo Segundo (2011, p.35) preleciona que a autorização a ser dada pelo contribuinte de fato ao contribuinte de direito revela-se, muitas vezes, impossível de ocorrer, “tendo em vista a impossibilidade de identificar e localizar número tão grande de consumidores, notadamente no caso de venda a consumidor final documentada por cupom fiscal simplificado, por exemplo”.

Através dessa análise crítica acerca dos requisitos impostos por dado dispositivo legal à restituição dos tributos tidos por indiretos, quis o doutrinador expressar o grande problema encarado pelo contribuinte de direito em ter reconhecida, em favor de si, a restituição desses tributos pagos indevidamente, questão por muitas vezes não enfrentada adequadamente pela Corte Superior, apesar de representar grave ameaça ao direito constitucional de livre acesso à jurisdição, que será aprofundado mais à frente.

Esclarecida a situação do contribuinte de direito, Hugo Segundo (2011, p. 33) passa a examinar o tratamento dado ao contribuinte de fato, buscando uma suposta coerência do raciocínio adotado pela Corte Especial referente ao artigo 166 do CTN, mais precisamente no

que tange aos requisitos de legitimidade impostos ao contribuinte de direito.

Para isso, o doutrinador passa a fazer, de forma brilhante, o seguinte questionamento (2011, p. 35-36):

Afinal, se o [contribuinte]‘de direito’ não pode pleitear a restituição porque quem teria sofrido o ônus seria, na verdade, o contribuinte ‘de fato’, poderia este, em nome próprio, pleitear tal devolução? Ou, por outras palavras, se a repercussão do ônus financeiro tem relevância jurídica suficiente para suprimir direitos do contribuinte legalmente definido como tal, teria também para transferir esses direitos ao consumidor final, dito contribuinte de fato?”

Primeiramente, cabe ressaltar que a Fazenda Pública sempre que se depara com a atuação de contribuinte de fato requerendo a repetição de indébito de tributo ao qual lhe é repassado, alega a famigerada tese de que este não possui legitimidade *ad causam* para tal, tendo em vista não figurar em qualquer relação de direito com o Estado; estando, pois, alheio à relação jurídica tributária. Segundo a Fazenda, a repercussão é meramente econômica, e não jurídica.

Referindo-se a esse entendimento encabeçado pela Fazenda e aceito historicamente pela Corte Especial, Hugo Segundo (2011, p. 36) expõe algumas incoerências dele extraídas, como o dado de haver a negativa do direito à restituição ao contribuinte de fato, não obstante a circunstância de ter sido ele quem, na verdade, sofreu o ônus da cobrança indevida, correspondendo justamente esse argumento, por sua vez, na causa de se negar a restituição ao contribuinte de direito.

O doutrinador continua a sua análise crítica questionando o fato de a norma jurídica extraída do artigo 166, conforme o entendimento então retratado, retirar o direito do “contribuinte/vendedor” e, por outro lado, não o transferir ao consumidor final, dizimando pura e simplesmente o direito subjetivo de restituição de exações desamparadas pela lei. Por fim, Hugo Segundo (2011, p. 36) conclui que “essa incoerência revela que o verdadeiro propósito do artigo 166 do CTN, e da jurisprudência construída em torno dele, talvez seja apenas o de impedir a restituição do tributo pago indevidamente, a qualquer custo.”

Vale destacar que essa incoerência chegou a ser afastada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que inicialmente firmou entendimento no sentido de que o contribuinte de fato teria legitimidade *ad causam* nas ações de repetição de indébito tributário envolvendo tributos ditos indiretos. Nesse caso, como a repercussão do ônus fiscal era presumida para essa modalidade de tributo, não haveria sequer a necessidade de prova da assunção do encargo.

As decisões sobre o tema envolveram especialmente consumidores de produtos submetidos à incidência do IPI e consumidores de energia elétrica, como se verifica nos seguintes precedentes da Corte Especial:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. COBRANÇA INDEVIDA. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ILEGITIMIDADE ATIVA DO IDEC.

1. A lei e a jurisprudência evoluíram no sentido de proclamar a legitimidade do consumidor para impugnar a cobrança do ICMS, no regime de substituição tributária (REsp 279491/SP, Primeira Seção, Relator Ministro. Francisco Peçanha Martins, Data do julgamento 08.05.2006).

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. LEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA.

