

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS
PÚBLICAS

Rafael Porto de Freitas

AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO EM SUA APLICAÇÃO AOS IMPOSTOS
INDIRETOS

Brasília
2014

Rafael Porto de Freitas

**AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO EM SUA APLICAÇÃO AOS IMPOSTOS
INDIRETOS**

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-graduação *Latu Senso* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público.

**Brasília
2014**

Rafael Porto de Freitas

**AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO EM SUA APLICAÇÃO AOS IMPOSTOS
INDIRETOS**

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-graduação *Latu Senso* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público.

Brasília, _____ de _____ de 2014.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ___/___/___, com menção _____ (_____).

Banca Examinadora

Professora Mestra Janete Ricken Lopes de Barros
Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Professor Mestre Hector Vieira
Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Professora Mestra Lara Morais
Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

RESUMO

Este trabalho procura mostrar os conceitos, fundamentos e características da ação de repetição de indébito em sua aplicação aos impostos indiretos, valores cobrados indevidamente, pagos ao fisco, em cobranças de impostos como imposto sobre operações relativas à circulação e sobre prestação de serviços (ICMS), imposto produtos industrializados (IPI) e outros. Os fundamentos são a vedação ao enriquecimento sem causa e o princípio da legalidade tributária, essenciais na confecção da peça processual a ser apresentada ao Estado Juiz, por intermédio de advogado constituído, em casos específicos previstos em lei, com o intuito de obter resposta do Judiciário favorável.

Palavras-chave: Ação. Repetição, Indébito, Impostos Indiretos.

ABSTRACT

This work aims to show the concepts, fundamentals and characteristics of overpayment of action in its application to indirect taxes, wrongly charged amount paid to the tax authorities in tax collections as transaction tax on the movement and on the provision of services (ICMS), industrialized products tax (IPI) and others. The fundamentals are the seal to unjust enrichment and the principle of tax legality, essential in the making of the procedural document to be presented to the State Judge, through an appointed lawyer, in certain cases specified by law, in order to obtain judicial response.

Keywords: Action Replay, Misuse, Indirect Taxes.

ABREVIATURAS

Art.	Artigo
Obs.	Observação
Pp. (s)	Página (s)

SIGLAS

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação e sobre prestação de serviços
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis
LC 118/2005	Lei Complementar 118/2005
PIB	Produto interno bruto brasileiro
IDH	Índice Desenvolvimento Humano
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 - CONCEITO DE IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS.....	14
1.1 – As relações entre direito tributário, civil e direito processual.	15
1.2 – Princípios tributários aplicados a ação de repetição de indébito.....	17
1.3 – Posicionamento Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.....	19
2 - ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA.....	22
2.1 - Pagamento indevido	26
2.2 – Repercussão econômica na repetição de indébito	28
3 - AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.....	32
CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS.....	44

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de pesquisa pretende demonstrar como poderá o contribuinte se defender da carga tributária brasileira, por meio da ação de repetição de indébitos, diante do posicionamento econômico do governo em fomentar o consumo, situação que impacta diretamente na capacidade contributiva da população, que seja no curto, médio ou longo prazo.

Conforme estudo sobre carga tributária/PIB X IDH, realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) dentre 30 (trinta) países com maior carga tributária do mundo, mostram que o Brasil apresenta o pior desempenho em retorno de serviços públicos à população. A arrecadação de impostos no País atingiu a marca de R\$ 1,13 trilhão, em 2013.

O tema foi escolhido em razão de ser um assunto relevante para a sociedade brasileira, principalmente, a população economicamente ativa, que tem parte de seus salários comprometidos pela alta carga tributária.

Estudos publicados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) em fevereiro de 2014 demonstram que o contribuinte brasileiro trabalhou em 2013, 151 (cento e cinquenta e um) dias somente para pagar tributos (impostos, taxas e contribuições) ao governo. Os pagamentos de impostos representaram 41,4% (quarenta e um ponto quatro) por cento do salário dos contribuintes.

O contribuinte brasileiro paga, atualmente, 92 (noventa e dois) tributos, que incidem tanto sobre a renda, como o imposto de renda, a contribuição previdenciária, quanto impostos embutidos nos preços de produtos e serviços, como o ICMS e o IPI, além da tributação do patrimônio (IPTU e IPVA), e taxas, como limpeza pública, coleta de lixo, emissão de documentos e iluminação pública.

A arrecadação tributária por parte do Estado tributante e seus órgãos cresceu muito nos últimos anos. Em razão da necessidade do governo de equalizar os gastos públicos existe a necessidade de arrecadação crescente, pois cada vez mais os gastos governamentais aumentam, como consequência existe a necessidade de arrecadar montantes maiores e a receita do governo são os tributos.

Necessário se faz que o governo adote uma reforma que altere essa situação drasticamente. Logo existe a necessidade de cortar gastos por parte do governo para que a carga tributária possa diminuir.

Somam-se ainda tributos pagos aos governos estaduais e municipais. A arrecadação das receitas federais teve um crescimento real de 10,1% em 2013. A carga tributária bateu recorde em 2013. Conforme indicado por estimativas, chegou a 36,27% do PIB.

Este trabalho de conclusão de curso tem por objeto sugerir meios de defesa ao contribuinte, principal custeador do Estado Brasileiro, em caso de pagamento a maior ao Estado, se defender, num primeiro momento, administrativamente, frente aos Órgãos Estatais (área que apenas será mencionada sem maiores detalhes, para não haver perda de foco).

Não solucionado o conflito, a decisão, em *última ratio*, será a busca da Jurisdição como forma de pacificação dos conflitos.

Após a cobrança indevida do Fisco, de quaisquer impostos ou tributos, restará ao contribuinte interpor recurso administrativo a um dos Órgãos da Administração, seja Municipal, Estadual ou da União, com a finalidade de coibir o imposto cobrado a mais.

Esgotada a esfera administrativa, e a persistir o problema, restará ao contribuinte, a procura da tutela jurisdicional, haja vista que o Código Civil Brasileiro de 2002, mais precisamente em seus artigos 186 e 927, prever a vedação do enriquecimento sem causa.

Acrescenta-se que o Código Tributário Nacional é uma legislação a ser aplicada para a defesa do contribuinte em casos de erros ou abusos cometidos pelo Fisco ou por seus Órgãos responsáveis pela tributação e recolhimento de tributos/impostos.

Dessa forma, o objeto deste estudo é verificar se a ação de repetição de indébito é aplicável aos impostos indiretos, para que sejam restituídos os valores pagos em excesso e em casos específicos previstos em lei.

Para essa discussão, há menções sobre a Lei Complementar 138/2005, que veio regulamentar a restituição dos tributos pagos a maior, porém, como será

exposto neste trabalho acadêmico, há divergências na Jurisprudência atual, acerca da ação de repetição de indébitos, em especial no Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal.

O método utilizado nesta pesquisa monográfica de conclusão de curso na área processual tributária foi o dedutivo.

1 - CONCEITO DE IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

O conceito do que vem a ser imposto e posteriormente a subdivisão quanto aos impostos diretos e indiretos se faz necessário tendo em vista o foco do trabalho ser a ação de repetição de indébitos perante os impostos indiretos.

Imposto é uma prestação unilateral exigida pelo Estado perante os contribuintes, a ser cumprida de forma pecuniária. A unilateralidade se fundamenta devido a não obrigatoriedade e tampouco vinculação do Estado em restituir contrapartida aos contribuintes.

A incidência, taxas e forma de cobrança são os balizadores que identificam os impostos. No que tange acerca da incidência, que tem por base de cálculo de impostos o volume negociado ou de rendimentos, os impostos são divididos em impostos diretos e indiretos.

