



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PROCESSUAL

LÍLIA NATIELLE UMBELINO LOBO

**O ART. 166 DO CTN: UM ESTUDO SOBRE A VIABILIDADE DA RESTITUIÇÃO
DOS TRIBUTOS INDIRETOS**

FORTALEZA-CE
2018

LÍLIA NATIELLE UMBELINO LOBO

**O ART. 166 DO CTN: UM ESTUDO SOBRE A VIABILIDADE DA RESTITUIÇÃO
DOS TRIBUTOS INDIRETOS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial à obtenção do Título de Bacharel em Direito.

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

FORTALEZA-CE

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

L783a Lobo, Lília Natielle Umbelino.

O Art. 166 do CTN : Um estudo sobre a viabilidade da restituição dos tributos indiretos / Lília Natielle Umbelino Lobo. – 2018.

63 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2018.

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

1. Artigo 166 do CTN. 2. Restituição do Indébito. 3. Tributos Indiretos. 4. Viabilidade.. I. Título.

CDD

LÍLIA NATIELLE UMBELINO LOBO

**O ART. 166 DO CTN: UM ESTUDO SOBRE A VIABILIDADE DA RESTITUIÇÃO
DOS TRIBUTOS INDIRECTOS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial à obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 23/11/2018.

BANCA EXAMINADORA

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

Prof. Dr. Raul Carneiro Nepomuceno
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Tiago Vasconcelos Queiroz
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Com tudo o que o sou, a meu Deus. Com meu reconhecimento e todo o meu coração, à minha mãe, a meu pai e às minhas irmãs.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida e por todo o amor que me rodeia.

À minha mãe, Maria de Jesus Umbelino, por seu exemplo de força e perseverança, por ser o apoio atrás de todas as minhas conquistas. Ao meu pai, Francisco de Assis Lobo, por todas as longas conversas e a completa disposição para responder aos meus questionamentos. Às minhas irmãs, Thalia e Natália, por toda a leveza que trazem à minha vida.

Aos amigos e amigas, do Ensino Médio, da Procuradoria da UFC, da Faculdade de Direito, da vida, por todos os momentos de companheirismo ao longo dessa caminhada.

Por fim, e não menos importante, aos professores da rede pública de ensino de Canindé-CE. Não importa que alturas eu alcance, jamais esquecerei dos impulsos que me fizeram decolar.

Dai a cada um o que lhe é devido: a quem tributo, tributo; a quem imposto, imposto; a quem temor, temor; a quem honra, honra.

Romanos 13:7

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso destina-se, essencialmente, a estudar a viabilidade do disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional, apontado como a prescrição legal aplicável às situações de restituição dos chamados tributos indiretos, aqueles que, nos termos do referido artigo, “comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”. De início, foram analisadas as disposições legais e constitucionais fundamentadoras do direito à restituição do indébito tributário. Após, buscou-se definir alguns conceitos essenciais para que se possa entender a problemática da repetição das exações indiretas. Assim, utilizando-se de critérios exclusivamente jurídicos, apontou-se a melhor maneira de identificar quais tributos devem ser considerados indiretos, focando-se em estabelecer a diferença fundamental entre repercussão jurídica e repercussão meramente econômica do encargo tributário. Foram ainda dispostos alguns posicionamentos a respeito do titular da legitimidade ativa nas ações de repetição do indébito que envolvam os tributos indiretos. Foi apresentado também um breve histórico da repetição dos tributos indiretos no Brasil, estudando-se as súmulas 71 e 546 do Supremo Tribunal Federal (STF), apontadas como precursoras do que seria o entendimento expresso no art. 166 do Código Tributário. Por fim, conclui-se pela viabilidade do referido artigo 166, desde que interpretado à luz do ordenamento jurídico vigente no qual se encontra inserido, o qual é fundamentado em uma lei maior, a Constituição da República Federativa do Brasil.

Palavras-chave: Artigo 166 do CTN. Restituição do Indébito. Tributos Indiretos. Viabilidade.

RESUMEN

El presente trabajo de conclusión de curso se destina esencialmente a estudiar la viabilidad de lo dispuesto en el artículo 166 del Código Tributario Nacional, señalado como la prescripción legal aplicable a las situaciones de restitución de los llamados tributos indirectos, aquellos que, en los términos de dicho artículo, "implican, por su naturaleza, transferencia de su carga financiera". En principio, se analizaron las disposiciones legales y constitucionales fundadoras del derecho a la restitución del impuesto tributario. Después, se buscó definir algunos conceptos esenciales para que se pueda entender la problemática de la repetición de las exacciones indirectas. Así, utilizando criterios exclusivamente jurídicos, se apuntó la mejor manera de identificar qué tributos deben ser considerados indirectos, enfocándose en establecer la diferencia fundamental entre repercusión jurídica y repercusión meramente económica del cargo tributario. También se dispusieron algunos posicionamientos respecto del titular de la legitimidad activa en las acciones de repetición del pago indebido que involucra los tributos indirectos. Se presentó una breve historia de la repetición de los tributos indirectos en Brasil, estudiando las súmulas 71 y 546 del STF, apuntadas como precursoras de lo que sería el entendimiento expreso en el art. 166 del Código Tributario. Por último, se concluye por la viabilidad del referido artículo 166, desde que interpretado a la luz del ordenamiento jurídico vigente en el que se encuentra inserto, el cual es fundamentado en una ley mayor, la Constitución de la República Federativa del Brasil.

Palabras clave: Artículo 166 del CTN. Reembolso. Tributos Indirectos. Factibilidad.

SUMÁRIO

<u>1. INTRODUÇÃO</u>	11
<u>2. O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO</u>	13
<u>2.1 O Direito à tutela jurisdicional expresso no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal(CF/1988)</u>	14
<u>2.2 Fundamentos principiológicos da restituição</u>	16
<u>2.2.1 O Princípio da legalidade</u>	17
<u>2.2.2 Princípio da isonomia</u>	19
<u>2.2.3 Princípios da moralidade e da vedação ao enriquecimento sem causa</u>	20
<u>2.3 O artigo 165 do Código Tributário Nacional</u>	22
<u>3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS</u>	24
<u>3.1 Critério técnico-administrativo</u>	25
<u>3.2 Critério financeiro</u>	26
<u>3.3 Critério econômico</u>	27
<u>3.3.1 A diferença fundamental entre repercussão jurídica e repercussão econômica do ônus do tributo</u>	30
<u>3.4 Contribuinte de fato e contribuinte de direito</u>	32
<u>3.4.1 legitimidade ativa ad causam</u>	32
<u>4 ANÁLISE DA VIABILIDADE DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETO</u>	41
<u>4.1. Breves considerações sobre a natureza jurídica do tributo indevido</u>	41
<u>4.2 A regra geral do artigo 165 do Código Tributário Nacional</u>	44
<u>4.2.1 As Súmulas 71 e 546 do Supremo Tribunal Federal</u>	46
<u>4.2.2 Requisitos para a restituição dos tributos indiretos</u>	51
<u>CONSIDERAÇÕES FINAIS</u>	59

1 INTRODUÇÃO

Inúmeros são os questionamentos que permeiam a matéria da restituição dos tributos pagos indevidamente, nem mesmo existindo consenso entre os estudiosos quanto à natureza das parcelas a serem devolvidas, se tributários ou não.

Todavia, sem sombra de dúvidas, é a repetição dos tributos considerados indiretos, aqueles que, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN), comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, a temática que mais gera controvérsias, tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais.

A inconstância que envolve o tema, indo desde a dificuldade em definir quais tributo seriam indiretos, e por conseguinte, permitiriam a transferência do seu ônus; até a incerteza quanto ao indivíduo legitimado para solicitar a devolução dos pagamentos indevidos, se quem paga o valor do imposto diretamente ao Fisco ou se o indivíduo a quem foi transferida a carga tributária, faz com que surjam dúvidas a respeito da utilidade do citado dispositivo 166 do CTN na concretização do direito à restituição.

Além do mais, tanta insegurança possibilita que o Ente Público ofereça as mais diversas interpretações sobre o referido artigo que, muitas vezes, baseadas em um argumento de “defesa do interesse público”, permitem que o Estado perpetue atos contrários às disposições legais e constitucionais que regem a relação tributária.

Este estudo, portanto, destina-se a identificar e analisar alguns dos conceitos pré-jurídicos e jurídicos que envolvem a matéria da restituição dos tributos indiretos pagos indevidamente, notadamente esses últimos, pois, tendo sido elencados pelo legislador, mesmo advindos de outras áreas das ciências, apresentam legítima capacidade para afetar vida dos contribuintes. Tem ainda como objetivo principal a realização de um estudo sobre o dispositivo 166 do Código Tributário Nacional e seus requisitos, avaliando se este apresenta-se como um facilitador ou um empecilho à concretização do direito dos contribuintes à devolução dos pagamentos indevidos.

Ademais, o presente trabalho foi dividido em três partes. Na primeira delas buscou-se fundamentar o direito a restituição do indébito tributário, em um estudo das disposições constitucionais e infraconstitucionais referentes à matéria. Ato seguido, foram analisados alguns conceitos e classificações, fartos na doutrina, indispensáveis ao estudo do direito à repetição dos tributos indiretos, dentre os quais destacam-se: os critérios apontados como capazes de classificar os tributos em diretos e indiretos; outra classificação, decorrente da

primeira, que separa os contribuintes em de fato e de direito e, não menos importante, a definição da legitimidade ativa *ad causam* na devolução dos pagamentos indiretos não devidos. Por fim, realizou-se um estudo da viabilidade do disposto no Art. 166 do CTN, uma vez que apontado pela doutrina como aplicável às situações de repetição do indébito tributário indireto, tentando entender se este dispositivo legal apresenta-se válido à luz da Constituição da República, fundamento de todo o sistema jurídico vigente.

2 O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “uma relação jurídica é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas”¹. Nessa linha de pensamento, a tributação, por ser criadora de vínculo jurídico entre contribuinte e Fisco, deve ser regida por um sistema de limites capaz de harmonizar a vida em sociedade, o Direito.

Dessa forma, o Estado enquanto titular do poder de tributar, assim definida a possibilidade de este exigir de seu povo o pagamento de tributos, teoricamente necessários para o alcance dos seus fins sociais, deve necessária obediência às normas legais e constitucionais editadas para orientar e limitar sua atividade como ente tributante.

Nesse viés, um tributo indevidamente pago, pois cobrado em desrespeito aos ditames do sistema legal, atingindo o patrimônio dos contribuintes de forma não autorizada pela Constituição Federal, deve ser devolvido pelo ente que o recolheu à pessoa que o pagou, de modo que, com a repetição do indébito, haja um retorno ao *status quo ante*, e o administrado receba de volta a parcela de sua propriedade que nunca deveria ter sido atingida pela tributação.

Tratando-se de obrigação a ser cumprida pelo Fisco, a restituição do pagamento indevido deve ocorrer de forma imediata e espontânea, senão, com o inadimplemento desta, nasce para o contribuinte que arcou com o ônus indevido o direito de utilizar-se das medidas judiciais cabíveis para recompor seu prejuízo. Sobre o tema, Rodrigo Dalla Pria lança: “Eis, aí, a crise de inadimplência própria à ação de repetição do indébito tributário”². Por conseguinte, segundo o autor, improvável é que o Fisco tome a iniciativa e de ofício efetive a restituição do pagamento indevido, restando para o contribuinte o direito de valer-se da chamada ação de repetição do indébito³, demanda judicial tipicamente condenatória, cuja pretensão traduz-se em compelir o Ente Político a reparar o dano ao qual deu causa injustificadamente.

Por fim, pode-se considerar que o direito à repetição do indébito tributário fundamenta-se tanto em preceitos constitucionais, nomeadamente: o direito à tutela

¹MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.53.

²PRIA, Rodrigo Dalla. **Legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário**, 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2016, p.127.

³Ressalta-se que o pedido de restituição pode inclusive ser solicitado administrativamente pelo contribuinte, sem prejuízo da proposição da ação judicial. Ademais, não se faz necessário o esgotamento da via administrativa para só então utilizar-se do meio judicial.

jurisdicional (art. 5º, XXXV), os princípios da legalidade (art. 5º, II e 150, I), da isonomia (art. 5º, *caput* e inciso I); da moralidade (art. 37, *caput*) e da vedação ao enriquecimento sem causa (arts. 5º, *caput*), bem como justifica-se em lei infraconstitucional, no caso, o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1996.

2.1 O Direito à tutela jurisdicional expresso no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal(CF/1988)

Em seu art. 5º, XXXV a Constituição Federal assegura a todos que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, consagrando expressamente, o chamado princípio da inafastabilidade da jurisdição, também nomeado como direito de ação, de acesso à justiça, da inafastabilidade da jurisdição ou do livre acesso ao Judiciário.

Nas palavras de Bulos, o referido postulado “posta-se como uma liberdade pública, subjetiva, genérica, cívica, abstrata e incondicionada, conferida às pessoas físicas e jurídicas, nacionais e estrangeiras, sem distinções ou retaliações de nenhuma espécie.”⁴ Desse modo, a inafastabilidade da jurisdição simboliza uma das mais significativas conquistas da democracia, uma vez que representa um direito inafastável de acesso ao Judiciário ante ameaças ou violações à ordem jurídica, o qual nunca poderá ser obstado por lei ou ato do Ente Público.

Contudo, a garantia de acesso ao judiciário não conduz a uma certeza de que os argumentos levados a juízo serão avaliados de acordo com a conveniência dos interessados⁵, pois a mera invocação desta garantia constitucional não pode obrigar o judiciário a satisfazer, indiscriminadamente, o interesse das partes. Logo, conforme leciona Pontes de Miranda, o fato de o Estado ter chamado para si a função da justiça (traduzida na prerrogativa de este decidir com definitividade sobre os direitos dos seus cidadãos, os quais, conseqüentemente, perderam a liberdade de assegurar suas prerrogativas por justiça de mão própria) torna-o responsável pela efetivação daquilo que prometera.⁶

⁴BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**, 2015 p.630 SARAIVA.

⁵BRASIL.Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 113.958, relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 07 fev.. 1997.

⁶MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Tomo I: arts. 1º a 45, 2ª ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 1979, t.I, p XX.