1. O consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e de fato. A distribuidora de energia elétrica não é contribuinte do imposto ICMS, mas mera responsável pela retenção, pois limita-se a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Ilegitimidade de parte das empresas recorrentes afastada. (REsp 838542 / MT, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, Data do julgamento 25.08.2006)

Em comentário a essa corrente jurisprudencial, Hugo Segundo (2001, p. 37-38) aduz que, não obstante limitador do direito à restituição por parte do contribuinte de direito, o artigo 166 do Código Tributário reconhecia legitimidade ao contribuinte de fato, servindo como norma relativa à legitimidade para pleitear a restituição, e não como um mero obstáculo a essa restituição (HUGO SEGUNDO, p. 37).

Todavia, não demorou para que a mesma Corte alterasse completamente seu entendimento, declarando a ilegitimidade desses consumidores para postular em juízo a restituição do indébito. Não bastasse a mudança abrupta de posicionamento, as decisões que negaram a legitimidade aos ditos contribuintes “de fato” se utilizaram de farta doutrina que, em verdade, sustentava a insubsistência da classificação dos tributos em diretos e indiretos ou, até mesmo, a inconstitucionalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Essa forte incoerência é verificada da leitura de acórdãos como o do Recurso Especial de nº 903.394/AL, no qual o Superior Tribunal de Justiça desenvolveu fundamentação no sentido de que a relação do contribuinte de fato com o contribuinte de direito é de natureza diversa, privada, e a repercussão do tributo se dá de forma meramente econômica, e não jurídica. Seria o caso da doutrina de Alfredo Augusto Becker, longamente referida no julgado, cujas lições negam aplicabilidade ao artigo 166 do Diploma Tributário ao ICMS, ao IPI e ao ISS, pois em nenhum desses tributos, tidos como indiretos pela Corte Especial, o contribuinte tem a prerrogativa de “reter” ou “descontar” o encargo fiscal do consumidor final, do qual recebe o preço (HUGO SEGUNDO, 2011, p.39).

Nesse sentido, apesar de suas ideias não se adequarem ao entendimento firmado pelo STJ, Becker foi longamente citado para – acolhida a sua lição de forma parcial e confusa – negar-se legitimidade ativa ao contribuinte de fato para que este requeira a restituição de indébito.

Logo, de modo totalmente contraditório, enquanto era negada a legitimidade do contribuinte de direito com base na natureza indireta do ICMS, do IPI e do ISS, tendo em vista a consequente repercussão do ônus fiscal a terceiro; por outro lado, a ausência de legitimidade do contribuinte de fato fundava-se na inexistência de amparo jurídico da mencionada repercussão e na fragilidade da classificação dos tributos em diretos e indiretos.

Ademais, podemos visualizar claramente essa incoerência no seguinte acórdão de Recurso Ordinário em Mandado de Segurança:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS (RMS 24.532/AM, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, Data do Julgamento: 26.08.2008)

[...] o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito (REsp. 903394-AL, Primeira Seção. Relator Ministro Luiz Fux, Data do Julgamento: 24.03.2010)

Mais especificamente tratando sobre os efeitos conferidos pela jurisprudência do STJ ao fenômeno da repercussão econômica, Hugo Segundo (2011, p. 38) resume o teor controverso firmado pela Corte, aludindo que, para o efeito de retirar do contribuinte de direito as faculdades próprias de um sujeito passivo de qualquer relação jurídica, a transferência do ônus fiscal ao consumidor final é jurídica, correspondendo essa a sua consequência perante o Direito. Mas, por outro efeito, o de dar ao tal contribuinte de fato as prerrogativas próprias de um sujeito passivo de qualquer relação jurídica, prerrogativas estas

suprimidas do contribuinte de direito, a repercussão não tem qualquer relevância jurídica, sendo vista como um fenômeno meramente econômico.

A negativa de legitimidade ao contribuinte de fato, entretanto, foi relativizada no caso específico do setor de energia elétrica. Neste setor, consumidores que possuem grande necessidade do produto acabam contratando pacotes extras de energia, negociando diretamente com as fontes produtoras. Diante disso, inúmeras legislações locais determinam que a base de cálculo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM incidente sobre essas operações corresponde ao valor contratado.

Ocorre que, comumente, o consumidor utiliza uma quantidade de energia menor do que a negociada, ficando o excedente do produto na pendência de ser entregue; não ocorrendo, pois, a efetiva circulação dessa energia por falta de consumo do contratante.

Considerando que o aspecto material do ICM, como o próprio nome já diz, consiste na circulação de mercadorias, ou seja, na realização de operação que resulte na mudança de titularidade do produto, constata-se que a base de cálculo do ICM deveria considerar apenas o que fora efetivamente consumido, e não o valor contratado.