Na obra Manual de Direito Tributário o autor Eduardo Sabbag, (2012) na página 410 distingue imposto direto e imposto indireto, conforme abaixo demonstrado:

Imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc.).

Por outro lado Imposto Indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o *contribuinte de fato*, não se onerando o *contribuinte de direito* (exemplos: ICMS e IPI).

Em resumo, enquanto o imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, tendo 'a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva', o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando 'o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte. (SABBAG, 2012, p. 410).

Logo, imposto direto tem por definição aquele que não repercute, pois a carga econômica é suportada pelo contribuinte, por exemplo, imposto de renda e os impostos indiretos são aqueles que o ônus tributário repercutem a terceiros e não é assumido pelo fato gerador, por exemplo: imposto sobre operações relativas à circulação e sobre prestação de serviços.

O contribuinte de direito é o responsável pelo recolhimento dos tributos perante a Fazenda Pública. O contribuinte de fato é o consumidor final, que suporta o

ônus e a quem o contribuinte *de jure* transfere o encargo, expressamente ou implicitamente na composição do preço da mercadoria.

Os impostos indiretos como cobranças a maior do imposto sobre operações relativas à circulação e sobre prestação de serviços ou imposto sobre produtos industrializados, o contribuinte é legitimado para a propositura da ação de repetição de indébito, por ser efetivamente quem suportou o prejuízo da cobrança indevida ou a maior.

1.1 – As relações entre direito tributário, civil e direito processual.

Os ramos do direito que são divididos em direito público e direito privado se distinguem, pois nas normas de interesse público possuem supremacia diante das normas de direito privado. No direito público a vontade do Estado é soberana perante o particular, por exemplo, o imposto sobre propriedade urbana regulamentado pelos governos municipais não pode ser negligenciado pelo particular que possui imóvel. Entretanto, as relações de direito privado, embora estejam submetidas a aplicação jurídica regulamentada pelo Estado, permite que particulares defendam seus interesses individuais.

Quanto ao posicionamento acima na obra Direito Tributário Esquemático, Ricardo Alexandre (2011) delibera da seguinte forma:

(...) em direito privado, pela subjacência sempre presente do interesse privado, a reger é livre manifestação da vontade, a liberdade contratual, a igualdade entre as partes da relação jurídica (os interesses privados são vislumbrados como equivalentes). Além disso, a regra em direito privado é a disponibilidade de interesses, podendo os particulares abrir mão de seus direitos, ressalvados aqueles considerados indisponíveis, pois como, já destacado, a necessária subjacência do interesse privado não exclui a existência de disposições cogentes relativas à ordem pública. (ALEXANDRE, 2014, p. 2)

A preocupação do doutrinador Ricardo Alexandre ao explicitar que mesmo que as partes diante do direito privado tenham a liberdade de agir, porém existem direitos indisponíveis e as disposições cogentes relativas à ordem públicas são soberanas.

As normas constantes na seara jurídica, quer seja civil, constitucional, tributárias, penal, entre outras compõem o ordenamento jurídico de forma interligada,

de modo que as normas possuem articulações. Quanto ao tema posiciona o autor Eduardo Sabbag.

Há íntima articulação entre essas searas jurídicas, principalmente, no aspecto material do fato gerador, ligado aos conceitos de propriedade e transmissão de bens móveis e imóveis, de compra e venda de imóveis, prestação de serviços, entre outros. Para Kioshi Harada, 'o direito tributário tem conexões com o direito Civil, no qual foi buscar várias de suas categorias jurídicas, muitas vezes, vinculando a estrutura privada desses conceitos à estrutura do direito público'. (SABBAG, 2010, pp. 50 - 51).

O direito Civil de forma integrado com o direito Tributário quando das definições acerca das origens do direito privado, que se incorporaram ao direito público, e, como se verá a seguir, para alguns pesquisadores essa ligação é muito estreita, sobretudo no que concerne aos Princípios.

O direito Tributário busca conceitos gerais no direito Civil, como domicílio, prazo, prescrição, solidariedade, capacidade tributária e obrigação.

As ligações com o direito Processual surgem na medida em que o Estado, ao cumprir o papel de tributar, comete lapsos, daí, surge a lide. A omissão do Estado no seu dever de atuação proporciona aos particulares motivações na busca de ver seus interesses resguardados por meio da esfera administrativa ou Poder Judiciário.

Cumprido ressaltar que o Brasil adota o sistema judiciário denominada jurisdição una (sistema inglês), tendo em vista que os litígios sejam administrativos ou de interesses exclusivamente privados, podem ser resolvidos diretamente pelo Poder Judiciário, que é o único capaz de produzir decisões definitivas, com força de coisa julgada. Em contraponto existe, o denominado sistema francês ou do contencioso administrativo, neste caso a esfera administrativa por meio de atos administrativos exclusivos realizam coisa julgada, sendo vedada a apreciação judicial quanto ao tema.

Embora o Brasil adote a jurisdição una, o caminho para resolver, no primeiro momento, quanto a ação de repetição de indébitos seja por meio do processo administrativo; a continuar o impasse, a solução será dada por meio do direito Processual, entretanto nada impede a busca direta via Poder Judiciário.

Assim cumpre observar o posicionamento do autor Eduardo Sabbag:

Torna-se fácil perceber a conexão dogmática entre o Direito Tributário e o Direito Processual, na medida em que a tributação, naturalmente, abre-se para a resistência, e esta, para a composição de litígios, no palco do contraditório e da ampla defesa. Para Ruy Barbosa Nogueira, 'na tela judiciária, as ações fiscais são regidas pelo CPC. Na tela administrativa,

existe uma regulamentação dos procedimentos, regulamentação essa que é inspirada e se harmoniza mesmo com muitos institutos do Direito Processual. (...)’ Ao Direito Processual incumbe à estipulação de regramentos que nortearão o *iter* procedimental da lide tributária, quer na seara do processo administrativo fiscal, quer na órbita judicial - neste caso, em si, no curso das ações judiciais, e.g., em mandado de segurança, em ação declaratória, em ação anulatória, em ação repetitória, em ação consignatória, em embargos à execução fiscal, entre outras. (SABBAG, 2012, p. 410).

A articulação das normas jurídicas brasileira é de fundamentação importância para que a estrutura judiciária esteja bem articulada, e possibilitando condições para que o direito cumpra o seu papel de equalizar as divergências quer seja perante entes privados ou relações envolvendo o Estado. Logo, diante da cobrança indevida nos impostos indireto, o particular por meio da ação de repetição de indébitos poderá fazer valer o seu direito de ser cobrado nos valores reais dos fatos gerados dos impostos.

1.2 – Princípios tributários aplicados a ação de repetição de indébito

O princípio da Legalidade Tributária fundamenta a propositura da ação de repetição de indébito. Os valores pagos pelos contribuintes além do previsto em lei deve ser ressarcido, porém, os valores pagos aquém do limite legal deverão ser complementados com o pagamento da diferença com os acréscimos de juros e correção monetária e multa.

A Constituição Federal de 1988 no artigo 150, inciso I, de forma explícita aborda o princípio da legalidade tributária. O texto constitucional veda que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios exijam ou aumentem tributos fora do âmbito da previsão de estabelecida em lei.

Nesse prisma, o doutrinador Paulo de Barros de Carvalho (2012), no tocante estudo da legalidade posiciona-se:

(...) qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

Desta forma, de acordo com a regra geral, o tributo deve ser instituído e majorado por meio de lei ordinária, sendo exigida a lei complementar apenas quando a Constituição Federal expressamente determinar.