Sobre o tema, Gonçalves ensina que

No cumprimento do dever de editar normas de conduta, o Estado inicialmente regrou os comportamentos que os indivíduos deveriam ter em sociedade. Em caso de desobediência a elas, o prejudicado poderia comparecer em juízo para reclamar do Estado-juiz a formulação de norma para o caso concreto, suscetível de sanção e hábil para compelir o renitente a cumprir a sua obrigação. E o Estado, que já regulava o comportamento dos indivíduos em sociedade, passou a editar normas e princípios regulamentadores do processo, por meio do qual se emite a regra concreta de conduta capaz de solucionar o conflito de interesses.⁷

Todavia, o direito de acesso ao judiciário não pode ser exercido ilimitadamente, uma vez que encontra-se suscetível a limitações de ordem técnico-processual⁸, as quais serão estabelecidas sempre que necessárias para garantia da efetividade do próprio sistema processual, não constituindo, assim, ofensa ao princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional. Isto significa, por exemplo, que o preenchimento das condições da ação (legitimidade, possibilidade jurídica do pedido e interesse de agir) e a obediência aos pressupostos processuais são exigências plausíveis para que se possa alcançar um provimento jurisdicional de mérito.

Importante ressaltar que todo e qualquer requisito para o acesso ao judiciário deve estar pautado na proporcionalidade, para que não impossibilite, através de condicionamentos não razoáveis, que o cidadão veja sanada a injusta lesão ao seu direito, especialmente quando se considera que o Estado, muitas vezes, é o próprio violador da norma.

Isto posto, resta patente que o princípio do acesso à justiça encontra-se diretamente relacionado à estrutura político-jurídica do estado democrático brasileiro, vez que essencial para o alcance de uma verdadeira independência entre os Poderes do Ente Público, principalmente na seara do Direito Tributário, porquanto, como ensina Hugo de Brito Machado, “quem tem interesse direto na arrecadação do tributo é o Executivo. Quem cria ou aumenta o tributo, todavia, é o Legislativo; e quem decide os conflitos surgidos na relação tributário é o Judiciário.”⁹

Indiscutível, pois, que, da mesma forma que o Estado possui a prerrogativa de instituir e cobrar tributos, tem também o dever de oferecer aqueles que contribuem a chance de exercer algum controle sobre a legalidade de tais exigências tributárias, garantindo-lhes o amplo acesso ao Poder Judiciário, previsto no art.5º, XXXV, da CF.

⁷GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Novo Curso de Direito Processual Civil**, volume 1: teoria geral e processo de conhecimento (1ª parte). 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010 p. 03

⁸*Ibid.*,p.30.

⁹MACHADO, Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.36.

2.2 Fundamentos principiológicos da restituição

Como expresso inicialmente, a relação tributária é uma relação jurídica, o que se traduz no mandamento de que toda a atividade tributante seja exercida em conformidade com as disposições legais. Assim sendo, os princípios constitucionais da tributação representam limites constitucionais ao poder de tributar conferido ao Ente Público, exteriorizando as prescrições mais relevantes no disciplinamento da relação tributária¹⁰.

Princípio¹¹ é, por definição de Celso Antônio Bandeira de Mello¹²

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Desse modo, princípios são normas estruturantes, dotadas de universalidade e de perenidade¹³, vetores do próprio sistema jurídico no qual se encontram inseridas. São dotados também de flexibilidade, uma vez que, por representarem os valores mais importantes de determinada sociedade, devem ser capazes de conferir dinamicidade as disposições previstas na Constituição¹⁴, para que estas estejam sempre alinhadas às mudanças próprias da vida social.

A principiologia jurídica, portanto, deve nortear tanto a atividade legislativa, proibindo a edição de normas incompatíveis com o arcabouço legal vigente, quanto a atividade interpretativa, dado que representa importante instrumento de compreensão das leis, essencial para que estas sejam interpretadas em conformidade com o todo sistema de normas.

Isto tudo explica por que, conforme doutrina Mello, a desobediência a um

¹⁰MACHADO, Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 194.

¹¹Existe uma pluralidade de critérios, mesmo no âmbito jurídico, que pretendem distinguir princípios e regras. Neste trabalho, todavia, foi adotada a idéia de princípio como norma dotada de grande generalidade, apesar de estes apresentarem estrutura próprias de regras.

¹²MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed.. São Paulo: Malheiros, 2007, p.922-923.

¹³MACHADO, *op. cit.*, p. 195.

¹⁴Para Gomes Canotilho, a Constituição é um sistema aberto de normas e princípios, que encontra-se em comunicação constante com o sistema social que objetiva harmonizar, sofrendo, por isso, constante influência de fontes externas (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**, 5 ed., Coimbra, Almedina, 1991, p.171).

princípio representa maior gravidade que a desobediência a simples norma, porquanto, desatender ao mandamento inserido no princípio significa uma ofensa e uma desconsideração de todos os valores eleitos como fundamentais ao sistema jurídico positivo, cuja harmonia e coerência restam inteiramente prejudicadas.¹⁵

2.2.1 O Princípio da legalidade

A Constituição Federal de 1998 é enfática ao estipular em seu art. 5º, II, “que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e assim, consagra expressamente um dos sustentáculos do Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade.

Tratando-se de princípio constitucional, a exigência de que qualquer obrigação imposta ao cidadão seja precedida de lei deve nortear todo o sistema jurídico, com reforçada força em determinados ramos do direito, como o Penal e o Tributário. Sobre este último, a Constituição ainda reforça o postulado da legalidade para a criação ou aumento de tributos ao estabelecer em seu art. 150, I, que assim dispõe, senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

Para Alberto Xavier, na seara tributária, o princípio da legalidade sempre apresentou-se de forma mais restrita, uma vez que objetiva “proteger a esfera dos direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz e administrador”, evitando a instituição de tributos arbitrários. Optou-se, portanto, neste ramo do direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei.

Por tributo “estabelecido” em lei deve-se considerar aquele cujos elementos essenciais, como hipótese de incidência; sujeito passivo; sujeito ativo; base de cálculo e alíquota, estão todos previstos em lei elaborada pelos representantes do povo escolhidos através do voto direto, secreto e universal. Tal lei deve ainda ser apresentada ao povo de forma clara e compreensível, sem quaisquer contradições, incoerências ou obscuridades¹⁶.

Nesse viés, um tributo corretamente instituído é aquele cujos contornos (tanto a

¹⁵MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed.. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 975.

¹⁶SPISSO, Rodolfo R. **Derecho Constitucional Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1993, p.188 apud MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas. 9ª ed. p. 59.

descrição do fato jurídico, como os dados da relação obrigacional) são exaustivamente descritos na lei, em sentido estrito, que o instituiu. Essa disposição, conforme o próprio texto do artigo 150, I, da CF, deve ser aplicada também nas situações onde o que se pretende é apenas majorar um tributo já existente.

Depreende-se assim, conforme ensina Cerqueira¹⁷, que “o particular tem o direito de ser tributado apenas nos termos das regras tributárias individuais e concretas válidas absolutamente”, não sendo assim, e havendo o pagamento do tributo – obviamente indevido, este deve ser repetido.

Contudo, o princípio da legalidade tributária não deve ser entendido apenas como uma vedação à instituição ou majoração de tributos sem fundamento legal, pois vai além, significando também a reivindicação de uma ordem jurídica mais justa e segura para os contribuintes¹⁸.

Desse modo, o mandamento da legalidade não só limita, como também orienta toda a atividade da Administração Pública, seja direta ou indireta, submetendo-a à ordem jurídica. Conforme, leciona Celso de Mello¹⁹:

A atividade administrativa é uma atividade muito mais assujeitada a um quadro normativo constritor do que atividade dos particulares. Essa ideia costuma ser sinteticamente expressada através das seguintes averbações: enquanto o particular pode tudo aquilo que não lhe é proibido, estando em vigor, portanto, o princípio geral da liberdade, a Administração só pode fazer o que é permitido. Logo, a relação existente entre um indivíduo e a lei é meramente uma relação de não contradição, enquanto que a relação existente entre a Administração e a lei é não apenas uma relação de não contradição, mas também uma relação de subsunção.

A autoridade da administração tributária, por exemplo, tem o dever, advindo diretamente do postulado da legalidade, de “desenvolver o máximo esforço para determinar a verdade quanto à ocorrência dos fatos, quando da cobrança de um tributo”. Devendo, assim, obter com afincos todas as provas necessárias para a correta aplicação da lei, sem que isso seja considerado um favor ou benefício ao contribuinte.²⁰

No mais, o princípio da legalidade, especialmente em países que consagram a separação dos Poderes, como é o caso do Brasil, apresenta a mais importante limitação aos

¹⁷CERQUEIRA, Marcelo Fontes de. **Repetição de Indébito Tributário: delineamento de uma teoria**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.21-22.

¹⁸Uma vez que, conforme ensina Carvalho, por estabelecer limites objetivos para normalização, o princípio da legalidade apresenta-se como importante instrumento no resguardo da segurança jurídica, evitando que o Estado pratique arbitrariedades.(CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012).

¹⁹MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed., 10a tiragem, São Paulo: Malheiros, 2010, p. 14.

²⁰MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas. 9ª ed., p. 60.

poderes conferidos ao Estado, em especial àqueles capazes de atingir de forma prejudicial a esfera dos particulares.

2.2.2 Princípio da isonomia

Previsto de forma genérica no artigo 5º da CF/88, o princípio da isonomia apresenta-se como garantia de que todos serão considerados iguais perante a lei. No âmbito tributário, em específico, o referido postulado assegura aos contribuintes tratamento isonômico, concedido pela entidade tributante, a todos que se encontrarem em situações idênticas²¹.

Dessa forma, o princípio da isonomia tributária proíbe que seja dado tratamento jurídico diferenciado a indivíduos que se encontrem sob as mesmas circunstâncias de fato, impedindo que hajam discriminações tributárias, privilégios ou favorecimentos²².

Hugo Segundo²³ leciona que o princípio genérico da isonomia foi consagrado no ordenamento jurídico tanto em seu aspecto formal quanto no material. Assim, em seu viés formal, a isonomia refere-se apenas ao caráter hipotético da norma, uma vez que, ocorrendo no mundo fático o descrito em lei como hipótese normativa, as consequências devem ser as mesmas, independente de quem com elas deva arcar. Já em seu aspecto substancial (ou material), a isonomia caracteriza-se pelo disciplinamento das desigualdades naturais entre as pessoas²⁴, guiado pela máxima de tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades.

Quanto ao viés substancial da isonomia, faz-se necessário ressaltar o quão complexo é, para o legislador, estabelecer critérios diferenciados para os contribuintes sem assim incorrer em arbitrariedades. Para Celso de Mello²⁵, a solução ideal encontra-se no raciocínio de que qualquer tratamento diferenciado seja estabelecido com fundamento direto na própria finalidade de ser da norma jurídica, e ainda, pautado nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Sobre a aplicação do princípio da seara processual tributária, Hugo Segundo

21MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.38.

22HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 2 ed. Atlas. p.425.

23MACHADO SEGUNDO, *op.cit.*, p.61.

24Hugo de Brito Machado leciona que o disciplinamento das desigualdades é um dos papéis fundamentais da lei (MACHADO, *op. cit.*, p.39).

25MELLO, Celso Antônio Bandeira de apud MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012 b., p.20.

escreve:

“[...] o princípio da isonomia vincula não apenas o legislador, mas também o administrador e especialmente o juiz, os quais não podem permitir o surgimento de situações que favoreçam injustificadamente um contribuinte em detrimento dos demais, ou, o que é mais comum, beneficiem a Fazenda Pública em detrimento dos contribuintes em geral.”

Assim sendo, caso se admita que o Estado não restitua parcelas pagas indevidamente a título de tributo, o que acontece muitas vezes sob o argumento de que o contribuinte não preenche determinados requisitos (em sua grande maioria, irrazoáveis), ocorre não só uma violação ao princípio da isonomia, uma vez que coloca o contribuinte que realizou o pagamento em desvantagem frente àqueles outros que não o realizaram, como permite que o Ente Tributante abuse de seu poder de tributar, trazendo para si privilégios injustificados.

2.2.3 Princípio da moralidade e da vedação ao enriquecimento sem causa

O art. 37, *caput*, da Constituição Federal anuncia que “a Administração Pública, Direta, Indireta ou fundacional de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

A Carta Magna, dessa forma, consagrou expressamente o princípio da moralidade, o qual impõe ao administrador público que não dispense, no exercício de suas atividades, os fundamentos éticos que devem pautar todas as suas condutas. Não só averiguando os critérios de conveniência e oportunidade, mas diferenciando também o que é honesto do que é desonesto.

Logo, o agente público, como ser humano, e pois, como possuidor de capacidade para discernimento, deve atuar sempre de forma ética, distinguindo o Bem do Mal, o honesto do desonesto, o lícito do ilícito²⁶.

As decisões advindas da administração, portanto, não devem ser limitadas a meras escolhas entre o legal e o ilegal, ou entre aquilo que é conveniente ou inconveniente para seus interesses, mas devem ser pautadas, principalmente, em um juízo de valor entre o honesto e o desonesto. Dessa forma, além de buscar a máxima eficiência administrativa, a atividade dos administradores deve guiar-se de acordo com a moral administrativa e com o interesse

26HAURIOU, Maurice apud FERNANDES, Luís Dias **Repetição do Indébito Tributário – o Inconstitucional art. 166 do CTN**, p. 27.

coletivo, não prejudicando a outrem e dando a cada um o que lhe pertence.

A doutrina aponta, ainda, o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa como desdobramento do princípio da moralidade, uma vez que a atuação ética, como imperativo jurídico para o Estado, o proíbe, sob pena do cometimento de ilicitude, de sobrepor sua necessidade de arrecadar à sua obrigação constitucional de atuar com honestidade e pautado na legalidade. Consoante, leciona Troianelli:

Enquanto a moralidade é para o contribuinte, sob o aspecto jurídico positivo constitucional, questão de consciência, é para o Estado imperativo jurídico. Assim, embora o enriquecimento injustificado por parte do contribuinte possa ser imoral, não será, necessariamente, ilícito. Já o enriquecimento injustificado por parte do Estado será, além de imoral, necessariamente ilícito, pois constitucionalmente vedado.²⁷

Em específico, o princípio da vedação ao locupletamento sem causa apresenta-se como importante garantia ao direito de propriedade, protegendo o patrimônio financeiro dos contribuintes e proibindo, por conseguinte, que o Estado enriqueça de forma não amparada pelo ordenamento vigente²⁸.