Nesse sentido, as legislações locais, ao estabelecerem como base de cálculo o valor contratado, padecem de inconstitucionalidade por contrariarem o artigo 155, inc. II, da Constituição Federal, que trás expressamente o termo “circulação de mercadorias”, resultando no fato de que a cobrança de ICM sobre a diferença de energia não entregue ao consumidor é indevida.

Tendo em vista o perigoso efeito de se deferir apenas às concessionárias de energia elétrica a legitimidade para requerer a repetição de indébito nesses casos, visto que, na prática, havia uma evidente falta de interesse dessas prestadoras de serviço público em tal proceder, a Corte recuou, mas apenas para conferir legitimidade aos consumidores de energia elétrica, fundada na natureza peculiar dessa relação e na definição do valor das tarifas. Tal posicionamento pode ser verificado no seguinte recurso representativo da controvérsia:

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

- Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. (REsp 1299303/SC. Primeira Seção. Ministro Cesar Asfor Rocha. Data do julgamento: 08.08.2012)

O problema é que essa oscilação de entendimentos foi responsável pela criação de sérios impasses na resolução dos casos concretos propostos nesse meio tempo. Isso porque, enquanto era reconhecida a legitimidade aos consumidores de energia elétrica para restituição de tributos indevidamente pagos, logicamente muitas demandas foram por estes ajuizadas, sendo que os pedidos não raramente contemplavam, além da restituição do indébito, a retificação dos valores a serem cobrados em período futuro pelas concessionárias. Tais requerimentos foram, em grande parte, reconhecidos por liminares que suspendiam a exigibilidade do tributo *sub judice*.

Ocorre que, ao chegarem ao Superior Tribunal de Justiça, este já havia alterado seu posicionamento e inúmeros dos referidos processos foram julgados extintos sem resolução de mérito por ausência de legitimidade ativa *ad causam*. Grande celeuma restou então para a Fazenda, que ficou sem saída para cobrar os valores não pagos com a concessão das liminares.

De um lado, as concessionárias justificariam o não pagamento por não terem auferido os respectivos valores dos consumidores em cumprimento a uma decisão judicial. De outro, os consumidores não poderiam ser compelidos a pagar um encargo que não puderam discutir judicialmente exatamente por não serem seus contribuintes.

Ainda em se tratando da repetição de indébito, caso peculiar também é o que diz respeito às contribuições especiais, para as quais foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio norma específica que dispõe expressamente a tese da não repetição em caso de ter havido a repercussão, qual seja: artigo 89, § 1º, da lei 8.212/1981, com os seguintes termos:

§ 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.

Tal dispositivo foi editado após o Supremo Tribunal Federal ter reconhecido a inconstitucionalidade da cobrança de contribuições previdenciárias sobre a remuneração de autônomos e administradores, com o evidente intuito de salvaguardar os cofres públicos.

Todavia, mesmo sem o reconhecimento da inconstitucionalidade do citado dispositivo de lei, o Superior Tribunal de Justiça não aplicou a restrição legal por enquadrar as contribuições especiais no rol dos tributos ditos diretos. Nesse sentido, colhe-se o seguinte precedente:

A 1.ª Seção do STJ, por ocasião do julgamento do EREsp 189.052/SP, em 12/3/2003, afastou a necessidade de comprovação da não transferência do encargo de que trata o art.

166 do CTN, relativamente às contribuições previdenciárias, por entender se tratar de tributo direto, que não comporta o repasse de seu ônus financeiro (REsp 529.733/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Data do Julgamento: 03.05.2004).

Resumindo, o atual cenário jurisprudencial acerca da repetição de indébito de tributos indiretos limita a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional aos casos de ICMS, IPI e ao ISS não-fixo, sendo a legitimidade para o exercício desse direito dividida em duas hipóteses.

Apenas o contribuinte de direito, sujeito passivo da relação jurídica tributária, tem legitimidade para pleitear a restituição, desde que comprove a não repercussão do tributo a terceiros ou, do contrário, que foi por estes autorizado para tanto. O consumidor, também denominado de contribuinte de fato, somente possui a peculiar atribuição de poder autorizar algo que não pode fazer em nome próprio, ressalvado, como analisado acima, o caso do consumidor de energia elétrica, a quem é conferida a legitimidade para a restituição.

Percebe-se, assim, que o tratamento dos tributos indiretos pelos tribunais superiores possui uma conturbada trajetória cujo desfecho ainda não parece ser dos mais satisfatórios.

5.3 Considerações acerca da (in)constitucionalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional

Conforme ficou bem claro no subitem anterior, o artigo 166 do Código Tributário Nacional trás requisitos de legitimidade para se propor a repetição de indébito envolvendo tributos que, por sua natureza, ensejem a transferência do encargo fiscal a terceira pessoa. Segundo a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, os tributos que possuem essa natureza são o ICMS, o IPI e o ISS não-fixo.