No primeiro momento, parece que o texto constitucional é redundante ao determinar que a exigência ou o aumento do tributo dê-se por meio de lei, pois se no capítulo dos direitos e garantias individuais da Constituição de 1988, no artigo 5º, inciso II determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim, parece óbvio que a conduta de “pagar tributo” estaria acolhida na respectiva previsão. Nesse sentido, o contribuinte apenas seria obrigado a pagar tributo se houver prévia lei que o obrigue.

Entretanto, a Constituição Federal especifica o mandamento da legalidade no que toca à matéria tributária. Atenta por quaisquer abusos por parte dos governantes, fixando uma legalidade específica, destinada a limitar ou disciplinar o exercício do poder de tributar do Estado. Logo, temos os denominados “princípios da estrita legalidade tributária”, ou “princípio da legalidade específica” como sinônimos de princípio da legalidade tributária. Fica evidente que o legislador optou por especificar ainda mais o tema legalidade quando da deliberação perante os tributos.

O Princípio da Transparência Tributária vem ao encontro da legalidade perante a ação de repetição de indébito, pois se não se pode cobrar além do previsto realizar cobrança de forma a não atender a transparência tributário estamos diante de uma situação que deixa o contribuinte fragilizado perante o fisco.

Quanto à forma de cobrança dos impostos indiretos e respeitando o princípio da legalidade e transparência tributário o doutrinado Kioshi Harada (2012) relata o seguinte:

Os tributos indiretos geralmente são calculados "por dentro", o que acaba fazendo com que integrem a base de cálculo de outros tributos, e ainda possuam alíquota efetiva muito maior do que a nominal, prevista em lei: Essa tributação por dentro, em que o imposto recai sobre si próprio, implica aumento da alíquota real. O ICMS, por exemplo, que tem a alíquota legal de 18%, se calculado por dentro, como determina a legislação tributária, corresponderá a uma alíquota real de 20,48% (HARADA, 2012).

Desta forma, a transferência meramente econômica ou financeira do tributo ao preço do produto pago pelo contribuinte não significa que tal tributo tornou-se indireto. Logo, tributos diretos como IPTU e IPVA pagos pela empresa indevidamente não precisam de anuência do contribuinte de fato para serem repetidos.

Pelo exposto os critérios de cobrança adotados pelo poder público atentam contra o princípio da transparência tributária inserida no § 5º. do Art. 150 da

Constituição Federal de 1988. A Constituição prevê que "A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços"; porém, mediante a instituição de uma quantidade cada vez maior de exações na modalidade indireta, o Estado vem agindo exatamente da maneira contrária ao dispositivo constitucional.

1.3 – Posicionamento Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça

A discussão quanto à contagem do prazo prescricional quinquenal para o ajuizamento da ação de repetição de indébito foi deliberada pela Suprema Corte no AgRg no RE nº 417379/PE, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 22-10-2004, no qual o Supremo manteve o entendimento de que o prazo prescricional para o ajuizamento ação supracitada não tem caráter constitucional:

Ementa.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO. 1. O prazo de prescrição quinquenal para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, a teor do disposto no artigo 168, inciso I, c.c artigo 156, inciso I, do CTN. (Precedentes: REsp 947.233/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 10/08/2009; AgRg no REsp 759.776/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJe 20/04/2009; REsp 857.464/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 02/03/2009; AgRg no REsp 1072339/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/2009, DJe 17/02/2009; AgRg no REsp. 404.073/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJU 31.05.07; AgRg no REsp. 732.726/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJU 21.11.05) 2. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicinda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício. (Precedentes: EREsp 435835/SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007; AgRg no Ag 803.662/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJ 19/12/2007) 3. In casu, os autores, ora recorrentes, ajuizaram ação em 04/04/2000, pleiteando a repetição de tributo indevidamente recolhido referente aos exercícios de 1990 a 1994, ressoando inequívoca a ocorrência da prescrição, porquanto transcorrido o lapso temporal quinquenal entre a data do efetivo pagamento do tributo e a da propositura da ação. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao

regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008". (Resp nº 1110578/SP, Rel. Min. Luiz Fux, data do julgamento 12-05-2010, DJe de 21/05/2010; RT vol. 900 p. 204). No mesmo sentido o AgRg nº 958.908/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 24-2-2010; EResp nº 435.835/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Rel. p/ acórdão Min. José Delgado, DJ de 4-6-2007; AgRg no Ag nº 803.662/SP, Rel. Min. Herman Benjamim, DJ de 19-12-2007.

Logo, a Alta Corte de Justiça do País não tem aceito a tese da inconstitucionalidade por violação oblíqua de preceito constitucional, exigindo-se a alegação e comprovação da violação frontal do dispositivo constitucional guerreado.

Portanto, o termo inicial do prazo quinquenal para repetição de indébito será considerado da data do fato ou ato que se origina à dívida, nesse momento que nasce o direito de ação de repetição, e não antes.

O fundamento da ação rescisória é a violação dos princípios da legalidade tributária, transparência tributária. Devido à ação rescisória não se exige o requisito do pré-questionamento, dificilmente a questão novamente será abordada no Supremo Tribunal Federal.

O Superior Tribunal de Justiça, por meio de julgado da turma da primeira seção mudou a jurisprudência da sustentada na Corte, pois ao sustentar que o prazo de cinco anos conta-se sempre a partir da extinção do débito tributário pelo pagamento ao teor do art. 168, I, do Código Civil, art. 156, I do Código Tributário Nacional, sendo irrelevante distinguir a inconstitucionalidade decretada no controle concentrado daquela decretada no controle difuso, conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO. 1. O prazo de prescrição quinquenal para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, a teor do disposto no artigo 168, inciso I, c.c artigo 156, inciso I, do CTN. (Precedentes: REsp 947.233/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 10/08/2009; AgRg no REsp 759.776/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJe 20/04/2009; REsp 857.464/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 02/03/2009; AgRg no REsp 1072339/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/2009, DJe 17/02/2009; AgRg no REsp. 404.073/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJU 31.05.07; AgRg no REsp. 732.726/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJU 21.11.05). 2. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para

fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício. ” (Precedentes: EREsp 435835/SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007; AgRg no Ag 803.662/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJ 19/12/2007).

Na inicial os autores, ora recorrentes, ajuizaram ação, pleiteando a repetição de tributo indevidamente recolhido referente aos exercícios de 1990 a 1994, ressoando inequívoca a ocorrência da prescrição, porquanto transcorrido o lapso temporal quinquenal entre a data do efetivo pagamento do tributo e a da propositura da ação.

2 - ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA

O conceito do que vem a ser enriquecimento sem causa ocorre quando uma das partes tem um acréscimo em seu patrimônio à custa da parte contrária em razão de um fato ilícito. O termo enriquecimento sem causa também é denominado enriquecimento indevido e ainda locupletamento. Quando temos aumento patrimonial sem causa jurídica também estamos diante do enriquecimento sem causa.

O Código Civil regulamento o tema, nos artigos 205 e 206, § 1º, 2º e 3º do Código Civil, no qual se tem a previsão genérica e o prazo trienal de prescrição na ação de locupletamento, conforme abaixo citado:

Art. 205. A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor.