Geraldo Ataliba foi enfático ao afirmar que a vedação ao enriquecimento sem causa “está na teoria geral do direito e se dirige ao direito privado como ao público; neste encontrando expressão, entre outros, no direito financeiro, servindo de fundamento ao instituto da restituição do indébito tributário”²⁹.

Importante apontar, no entanto, que o enriquecimento do Estado, em si, não deve ser relevante para o surgimento do direito à devolução, posto que não há a necessidade do preenchimento de outro quesito, senão a prova do pagamento indevido, para que se possa exigir a restituição. O princípio da proibição ao enriquecimento sem causa, portanto, deve ser entendido, nas palavras de Andrea Madrazo:

como uma outra maneira de se referir ao próprio princípio da estrita legalidade, o que pressupõe tomar a expressão sem causa como sinônima de ausência de pressuposto de direito – ou mesmo de fato – para a tributação e enriquecimento, como mera entrada de divisas, sem que seja necessária a configuração do seu

27TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. 1ª reimpressão da edição de 1999. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2001, p. 120-145.

28MARQUEZI JUNIOR, Jorge Sylvio. **Uma análise conforme a Constituição Federal do artigo 166 do Código Tributário Nacional e a jurisprudência do STJ**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 211, Abr., 2013. p.91-93

29ATALIBA, Geraldo apud DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas**. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p.35.

contraponto, o empobrecimento da parte adversa. O fundamento da devolução reside assim na simples demonstração da ilegalidade da cobrança efetuada.³⁰

Por fim, tem-se que “a voracidade monetária do Fisco”³¹ encontra no postulado da moralidade administrativa, e por conseguinte, no da vedação ao enriquecimento sem causa (enquanto desdobramento do princípio da legalidade), “barreira ética intransponível, cimentada, como nunca dantes fora, pela argamassa constitucional”, capaz de impor ao Fisco a obrigação devolutiva.

2.3 O artigo 165 do Código Tributário Nacional

Do analisado, percebe-se que a Constituição Federal elenca em seu texto um número significativo de princípios capazes de fundamentar, mesmo que de forma remota, o direito à restituição do indébito tributário. Contudo, é no Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, que se encontra o fundamento imediato da repetição dos tributos indevidamente pagos³².

Assim prevê o art. 165 do CTN:

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

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

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

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

O Código Tributário Nacional(CTN), portanto, prevê as hipóteses, detalhadamente estudadas em capítulo posterior, que, se observadas, farão surgir para o sujeito passivo da relação tributária o direito à restituição.

Todavia, embora considerado fundamento imediato da repetição do indébito, a disposição do Código Tributário não deve ser encarada como possuidora de mais importância que os ditames principiológicos, visto que, o direito à restituição do indébito pode nascer para o contribuinte simplesmente do desrespeito às normas constitucionais que regem a relação

30DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p.32.

31FERNANDES, Luís Dias **Repetição do Indébito Tributário – o Inconstitucional art. 166 do CTN**, pags.30-31.

32CERQUEIRA, Marcelo Fontes de. **Repetição de Indébito Tributário: delineamento de uma teoria**. São Paulo: Max Limonad, p.405.

tributária, sem que necessariamente seja concretizada qualquer das hipóteses do Art. 165.

Assim sendo, a divisão dos fundamentos em mediatos e imediatos presta-se apenas a informar o caráter universal dos princípios constitucionais, considerados mediatos porque dotados de universalidade e, por isso, aplicáveis a todo o ordenamento jurídico; em oposição às disposições do CTN, que por serem específicas, são particulares da tributação. Os princípios constitucionais são, inclusive, alicerces para o disposto no CTN, uma vez que, conforme doutrinou Kelsen, uma norma deve encontrar seu fundamento de validade em outra norma jurídica hierarquicamente superior, da qual deriva, e assim sucessivamente, até que se vislumbre a Constituição da República, norma hipotética fundamental de todo o sistema jurídico.

O Código Tributário Nacional, dessa forma, e apesar de haver ingressado no ordenamento jurídico como lei ordinária antes de 1988, encontra fundamento na própria Constituição Federal que o recepcionou dando-lhe eficácia de lei complementar.

3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS

Os tributos são classificados pela doutrina das mais diversas maneiras, pautando-se nos mais variados critérios, os quais, embora muitas vezes originários das ciências pré jurídicas (especialmente da Ciência das Finanças), sempre serão indicadores de algum típico tratamento jurídico.³³

A divisão dos tributos em diretos e indiretos não é nova, em verdade trata-se de uma classificação há muito conhecida pelos estudiosos, tendo sido objeto de pesquisas desde a Idade Média³⁴. Contudo, apesar da longa existência, tal classificação, da forma como utilizada pela jurisprudência, sofre, ainda hoje, severas críticas da doutrina tributarista, que a acusa de ser “totalmente falsa, impraticável e sem qualquer fundamento científico.”³⁵

Ao tratar sobre a dicotomia tributos diretos e indiretos, Tarcísio Neviani leciona que:

não existe no direito positivo brasileiro qualquer definição de quais sejam uns e quais outros, socorrendo-se, pois, os julgadores, com maior ou menos infelicidade, de distinções ou classificações preparados pelos estudiosos das Ciências das Finanças.³⁶

Ocorre que, mesmo para a doutrina financista, não há definição singular e exata sobre a nomenclatura tributos diretos-indiretos, existindo, em verdade, inúmeras teorias sobre tal terminologia, as quais se fundamentam nos mais diferentes critérios. A teoria mais pertinente a este estudo, porque adotada amplamente pela jurisprudência brasileira como fundamento nos decisórios relacionados a restituição dos tributos indiretos, é a aquela que se baseia na translação do encargo financeiro do tributo, a partir da qual Stuart Mill define:

Um imposto direto é aquele cobrado exatamente das pessoas que se tenciona ou se deseja que o paguem. Impostos indiretos são aqueles que são cobrados de uma pessoa, na expectativa ou com a intenção de que esta se indenize à custa de outra, tal como o imposto de consumo ou taxas alfandegárias. O produtor ou importador de uma mercadoria é intimado a pagar um imposto sobre esta, não com a intenção de cobrar dele uma contribuição especial, mas com a intenção de taxar, por seu intermédio, os consumidores da mercadoria, dos quais, como se supõe, ele

33 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 21 ed. Saraiva, p.110

34NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos**, seus problemas, suas incertezas. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p.61.

35BECKER, Alfredo Augusto apud DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p.230.

36NEVIANI, *op. cit.*, p.57.

recuperará o montante, aumentando o preço da mesma³⁷.

Geraldo Ataliba assevera que tal classificação não deveria ser considerada sequer jurídica, uma vez que seu critério de definição é totalmente econômico. Para o autor, a separação dos tributos em diretos e indiretos, mesmo apresentando alguma importância em outros países, não tem nenhuma aplicação no sistema jurídico brasileiro.³⁸

O problema é que, apesar das mais pertinentes e severas críticas dos estudiosos do Direito Tributário, a jurisprudência brasileira persiste, há anos, em utilizar a citada classificação, tratando-a com uma simplicidade que não lhe é característica, como parâmetro infalível para julgar as questões relacionadas à repetição do indébito. E pior, sem que o critério adotado seja sequer seguro do ponto de vista científico.

Segundo Tarcísio Neviani, existem três principais critérios de diferenciação dos impostos em diretos e indiretos, descritos para fins essencialmente didáticos pela doutrina financeira: o critério técnico-administrativo; o financeiro e o econômico.³⁹

3.1 Critério técnico-administrativo

Sustentado por Trotabas e pela doutrina francesa⁴⁰, o critério técnico-administrativo de diferenciação estabelece que os tributos indiretos seriam os “arrecadados com base em fatos estáveis, registráveis em cadastros, livros ou registros” e os indiretos “os tributos com incidência jurídica sobre fatos [...] imprevisíveis”⁴¹.

Em outras palavras, esta classificação, também conhecida como critério do rol nominativo, considera que os tributos diretos seriam aqueles cujas informações (relacionadas ao contribuinte e aos bens a serem objeto da tributação) constariam de forma exaustiva em um cadastro editado pela autoridade pública; e os indiretos seriam os tributos não elencados no

³⁷MILL, John Stuart apud MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ainda a restituição dos tributos "indiretos"**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.223-259.

³⁸Geraldo Ataliba. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2012.

³⁹Aliomar Baleeiro, em sede do RE n 45 de 1977, defendeu: “2. Resta a controvérsia sobre a impossibilidade jurídica da repetição de tributos, tese que tem o amparo da súmula 71. Entendo que esta diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os financistas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto.

⁴⁰Os financistas franceses sustentam tal critério sem muita convicção doutrinária, aceitando-o mais para evitar comprometimentos e em razão de o direito positivo francês, dentre os poucos países a fazê-lo, consagrar expressamente a bipartição dos tributos. (NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos**, seus problemas, suas incertezas. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p.72).

⁴¹NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos**, seus problemas, suas incertezas. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p.62.

cadastro, mas igualmente tributáveis quando previstos em lei como hipóteses de incidência⁴².

Para Neviani, o citado critério, como definido, não defende nada de novo, posto que apresenta um método há muito considerado para diferenciar os impostos reais dos pessoais⁴³. Há tanta semelhança entre as distinções, que, ao defender a presente classificação, André Mendes Moreira indica o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) como exemplo de imposto direto, nos seguintes termos:

Os impostos sobre a propriedade eram – e alguns ainda são – exemplos de tributos diretos exigidos com base no cadastro administrativo. A Administração Tributária oficiava os contribuintes cadastrados, notificando-os acerca do valor a pagar. Como os órgãos efetivamente mantinham um cadastro individual dos contribuintes para esse tipo de exação, de fato o rol nominativo era uma característica formal comum aos impostos sobre a propriedade. Transplantando para os dias de hoje a classificação, temos como exemplo dessa modalidade de tributo o IPVA: a Administração Tributária possui em seu banco de dados as informações sobre cada um dos veículos automotores em circulação e seus respectivos proprietários; com base no valor venal dos automóveis, o imposto é lançado pelo Executivo e o contribuinte-proprietário é informado do montante que deve pagar – tributo direto, portanto, haja vista ser cobrado com base no róle nominatif.⁴⁴

Destarte, a teoria do critério técnico-administrativo atribui muito mais importância à formalidade para a constituição do crédito tributário do que ao próprio tributo e mostra-se de pouquíssima utilidade, considerando-se que no cenário atual praticamente todos os tributos são pagos sem qualquer intromissão estatal, que dirá através do acesso obrigatório a um cadastro do Poder Público.

3.2 Critério financeiro

Elaborado por Nitti, Flora, Graziani, De Viti de Marco e Studenski⁴⁵, o critério financeiro de diferenciação considera que impostos diretos seriam aqueles suportados pelo próprio indivíduo no momento da produção e/ou acumulação de suas riquezas, enquanto os indiretos seriam aqueles fixados para onerar a renda do contribuinte no instante em que esta fosse dispensada para adquirir outros pertences.

Nos mesmos termos, Andréa Medrado cita o pensamento de José Mörschbacher:

42DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 240.

43NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos**, seus problemas, suas incertezas. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p.74.

44MOREIRA, André Mendes apud DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 241.

45NEVIANI, *op.cit.*, p. 64.

Muitos são os critérios utilizados para classificar os tributos em diretos e indiretos. Além das situações já tratadas, uma das teorias que ganha destaque pela quantidade de adeptos é aquela que se baseia nas técnicas de tributação da renda. Para esta corrente, os tributos cobrados em função da percepção (tributos sobre a renda) e do acúmulo da renda (tributos sobre o patrimônio, capital ou riqueza) seriam da categoria dos diretos, ao passo que os tributos incidentes sobre o gasto, o consumo ou dispêndio da renda seriam classificados como indiretos.⁴⁶

Nesses termos, a citada classificação considera, ao dividir os impostos em diretos e indiretos, todo o processo econômico e suas fases, o que a torna, conforme defende Neviani, superior a outras classificações, uma vez que “atende muito melhor às exigências didáticas para compreensão integrada das próprias ciências econômica e financeira, na medida em que se interpenetram com os problemas da política fiscal.”⁴⁷

3.3 Critério econômico

Apontado por Stuart Mill⁴⁸ e adotado na quase totalidade dos decisórios advindos dos tribunais superiores brasileiros, o critério econômico classifica os impostos em diretos e indiretos pautando-se na transferência (ou não) do ônus econômico.

Assim, em linhas gerais, seriam diretos os tributos suportados economicamente pelo próprio contribuinte, enquanto autor do fato gerador; e indiretos aqueles que, mesmo pagos pelo contribuinte, teriam seu ônus transferido a terceiros, fosse embutido no preço da mercadoria ou no do serviço ofertado.

A referida classificação, conforme o exposto e como a própria designação sugere, fundamenta-se em critérios totalmente econômicos e pré-jurídicos⁴⁹, e, apesar disso, é considerada pela grande maioria dos julgadores uma imperiosa prescrição jurídica, apta a fundamentar as decisões sobre a restituição dos impostos, reverberando especialmente nos pleitos envolvendo os ditos tributos indiretos, cuja repercussão econômica é tida como fato inevitável e evidente.

⁴⁶MÖRSCHBÄCHER. José apud DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 244.

⁴⁷NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 198, p. 103.

⁴⁸*Ibid.*, p.104.

⁴⁹O Direito Tributário é, provavelmente, dentre os mais diversos segmentos jurídicos, aquele que mais se utiliza das ciências pré-jurídicas para o desenvolvimento de seus próprios princípios e conceitos. O ramo da tributação foi tão impregnado pelos conceitos pré-jurídicos que renomados doutrinadores, como Alfredo Augusto Becker, criticaram duramente tal sistemática, considerando-a um reflexo condicionado que só introduziria incerteza e contradição na seara jurídica (BECKER, Alfredo Augusto apud NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p.3.)