Segundo a Corte Especial, os requisitos da lei são direcionados exclusivamente ao contribuinte de direito. O primeiro estabelece que, para ter direito à repetição dos tributos referidos acima, tal contribuinte terá de provar que não repassou o ônus fiscal a terceira pessoa, ou seja, o contribuinte de fato.

Este requisito é praticamente intransponível, visto que o sujeito passivo da relação jurídica tributária terá, neste caso, de fazer uso de uma prova negativa, ou seja, terá de demonstrar algo que não fez, sendo essa técnica conhecida no processo civil como “prova diabólica”, justamente pelo seu teor difícilimo de produzir. Ademais, vale recordar que o ônus da prova de fatos extintivos de direito do autor incumbe ao réu.

Certificar que não fora repassado o ônus fiscal ao contribuinte de fato quando se tem

de lidar com dados meramente econômicos – voláteis por natureza e que desbordam totalmente de um aspecto jurídico – é algo extremamente questionável para se conferir legitimidade para a propositura de uma ação.

É crível inferir, nesse sentido, que, se o critério da repercussão econômica é falho como forma de classificação dos tributos, também o é como meio de determinação do exercício da repetição do indébito tributário (TRENTIN, 2003, p. 228). Como conclui Alfredo Augusto Becker (1972, p. 491), "a verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável".

Por outro lado, segundo o Superior Tribunal de Justiça, no que diz respeito ao contribuinte de fato, embora este tenha arcado com o ônus fiscal, a ele lhe é negada qualquer legitimidade para requerer a repetição de indébito, justamente por não fazer parte da relação jurídica tributária. Ressalte-se que o único caso em que nós podemos vislumbrar essa legitimidade deferida ao contribuinte de fato é envolvendo energia elétrica, conforme tratado anteriormente.

Hugo Segundo (2011, p. 40), referindo-se especificamente aos casos que envolvem a transferência econômica do encargo fiscal, consoante entendimento levado a efeito pela Corte Especial, preleciona que:

A Constituição assevera, em seu art. 5º, XXXV, que a lei não excluirá da apreciação ao Judiciário lesão ou ameaça a direito, mas o STJ criou situação inusitada na qual, a teor do art. 166 do CTN, essa exclusão acontece, e de forma brutal, pois se o tributo tido por “indireto” tiver sido repassado economicamente ao consumidor final, nem este, nem o contribuinte de direito, poderão pleitear em juízo a sua restituição.

No que se refere ao segundo requisito estabelecido pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional, não são menores os obstáculos impostos ao contribuinte de direito, consistindo tal requisito – somente em casos em que se opere a repercussão do ônus fiscal – na autorização dada ao contribuinte de direito pelo contribuinte de fato para que aquele solicite a restituição do que fora pago indevidamente.

Assim como o primeiro requisito, este incorre na mesma problemática da dificuldade quase intransponível que o contribuinte de direito terá para conseguir cumprir com a exigência legal e, assim, levar a efeito a ação de repetição de indébito.

Como se sabe, o mercado é bastante dinâmico e um contribuinte pode se relacionar com centenas ou milhares de consumidores, cada qual respondendo com uma pequena cota sobre tudo o que foi repassado ao fisco. Seria, portanto, inimaginável que um contribuinte

fosse buscar a autorização de todos os consumidores que, com a sua respectiva parcela de contribuição, deram origem ao montante indevidamente pago a título de tributo. Talvez a restituição nunca compensasse o dispêndio de perquirir a autorização de tantos indivíduos.

Além disso, qual a garantia que o contribuinte de direito teria no sentido de que todos ou parte razoável dos consumidores iriam deferir essa autorização, que no mínimo soa como absurda aos olhos de quem lhe dá? Logo, não se mostra coerente o contribuinte de fato arcar com o ônus e, ao mesmo tempo, deferir autorização ao contribuinte de direito que requeira a restituição em benefício próprio.

Diante desse cenário, não é difícil perceber que a interpretação atualmente conferida ao artigo 166 do Código é responsável, na prática, por inviabilizar o direito do sujeito passivo de ser ressarcido pelo valor indevidamente recolhido ao Estado, visto que impõe condições impraticáveis para o exercício desse direito, demonstrando a necessidade de verificar se há alguma forma de interpretar dado dispositivo em conformidade com o sistema jurídico brasileiro.