Art. 206. Prescreve:

§ 1º Em um ano:

I - a pretensão dos hospedeiros ou fornecedores de víveres destinados a consumo no próprio estabelecimento, para o pagamento da hospedagem ou dos alimentos;

II - a pretensão do segurado contra o segurador, ou a deste contra aquele, contado o prazo:

a) para o segurado, no caso de seguro de responsabilidade civil, da data em que é citado para responder à ação de indenização proposta pelo terceiro prejudicado, ou da data que a este indeniza, com a anuência do segurador;

b) quanto aos demais seguros, da ciência do fato gerador da pretensão;

III - a pretensão dos tabeliães, auxiliares da justiça, serventuários judiciais, árbitros e peritos, pela percepção de emolumentos, custas e honorários;

IV - a pretensão contra os peritos, pela avaliação dos bens que entraram para a formação do capital de sociedade anônima, contado da publicação da ata da assembleia que aprovar o laudo;

V - a pretensão dos credores não pagos contra os sócios ou acionistas e os liquidantes, contado o prazo da publicação da ata de encerramento da liquidação da sociedade.

§ 2º Em dois anos, a pretensão para haver prestações alimentares, a partir da data em que se vencerem.

§ 3º Em três anos:

I - a pretensão relativa a aluguéis de prédios urbanos ou rústicos;

II - a pretensão para receber prestações vencidas de rendas temporárias ou vitalícias;

III - a pretensão para haver juros, dividendos ou quaisquer prestações acessórias, pagáveis, em períodos não maiores de um ano, com capitalização ou sem ela;

IV - a pretensão de ressarcimento de enriquecimento sem causa;

V - a pretensão de reparação civil;

VI - a pretensão de restituição dos lucros ou dividendos recebidos de má-fé, correndo o prazo da data em que foi deliberada a distribuição;

VII - a pretensão contra as pessoas em seguida indicadas por violação da lei ou do estatuto, contado o prazo:

a) para os fundadores, da publicação dos atos constitutivos da sociedade anônima;

b) para os administradores, ou fiscais, da apresentação, aos sócios, do balanço referente ao exercício em que a violação tenha sido praticada, ou da reunião ou assembleia geral que dela deva tomar conhecimento;

c) para os liquidantes, da primeira assembleia semestral posterior à violação;
VIII - a pretensão para haver o pagamento de título de crédito, a contar do vencimento, ressalvadas as disposições de lei especial;

IX - a pretensão do beneficiário contra o segurador, e a do terceiro prejudicado, no caso de seguro de responsabilidade civil obrigatório.

§ 4o Em quatro anos, a pretensão relativa à tutela, a contar da data da aprovação das contas.

§ 5o Em cinco anos:

I - a pretensão de cobrança de dívidas líquidas constantes de instrumento público ou particular;

II - a pretensão dos profissionais liberais em geral, procuradores judiciais, curadores e professores pelos seus honorários, contado o prazo da conclusão dos serviços, da cessação dos respectivos contratos ou mandato;

III - a pretensão do vencedor para haver do vencido o que despendeu em juízo.

O enriquecimento ilícito caracteriza-se como um princípio e não como regra, pois as regras são autoexplicativas ao contrário dos princípios que tem caráter subjetivos/interpretativos.

O enriquecimento sem causa serve de base e é o resultado final da prática de recebimento de pagamentos indevidos relacionados a tributos, logo por meio da ação de repetição de indébito perante os impostos indiretos os contribuintes podem fazer valer o direito constitucional de pagar apenas o que realmente o Estado tem direito quando da cobrança de tributos indiretos.

Se o enriquecimento sem causa fosse regra, como já existem dispositivos aplicáveis aos casos que o geram, não poderiam todos coexistir no ordenamento jurídico. Um provocaria a invalidade do outro.

A consequência do enriquecimento ilícito para quem paga indevidamente provoca consequências básicas, por exemplo: diminuição patrimonial, perda do poder de compra e diminuição da renda. Em contrapartida que recebe tem aumento patrimonial sem causa jurídica justificável.

Na relação de causalidade entre o enriquecimento de um e o empobrecimento de outro, fica claro, que as palavras "enriquecimento" e "diminuição de renda" são aplicadas em sentido figurado, logo, por enriquecimento entenda-se o aumento patrimonial, ainda que diminuto; por diminuição de renda entenda-se a diminuição patrimonial, mesmo que em quantidade irrisória.

O Código Civil estipula contornos, nos arts. 884 a 886 quanto ao enriquecimento ilícito, pois no art. 884 impõe a todo aquele que se enriquecer sem causa jurídica o dever de indenizar a pessoa, a cuja custa ocorreu o enriquecimento.

Art. 884 e 886, Código Civil.

Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

O Código Civil cuida do enriquecimento sem causa no título relativo a obrigações oriundas de atos unilaterais, por ser este princípio o fundamento dessas obrigações, pelo menos, genericamente falando-se.

A doutrina tem bem definidos os parâmetros do enriquecimento indevido, o autor Caio Mario da Silva Pereira na obra, Instituições de Direito Civil. Volume II. Teoria Geral das Obrigações. 2009. Editora Forense. Pag. 275 a 280 discorre sobre o instituto do enriquecimento ilícito:

O instituto do enriquecimento sem causa entrou em nosso Direito Positivo pela porta do Projeto de Código de Obrigações de 1965, que o disciplinou com caráter autônomo nos artigos 889 e 890. O novo Código, a exemplo dos que cuidaram do tema de maneira genérica, estabeleceu a regra: quem se enriqueceu a custa alheia fica obrigado a restituir o que indevidamente houver recebido. Apurado o enriquecimento *sine causa*, o beneficiado tem o dever de restituir o que indevidamente recebeu, com a correção monetária dos valores, atualizados na data da restituição (Código Civil de 2002, art. 884). Sendo objeto do enriquecimento coisa determinada, a *restitutio* far-se-á em espécie, mediante a devolução da própria coisa. Se, porém, na data em que se efetivar, ela não mais existir, converter-se-á no seu valor pecuniário, pela estimativa que então for feita. Em qualquer das hipóteses, e tendo em vista que o enriquecimento indevido atenta contra os princípios jurídicos, o lesado terá direito ao ressarcimento das perdas e danos.

Ainda que a redação do artigo 885 do Código Civil de 2002, peque pela falta de clareza, o legislador pretende estabelecer que o enriquecimento se considera quando falta a causa no momento em que o beneficiado auferiu o proveito (recebimento *sine causa*), e bem assim quando a causa para a retenção venha a faltar posteriormente (*causa non secuta*). O preceito, que acompanha o Projeto de Código de Obrigações de 1965, enuncia que cabe a restituição do indébito, posto venha à causa a faltar depois de obtido o proveito. Está o princípio contido na conceituação do enriquecimento sem causa, que abrange a ausência desta quando o beneficiado recebe a coisa, do mesmo modo que existe quando ele deixa de restituir aquilo que já veio para o seu patrimônio, mas que não lhe cabe mais aí conservar, pelo feito de vir a faltar à *causa retentionis*. A noção de causa deve ser entendida como um título jurídico idôneo a justificar o enriquecimento. Na ausência deste título, originária ou superveniente, com presença dos outros requisitos, haverá obrigação de restituir. (PEREIRA, 2009. pp. 277-278).

E o autor prossegue:

Como aponta doutrina mais recente, o pensamento segundo o qual é inadmissível o reconhecimento de acréscimo patrimonial às custas de

outrem, sem um fato jurídico a justificá-lo é revelado pela vedação ao enriquecimento sem causa. No Direito, tal pensamento se traduz de duas maneiras: a) como princípio que, na jurisprudência, recebia atuação até superior às normas legais; b) como fonte da obrigação de restituir o que foi indevidamente objeto de locupletamento. A ideia como princípio serviu para os juízes reduzirem a cláusula penal com base no art. 924, do Código Civil de 1916, fixarem *quantum* da reparação de dano moral - mais tecnicamente vinculado à razoabilidade -, reconhecerem esforço comum nos casamentos sob o regime da separação de bens (conforme Súmula nº 377, do STF) para autorizar a comunicação de alguns bens entre os cônjuges, atribuírem indenização pelos serviços prestados pela companheira antes da Constituição Federal de 1988, quando não era constituída sociedade de fato, permitirem a investigação da causa nos cheques dados em garantia, autorizarem a incidência de correção monetária, ainda que *contra legem* em alguns casos.