Duramente criticada pelos estudiosos, esta classificação é apontada como inconsistente, inexata e anti-científica. Nestes termos, escreveu Neviani:

(...) é inexato, não verdadeiro e anti-científico afirmar-se que os impostos sobre a produção ou a circulação de bens se trasladam sempre. Um tal pressuposto invalida qualquer conclusão dele decorrente, pois, em verdade, é muito mais frequente do que usualmente se pensa a permanência do ônus desses impostos a cargo do contribuinte legal, não havendo traslação.⁵⁰

No mesmo viés, ao tratar da precariedade da separação dos tributos em diretos e indiretos, Hugo Segundo leciona que “o problema é que o critério econômico [...] não permite a colocação dos tributos em uma ou em outra classe, pois todos eles podem, conforme as circunstâncias, ter o seu ônus transferido a um terceiro, na fixação dos preços correspondentes”. O célebre autor continua sua lição apontando que o legislador pátrio, em momento algum, se aventurou a elencar quais seriam os tributos indiretos, não havendo nem mesmo no art. 166 do CTN, considerado pela jurisprudência como aplicável a tais tributos, qualquer definição de quais seriam estes, apenas limitando-se a uma vaga alusão “aos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do encargo financeiro”.⁵¹

Assim sendo, ilógico seria considerar que o ônus de um tributo foi ou não transferido a terceiros baseando-se em uma classificação desenvolvida com objetivo meramente didático, a qual não foi atribuído qualquer valor jurídico. Não se podendo sequer afirmar, com certeza, que a presente bipartição seja útil do ponto de vista econômico, uma vez que todos os tributos apresentam potencial de repercutir economicamente⁵².

Sobre as ocorrências capazes de influir no fenômeno da repercussão, Luiz Dias Fernandes ensina que:

A influência das circunstâncias do mercado (monopólio, livre concorrência), aliada à rigidez ou elasticidade da procura do objeto da tributação, a sua perecibilidade ou durabilidade, bem como a constância ou sazonalidade da venda e, ainda, os efeitos das leis de rendimentos constantes, crescentes ou decrescentes, sem falar da especificidade da incidência de alguns tributos são muito mais relevantes para determinar ou não o fenômeno da repercussão. Todos eles são elementos que interferem mais no preço do que o próprio tributo. Tudo, enfim, é uma questão de preço, sendo a única lei aplicável a da oferta e da procura. [...] Por conseguinte, trata-se de constatação alheia aos fins do Direito, afeta exclusivamente que está ao campo da Economia.⁵³

50NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 70-71.

51MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ainda a restituição dos tributos "indiretos"**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.223-259.

52Mesmo Stuart Mill reconheceu que o imposto de renda, embora classificado como direto, quando pago por um produtor ou comerciante pode repercutir no aumento de preços das mercadorias vendidas, numa verdadeira transferência do ônus tributário. (MILL, John Stuart apud MACHADO SEGUNDO, *op.cit.*, p.223-259).

53FERNANDES, Luiz Dias. **Repetição do indébito tributário: o inconstitucional artigo 166 do CTN**. Rio de

Entretanto, apesar das mais acertadas críticas, a presente classificação continua a ser amplamente aplicada pelos tribunais superiores, como é o caso, por exemplo, do Superior Tribunal de Justiça que, usualmente, considera como impostos indiretos o ICMS, o IPI e o ISS - exceto o ISS-fixo⁵⁴.

Diante disso, e partindo da perspectiva de que a divisão dos tributos em diretos e indiretos continua sendo utilizada de forma ampla pela jurisprudência, Machado Segundo aponta que “se se pretende empregá-la, que se faça construindo-a de forma menos imperfeita, a saber, partindo não de critérios puramente econômicos, ou atrelados apenas a uma suposta (e efetiva) transferência do ônus econômico.” Para o autor, devem ser considerados indiretos os tributos instituídos com o objetivo de onerar fatos reveladores da capacidade contributiva de indivíduos diferentes daqueles apontados pela lei como sujeitos passivos da relação tributária. “É o caso dos impostos que geralmente incidem sobre o consumo, os quais são graduados de modo alcançar a capacidade contributiva dos consumidores, e não dos produtores.”⁵⁵

Sobre o tema, ensina Hugo de Brito Machado:

Há critério jurídico para identificar os tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro. Esse critério é encontrado na análise do fato gerador do tributo. Ter-se-á que o tributo comporta a transferência do respectivo encargo financeiro, se dessa análise se verificar que: (a) o fato gerador do tributo envolve duas ou mais pessoas; e, (b) a norma autoriza expressamente que o contribuinte, por ela indicado, transfira para outra das pessoas envolvidas o encargo financeiro respectivo.⁵⁶

Do exposto, a única transferência do ônus tributário aceitável seria a jurídica, a qual, baseando-se em previsão legal, autorizaria o contribuinte (sujeito passivo da relação tributária) a se utilizar do patrimônio de outrem para adimplir a obrigação de pagar o tributo nascida da incidência da norma.

3.3.1 A diferença fundamental entre repercussão jurídica e repercussão econômica do ônus do tributo

Sob uma análise rigorosa, praticamente nenhum fenômeno pode ser considerado

Janeiro: Renovar, 2002, p.42-43

⁵⁴MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ainda a restituição dos tributos "indiretos"**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.223-259.

⁵⁵*Ibid.*, p.223-259.

⁵⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Repetição do Indébito**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Caderno de Pesquisas Tributárias – Repetição do Indébito, São Paulo: Editora Resenha Tributária, n. 8, 1983, p. 246.

genuinamente jurídico, posto que, em regra, o Direito se utiliza de conceitos pré-existentes, produzidos pelas ciências pré-jurídicas (especialmente da Economia e da Ciência das Finanças), atribuindo-lhes, por mero ato político, imperatividade e, por conseguinte, capacidade para gerar consequências jurídicas.

Todavia, o fato de a repercussão do ônus tributário tratar-se de um fenômeno típico do meio financeiro (o que torna seu aspecto econômico mais perceptível) não pode ser utilizado como justificativa para que se desconsidere os efeitos jurídicos imputados pelo legislador ao editar normas baseadas em tal fenomenologia. Assim pontuou Andrea Medrado:

A circunstância de a lei recair sobre um fato que também gera efeitos econômicos não é suficiente para desqualificá-lo como jurídico, tampouco para legitimar sua análise apenas sob a perspectiva econômica. Pelo contrário, ao regular uma mesma realidade, imputando-lhe, porém, efeitos jurídicos, o legislador a transforma em categoria do direito, o que impõe a sua investigação de acordo com os códigos desse sistema. [...] nota-se, com evidência, que a circunstância de a repercussão ser um fenômeno tipicamente financeiro e, por esta mesma razão, ser mais perceptível, a qualquer um, seu efeito econômico, não é suficiente para anular ou mesmo desqualificar as consequências jurídicas imputadas quando esses mesmos fatos são tomados como antecedentes de normas jurídicas. São justamente esses efeitos exclusivamente de direito positivo que a maioria dos doutrinadores, ainda que inconscientemente, repelem ou, simplesmente, ignoram.⁵⁷

Faz-se indispensável, portanto, conforme doutrina Machado, diferenciar a repercussão que ocorre com base em normas jurídicas daquela resultante de meras circunstâncias econômicas. Para o autor, a relevância de proceder tal diferenciação mostra-se, por exemplo, no “fato de que o preço do produto, fixado em um contrato de compra e venda, pode ser acrescido do tributo se a repercussão for autorizada por lei”, sem que o comprador possa a este recusar; enquanto que, no mesmo contrato, se “a repercussão não estiver autorizada por lei, o comprador não estará obrigado ao acréscimo.”

Nestes termos, a repercussão meramente econômica nada significa para o direito positivo⁵⁸, ocorrendo, sem fundamentar-se em qualquer disposição jurídica, como mero instrumento de obtenção de lucro no âmbito das sociedades comerciais. Todo e qualquer tributo, nesse viés, apresenta potencial para repercutir economicamente, uma vez que, para auferir ganho, a pessoa(física ou jurídica) que atua na venda de mercadorias e/ou na prestação de serviços necessita recuperar aquilo que despendeu no processo de ofertá-los, incluindo-se, por óbvio, a carga tributária suportada.

O indivíduo que compra determinada mercadoria e “arca” com a transferência dos

⁵⁷DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, 157

⁵⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 334.

custos suportados por aquele que realizou a venda não possui, portanto, qualquer relação com o Fisco, tendo realizado mera negociação comercial, com autonomia para, conforme sua vontade, aceitá-la ou não. Assim, quem compra não suporta o tributo, e sim o preço do produto, que com aquele não se confunde, o qual foi, provavelmente⁵⁹, definido pelo comerciante com base não só no ônus tributário, mas também em seus demais custos. Nessa linha de pensamento, ao pontuar com maestria a diferença entre tributo e preço, ensina Neviani:

[...] o tributo pago pelo sujeito passivo da obrigação tributária, quando tem o seu valor por este incluído entre os seus custos operacionais, deixa de ser tributo, que se extingue ontologicamente com o seu pagamento ao erário, para tornar-se apenas um custo destinado a ser eventualmente coberto pelo preço pago pelo adquirente dos bens ou serviços.⁶⁰

Como melhor se verá em capítulo posterior, nos termos da legislação tributária vigente, a restituição dos tributos indiretos só ocorrerá em favor daqueles que demonstrarem haver suportado o ônus da tributação indevida. Assim sendo, considerar os impostos como indiretos a partir de uma definição exclusivamente econômica seria o mesmo que vedar, em desrespeito aos fundamentos elencados no capítulo 2 deste trabalho, o direito à repetição do indébito. Isto se dá porque, em razão de uma complexidade própria das transações comerciais, definir o indivíduo que sofreu com o encargo tributário, ou até mesmo aferir se tal repasse ocorreu, é praticamente impossível. Sobre a complexidade da repercussão econômica do ônus tributário, Machado Segundo leciona:

não é uma questão à qual se possa responder apenas “sim, houve repercussão”, ou “não, não houve repercussão”, na forma de um “tudo ou nada”. A repercussão pode se verificar em graus. E, pior, em múltiplas direções e sentidos, e não apenas da forma sempre imaginada produção → comércio → consumo final. O aumento do ônus tributário sobre um comerciante, por exemplo, pode se refletir “para trás”, na imposição de uma diminuição no preço de seus fornecedores (shifting backwards), ou mesmo sobre os seus empregados, que podem deixar de receber aumento ou mesmo sofrer demissões

Destarte, em respeito aos ditames constitucionais e legais que regem o direito à repetição, somente há de se considerar a definição das exações como diretas ou indiretas a partir de uma perspectiva jurídica, logo, apenas fala-se em transferência do ônus tributário “quando o patrimônio de uma pessoa é atingido pelo sujeito passivo da exação tributária, de

⁵⁹*Id.*, **Ainda a restituição dos tributos "indiretos"**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.223-259.

⁶⁰ NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 122.

forma autorizada pelo ordenamento e com a finalidade de efetuar o pagamento da referida exação”.⁶¹

3.4 Contribuinte de fato e contribuinte de direito

A doutrina aponta que a repartição dos tributos segundo o critério econômico dá origem também a outra dicotomia, a ser estudada adiante, que classifica os contribuintes em *de fato* e *de direito*. Como contribuinte de direito estaria o indivíduo integrante do polo passivo na relação jurídica tributária, o cidadão obrigado a entregar o valor do tributo ao Ente Público; já o contribuinte de fato seria a pessoa que efetivamente arcaria com o ônus do tributo, inserido no preço do serviço contratado ou da mercadoria adquirida, mesmo sem possuir qualquer relação jurídica com o Fisco.⁶²

3.4.1 legitimidade ativa ad causam

Conforme pontuado inicialmente neste trabalho, a relação tributária é uma relação jurídica, e, assim sendo, deve ser compreendida como um vínculo entre pessoas, o qual, por ser caracterizado pela bilateralidade, necessita de no mínimo dois sujeitos para ser efetivamente configurado⁶³. Esta relação jurídica, ao ser violada por quaisquer dos polos que a compõem, dá origem às chamadas demandas tributárias, nas quais se inclui a ação de repetição do indébito tributário.

Na ação de restituição existe uma relação jurídica composta, em síntese, por um sujeito ativo, titular do direito de exigir a devolução das quantias que pagou indevidamente, as quais foram recolhidas pelo outro sujeito da relação, o passivo, que se encontra obrigado a restituí-las. Percebe-se, por oportuno, que os sujeitos da lide, em comparação à obrigação tributária, invertem a posição. Quem era sujeito passivo, obrigado ao pagamento tributário compulsório, passa a ser credor; e o ente tributante, antes sujeito ativo, passa a ser o devedor, responsável por ressarcir o indevido.

Sobre o sujeito ativo na ação de repetição do indébito, pontua Cerqueira:

⁶¹MARQUEZI JUNIOR, Jorge Sylvio. **Uma análise conforme a Constituição Federal do artigo 166 do Código Tributário Nacional e a jurisprudência do STJ**. Revista Dialética de Direito Tributário no 211, Abr., 2013, p. 96.

⁶²DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 240.

⁶³CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 374.

Quando se afirma que o sujeito ativo da relação de devolução do indébito é a pessoa que realizou o evento do pagamento indevido, posta no pólo passivo da obrigação tributária, engloba-se todas as hipóteses de sujeição passiva tributária, inclusive a responsabilidade e a substituição (excepcionalmente). Titular do direito à devolução é a pessoa detentora do direito de receber de volta o indébito estritamente tributário.

Quanto ao sujeito passivo, embora se referindo especificamente sobre a relação advinda da incidência tributária, Carvalho ensina:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa - sujeito de direitos - física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.⁶⁴

Por conseguinte, para que seja possível a instauração da ação de repetição de indébito, além do preenchimento de outras condições da ação⁶⁵, faz-se necessário que as partes envolvidas na lide estejam legitimadas para dela participarem.

De acordo com Liebman, a legitimidade ativa é:

pertinência subjetiva da ação, isto é, a identidade entre quem a propôs e aquele que, relativamente à lesão de um direito próprio (que afirma existente), poderá pretender para si o provimento da tutela jurisdicional pedido com referência àquele que foi chamado em juízo⁶⁶

Nestes termos, o contribuinte que teve lesado o seu direito, em razão de exercício tributário não autorizado pela Constituição, possui legitimidade para pleitear em juízo que o Ente Público responsável por atingir ilicitamente seu patrimônio seja obrigado a restaurá-lo.