Tendo como premissa a teoria de Hans Kelsen de que a Constituição é o fundamento de validade das demais normas presentes no ordenamento jurídico – encontrando-se este organizado de forma sistemática – os princípios constitucionais servem como alicerce estrutural do ordenamento, não podendo ser desprezados no momento da interpretação de qualquer norma.

Nesse espeque, um dos princípios constitucionais que pode ser citado como basilar dentro do Sistema Tributário Nacional, conforme mencionado no primeiro capítulo, é o da legalidade, o qual consiste na garantia de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo que não seja em virtude de lei, pressupondo que qualquer imposição de conduta ao administrado deva ter amparo legal.

Esse princípio, sob a ótica específica da Administração Tributária, ganha contornos ainda mais rígidos, à medida que sujeita todos os atos da Fazenda à prévia disposição de lei. Tal sujeição, em verdade, defere legitimidade ao Poder Estatal em exercer a tributação em nome de seus verdadeiros titulares, os cidadãos.

Assim, por mais que seja a relação tributária formada independentemente da vontade das partes, decorrendo de verdadeira imposição legal, o sujeito passivo sempre terá em favor de si direitos perante o Estado, conforme leciona Ives Gandra da Silva Martins (2005, p. 24):

É, portanto, de subordinação a relação jurídico-tributária, diferente daquela que se instaura por força do princípio da autonomia da vontade própria dos contratos privados. Tem,

entretanto, o sujeito passivo um escudo. Não podendo manejar a espada da imposição, pode opor-lhe o escudo da legalidade. A imposição só pode existir se feita nos estritos limites da lei. Sem flexibilidade hermenêutica. Sem maleabilidade exegética. Sem elasticidade interpretativa.

Não se pode olvidar que, além de sua obrigatória submissão aos fundamentos constitucionais ensejadores da repetição do indébito tributário, o artigo 166 do Diploma Tributário tem de ser interpretado sistematicamente com outras normas infraconstitucionais, devendo ser confrontado com os artigos 121, 123 e 165 do mesmo diploma legal.

Nesse espeque, a lei reconhece como sujeito passivo da relação jurídica tributária o contribuinte e o responsável, conforme já explanado no começo desse estudo. Logo, o consumidor, ou contribuinte de fato, embora ao final arque com o ônus fiscal, não faz parte da considerada relação jurídica, motivo que lhe retira, segundo entendimento dos Tribunais Superiores, qualquer legitimidade para propor ação de repetição de indébito. Entende-se que o contribuinte de fato paga o preço da mercadoria ou do serviço, e não o do tributo em si.

Ocorre que, apesar de o contribuinte de fato não ter o direito de acionar, em nome próprio, a restituição do que fora pago indevidamente a título de tributo, este tem o poder de autorizar ou não que o contribuinte de direito, repassado o ônus fiscal, tenha direito a essa restituição, em outras palavras, o consumidor não tem direito, mas cabe a ele autorizar ou não que um terceiro o tenha.

Essa incoerência vista na interpretação dada ao artigo 166 do Código Tributário Nacional pelos Tribunais Superiores vai de encontro a uma parêmia básica em Direito, qual seja: “ninguém poderá transferir mais poderes do que detém a outrem”. Nesse sentido, observa Ives Gandra da Silva Martins (2005, p.27) que o contribuinte de fato seria aquele capaz de impedir a repetição de indébito, mas incapaz de exercê-la.

Isso pode ser atribuído à confusão realizada entre a relação de direito público que se estabelece entre o contribuinte de direito ou o responsável e o Estado, de um lado, e a relação de direito privado que se estabelece entre o sujeito passivo e um terceiro no campo econômico, de outro. Destaque-se que são relações autônomas e com polos absolutamente distintos entre si.

Essa distinção foi notadamente delimitada no artigo 123 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “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”. Tal dispositivo é aplicado quando o Fisco está na condição de credor da prestação pecuniária em relação ao sujeito

passivo, mas não na posição inversa de restituição do indébito.

Isso revela uma contradição que beneficia injustamente a Fazenda Pública, à medida que uma convenção particular, sob a ótica da repetição de indébito, é apta a produzir efeitos no sentido de retirar a legitimidade do sujeito passivo para tal e, por sua vez, sob a ótica da cobrança de tributos, não possui eficácia alguma contra o Fisco, que permanece cobrando o tributo do sujeito passivo.

Do mesmo jeito que se entende, hoje, no caso da cobrança de tributos, que o sujeito passivo deve pagar o tributo, embora tenha, mediante convenção particular, repassado este ônus a terceiro, munindo-se da prerrogativa de acioná-lo em ação regressiva, entendia-se no passado de forma semelhante em se tratando da repetição de indébito.