Não se pode confundir, inclusive quanto à origem, o instituto do enriquecimento sem causa com a responsabilidade civil, já que esta objetiva reparar um dano sofrido pela vítima e, sob o prisma material, a tutela jurídica é voltada à proteção dinâmica do patrimônio. O enriquecimento sem causa é instrumento voltado à proteção estática do patrimônio, abrangendo, pois, hipóteses não abrangidas pela responsabilidade civil, eis que não se exige ato ilícito e dano. O objetivo é remover a vantagem recebida por um para transferi-la a quem de direito. O Código Civil de 2002 introduz um capítulo intitulado 'Do Enriquecimento sem Causa' (arts. 884 - 886), suprimindo lacuna existente no passado.

Lembra a doutrina que o enriquecimento sem causa pode se verificar em várias hipóteses: a) transferência patrimonial, como nos exemplos de pagamento indevido e de recebimento do imóvel, com benfeitorias realizadas pelo possuidor; b) exploração de bens, trabalho ou direitos alheios, exemplificando com as situações de uso do imóvel alheio, do condômino que desfruta sozinho de todo o imóvel, do uso de imagem alheia sem autorização. (PEREIRA, 2009. pp. 277 -278).

Conclui-se que seguindo o posicionamento do autor Caio Mario (2009) quem se enriqueceu à custa alheia fica obrigado a restituir o que indevidamente houver recebido.

Assim conforme acima exposto, o legislador estabeleceu que o enriquecimento se considera quando falta a causa no momento em que o beneficiado auferir o proveito sem causa, e bem assim quando a causa para a retenção venha a faltar posteriormente.

A noção de causa, que em aplicação ao direito tributário será a cobrança devida do imposto, tributo, no exato valor, deve ser entendida como um título jurídico idôneo a justificar o enriquecimento. Na ausência deste título, originária ou superveniente, com presença dos outros requisitos, haverá obrigação de restituir, que na espécie se aplica ao Estado que tributa e recolhe.

2.1 - Pagamento indevido

O pagamento indevido previsto no ramo do direito civil é a fonte direta para propositura da ação de repetição de indébito.

Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir, conforme literalidade do artigo 876 do Código Civil. “O pagamento indevido constitui um caso típico de obrigação de restituição, fundada no princípio do enriquecimento sem causa, segundo o qual ninguém pode enriquecer a custa alheia, se causa que justifique. ’

O pagamento indevido é uma das formas de enriquecimento ilícito e divide-se em duas espécies: pagamento objetivamente indevido e, pagamento subjetivamente indevido.

O Superior Tribunal de Justiça na análise dos REsp nº 187.281 e 184.237, que teve como relator o Ministro Carlos Alberto Menezes e Cesar Asfor, respectivamente posicionou quanto ao tema, conforme abaixo citado:

Aquele que recebeu o que não era devido deve restituir, sendo certo que não se pode considerar pagamento voluntário quando é efetuado para evitar possíveis constrangimentos. (STJ, REsp nº 187.281, rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, j. 19/11/1999).

(...)

Em se tratando, como na espécie, de contrato de abertura de crédito em conta corrente, o pedido de restituição dos valores pagos a maior não exige a prova do erro, pois não o que se falar em pagamento voluntário, já que os débitos são lançados na conta pela própria instituição financeira credora. (STJ, REsp. 184.237, rel. Min. Cesar Asfor Rocha, j. 5.10.2000)

Os julgados supracitados deliberavam acerca de matérias diferentes, pois na primeira citação a questão abordada é de pagamento indevido quanto à obrigação de restituição, enquanto no segundo julgado o tema foi contrato, entretanto nos dois julgados a propositura de ação de repetição de indébito foi usada para fazer valer o interesse dos que tiveram seus direitos prejudicados.

Haverá pagamento objetivamente indevido quando o indivíduo pagar uma dívida inexistente, por não haver nenhum vínculo obrigacional, ou então, um débito existente, mas que já foi extinto.

Neste caso, o indivíduo paga erroneamente, uma vez que desconhece a inexistência da dívida. Assim, terá direito de ação de repetição do indébito. Por outro lado, se o fez consciente do erro, não desfrutará dessa tutela legal.

O pagamento subjetivamente indevido configura-se quando o sujeito, erroneamente, paga por algo que se julgava dever, mas que, na verdade, não o devia. Aqui, há a existência da dívida, porém ela é paga por quem, não sendo devedor, julgava sê-lo e assim paga.

Enriquecimento sem causa e o pagamento indevido, pertencem às obrigações que surgem sob a proteção do enriquecimento ilícito:

Para recuperar as perdas advindas do enriquecimento sem causa, deverá ser adotada a ação de in rem verso. É exatamente nesta medida, da ação de repetição de indébito, que haverá o pedido de restituição ao lesado sobre o dano sofrido. Se o enriquecimento se der por coisa determinada, esta deverá ser restituída e, se isso for impossível, deverá ser entregue seu valor ao tempo da exigência à de quem se exigiu (art. 884 do CC).

Os pagamentos indevidos se fundam no princípio de enriquecimento sem causa, e o conceitua como uma das formas de enriquecimento ilícito, por decorrer de uma prestação feita por alguém com o intuito de extinguir uma obrigação erroneamente pressuposta, gerando ao *accipiens*, por imposição legal, o dever de restituir, uma vez estabelecido que a relação obrigacional não existe, tinha cessado de existir ou que o devedor não era o *solvens* ou o *accipiens* não era do credor.

O pagamento indevido é o que se faz voluntariamente, por erro, independente de vontade. Por exemplo, a pessoa convencida de que deve, vai e paga. Assim, uma vez que aquele que recebe não é verdadeiramente o credor, terá recebido indevidamente, mesmo que de boa-fé. Como não deve ficar com o que não lhe pertence, se não o entregar, poderá ser obrigado a fazê-lo, e, para obrigá-lo à restituição, aquele que pagou indevidamente tem a ação de repetição.

Logo, o pagamento indevido é uma das formas de enriquecimento ilícito e pode ser dividido em duas espécies.

O pagamento objetivamente indevido se dá quando o indivíduo pagar uma dívida inexistente, por não haver nenhum vínculo obrigacional, ou então, um débito existente, mas que já foi extinto. Nesse caso, o indivíduo paga erroneamente, uma vez que desconhece a inexistência da dívida. Portanto, terá direito de ação de repetição do indébito, fonte perfeitamente aplicável ao direito Tributário.

Sobre a comunicação do enriquecimento sem causa e pagamento indevido, a doutrina civil os classifica como de uma mesma origem, qual seja o pagamento

indevido que pertence às obrigações que surgem sob a égide do enriquecimento ilícito.

O pagamento indevido é uma das formas de enriquecimento ilícito, por decorrer de uma prestação feita por alguém com o intuito de extinguir uma obrigação erroneamente pressuposta – em Tributário seria uma cobrança indevida errada por parte do Fisco e seus agentes.