Ocorre que, do ponto de vista econômico, contribuinte é o indivíduo que arca com o ônus do pagamento do tributo, chamado contribuinte de fato. Na seara jurídica, porém, contribuinte é aquele obrigado a levar aos cofres públicos os valores atingidos pela atividade tributária, ocupando, formalmente, o lugar de devedor na relação jurídico-tributária, denominando-se contribuinte de direito.

Logo, levanta-se a problemática de que, nem sempre, e especialmente quando se tratarem de demandas envolvendo os tributos considerados indiretos, as qualificações de contribuinte de fato e de direito estarão concentradas no mesmo indivíduo. Surgindo, assim, o dilema de que, num enfoque econômico, o “contribuinte de direito” não é contribuinte; e, numa ótica jurídica, o “contribuinte de fato” também não o é⁶⁷.

⁶⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 304

⁶⁵Conforme disposto no Código de Processo Civil, Art. 17: Para postular em juízo é necessário ter interesse e legitimidade.

⁶⁶LIEBMAN, Enrico Tullio. **Manual de direito processual civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 159.

⁶⁷DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas.

Percebe-se, em vista disso, que tal classificação, mesmo amplamente aceita pela jurisprudência brasileira, apresenta uma completa confusão entre os planos econômicos e jurídicos, sem que para isso exista qualquer justificativa, principalmente quando se considera que o Direito e a Economia apresentam critérios totalmente diferentes para definição do termo contribuinte.

Andrea Medrado ao citar trabalho inédito de Paulo de Barros Carvalho, reforça a crucial diferença:

Na tradicional classificação dos contribuintes em “de fato” e “de direito”, inexistindo domínio comum a que pertenceriam simultaneamente as duas locuções, porque uma é construída sobre fundamentos econômicos enquanto a outra é montada com suporte em dados jurídicos, remanesce o aspecto comum do vocábulo “c-o-n-t-r-i-b-u-i-n-t-e”, ligando as duas entidades. E havemos de convir que o critério é muito pobre para suscitar efeitos elucidantes na compreensão da temática, seja ela jurídica ou econômica. Decididamente, o suporte físico a que se reduz o signo não tem como oferecer luzes à ciência, podendo atender apenas às necessidades do discurso ordinário ou natural, em que o rigor sintático e a precisão semântica ficam relegadas a plano secundário, prevalecendo a instância pragmática como a grande condutora do processo de comunicação. No âmbito da linguagem científica, contudo, não teria o menor cabimento introduzir-se classificação como essa, que além de nada esclarecer, dificulta intensamente o acesso ao objeto do conhecimento.

O termo “contribuinte”, no Direito e na Economia, apresenta critérios de uso diferentes, propiciando conotações distintas. Seria como classificar as “mangas” em duas categorias, aquelas que (i) consistem na parte do vestuário que cobre o braço e aquelas que (ii) são frutos da árvore que chamamos de mangueira. Haveria, certamente, uma complexa disputa doutrinária entre a Botânica Descritiva e dado ramo da Antropologia Cultural. Os estudiosos desta última ciência afirmariam, categoricamente, que o fruto da mangueira não é manga de camisa ou de casaco, ao mesmo tempo em que os representantes da doutrina da Botânica Descritiva proclamariam ser “manga” não a peça de vestuário e sim a fruta.⁶⁸

Portanto, se se tenciona utilizar a presente classificação como um desdobramento daquela que separa os tributos em diretos e indiretos, deve-se considerar a definição de contribuinte de fato e de direito sob um enfoque exclusivo do direito positivo.

Sendo assim, dispõe o artigo 165 do Código Tributário Nacional que cabe ao “sujeito passivo, independentemente de prévio protesto”, o pedido de restituição. O artigo 121 do CTN⁶⁹, por sua vez, em seu parágrafo único, elenca as duas espécies de sujeito passivo da

Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 252. ⁶⁸*Ibid.*, p. 253.

⁶⁹Art. 121 do CTN: Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

obrigação tributária, considerados sujeitos ativos na relação de restituição dos tributos.

Nos termos do mencionado artigo 121, denominado-se contribuinte aquele que apresenta “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, e qualifica-se como responsável a pessoa que, mesmo “sem revestir a condição de contribuinte”, tenha uma obrigação decorrente de expressa disposição legal. Todavia, cabe à lei que instituir o tributo, em obediência ao princípio da legalidade, a discriminação dos elementos necessários para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, seja na condição de contribuinte ou de responsável.

A primeira espécie de sujeito passivo da relação tributária elencada no parágrafo anterior é a de contribuinte, também nomeado de sujeito passivo direto. Hugo de Brito Machado, ao tratar do tema, leciona que “o sujeito passivo direto é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva”.⁷⁰ No mesmo sentido, ensina Luciano Amaro:

Nessa pertinência lógica entre a situação e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor, ou seja, pela ligação entre a ação e o agente, é que estaria a “relação pessoal e direta” a que o Código Tributário Nacional se refere na identificação da figura do contribuinte. (...) Ao falar em relação pessoal, o que se pretendeu foi sublinhar a presença do contribuinte na situação que constitui o fato gerador. Ele deve participar pessoalmente do acontecimento fático que realiza o fato gerador. É claro que essa presença é jurídica e não necessariamente física (ou seja, o contribuinte pode relacionar-se com o fato gerador por intermédio de representante legal; o representante o faz presente). Ademais, quer o Código que essa relação seja direta. Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o personagem de relevo no acontecimento, o personagem principal, e não mero coadjuvante. Ele deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos.⁷¹

Quanto a outra modalidade de sujeito passivo da obrigação tributária, tem-se o responsável tributário, também denominado sujeito passivo indireto, o qual, nas palavras de Machado, é “aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo”, uma vez que, “por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação de fato com o fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte”.⁷²

Não obstante, faz-se necessário ressaltar que, mesmo o responsável tributário não apresentando relação pessoal e direta com o fato gerador, este não pode ser um completo estranho ao fato tributável, devendo obrigatoriamente possuir algum vínculo com a situação

⁷⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 161.

⁷¹AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 299-302

⁷²MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.162.

prevista em lei⁷³. Conforme, assevera Machado:

Com efeito, denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei. Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configurada está a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto.⁷⁴

Esta sujeição passiva indireta pode ser, ainda, classificada em outras duas modalidades, uma vez que é possível que a lei indique um responsável tributário para figurar no polo passivo da relação tributária através de transferência ou de substituição. Nesta, o responsável tributário será indicado pelo legislador desde o momento da definição da hipótese de incidência, ou seja, em tal modalidade de sujeição passiva indireta, a lei, ignorando a pessoa que deveria ocupar o polo passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte, indica outra em seu lugar na qualidade de responsável. Já na transferência, mesmo existindo a figura do contribuinte e este não sendo ignorado, o legislador opta por indicar um responsável tributário, que sozinho ou ao lado do contribuinte, terá o dever de pagar o tributo referente a eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária⁷⁵.

Do exposto é possível concluir que tanto o sujeito passivo direto como o indireto, em razão de ambos participarem da relação jurídico-tributária, possuem legitimidade *ativa ad causam* para propor ações visando a restituição de pagamentos indevidos.

Logo, apenas será possível falar em legitimamente do contribuinte de direito relativamente aos sujeitos referidos no artigo 121 do CTN (contribuinte ou responsável), os quais, por expressa previsão legal, estarão situados no polo passivo da relação jurídica.

O dito contribuinte de fato, nesse sentido, apesar de não constar na relação jurídico-tributária como devedor do tributo, poderá ser legitimado para pleitear a restituição, quando houver suportado o encargo financeiro decorrente da exigência do tributo e sempre que a transferência de tal ônus tenha ocorrido por força de determinação legal. Em outras palavras, somente possuirá legitimidade para pleitear a repetição como contribuinte de fato, o

⁷³Tal concepção não é apenas lógica, mas decorrente também de expressa disposição do art. 128 do CTN, a seguir: “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

⁷⁴MACHADO, *op.cit.*, p. 169-170.

⁷⁵*Ibid.*, p.162.

indivíduo que suportou(e provou haver suportado) o encargo tributário a ele transferido pelo contribuinte de direito nas situações de repercussão previstas em lei. Não sendo o caso de repercussão jurídica, quem arca com ônus tributário, mesmo sofrendo perda patrimonial, apresentará relevância apenas para a economia ou outra das ciências pré-jurídicas, sendo figura estranha à seara jurídica.⁷⁶

Diz-se, portanto, que o vínculo entre contribuinte de direto(quem repassa o ônus do tributo) e contribuinte de fato(quem suporta o repasse) advém exclusivamente da lei tributária, e nunca de mera convenção particular. Tal entendimento apresenta coerência com o disposto do art. 123 do CTN⁷⁷, no qual o legislador foi taxativo ao excluir a possibilidade de modificar-se, por simples acordo entre particulares, o polo passivo da obrigação tributária, opondo-se tal modificação ao Fisco. Assim, se para o legislador a vontade da partes é irrelevante para definir o sujeito responsável pelo pagamento do tributo, por lógico, meras transações comerciais não possuem capacidade jurídica de determinar o sujeito legítimo para pleitear a repetição do indébito. Logo, se há a transferência no mundo fático, mas inexistente base legal para tanto, quem paga nada significa para o direito.

O artigo 166 do CTN elenca as regras específicas sobre a restituição dos impostos considerados indiretos, a serem estudadas de forma pormenorizada em capítulo posterior, as quais, na prática, dificultam sobremaneira a restituição do pago indevidamente. Dispõe o citado artigo:

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

As dificuldades para a restituição surgem porque, mesmo a definição do titular do direito subjetivo prescrito pelo artigo 165 do Código Tributário Nacional não levantando grandes divergências, qualquer consenso desaparece quando o assunto é a fixação da legitimidade ativa para pleitear a restituição dos tributos que, por sua natureza, repercutem. A propósito, é comum na doutrina a afirmação de que “o verdadeiro propósito do art. 166 do CTN e da jurisprudência construída em torno dele talvez seja apenas o de impedir a

⁷⁶DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 254.

⁷⁷Art. 123 do CTN: 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.

restituição do tributo pago indevidamente, a qualquer custo”.⁷⁸

Tal crítica é corroborada por Hugo de Brito Machado que esclarece:

“A Fazenda sempre se recusa a fazer a restituição dos tributos. Quando o pedido é feito por quem efetuou o pagamento, a Fazenda diz que ocorreu a repercussão e invoca o art. 166 do CTN para fundamentar a sua contestação. E quando o pedido é feito por quem afirma haver suportado o ônus, a Fazenda alega a ilegitimidade processual, em face da inexistência de relação jurídica tributária entre ela e o requerente que apenas teria pago o preço da mercadoria ou do serviço”.⁷⁹

Sacha Calmon, ao escrever sobre a expressão “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, pontua que o artigo 166 do CTN “está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, [...] idealizados para serem transferidos ao consumidor final.” Para o autor, a abrangência do artigo seria limitada e não ampla, e portanto, referir-se-ia apenas a uma transferência juridicamente possibilitada.⁸⁰

Hugo Segundo defende que a interpretação do art. 166 do CTN deve ser realizada no sentido de considerá-lo aplicável apenas às situações em que a própria lei indica ou permite que o pólo passivo da relação jurídico-tributária seja composto por mais de um sujeito, assim exemplifica:

É o caso de tributos, ou, melhor dizendo, obrigações tributárias (que podem dizer respeito a qualquer espécie ou subespécie de tributo) que têm em seu polo passivo mais de um contribuinte (v.g., imóvel com co-proprietários, devedores solidários do IPTU por força do art. 124, I, do CTN), ou contribuinte(s) e responsável(is) tributário(s). Veja-se: a própria lei indica uma pluralidade de devedores ou sujeitos passivos. Em tais hipóteses, ambos podem discutir os termos da relação jurídica, da qual participam, mas, se o tributo for pago, é razoável que se restitua àquele que efetivamente (e – veja- se a diferença! – em qualquer caso, juridicamente) o houver pago.⁸¹

Quanto ao posicionamento jurisprudencial sobre a legitimidade ativa para a restituição do indébito tributário, Machado Segundo notícia que, de início, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça seguia o viés de que tanto o contribuinte de fato quanto o de direito possuiriam capacidade de pleitear a restituição dos pagamentos indevidos. Todavia, quando do julgamento do tema em sede de recursos repetitivos, o Tribunal Superior

⁷⁸MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 33.

⁷⁹MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vol. 3, 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 357

⁸⁰COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 816

⁸¹MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ainda a restituição dos tributos "indiretos"**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.223-259.

modificou drasticamente seu entendimento e, a partir disso, passou a não mais atribuir legitimidade *ad causam* aos contribuintes de fato nas ações de repetição do indébito tributário⁸². Conforme, lê-se no Recurso Especial nº 903.394/AL:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO.

AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

(...)

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, deduz-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o polo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

(...)

13. Mutatis mutandis, é certo que: "(...) 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, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008,

⁸²*Id.*, **Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p.36-37.

DJe 25.09.2008)

14. Consequentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa".

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.⁸³

Assim, para o Superior Tribunal de Justiça, apenas o contribuinte de direito, enquanto integrante do polo passivo da relação jurídico-tributária, possui legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente.

⁸³BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 903.394/AL, Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/06/2009

4. ANÁLISE DA VIABILIDADE DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS

No início do presente trabalho objetivou-se deixar claro que o direito à repetição do indébito tributário tem seu fundamento de validade na Constituição Federal. Como consequência lógica, depreende-se que o legislador não possui completa liberdade na regulamentação do processo de restituição, devendo respeitar as disposições constitucionais sobre a matéria, de forma a não limitar ou restringir este direito, sob o risco de praticar inconstitucionalidades.⁸⁴

Todavia, para que se possa prosseguir no estudo das disposições infralegais que regem a matéria da restituição do indébito, faz necessário analisar algumas outras questões, as quais, embora não sendo o objeto central deste trabalho, apresentam grande importância para seu desenvolvimento.