Assim é que, caso o contribuinte de direito requeresse a repetição de indébito tendo, contudo, repassado o ônus fiscal ao contribuinte de fato, este poderia, tendo conhecimento, acionar a competente ação regressiva para reaver a quantia auferida pelo contribuinte de direito à título de repetição.

Vale recordar que este foi o primeiro posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal sobre o tema, quando se entendia que o repasse do ônus fiscal em nada eximiria o dever da restituição do tributo indevidamente percebido, haja vista que a relação privada formada entre o comerciante e o consumidor não se confundia com a relação de direito público estabelecida entre o contribuinte e o fisco.

Esta é também a solução defendida por Marcelo Fortes de Cerqueira (2000, p. 405):

É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

Porém, sabe-se que hoje impera na jurisprudência não mais a plena legitimidade do sujeito passivo, estando, muito pelo contrário, esta submetida a critérios rígidos impostos pelo artigo 166 do Diploma Tributário, que, a despeito de grandes críticas, ainda não foi declarado inconstitucional pela Suprema Corte.

Dessa forma, não rara são as teses que tentam harmonizar tal dispositivo legal com o sistema tributário, como a encabeçada por Hugo Segundo no sentido de que o repasse do ônus tributário a que se refere o artigo 166 se trata, em verdade, de uma transferência estritamente

prevista em lei e, por isso, de caráter jurídico, e não econômico.

A referida transferência jurídica pode ser visualizada nos casos de responsabilidade, em que o responsável, ao mesmo tempo que tem o dever legal de recolher o tributo aos cofres públicos, tem a prerrogativa de repassar o ônus tributário ao contribuinte.

Tomando como exemplo, podemos citar a situação do Imposto de Renda de dada pessoa física retido na fonte pelo empregador, responsável tributário pelo recolhimento do tributo perante a Fazenda Pública. Sabe-se que a repercussão do ônus fiscal é prevista pela própria lei, sendo propriamente uma garantia relativa ao princípio da capacidade contributiva, já que o aspecto material da tributação diz respeito à percepção de renda pelo contribuinte, e não pelo responsável.

O artigo 166 do Diploma Tributário somente poderia, então, referir-se a tal modalidade de repercussão, que é dotada de relevância no mundo do direito e, portanto, tem caráter estritamente jurídico, diferente da repercussão tão somente econômica, que, por sinal, não se embasa em critério algum das ciências jurídicas.

Assim é que o empregador, responsável pelo recolhimento do Imposto de Renda da pessoa física, está autorizado legalmente a repassar o ônus tributário ao contribuinte no ato do pagamento de seus rendimentos, fruto do trabalho. Caso o responsável note que repassou quantia indevida ao fisco e objetive a restituição desse valor, deverá provar que não o transferiu ao empregado, ou, caso tenha o transferido, que seja por este autorizado a requerer a repetição do indébito.

Observe que a aplicação do artigo 166 do Código aos casos de responsabilidade é extremamente válida, visto que a prova da repercussão econômica pelo responsável não se mostra difícil ou impossível de ser produzida, sendo fácil destacar o momento em que o responsável recolhe o tributo e o momento em que o ônus do mesmo é repassado para o contribuinte, estando esses dois fenômenos previstos no campo do direito tributário.

No exemplo referido acima, para o empregador fazer prova de que não transferiu o ônus da quantia indevida ao empregado, basta ele demonstrar que não se operou a retenção na fonte de dado valor; defendendo, pois, que ocorreu o fenômeno do recolhimento, porém não ocorreu o fenômeno da retenção.

Por outro lado, caso o responsável recolha determinado valor a título de tributo indevido e, por sua vez, retenha na fonte dada quantia, o legitimado a propor a ação de repetição de indébito seria o próprio contribuinte empregado – também sujeito passivo da relação jurídica tributária – que o faria em nome e em benefício próprio; não havendo,

portanto, qualquer empecilho à restituição de indébito, seja pelo responsável, seja pelo contribuinte.

Essa interpretação dada por Hugo Segundo ao artigo 166 do Código Tributário Nacional se adequa plenamente à Constituição Federal, pois, além de se embasar em critérios puramente jurídicos, não cria obstáculos à repetição de indébito que impeçam o livre acesso dos administrados à jurisdição, eliminando qualquer possibilidade de perpetuação de exações desamparadas pela lei, como hoje acontece ao se considerar a repercussão como meramente econômica.