O que gera ao *accipiens*, por imposição legal, o dever de restituir, uma vez estabelecido que a relação obrigacional não existe, tinha cessado de existir ou que o devedor não era o *solvens* ou o *accipiens* não era do credor, ou, em linguagem mais simples, se não existe o imposto ou tributo, o Contribuinte não era devedor e o Estado Administração não era credor.

Desse modo, conclui-se que pagamento indevido é o que se faz voluntariamente, por erro. Por exemplo, a pessoa convencida de que deve, vai e paga. Assim, uma vez que aquele que recebe não é verdadeiramente o credor, terá recebido indevidamente, mesmo que de boa-fé. Como não deve ficar com o que não lhe pertence, se não o entregar, poderá ser obrigado a fazê-lo, e para obrigá-lo à restituição, aquele que pagou indevidamente tem ação de repetição.

No direito Civil, restará ao devedor que pagou indevidamente a propositura da ação de repetição de indébito, no direito Tributário, que é objeto deste estudo, caberá ao Contribuinte a mesma alternativa, qual seja ajuizar a ação de repetição de indébito para ter ressarcido os valores que pagou indevidamente ao Estado.

2.2 – Repercussão econômica na repetição de indébito

Salienta-se que para Ciência Econômica é contribuinte tanto o econômico como o jurídico, constituindo aos seus olhos uma figura de natureza híbrida. Porém para o Direito Tributário inexistente identidade relevante, pois o contribuinte de fato não é contribuinte, visto que, este possui uma conotação legal. Não possui, deste modo, relevância jurídica tributária no campo da repetição do indébito, tendo no máximo paralelamente a este tema, relevância jurídica no direito privado.

O tema a ser exposto refere-se ao instituto da repetição do indébito tributário indireto, que disciplina a devolução, pelo Estado, das importâncias

indevidamente recolhidas a título de tributo, ou em função deste. A obrigação de devolução desse indébito tem a função de salvaguardar a ordem tributária, resolvendo as consequências da satisfação indevida do tributo. O objetivo consiste em analisar a legalidade e constitucionalidade dos requisitos exigidos pelo art.166 do CTN para efetividade da restituição do pagamento indevido pelo contribuinte de jure dos tributos indiretos, a partir dos seus fundamentos.

A repetição de indébito tributário nos tributos indiretos, por sua própria essência, está jungida a inúmeras questões emaranhadas na seara do Direito Tributário. Fazendo-se necessário perquirir questões prévias equacionadas, para após adentrar especificamente na controvérsia que o tema envolve sobre discussão doutrinária e jurisprudencial, o que torna em efeito o assunto polêmico no âmbito jurídico e social.

A problemática da repetição do indébito consiste em saber se os requisitos e fundamentos do art.166 possui uma suposta incompatibilidade com o Sistema Tributário Brasileiro à qual pertence. Em caso afirmativo, precisar-se-á sua exata configuração no ordenamento, especificando-se seu conteúdo, sentido e alcance. Na hipótese contrária, em sendo a mencionada regra incompatível com o sistema, não de ser identificadas tais incompatibilidades, analisando-se também a possibilidade de a mesma, por conflitar com o sistema, não ter sido recepcionada pela atual ordem jurídica tributária.

Estabelecidos os requisitos e fundamentos do art.166 do CTN, é necessário o estudo do princípio da legalidade pela sua estrita influência no ordenamento jurídico tributário. Comenta-se sua origem, definição e aplicação no Direito Tributário através do princípio da estrita legalidade, para que se possa conflitar a regra desse dispositivo legal perante o enfoque constitucional, delimitando-se a validade e legalidade da norma tributária. Definidos os aspectos conceituais, os requisitos e o fundamento constitucional do art.166 do CTN, o desfecho do direito à repetição do indébito tributário indireto se dará pela análise crítica do dispositivo a partir dos seus pressupostos.

No mesmo sentido o autor Luciano Amaro (2001) afirma:

[...], mas não há entre o terceiro e o 'solvens' nenhuma relação de índole tributária, por mais tênue que seja. A relação é apenas de direito privado. O elemento jurídico que nela se insere é de conteúdo econômico, não jurídico. Tributo aí é apenas o nome de uma parcela dentre outras tantas que compõe o preço, mas que não é paga pelo terceiro a título de tributo, uma vez que o terceiro somente lhe paga preço de bens ou de serviços, e não de tributo que não lhe compete paga. (AMARO, p. 24)

Não há, portanto, relevância jurídica da figura híbrida do contribuinte de fato na relação jurídica tributária, pois não se pode confundir a relação jurídica de direito público com a relação jurídica de direito privado. A sua existência depende de uma repercussão tipicamente econômica e não jurídica. Circunstância esta que por si só deveria ser satisfatória para se impedir a que se pretendesse atribuir qualquer implicação jurídica à figura do contribuinte de fato, como o faz erroneamente o art.166 do CTN.

Recentemente, nesse mesmo sentido no julgamento do RE 203.075-DF, o Ministro Carlos Mário da Silva Velloso consignou em seu voto:

O contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco”

Isso mostra que o Supremo Tribunal Federal ainda não traçou perfil definitivo para o direito à repetição dos tributos indiretos.

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

Analisando-se o direito à repetição no direito positivo tributário brasileiro, tem base constitucional. Independentemente de ser tributo direto ou indireto esse direito decorre da correta compreensão do primado da estrita legalidade tributária e, assim, não poderá nunca ser escanteado por legislação infraconstitucional ou muito menos por uma teoria jusprivatística, como a norma veiculada pelo art.166 do CTN.

Sendo assim, levando-se em consideração que a Constituição Federal atribui ao contribuinte de ser tributado conforme a lei, não se pode reduzir o referido direito a tal ponto de permitir que o seu exercício dependa da condição aleatória de

seu titular estar em condições de provar o direito de devolução a título do que pagou indevidamente.

A problemática da repetição do indébito nos tributos em tela está fortemente imbricada com o próprio fundamento último da repetição do indébito e com toda a teoria da devolução expendida no presente trabalho. Assim, concretizando o evento do pagamento indevido, não há como impedir ou limitar o direito de devolução àquele que o realizou.

A repetição do indébito tributário é uma obrigação de devolução que decorre de um pagamento indevido de um tributo, formando um vínculo entre o particular e a Administração Pública consistente na devolução dos indébitos advindo desse pagamento.

Com a comprovação da impraticabilidade e imprecisão dos tributos indiretos, consecutivamente, a conflitante expressão contribuinte de fato, tem-se consumada a verdadeira relação jurídica tributária: uma obrigação tributária designando o vínculo que adstringe o sujeito passivo (contribuinte) e o sujeito ativo (Fisco) formando uma relação jurídica específica que tem como objeto o pagamento de um tributo.

3 - AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

No Código Tributário Nacional a previsão acerca da ação de restituição do pagamento indevido, está tipificada no artigo 165 do mencionado diploma legal, bem como possui legislação específica a ser aplicada a espécie em comento.

O autor Eduardo Sabbag quanto ao tema tem o posicionamento abaixo transcrito:

O CTN, além dos prazos tradicionalmente oponíveis à Fazenda, cuida de lapsos temporais para o contribuinte pleitear a restituição de quantias pagas indevidamente, independentemente de a prática do ato pelo sujeito passivo ter ou não se operado por sua vontade ao tempo da realização do pagamento inconveniente. Com efeito, em Direito Tributário, 'a vontade é irrelevante na formação da relação jurídica'.

A doutrina e a jurisprudência divergem quanto à natureza jurídica desse prazo: se é de *decadência* ou é de *prescrição*. Aliomar Baleeiro rotulava-o de decadência; Alberto Xavier, por sua vez, considerava-o prescricional.