4.1. Breves considerações sobre a natureza jurídica do tributo indevido

Como melhor se verá adiante, os valores pagos na qualidade de tributos podem ser considerados indevidos pelas mais diversas razões de fato ou de direito, e assim, ocorrendo qualquer das situações que autorizem a restituição, surgirá a figura do tributo indevido, cuja natureza jurídica suscita as mais variadas e opostas posições doutrinárias, não podendo se falar em consenso quanto ao tema.

Alfredo Augusto Becker argumenta que o “pagamento de tributo indevido não é pagamento de tributo, mas simplesmente prestação indevida”. Segundo o autor, se aquilo que foi pago está em desconformidade com as exigências do sistema jurídico, é impossível imputar-lhe natureza de tributo, mesmo que tenha sido desenvolvido como se tributo fosse.⁸⁵

Luciano Amaro, ao analisar o tema, leciona que “em rigor, é inadequada a atribuição desta ou daquela natureza ao valor recolhido, pois, se se trata de indébito, aquilo que se recolheu não foi tributo, nem direto nem indireto”. Para ele, “o direito à restituição deriva do fato do pagamento indevido, independentemente da análise que se possa fazer acerca das características do tributo a cujo título (indevidamente) tenha sido feito o recolhimento”. Nestes termos, não haveria de se falar em tributo indevido, e sim em valores

⁸⁴DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 43

⁸⁵BECKER, Alfredo Augusto. apud DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 45

recolhidos indevidamente à título de tributo.⁸⁶

Todavia, Hugo de Brito Machado, ao discordar do entendimento acima descrito, é enfático ao expor:

O argumento segundo o qual o pagamento de tributo indevido deve ser tratado inteiramente fora da relação tributária é inconsistente. Na verdade, quem paga tributo indevido está pagando tributo, embora indevido. É que somente a análise da relação tributária pode permitir a definição do que é devido, e do que é indevido, a título de tributo. O ser indevido, portanto, não afasta a qualificação tributária exatamente porque só em face da relação tributária se pode afirmar sua existência, vale dizer, a existência do indébito tributário. (...) O pagamento feito a título de tributo, ainda que seja indevido não perde a natureza tributária, posto que somente em face da lei tributária é que se pode afirmar ser o mesmo indevido. Da mesma forma que o ser jurídico não quer dizer ser lícito, o ser tributário não quer dizer ser conforme a lei tributária. O ilícito é jurídico porque o ser lícito, ou ilícito, é uma qualidade inerente àquilo que é jurídico. É uma qualidade atribuída pelo Direito. Do mesmo modo, ser o tributo devido, ou indevido, é qualidade inerente àquilo que é tributo. É uma qualidade atribuída pelo Direito Tributário.⁸⁷

Paulo de Barros Carvalho, no mesmo viés, defende:

As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, tem a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional. A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente. Não sendo suficiente o procedimento administrativo que para esse fim se instale, terá o interessado acesso ao Poder Judiciário, onde poderá deduzir, com os recursos inerentes ao processo judicial, todos os argumentos e provas que dêem substância aos seus direitos.⁸⁸

Destacando importante lição de Pontes de Miranda, Hugo de Brito Machado Segundo também argumenta em favor da natureza tributária dos pagamentos indevidos, apontando que, embora determinado tributo surja eivado de nulidades no mundo jurídico e, em razão desse “vício verificado na juridicização do suporte fático”, seja dele retirado, sua natureza não sofrerá modificações, uma vez que apenas existirá questionado quanto à sua validade,, nunca sobre sua existência.⁸⁹

A própria redação do artigo 165 do CTN, ao dispor que “o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja

⁸⁶AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.454

⁸⁷MACHADO, Hugo de Brito. Apresentação e Análise Crítica. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª reimpressão da edição de 1999. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2001, p. 20-21

⁸⁸CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 534-535

⁸⁹MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 418.

qual for a modalidade de seu pagamento”, parece deixar claro, ao utilizar-se da expressão “tributo”, e não simplesmente “pagamento indevido”, que o legislador considera o tributo indevido como possuidor de natureza tributária.

Corroborando para o mesmo entendimento, o artigo 166 do CTN enuncia que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”. Com se vê, o dispositivo utiliza tanto o termo “restituição de tributos”; como disciplina matéria referente a definição do sujeito ativo na ação de restituição dos tributos indiretos, anteriormente definidos como tributos dotados de capacidade para repercutir juridicamente. Assim, resta óbvio que, caso o legislador não considerasse o tributo indevido como tributo, não haveriam razões para dar tamanha importância a repercussão do ônus tributário.

Há ainda a disposição do inciso I do artigo 168 do CTN, a qual cuida da definição do prazo de 5(cinco) para a perda do direito de requerer a restituição, cuja contagem se inicia na “data da extinção do crédito tributário”. Da utilização da sentença “crédito tributário”, observa-se mais uma vez a intenção de conferir natureza de tributo ao indébito.

No mais, apesar de os pagamentos objetos da restituição não serem compatíveis com o ordenamento jurídico no qual foram inseridos, seja porque a lei instituidora desrespeita as normas de hierarquia superior, seja porque a própria cobrança não possui fundamento legal, ou ainda, seja porque não ocorreu no mundo fático o previsto em lei como hipótese de incidência, a verdade é que tais valores foram cobrados ou pagos de forma espontânea a título de tributos, apresentando, portanto, fisionomia própria dos elementos tributários, subsumindo-se na definição de tributo elencada no artigo 3o do Código Tributário Nacional.⁹⁰

Portanto, embora o indébito não seja tecnicamente tributo, é exigido ou adimplido de forma voluntária pelo contribuinte como se assim o fosse. Logo, tributo indevido é evidentemente tributo, exceto na legalidade.

Do exposto, não parecem corretas as alegações, fundamentadas na idéia de que pagamentos indevidos fogem do campo do direito tributário, segundo as quais os tributos recolhidos indevidamente carecem de natureza tributária. O ramo jurídico da tributação não trata apenas de regras sobre criação e extinção de tributos, mas regula também outras situações reflexas⁹¹, nas quais se pode enquadrar a relação de restituição do indébito.

90 DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 48

91DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas.

Por fim, merece lembrança o fato de que o tributo indevido permanece sendo tributo válido enquanto não sobrevier decisão capaz de reconhecê-lo como indevido e retirá-lo do ordenamento jurídico. Ou seja, da mesma forma que é impossível, tecnicamente, atribuir o status de inconstitucional a determinada lei sem que antes exista comando específico, expedido por quem possua legitimidade para tanto; é também desarrazoado falar em tributo indevido sem que a autoridade competente emita decisão individual e concreta que assim o declare.

4.2 A regra geral do artigo 165 do Código Tributário Nacional

O artigo 165 do Código Tributário Nacional, ao iniciar a regulação das questões referentes ao pagamento indevido, dispõe em seu *caput* que “o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento”, observa ainda que “a perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa”. Quanto a última parte, faz-se necessário esclarecer que a ressalva quanto aos pagamentos com uso de estampilhas perdeu um pouco de sua importância, visto que não são mais realizadas, na atualidade, tais modalidades de pagamento.

O dispositivo apresentado, em conformidade com os ditames constitucionais que regem a matéria, não condicionou o direito à restituição a realização de prévio protesto ou ao fato de o tributo ter sido pago voluntariamente. Assim, em distinção ao Direito Civil, para o qual a restituição condiciona-se, nos termos do art. 877 do CC⁹², à prova de que o pagamento foi realizado por erro; no âmbito do Direito Tributário, mesmo que o contribuinte tenha conhecimento sobre a inadequação do tributo, se for realizado o pagamento e uma vez comprovado o indébito tributário, nascerá o direito à restituição.⁹³

O Código Tributário elenca ainda, nos incisos do referido artigo 165, situações nas quais, segundo o legislador, surgirá o direito à restituição: a) a cobrança ou o pagamento espontâneo de tributo indevido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou

Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p.49.

⁹²Art. 877 do Código Civil: Àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro.

⁹³XEREZ, Rafael Marcílio. apud DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 50.

circunstância materiais do evento efetivamente ocorrido; b) o erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota, no cálculo do montante aplicável ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; e c) a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. A seguir a literalidade da prescrição legal:

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

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

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

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

Em tais situações, portanto, assegura-se ao sujeito passivo da relação tributária que tudo aquilo que pagou indevidamente lhe será devolvido, seja de forma total ou parcial, e ainda, nos termos do artigo 167 do CTN⁹⁴, junto aos juros de mora e as penalidades pecuniárias proporcionais.

Ao analisar tais hipóteses de restituição, Ricardo Mariz de Oliveira posiciona-se no sentido de que:

[...] o art. 165 do CTN, em absoluta consonância com o direito constitucional à restituição de tributo indevidamente pago, descreve esse direito de forma amplíssima, reconhecendo-o como existente em toda e qualquer situação de pagamento indevido, inclusive independentemente de protesto, da modalidade de pagamento, de ter sido o tributo cobrado pelo fisco ou pago espontaneamente pelo sujeito passivo, de ter havido erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante devido ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento. Mais, o art. 165 reconhece o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido, seja em face da legislação aplicável, seja em face da natureza ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, e o reconhece também em casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória⁹⁵

Todavia, conforme defendem alguns doutrinadores⁹⁶, o legislador pecou ao especificar as hipóteses nas quais seria possível a restituição, posto existirem outras ocorrências que, mesmo não contempladas na redação do artigo 165 do CTN, fazem surgir o direito em questão. Devendo o rol elencado no citado artigo ser, conseqüentemente,

⁹⁴Art. 167 do CTN: A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

⁹⁵OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. apud DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p.52

⁹⁶Luciano Amaro; Andréa Medrado Darzé.

interpretado como exemplificativo.

No mesmo viés, Luciano Amaro, além de considerar a regulação da restituição do indébito redundante, critica o legislador por não haver disciplinado as outras situações de restituibilidade no campo do direito tributário⁹⁷, dentre as quais cita: “a restituição de tributo antecipado, quando, afinal, se apure dívida menor do que o montante recolhido, a restituição a título de incentivo fiscal, a restituição de empréstimo compulsório.”⁹⁸

Assim, embora o legislador tenha previsto situações nas quais surgirá o direito à repetição do indébito, em respeito aos ditames legais e constitucionais disciplinam a temática, essas devem ser consideradas meramente exemplificativas e, por conseguinte, não excluem da apreciação do judiciário outras ocorrências, as quais, mesmo não elencadas na lei, possam ensejar a restituição de valores indevidos.

4.3 O Artigo 166 do Código Tributário Nacional

O artigo 166, apesar de não haver sido objeto de qualquer modificação desde a promulgação do Código Tributário Nacional em 1966, encontra-se no topo das disposições legais que mais geram controvérsias quando o assunto é a repetição do indébito tributário. Isso deve-se, provavelmente, a insistente utilização, sem as devidas adequações ao âmbito jurídico, de conceitos herdados das ciências pré-jurídicas (especialmente das ciências econômicas).

A verdade é que, enquanto não houver critério exclusivamente jurídico bem definido, no qual esteja determinado o alcance do termo “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, persistirá o clima de insegurança quanto ao tema, tanto no âmbito doutrinário, fértil para as mais diversas teorias; quanto na seara jurisprudencial, com a expedição dos mais diversos conteúdos decisórios, ressaltando-se a maior importância desta última, uma vez que a decisão final em matéria de restituição sempre será emitida pelos Tribunais Superiores.⁹⁹

⁹⁷Segundo Andrea Medrado, “tecnicamente, para que surja o direito à restituição, o sistema exige extinção “indevida” da obrigação tributária, via satisfação do crédito, o que inclui tanto a figura do pagamento em sentido estrito, como do pagamento antecipado, da compensação, da dação em pagamento em bens, da conversão em renda do depósito, da transação, da consignação em pagamento ou qualquer outra modalidade que venha a ser acrescida a este rol, desde que se enquadre no conceito de forma extintiva da relação jurídica pelo desaparecimento do objeto da prestação”. (DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 56.

⁹⁸AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 454.

⁹⁹MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ainda a restituição dos tributos "indiretos"**. NOMOS: Revista

4.3.1 As Súmulas 71 e 546 do Supremo Tribunal Federal

A problemática da restituição dos tributos indiretos já era discutida no âmbito do Poder Judiciário antes mesmo da elaboração do Código Tributário. De início, o Supremo Tribunal Federal, que também exercia as funções hoje atribuídas ao Superior Tribunal de Justiça¹⁰⁰, rejeitava todos os argumentos da Fazenda Pública baseados na teoria do repasse econômico do ônus tributário, sob a sólida justificativa de que haveria uma clara distinção entre a relação privada comerciante/consumidor e a relação de direito público contribuinte/fisco, sendo a validade desta última totalmente independente da primeira.¹⁰¹

Entretanto, a insistência da Fazenda em utilizar a tese da repercussão tributária, em sintonia com mudanças de composição dentro da Corte, ocasionaram uma brusca modificação de pensamento, a qual resultou na edição da súmula nº 71 do Supremo Tribunal Federal, de 13 de dezembro de 1963, que dispõe: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Machado Segundo pondera que o conteúdo da Súmula 71 firmou-se no sentido de que o ônus do tributo indireto sempre seria repassado pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato (consumidor final) e, assim sendo, restituir ao contribuinte *de jure* os valores indevidamente pagos provocaria o enriquecimento sem causa deste, posto que, ao transferir o encargo financeiro para outrem, este não teria sofrido qualquer prejuízo que necessitasse ser reparado. Predominava ainda o pensamento de que, se houvesse um locupletamento sem causa, este deveria enriquecer a máquina pública (uma vez que o Estado atuaria em prol da coletividade) ao invés de um particular que com o prejuízo não provou ter arcado.¹⁰² Nesse sentido, defendeu Carvalho:

Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para que estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos de ambos os lados, prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado.¹⁰³

do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.223-259.

100 A época a Corte Superior ainda era responsável pelo controle e uniformização do direito constitucional e infraconstitucional.

101 MACHADO SEGUNDO, *op.cit.*, p.223-259.

102 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do Tributo Indireto**: incoerências e contradições. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 25-26.

103 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 419.