Diante da interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça ao artigo 166 do Código Tributário, tem-se nele uma norma que exclui da apreciação do Poder Judiciário, não raro irremediavelmente, inúmeras lesões ou ameaças a direito, servindo de obstáculo para que o contribuinte submeta várias questões à análise a respeito da validade de pagamentos feitos a título de ICMS, IPI e ISS não-fixos. A incompatibilidade da norma, tal como entendida pela Corte Especial, e o disposto no artigo 5º, inc. XXXV, da Constituição Federal é muito clara (HUGO SEGUNDO, 2011, p. 40).

Verificado, assim, que a repetição de indébito tributário tem inegável fundamento no texto fundamental, a interpretação dada ao artigo 166 do Código Tributário pelos Tribunais Superiores se mostra claramente inconstitucional, pois obsta o exercício desse direito ou o torna impraticável por quem quer que seja, contribuinte de fato ou de direito.

Alternativamente, poder-se-á interpretar mencionado dispositivo legal conforme a Constituição e o confrontá-lo, de maneira sistemática, com a própria legislação infraconstitucional, como o fez Hugo Segundo ao considerar a repercussão referida no artigo como sendo apenas aquelas previstas em lei, ou seja, as que tivessem caráter eminentemente jurídico.

Por fim, como bem pondera Gabriel Lacerda Trianeli (1999, p. 21), “o respeito do Estado pela legalidade e moralidade deve sobrepor-se à sua necessidade de caixa, uma vez que aquele é finalidade do Estado e esta é mero meio do qual o Estado se utiliza para atingir seus fins”.

6 CONCLUSÃO

O princípio da legalidade representa uma das bases do Estado Democrático de Direito, garantindo a todos os administrados que estes só podem ser compelidos a alguma prestação mediante lei. Por outro lado, se nós analisarmos o mesmo princípio sob a ótica estatal, concluiremos que a Administração deverá embasar todos os seus atos na lei, sobretudo aqueles que interfiram de alguma forma na esfera jurídica dos administrados, impondo-lhes obrigações.

A atividade tributária, por interferir diretamente no patrimônio e na renda dos administrados, tem como fundamento essencial a lei, prevendo a Constituição Federal, em seu artigo 150, inc. I, que é vedado às entidades tributantes “exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

Dessa forma, caso o administrado efetue o pagamento de qualquer quantia a título de tributo, cuja cobrança não seja feita na forma da lei aplicável ou esta lei seja inconstitucional, restará o direito à restituição do que fora recolhido indevidamente ao fisco. Nesse caso, não há que se falar em tributo, visto que a cobrança não tem amparo legal ou constitucional.

O direito à restituição do indébito tributário não tem amparo somente no Código Tributário Nacional, sendo decorrente de diversos comandos constitucionais, dentre eles o próprio princípio da legalidade, o da capacidade contributiva, o do não-confisco, o da propriedade privada e o da moralidade administrativa. Logo, a restituição decorre do próprio sistema constitucional tributário e é oponível a toda e qualquer situação que resulte no pagamento de quantia indevida a título de tributo.

Todavia, em se tratando de tributos que, por sua natureza, comportem a transferência do ônus fiscal do contribuinte de direito a terceira pessoa, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 166, tem condicionado o exercício do direito à restituição pelo sujeito passivo à prova da não transferência do ônus fiscal, ou, caso tenha havido essa transferência, da autorização expressa do terceiro que suportou o referido encargo.

Ocorre que a redação do mencionado dispositivo não delimita de forma clara o âmbito de sua aplicação, de maneira que a doutrina e a jurisprudência já apresentaram os mais distintos posicionamentos para realizar a interpretação de seu texto.

O Superior Tribunal de Justiça, Corte competente para a interpretação da legislação infraconstitucional, firmou entendimento no sentido de que dado dispositivo legal se aplicaria apenas ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao Imposto sobre a Circulação de

Mercadorias e a prestação de Serviços (ICMS) e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) – este último em sua modalidade não-fixa – todos classificados como indiretos pelo Tribunal. O critério utilizado pela Corte Especial é a repercussão econômica que dados tributos têm, por natureza, a potencialidade de causar.

Contudo, a atual linha seguida pelo Tribunal da Cidadania enfrenta fortes críticas, à medida que a repercussão meramente econômica do tributo no preço final do produto ou serviço é difícil de ser delimitada, visto que a formação do preço é algo que adentra no campo da economia e está sujeita a inúmeras variáveis.

Nesse sentido, ao interpretar a repercussão prevista no artigo 166 do Código Tributário como sendo a meramente econômica, o STJ cria uma barreira quase intransponível ao contribuinte de direito, pois este terá de delimitar a composição do preço de produtos ou serviços, provando que não efetuou qualquer repasse ao consumidor. Caso tenha efetuado o repasse, terá de buscar a anuência de cada consumidor para que proceda ao pedido de restituição, o que não é menos difícil.