Desse modo, no Direito Tributário, deve-se analisar o instituto da prescrição sob os dois sujeitos da relação: a prescrição do direito do Fisco é a perda de seu direito de propor ação executiva fiscal; para o contribuinte, é a perda do direito de ação para pleitear a repetição. (SABBAG, 2012. pp. 869 - 870).

Diante da previsão do pagamento indevido no artigo 165 do Código Tributário Nacional, que afirma em síntese, quanto aos direitos do sujeito passivo, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo. Assim, se for pago o tributo a maior, o contribuinte tem direito à restituição, sem nenhum óbice, pois qualquer óbice representa verdadeiro locupletamento do erário desprovido de causa, por parte do Estado Tributante. Cita-se o referido dispositivo: "Art. 165 do CTN O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo (...)."

Se for pago o tributo a maior, o contribuinte tem direito à restituição, sem qualquer óbice, pois qualquer óbice representa verdadeiro locupletamento do erário desprovido de causa.

No artigo seguinte do Código Tributário Nacional art. 166 se mostra como inafastável empecilho à restituição dos tributos indiretos, conquanto paradoxalmente ele mesmo venha a se materializar no dispositivo legal que a autoriza. Abaixo cita-se o referido dispositivo:

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 autorizado a recebê-la.

São gravames dotados do fenômeno da repercussão financeira, havendo disparidade entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. Aquele é a pessoa sobre a qual recai efetivamente o encargo financeiro do tributo, enquanto este é o sujeito passivo definido por lei como responsável pelo pagamento da exação:

Destarte, cabe ao contribuinte de direito pleitear a repetição do indébito, desde que fique comprovada a não transferência do encargo financeiro (prova da não repercussão) relativo ao tributo, ou esteja ele autorizado expressamente pelo terceiro que suportou o referido encargo receber a restituição (art. 166, do CTN e Súmula n. 546, do STF) e (SABBAG, 2012. p. 870).

Sobre o artigo 168 do CTN:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário; II - na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. '

Como se pode notar, para se repetir valor pago indevidamente ou a maior, deve-se obedecer ao prazo legal de 5 (cinco) anos, a contar da extinção do crédito tributário. Assim a contagem é bastante singela, seguindo-se a literalidade do CTN, como se pode notar no exemplo a seguir: paga-se o tributo a maior em janeiro de 2003, devendo, portanto, o contribuinte repetir o valor até o mês de janeiro de 2008, quando se dará o fim do lustro, considerando-se o pagamento como a data de extinção do crédito tributário. [...].

Quanto ao tempo hábil a pleitear a restituição, diga-se que o inciso primeiro do art. 168 do CTN passou a ter nova interpretação à luz do art. 3º da LC n. 118/2005. (SABBAG, 2012. p.871).

Impende ressaltar que os estudos aqui apontam mudança com a LC 118/2005:

A LC n. 118/2005 promoveu o sepultamento da tese em epígrafe. Após sua entrada em vigor (09-06-2005), os pedidos de restituição passaram a obedecer a um singelo e exclusivo prazo de cinco anos, contado do dia do pagamento indevido, e não mais de sua homologação tácita para os tributos com lançamento por homologação. De mais a mais, art. 3º da LC nº 118/2005 traz a expressão '*para efeito de interpretação do inciso I...* ', deixando clara a intenção do legislador em interpretar um dispositivo em aplicação. Com isso, devemos observar o que dispõe o art. 106 do próprio CTN: 'Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;' (grifos nossos). A lei tributária poderá atingir fatos passados quando esta for expressamente interpretativa, isto é, quando for criada meramente para esclarecer um ponto obscuro na legislação vigente, e tal esclarecimento não poderá acarretar aplicação de penalidades. Parece-nos, portanto, que o legislador pretendeu imprimir na norma em comento (LC n. 118/2005) o cunho de lei *interpretativa*, a fim de revesti-la de vigência retrospectiva. Questionamentos judiciais surgiram em relação à constitucionalidade desta aplicação pretérita, tendo em vista o direito adquirido em face dos inúmeros entendimentos jurisprudenciais advindos em

nossa ordem jurídica, garantindo a tese dos 'cinco mais cinco' anos. A interpretação em tela - intitulada autêntica ou legal - é atividade anômala do Poder Legislativo, que assume papel exegético para modificar aquilo que, em tese, não lhe convém. Entendemos que esta interpretação deve ter eficácia apenas para o futuro, ou seja, da vigência desta Lei Complementar em diante, prevalecendo à *segurança jurídica*. O STJ, em pouco tempo, chancelou esse modo de ver: (SABBAG, 2012. pp. 873-874).

Sobre a repetição de indébito SABBAG (2012), afirma que o CTN cuida de lapsos temporais para que o contribuinte pleiteie a restituição de quantias pagas indevidamente, independentemente da prática do ato pelo sujeito passivo ter ou não se operado por sua vontade, ao tempo da realização do pagamento inconveniente, pois é fato que a vontade é irrelevante na formação da relação jurídica.

Quanto à natureza do prazo, há doutrinadores que defendem, como decadência, outros como prescrição; decadência - extinção do direito de agir, prescrição – interrompe a possibilidade de se exigir judicialmente o direito.

Tem se que, conforme a doutrina, a prescrição do direito do Fisco é a perda de seu direito de propor ação executiva fiscal; e, conseqüentemente, para o contribuinte, é a perda do direito de ação para pleitear a repetição.

Sobre a legitimidade, cabe ao contribuinte o direito de pleitear a repetição do indébito, desde que fique comprovada a não transferência do encargo financeiro (prova da não repercussão) relativo ao tributo, ou esteja ele autorizado expressamente pelo terceiro que suportou o citado encargo a receber a restituição (art. 166, do CTN e Súmula n. 546 do STF).

Para SABBAG (2012), o particular não está obrigado a, primeiramente, postular na órbita administrativa, para, após, recorrer à via judicial. Aliás, para o STJ, o prazo prescricional para a repetição de indébito não se interrompe ou suspende em face de pedido formulado na esfera administrativa, corrente a qual se filia esta linha de pesquisa.

Quanto ao tempo hábil a pleitear a restituição, diga-se que o inciso primeiro do art. 168 do CTN passou a ter nova interpretação, à luz do art. 3º da LC n. 118/2005. Assim, conforme a dispositivo, o prazo para pleitear a restituição de importância tributária é de cinco anos, contados da data da 'extinção do crédito tributário', isto é, da data do pagamento indevido.

Impende ressaltar que o artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 modificou o entendimento esposado pelo STJ, que julgava ser de cinco anos para homologar e cinco anos para a prescrição da ação, o que resultaria em dez anos.

O meio judicial adequado para que seja restituído o imposto pago a maior será a Ação de Repetição de Indébito prevista no artigo 165 e seguintes do CTN.

Sobre o tema, destacam-se outros estudos da doutrina processual tributária, conforme abaixo disposto:

(...) A Ação de repetição do indébito tributário, de rito ordinário (CPC), fundamenta-se no art. 165 do CTN, nestes termos:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. (CASSONE, 2011. p. 244).

Esclarece:

Trata-se de disposição abrangente, que prevê todas as hipóteses de restituição de tributo indevidamente pago, sejam quais forem as razões.

A restituição (em *espécie*, sob a forma de *crédito* na escrita fiscal ou *compensação* tributária) deve, sempre que possível, ser efetivada administrativamente. Somente em casos excepcionais deve ser feita por intermédio do Judiciário que pode levar ao rito do precatório (art. 100, CF; art. 730, CPC).