Todavia, conforme explicado em capítulo anterior, a garantia à repetição do indébito não deve condicionar-se a existência de empobrecimento ou não do contribuinte, uma vez que tal direito não visa, como escopo singular, a recomposição patrimonial daquele, mas, em verdade, existe também para evitar a perpetuação de atos estatais ocorridos fora dos ditames constitucionais da tributação, isto é, produzidos em desrespeito aos limites impostos ao poder de tributar.¹⁰⁴

Assim, embora possa existir certa predominância do interesse público frente ao particular, este último não pode ser aniquilado ou atingido ao bel prazer do Estado, sem que exista qualquer fundamento legal. Não sendo assim, permitiria-se que o Ente Público atuasse sem limites, praticando ilegalidades e inconstitucionalidades sem qualquer reprimenda.

Porém, apesar dos melhores fundamentos contrários, a Suprema Corte sumulou tal entendimento, possibilitando, à época, que a jurisprudência, seguindo tese da Fazenda Nacional, negasse ao contribuinte de direito a restituição do pagamento indevido dos tributos considerados indiretos em toda e qualquer situação.

Tarcísio Neviani, ao analisar o histórico da restituição dos tributos indiretos, aponta o enunciado da Súmula 71 como “genérico e seco”, e critica o entendimento nela representado, indicando-o como causador de incontáveis erros judiciários, e pior, como verdadeiro empecilho para o acesso à justiça. Segundo o autor, a referida súmula impossibilitava a chegada de muitos processos ao Tribunal Superior, uma vez que a maioria deles era definitivamente “resolvida” em primeira instância sob a arbitrária teoria de que, sendo determinado imposto considerado indireto, já teria havido a recomposição do dano patrimonial através da transferência do ônus tributário, não existindo qualquer possibilidade de “outra” restituição. Com apurado senso crítico, pontua:

O exame atento de uma série de julgados indica que a Súmula foi invocada a torto e a direito, muitas vezes até mesmo sem se atentar para as provas dos autos. Muitas vezes, apenas em nome dela, a Súmula, já se negou justiça a contribuintes diligentes e repetentes de tributos considerados indiretos, apenas porque o tributo a título do qual o pagamento indevido fora feito foi considerado indireto. Como se fosse estigma indelével: se o contribuinte tiver pago indevidamente um tributo considerado indireto, azar o dele, que pagou. Quem mandou pagar? Nada de restituição. O Estado que se farte de arrecadar tributos indevidos, desde que indiretos, que o seu atentado à ordem constitucional ficará certamente impune e sem consequência, porque, afinal, o rótulo “indireto” desses tributos confere ao Estado abusado imunidade contra o princípio constitucional da estrita legalidade dos tributos.¹⁰⁵

104MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ainda a restituição dos tributos "indiretos"**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.223-259.

105NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas**. São Paulo:

Neviani conclui ainda ter havido um desvio de finalidade na elaboração do enunciado de nº 71 do STF, uma vez que o ato de tornar súmula determinada concepção, embora possa ser utilizado como instrumento para agilizar o andamento de processos no Tribunal ou até mesmo para evitar que muitos processo lá cheguem, nunca deveria ser empregado para impossibilitar que as demandas fossem examinadas com a necessária profundidade. Para o autor, mesmo que as súmulas existam para facilitar o trabalho dos Tribunais, “nada disso se legitima se for à custa da Justiça”.¹⁰⁶ Nesse sentido, observa:

Em que pesem os benefícios que a Súmula, como instituição, possa trazer à administração judiciária, não é possível deixar de considerar que o seu uso desprovido de um disciplinamento crítico envolve riscos enormes de imobilizar, submetendo- a indesejável obscurantismo, o Poder Judiciário, tirando-lhe uma das características mais importantes e essenciais, qual seja a da dinâmica da manifestação da Justiça, a capacidade de fazer do Direito algo vivo, para seres vivos, para uma sociedade de seres vivos e inteligentes. Fórmulas sintéticas como aquelas adotadas pelas súmulas podem ser muito cômodas e úteis. Mas podem tornar-se cômodas demais e constituir-se num desserviço à comunidade jurisdicionada, quando a súmula é aplicada sem o necessário disciplinamento crítico e sem a necessária abertura intelectual e disposição de examinar a fundo cada caso submetido ao crivo judiciário

Felizmente, algum tempo depois, e provavelmente em razão dos argumentos levantados pela doutrina, a Suprema Corte passou a perceber que em determinadas situações concretas¹⁰⁷ mesmo os tributos considerados indiretos eram impossíveis de serem repassados a terceiros. Tal percepção fez com que houvesse certa relativização do entendimento expresso na Súmula nº 71.

O Ministro Aliomar Baleeiro, de acordo com Neviani, representou grande importância na “quebra do absolutismo da Súmula 71 do STF”, posto que tecia em seus decisórios severas críticas a citada súmula, mostrando resistência ao uso da classificação dos tributos em diretos e indiretos baseada no critério econômico¹⁰⁸, conforme percebe-se nos trechos do RE 45.977 ES de sua relatoria, julgado em 27 de setembro de 1966:

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

Editora Resenha Tributária, 1983, p. 39.

¹⁰⁶*Ibid.*, p. 43.

¹⁰⁷Exemplifica Hugo de Brito Machado: “Era o que ocorria, por exemplo, em situações em que o preço do produto era controlado pelo Poder Público, sujeito a tabelamento, quando a instituição do tributo posteriormente considerado indevido não era acompanhada de alteração no preço correspondente”.

¹⁰⁸NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983, p. 43-44.

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 vênia, 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.(...)

não se pode negar a nocividade do ponto de vista ético e pragmático duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e à realização da idéia-força da Justiça.

Ainda sobre a importância de Aliomar Baleeiro na flexibilização do entendimento expresso na súmula 71 do STF, Neviani menciona:

Graças à competência e descortino do Ministro Aliomar Baleeiro, começaram a aparecer sinais de que a Súmula n. 71 deveria ser aplicada cum grano salis, isto é, fazendo distinções casuísticas de ter sido, ou não, possível a translação do tributo repetendo, de ela ter factualmente ocorrido, ou não. Não que a jurisprudência se tenha inclinado ao exame aprofundado ou deliberado de todas as variáveis que, em todo caso, poderiam estar em jogo, mas, pelo menos, houve sinais de que seria no mínimo grosseiro aplicar-se a Súmula n. 71 em sua brutal singeleza.¹⁰⁹

O Supremo Tribunal Federal, por conseguinte, na tentativa de adequar o entendimento esboçado na Súmula 71 à suas posteriores mudanças de concepção, editou a Súmula 546, em outubro de 1969, com a seguinte redação: “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”.

Percebe-se, assim, com o surgimento da Súmula 546, algum abrandamento na rígida classificação dos tributos em diretos e indiretos, a qual culminava sempre no sentido de que “falou-se em tributo indireto, falou-se em translação”. Ou seja, com a mudança, passou-se a considerar que a restituição do indébito deveria pautar-se na análise de cada caso concreto, não mais considerando a translação do ônus do tributo indireto como fato óbvio e incontestável.

No mesmo sentido, Neviani leciona que “a Súmula n. 546 abrandou um pouco o

¹⁰⁹NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983, p. 44.

rigor da antecedente”, a qual apresentava “preconceituosa rigidez e kafkianos efeitos”, porém adverte que a súmula nova não deve ser considerada “como solução perfeita ou desejável, mas apenas como uma abertura, uma indicação de luz no fim do túnel da traslação tributária”.¹¹⁰

Assim, em suma, com o novo posicionamento, a Suprema Corte deixou de considerar, de forma absoluta, que o contribuinte de jure não sofre com o encargo financeiro do tributo indireto, afastando a presunção ilimitada de que a exação indireta sempre teria sua carga econômica transferida do contribuinte de direito ao contribuinte de fato. Outrossim, o STF passou a atribuir aos contribuinte de direito, quando cumpridos os requisitos do Art.166 - a ser estudados adiante, legitimidade para atuar em juízo em prol da devolução dos montantes indevidos pagos. Todavia, nas demais situações permaneceu inviável a devolução.

Por fim, esclarece-se que, apesar de o conteúdo da Súmula 546 apresentar concepção similar a do atual artigo 166 do CTN, o Código Tributário foi editado em momento posterior ao da elaboração das súmulas, podendo o artigo ser considerado como uma consequência destas.

4.3.2 Requisitos para a restituição dos tributos indiretos

O artigo 166 do Código Tributário Nacional, conforme expresso em várias ocasiões ao longo deste trabalho, foi eleito como o dispositivo legal aplicável às ações de restituição dos tributos considerados indiretos, o qual dispõe:

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.

Tarcísio Neviani, em estudo detalhado sobre a restituição dos tributos indiretos, indaga o porquê de tal artigo ser objeto de inúmeras críticas, inclusive de questionamentos sobre sua constitucionalidade, uma vez que grandes nomes do mundo jurídico, juntamente a renomados indivíduos de outras áreas do saber, fizeram parte da Comissão que o elaborou.¹¹¹ Para o autor, o texto do dispositivo teria sido editado com inspiração no artigo 38 de um anteprojeto de código fiscal para a Argentina, elaborado por Giuliani Fonrouge em 1942. Fonrouge, por sua vez, teria inspirado-se no “Revenue Act”, elaborado nos Estados Unidos

¹¹⁰*Ibid.*, p. 45-47.

¹¹¹ NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983, p. 228

em 1936, o qual previa que nas ações de restituição relacionadas especificamente aos impostos criados pelo “Agricultural Adjustment Act” era necessária a prova de que o contribuinte “suportou o ônus financeiro do tributo e que não se havia compensado ou reembolsado dele, nem, direta ou indiretamente, havia trasladado tal ônus”.¹¹² Essa regra, como ressalta Neviani, foi criada para ser aplicada “tão somente no estreito âmbito dos impostos criados pelo ‘Agricultural Adjustment Act’ americano e não para quaisquer outros impostos ou para todos os tributos”, e arremata lecionando tratar-se de “uma norma excepcional, criticável, mas essencialmente excepcional.” Não se justificando, portanto, o equívoco de Fonrouge, que, em seu anteprojeto, generalizou a aplicação da exceção.¹¹³

Na continuidade, e ainda dispondo sobre a Comissão que elaborou o Código Tributário Nacional, Neviani leciona que estavam sendo desenvolvidos dois textos de Anteprojetos que se complementariam, o que resultou no CTN e o Anteprojeto da Lei Orgânica do Processo Tributário de autoria de Gilberto de Ulhôa Canto. O anteprojeto deste último, sem qualquer justificativa, “depois de enviado às autoridades que o solicitaram, perdeu-se nos escaninhos insondáveis das repartições e não chegou a ser enviado ao Congresso”¹¹⁴. Em seu artigo 117, o anteprojeto tratava a restituição nos seguintes termos:

Art. 117 – É parte legítima para pleitear a repetição, o sujeito passivo da obrigação tributária ou o infrator que tiver pago penalidade, ainda que o efetivo encargo financeiro tenha sido transferido a outrem. Quem provar a transferência, disporá de ação regressiva contra o sujeito passivo reembolsado, ou poderá integrar a lide como assistente, e requerer ao juiz que a restituição lhe seja feita.

Neviani entende que o fato de o art. 166 do CTN haver prevalecido em detrimento do art. 117 do Anteprojeto de Ulhôa Canto, deu-se em razão da existência de farta jurisprudência com conteúdo contrário a este último, fazendo com que, na tentativa de conciliar as opiniões divergentes dentro da própria Comissão, o texto do Código Tributário fosse reelaborado. Sobre o fato, o autor escreveu com acertado senso crítico:

Ressalvada a autoridade científica do autor do Anteprojeto de lei adjetiva, que na sua primitiva redação optara por solução cientificamente defensável e justa porque não criava privilégio adicional para o erário, cumpre reconhecer que melhor fora manter as ideias do mencionado artigo 117 do anteprojeto. A emenda (o artigo 166 do CTN) deteriorou o bom soneto. Tenho para mim que o artigo 166 é uma distorção no excelente sistema jurídico-tributário inaugurado pelo CTN. A sua aplicação deu e dará margem a todo tipo de incertezas e de iniquidades, só fazendo diminuir ainda

¹¹²*Ibid.*, p. 229.

¹¹³*Ibid.*, p. 229-230.

¹¹⁴NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983, p. 230-231

mais os casos de restituição concedida.¹¹⁵

Todavia, mesmo que o texto do art. 117 do anteprojeto apresente melhor disciplinamento da matéria e apesar dos bem pontuados comentários quanto às incertezas advindas da redação do art. 166, o fato é que este último encontra-se vigente e sua correta interpretação apresenta grande importância para a viabilidade da restituição do indébito tributário indireto.

Assim, passa-se a análise do aludido artigo, que em seu texto apresenta os seguintes requisitos para a devolução dos tributos indiretos: a) a comprovação de que o ônus financeiro do tributo foi suportado exclusivamente pelo contribuinte de direito ou b) caso tenha ocorrido o repasse do encargo, a existência de autorização expressa do indivíduo que suportou o ônus (contribuinte de fato) para que outrem (contribuinte de direito) peça a devolução em seu lugar.

Grandes doutrinadores do direito, dentre os quais se pode destacar Ives Gandra da Silva Martins, Eduardo Bottallo, Gabriel Lacerda Troianelli, apontam a redação do artigo 166 do CTN como inconstitucional. Segundo eles, em linhas gerais, a aludida disposição não teria sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988, posto que se utilizaria de critério exclusivamente econômico para determinar o indivíduo legitimado a solicitar em juízo a devolução do indébito tributário, fugindo, dessa forma, da lógica de que o direito deve alimentar-se de suas próprias estruturas¹¹⁶, e pior, como consequência disso, acabaria por impossibilitar completamente a restituição dos pagamentos indevidos.

Entretanto, apesar das renomadas posições que defendem tal idéia, não se pode afirmar que o artigo 166 do CTN seja inconstitucional por impedir ou dificultar a restituição do indébito tributário. Em verdade, o dispositivo citado cuida apenas de regra excepcional definidora da titularidade do direito de reaver o montante indevidamente pago, aplicável a situações bem específicas, apontadas pela lei como sendo ocasiões onde um indivíduo, diferente daquele que praticou o fato gerador, arca com o valor tributário. O que, porém, deve ser considerado inconstitucional é o alcance que alguns, especialmente a Fazenda Pública, tentam atribuir à esta prescrição legal.