Como se não bastasse firmar entendimento que praticamente anula o direito do sujeito passivo à restituição, o Tribunal da Cidadania entende que, exceto no caso de energia elétrica, o consumidor também não pode, em nome próprio, solicitar a repetição de indébito tributário, já que ele não possui qualquer relação com o Estado, não fazendo parte da relação jurídico-tributária.

Ao negar legitimidade ao contribuinte de fato e restringir drasticamente a legitimidade do contribuinte de direito na repetição de indébito envolvendo tributos ditos indiretos, a jurisprudência acaba afastando o administrado do acesso à jurisdição contra lesão ou ameaça a direito seu, bem como provocando um favorecimento à perpetuação de exações desamparadas pela lei.

À vista disso, resta patente a inconstitucionalidade da atual interpretação dada ao artigo 166 do Código Tributário Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo próprio Supremo Tribunal Federal, este último através do enunciado de nº 543 de sua súmula de jurisprudência dominante.

Destarte, torna-se evidente a adoção pelos Tribunais Superiores de um aspecto eminentemente alheio às ciências jurídicas para se conferir legitimidade ao exercício de um direito tão importante no âmbito Tributário, que é a restituição de quantias recolhidas indevidamente a título de tributo.

Uma alternativa a essa interpretação seria atribuir à repercussão prevista no artigo

166 do Diploma Tributário uma feição puramente jurídica, de forma que seria relevante apenas se estivesse previamente estabelecida por lei, como nos casos de responsabilidade, em que o responsável está autorizado legalmente a repassar o ônus tributário ao contribuinte.

Nesse contexto, tanto o contribuinte como o responsável faria parte da relação jurídico-tributária, não havendo que se falar em ilegitimidade do responsável ou do contribuinte, bem como os meios de prova oponíveis ao responsável para se comprovar o não repasse seriam bem mais fáceis, pois tal repasse tem fundamento na própria lei tributária, e não deriva de qualquer atividade ou relação comercial, alheias ao direito.

Assim, é possível conferir interpretação ao artigo 166 do Código Tributário Nacional conforme a Constituição, sem qualquer redução de texto. Em verdade, o que acontece atualmente é justamente uma interpretação equivocada dos Tribunais relativamente a dado dispositivo, que não necessariamente precisa ser extirpado do ordenamento jurídico pátrio.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. “A figura dos Tributos Indiretos e a Aplicabilidade do Art. 166 do CTN”, in Hugo de Brito Machado (coord.), *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 2013.
- AQUINO, Rubim Santos Leão de. *História das Sociedades das Comunidades Primitivas às Sociedades Medievais*. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- _____. *Teoria geral do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. “Impuestos directos e impuestos indirectos – Análisis jurídico de una vieja distinción”, in *Hacienda e Derecho*, Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Repetição de indébito”, in *Caderno de Pesquisas Tributárias*, 8/5. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CERQUEIRA, Marcelo Fontes de. *Repetição de Indébito Tributário: delineamento de uma teoria*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- CINTRA, Carlos César Sousa. “A Tributação Indireta no Direito Brasileiro”, in Hugo de Brito Machado (coord.), *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 2013.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- CORREA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, Coimbra: Almedina, 1987.
- DALTON, Hugh. *Princípios de Finanças Públicas*. Traduzido por Maria de Lourdes Modiano, 4ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 1980.

- GIANNINI, Achille Donato. *Instituições de Direito Tributário*, 9ª ed. Milão: Giuffrè, 1972.
- GRAZIANI, Augusto. *Instituições das Ciências Financeiras*, 3ª ed. Turim: UTET, 1929.
- GRECO, Marco Aurélio. “Repetição do Indébito” in *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária, 1983.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- JACQUES, Paulino. *Curso de Direito Constitucional*, 3ª ed; São Paulo: Rio, 1962.
- LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Traduzido por Alfredo Gallego Anabitarte. 2ª ed. Barcelona: Ariel, 1970.
- MACHADO, Hugo de Brito; *Curso de Direito Tributário*, 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. *Tributação Indireta no Direito Brasileiro (coordenador)*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- _____. “Repetição de Indébito Tributário”, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Repetição de Indébito*, São Paulo: Resenha Tributária, 1983.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; *Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. *Curso de direito tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- NAPOLEONI, Cláudio. *Smith, Ricardo, Marx*. 8ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- TRIANELLI, Gabriel Lacerda. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999.
- UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, Padova. 1959.