Hugo Segundo leciona ser “conhecido o obstáculo criado pela Fazenda Pública para a restituição de tributos indiretos”¹¹⁷. Com efeito, de acordo com a tese comentada

¹¹⁵*Ibid.*, p. 232.

¹¹⁶DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário**: legitimidade ativa nas incidências indiretas. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 100.

¹¹⁷MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 229

defendida pelo Fisco, sempre haveria transferência do ônus econômico dos tributos indiretos, fosse embutido no valor da mercadoria ou do serviço ofertado pelo contribuinte de direito, e, portanto, não só nos casos de transferência previstos em lei, como também nos de translação meramente econômica, alheios a seara jurídica, aplicariam-se os requisitos do art. 166 do CTN.

Porém, conforme defendido em tópico do capítulo anterior, no qual pretendeu-se diferenciar transferência jurídica de transferência exclusivamente econômica, esta última, por ser mero instrumento para obtenção de lucro, e estando, conseqüentemente, sujeita a um sem número de fatores¹¹⁸(inerentes ao processo econômico), não pode ser considerada como um tudo ou nada baseado na simples - e sem valor científico - classificação dos tributos em diretos e indiretos. Não sendo, portanto, variável apta a gerar conseqüências jurídicas, especialmente quando estas apresentem capacidade de restringir ou impossibilitar o exercício de direito constitucionalmente garantido.

No entanto, desconsiderando as melhores defesas em contrário, o argumento fazendário persiste na mesma linha(equivocada) de raciocínio, defendendo que, uma vez que o repasse do tributo indireto sempre ocorre, posterior declaração de que a exação fiscal foi indevida não autoriza, por si só, a restituição do montante ao contribuinte de direito, devendo ser comprovado o não repasse do ônus tributário (leia-se demonstração de prejuízo) ou a existência de autorização expressa do contribuinte de fato que permita ao contribuinte de direito pleitear em juízo a restituição das importâncias indevidamente pagas. Para a Fazenda Pública, nesse diapasão, restituir os valores indevidos ao contribuinte *de jure*, sem prova do não repasse, resultaria em enriquecimento sem causa deste, posto que seu prejuízo já teria sido remediado no transpasse do ônus tributário ao consumidor final.

Em contraste a este argumento, Tarcísio Neviani expõe que direito à repetição do tributo indevido deveria ser percebido com a mera exibição de recibo ou comprovante de pagamento do referido tributo, sem que houvesse qualquer questionamento quanto ao prejuízo sofrido. Em suas palavras:

Quem paga suporta, com exclusividade, o ônus financeiro do montante pago. Quem paga tributo indevido, obviamente lhe suporta o ônus financeiro, quer o contribuinte consiga, quer não consiga, transferir a terceiro o ônus econômico do tributo indevidamente pago. Por sua vez, a transferência deste ônus a terceiro é fato estranho à relação jurídico-tributária, e é fato não considerado pelo artigo 4 do

¹¹⁸*Id.*, **Ainda a restituição dos tributos "indiretos"**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.223-259.

O autor continua sua crítica apontando que, se a Fazenda decide questionar o direito à restituição do indébito sob a idéia de que ocorreu um repasse, unicamente econômico, da carga tributária, seria dela o ônus de provar que tal transferência realmente existiu, caso contrário, haveria uma “quebra de todos os princípios de justiça, a criação de novo e odioso privilégio para a Fazenda Pública que, devendo provar em sua defesa, pretende, absurdamente, que a prova seja feita por aquele a quem não aproveita”.¹²⁰

No mesmo viés, Hugo de Brito Machado Segundo aponta que, como é lógico no processo judicial, seria do Fisco, em princípio, o encargo de provar a existência da repercussão, uma vez que levantada por este como fato constitutivo de seu direito.¹²¹ O autor assinala ainda a possibilidade, mesmo tratando-se de prova difícil, de que a Fazenda comprove o repasse do encargo através de perícia “que apure a ausência de influência do ônus tributário sobre a formação do preço”.¹²²

Em específica crítica ao segundo requisito do artigo 166 do CTN, o qual, conforme argumenta o Ente Público, exige a autorização do contribuinte de fato para que o contribuinte de jure possua legitimidade para a repetição do indébito, Neviani assinala que tal interpretação “abandona os pressupostos científicos do Direito Tributário quando exige que o repetente se faça autorizar pelo terceiro a quem o ônus financeiro do tributo teria sido transferido para repetir o indébito”. Conforme preceitua o autor, o dispositivo assim interpretado acaba por inserir, à força, um completo estranho na relação jurídico-tributária, de cuja autorização ficaria dependente a restituição. Por fim, levanta os seguintes questionamentos:

Se um contribuinte de imposto tido como indireto (cujo ônus, portanto, se presume, embora erroneamente, transferível a terceiro) deixa de pagar o tributo, a Fazenda Pública vai cobrar o que lhe é devido desse terceiro? É claro que não, pois ele não é contribuinte, e a lei não permite à Fazenda Pública cobrar tributo de quem não o deva. Mas, pela malfadada presumida translação, o ônus financeiro desse tributo não recairia sobre esse terceiro? Sim. Mas se, apesar disto, o terceiro não pode ser sujeito passivo do tributo e, portanto, não faz parte da relação jurídico-tributária, como, sem arranhar profundamente a sistemática do Direito Tributário, atribuir

119NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983. p. 233-234

120 *Ibid.*, p.234.

121 Dispõe o Art. 373 do CPC:

O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

122MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 35.

qualidade a esse terceiro para "autorizar" o contribuinte legal que pagou o indevido a repetir? Não há lógica nisto.¹²³

Tecendo comentários sobre o mesmo requisito, Machado Segundo ressalta a dificuldade a ser enfrentada pelo contribuinte de direito no processo de conseguir de todos os contribuintes de fato (pessoas para as quais poderia ter transferido o encargo tributário) autorização para pleitear em juízo a devolução do montante indevido¹²⁴. Em complemento, Neviani ensina que, mesmo havendo a identificação de todos os contribuintes ditos de fato, seria praticamente impossível comprovar que eles foram os que realmente suportaram o encargo tributário. Tudo isso criaria um círculo vicioso, em que, a todo momento, se exigiria, de todos os que pretendam a restituição, prova (extremamente complexa, para não dizer impossível) de que suportaram o gravame tributário, acabando por sempre proteger o Erário, legitimando verdadeiros abusos do poder de tributar.

Assim, caso sejam acolhidos os argumentos fazendários, apesar de reconhecido como parte da relação jurídico tributária, o contribuinte de direito dificilmente terá sucesso em sua demanda. Isso, pela lógica da Fazenda de que o ônus do tributo indireto sempre é trasladado, deveria autorizar o contribuinte de fato a solicitar a restituição em nome próprio. Todavia, leciona Machado Segundo:

Quando o contribuinte de fato formula qualquer pretensão, relativamente ao tributo que lhe é economicamente repassado, o primeiro argumento levantado pela Fazenda, em sede de contestação, é a ilegitimidade ativa do contribuinte de "fato". Afinal, diz-se, ele não tem nenhuma relação jurídica com o Estado, sendo a repercussão, por ele sofrida, meramente econômica. (...) Ora, por que negar ao contribuinte "de fato" o direito à restituição, se a circunstância de ter sido ele que "na verdade" sofreu o ônus da cobrança indevida é o argumento para se negar essa restituição ao contribuinte "de direito"?"¹²⁵

No viés defendido pelo Estado, portanto, o verdadeiro motivo para a existência do artigo 166 do CTN parece ser inviabilizar a restituição dos tributos tidos como indiretos. Como bem escreve Neviani, esse artigo, assim interpretado, está "ab-rogando o princípio da legalidade dos tributos, porque permitirá ao fisco todo gênero de abusos, na certeza de que a repetição do indébito em matéria tributária rarissimamente funciona".

Nesse sentido, Gilberto de Ulhôa Canto observa:

¹²³NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983. p.234.

¹²⁴MACHADO SEGUNDO, *op.cit*, p.35.

¹²⁵MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p.35.

“se à Fazenda, que pode, sem dúvida, recusar a restituição ao contribuinte econômico pelo fato de com ele não ter tido vínculo jurídico também se permitir recusar a devolução ao contribuinte de direito, com a alegação de que ele transferiu a terceiro o encargo financeiro, é certo que se perpetua a ilegalidade consistente no próprio pagamento indevido, o que não pode, evidentemente, ser o objetivo do intérprete e do aplicador da lei”.¹²⁶

Logo, permitir que prevaleçam os argumentos da Fazenda quanto à aplicação do art.166 é excluir da apreciação do judiciário incontáveis lesões e ameaças ao direito, tornando o dispositivo legal um verdadeiro embaraço para aqueles que pretendam acionar o Poder Judiciário quanto a validade daqueles tributos consagrados como indiretos, impossibilitando totalmente a repetição do indébito, e permitindo que ocorra, de forma contraditória e em desrespeito a princípios constitucionais como os da legalidade e moralidade, o locupletamento sem causa do Ente Público.

Não obstante, como já defendido, o enunciado normativo aqui estudado apresenta importante papel na viabilidade da restituição dos tributos indiretos, sempre que interpretado como disposição inserida em um complexo sistema de normas fundamentado em uma lei maior, a Constituição Federal de 1988.

O art. 166 do Código Tributário Nacional, portanto, visto à luz da Constituição, sem interferências de outras ciências não jurídicas, deve ser considerado como regra excepcional definidora da legitimidade ativa para a repetição do indébito tributário em situações bem específicas de repercussão jurídica. Não sendo apenas constitucional, mas necessário para impedir que a restituição dos indébitos tributários dê causa a novos pagamentos indevidos, o que provavelmente ocorreria se tanto os casos onde há repercussão jurídica como aqueles onde esta não existe recebessem o mesmo tratamento jurídico.¹²⁷

Isso porque, se aquele que pagou o tributo indevido ao Fisco, tenha sido a maior ou por erro, solicita a devolução correspondente e, embora tenha atuado simplesmente como responsável tributário (contribuinte de direito), tem seu pedido julgado procedente sem demonstrar que não houve a transferência (autorizada por lei) do ônus financeiro do tributo, o realizador do fato gerador que efetivamente tenha sofrido com o repasse do encargo tributário (contribuinte de fato) seria o único a sofrer com as consequências da exigência indevida.

¹²⁶CANTO, Gilberto Ulhôa. apud MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p.40.

¹²⁷DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas**. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014, p. 100.

Em outros termos, as exigências do artigo 166 não são incabíveis, pois, se aquele que paga o tributo possui mecanismos jurídicos para ser ressarcido às custas de quem o legislador efetivamente quis alcançar com a tributação, mas preferiu não se utilizar desta sistemática legal e efetivamente arcou com o ônus do tributo, deve provar não ter praticado o repasse permitido pela lei para, só assim, ser legitimado a solicitar a repetição do indébito.

Destarte, embora nas situações de repercussão jurídica do ônus tributário, onde o legislador dispôs mais de indivíduo no pólo passivo da relação tributária, seja permitido, a todos eles, discutir aspectos da atividade tributária as quais estão sujeitos, é completamente lógica a disposição do artigo 166 do CTN para a qual a restituição do indébito deve ocorrer somente em favor daquele que provar ter sido, juridicamente, o prejudicado com a exação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto ao longo do presente trabalho, pode-se perceber a existência de toda uma complexidade de interpretações envolvendo a temática da restituição dos tributos indiretos.

Todavia, em razão de a relação existente entre o Fisco e os contribuintes ser uma relação jurídica, e estando, portanto, regida por um arcabouço de regras legais e constitucionais, o direito à restituição, surgido como sanção ao desrespeito a tais regras, não poderá ser suprimido o limitado.

Dessa forma, o Código Tributário Nacional, ao traçar disposições específicas sobre a devolução dos valores indevidamente pagos (artigos 165 a 169), não atuou com o objetivo de excluir ou criar novos direitos, mas, em respeito a Constituição Federal de 1988, apenas estabeleceu regras gerais sobre a matéria, com a fixação de limites procedimentais e materiais.

Assim sendo, o artigo 166 do CTN e qualquer dos desdobramentos dele advindos - como a classificação dos tributos em diretos e indiretos ou a separação dos contribuintes em de fato e de direito, só apresentam legítimas consequências jurídicas se interpretados à luz do ordenamento legal no qual se encontram inseridos.

Portanto, ignorando-se todos os argumentos exaustivamente levantamos pela Fazenda Pública, nem toda repercussão econômica do ônus tributário deverá apresentar importância jurídico-tributária, mas, somente naquelas situações nas quais o legislador, nos termos do art. 128 do CTN, elencar mais de um sujeito para compor o pólo passivo da relação tributária, poderá se falar em transferência do encargo financeiro do tributo que autorize a aplicação dos requisitos previstos no art. 166.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em:.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de pesquisas tributárias nº. 8. Repetição do Indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- 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. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- DARZÉ, Andréa Medrado. Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas, 2014. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2014.
- FERNANDES, Luiz Dias. Repetição do indébito tributário: o inconstitucional artigo 166 do CTN. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. Novo Curso de Direito Processual Civil, volume 1: teoria geral e processo de conhecimento (1ª parte). 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010
- GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. Repetição do indébito e compensação no direito tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito(Coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999.
- GRECO, Marco Aurélio. Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.).Repetição do Indébito.São Paulo: Resenha Tributária,1983
- HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 2 ed. Atlas.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012

_____. Curso de Direito Constitucional Tributário, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. (Coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos "indiretos". NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.32, n.2, 2012, p.223-259.

_____. Processo Tributário. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARQUEZI JUNIOR, Jorge Sylvio. Uma análise conforme a Constituição Federal do artigo 166 do Código Tributário Nacional e a jurisprudência do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário nº 211, Abr., 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Caderno de pesquisas tributárias nº. 8. Repetição do indébito tributário. São Paulo: Resenha tributária, 1983.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade e controle jurisdicional. 2. ed., 10a tiragem, São Paulo: Malheiros, 2010.

NEVIANI, Tarcísio. A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

PRIA, Rodrigo Dalla. Legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário, 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. Restituição dos Tributos. Rio de Janeiro: Forense, 1983

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. 1ª reimpressão da edição de 1999. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2001, p. 120-145.

VAZ, Carlos. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, São Paulo,

Revista dos Tribunais, 1978