A 1ª Seção do STJ, EREsp 242.029-RS, Eliana Calmon, maioria, 22-11-02 (DJU, de 25-3-02, p. 168, Embargante: INSS, decidiu, na ementa: 'TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - COMPENSAÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO LEI Nº 9.250/95. 1. Em repetição de indébito a devolução pode ser feita em espécie, via precatório, ou por compensação, na forma da lei. 2. Lei n. 9.250/95 que indicou como incidente na compensação, a correção monetária pelos índices da taxa SELIC. 3. Embargos de divergência conhecidos e rejeitados.' ART. 166 DO CTN. Para a repetição do indébito tributário, o CTN exige a prova da assunção do ônus do imposto, nestes termos: '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-lo.' Nos tributos *diretos*, a legitimidade ativa para requerer a restituição é daquele que pagou (diretamente) o tributo, como, por exemplo: IR, Cofins, PIS, II, IE, ressalvadas as exceções previstas em lei. Entretanto, para tributos tipo ISS, para saber se é de natureza *direta* ou *indireta* (ou seja, quem, efetivamente, suporta os ônus do tributo), é preciso ver o que dispõe a lei complementar, ou, sendo omissa, a lei municipal. Se existe norma a exigir o destaque do ISS na Nota Fiscal - tal como previsto na legislação do IPI e do ICMS -, será imposto *indireto* (serviços 100 + 5% ISS total cobrado 105). Neste caso, incide o art. 166 do CTN. Inexistindo norma, é preciso examinar a Nota Fiscal. Se esta

consigna 100, como valor total cobrado do serviço, sem destaque do ISS, presume-se que será o prestador do serviço a suportar o ISS, caso em que o imposto será *direto* (ou seja, diretamente suportado pelo contribuinte "de direito"), não incidindo o art. 166 do CTN. Em todos os casos, deve ser rigorosamente observado o art. 123 do CTN. No entanto, nas operações em que há dualidade de pessoas, uma na qualidade de *contribuinte de direito* (aquele obrigado a recolher o tributo), e outra na qualidade de *contribuinte de fato* (aquele que suporta o ônus do tributo), é caso de aplicação do art. 166 do CTN. O IPI e o ICMS são exemplos típicos. Tanto nas operações que envolvem o IPI, quanto o ICMS, encontramos três figuras jurídicas, a saber: A (vendedor, contribuinte de direito), B (Fisco) e C (comprador, contribuinte de fato). Numa compra e venda mercantil, A emite o documento fiscal, acrescentando, ao valor do produto/mercadoria, o valor do imposto, perfazendo um montante, que cobra de C e o recolhe em favor de B. Destarte, C (terceiro estranho à relação jurídico-tributária que se desenvolve entre A e B) é a pessoa que suportou o ônus do imposto. Logo, nos termos do art. 166, quem tem legitimidade ativa para repetir é C. A, por sua vez, para poder repetir, deverá obter autorização de C, ou provar que assumiu os ônus do imposto. (CASSONE, 2011. p. 244-245).

A ação de repetição de indébito deverá ser corrigida monetariamente, posição ratificada pela primeira turma do Superior Tribunal de Justiça em julgado *lamine*, conforme abaixo demonstrado:

CORREÇÃO MONETÁRIA

Para a correção monetária na restituição ou compensação de tributos, tem-se utilizado, analogamente, os mesmos índices aplicados para correção de créditos tributários e a jurisprudência do STJ, a seguir posta, orienta: 1 EREsp 201.451 - Sp, STJ, 1ª Seção, Denise Arruda, unânime, 25-10-2005, DJU 13-112006, p. 213 ementa: 'TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS. ART. 167, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. SÚMULA 188/STJ. PRECEDENTES. RECURSO PROVIDO. 1. *'Os juros moratórios, na repetição de indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença'* (Súmula 188/STJ). 2. Em se tratando de discussão sobre os juros moratórios devidos nas restituições de tributos recolhidos indevidamente pelos contribuintes, a jurisprudência que se firmou no âmbito desta Primeira Seção é no sentido da incidência do art. 167, parágrafo único, do CTN, e do enunciado da Súmula 188/STJ, inclusive nas hipóteses de compensação/repetição de tributos declarados inconstitucionais. 3. Operando-se o trânsito em julgado após o advento da Lei 9.250/95, incidem somente os juros equivalentes à taxa SELIC, vedada sua cumulação com qualquer outro índice, seja de juros, seja de correção monetária. 4. Embargos de divergência providos. (CASSONE, 2011. p. 258).

Quanto ao rito, conforme previsão legal constante no art. 730 do Código de Processo Civil a ação de repetição de indébito é tramita pelo rito ordinário e leva ao precatório, conforme posicionamento do autor Cassone:

Precatório: artigo 730 do CPC. Nos casos em que não for possível ao sujeito passivo proceder à compensação tributária, ou lançar a crédito em sua escrita fiscal, quer em face de situação própria, quer por força de lei, nem consegue obter restituição pela via administrativa, resta-lhe aforar a Ação de repetição do indébito tributário, que culmina no precatório.

O precatório é formalizado pela requisição de pagamento, com fundamento no art. 100, CF, nos termos procedimentais CPC:

'Art. 730. Na execução por quantia certa contra a Fazenda Pública, citar-se-á a devedora para opor embargos em 10 (dez) dias; se esta não os opuser, no prazo legal, observar-se-ão as seguintes regras: I - o juiz requisitará o pagamento por intermédio do presidente do Tribunal competente; II far-se-á o pagamento na ordem de apresentação do precatório e à conta do respectivo crédito. (...). (CASSONE, 2011. p. 259).

Assevera, em síntese CASSONE (2011), que a ação de repetição de indébito é uma disposição abrangente, que prevê todas as hipóteses de restituição de tributo indevidamente pago, sejam quais forem os motivos. Essa linha de pesquisa acompanha integralmente essas colocações.

A restituição (em *espécie*, sob a forma de *crédito* na escrita fiscal ou *compensação* tributária) deve, sempre que possível, ser efetivada administrativamente. Somente em casos excepcionais deve ser feita por intermédio do Judiciário, que pode levar ao rito do precatório (art. 100, CF; art. 730, CPC).

Assim, para a repetição do indébito tributário, o CTN exige a prova da assunção do ônus do imposto.

Contudo, para tributos como ISS, para saber se é de natureza *direta* ou *indireta* (ou seja, quem, efetivamente, suporta os ônus do tributo), é preciso ver o que dispõe a lei complementar, ou, sendo omissa, a lei municipal; se existe norma a exigir o destaque do ISS na Nota Fiscal.

Todavia, nas operações em que há dualidade de pessoas, uma, na qualidade de contribuinte de direito (aquele obrigado a recolher o tributo), e outra, na qualidade de contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do tributo), é caso de aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional, IPI e o ICMS são exemplos típicos.

Nas operações que envolvem o IPI, quanto o ICMS, encontram-se três figuras jurídicas, a saber: *A* (vendedor, contribuinte de direito), *B* (Fisco) e *C* (comprador, contribuinte de fato). Numa compra e venda de mercadorias, *A* emite o documento fiscal, acrescentando, ao valor do produto/mercadoria, o valor do imposto, perfazendo um montante, que cobra de *C* e o recolhe em favor de *B*. Dessarte, *C* (terceiro estranho à relação jurídico-tributária que se desenvolve entre *A* e *B*) é a pessoa que suportou o ônus do imposto. Logo, nos termos do art. 166, quem tem

legitimidade ativa para repetir é C. A, por sua vez, para poder repetir, deverá obter autorização de C, ou provar que assumiu o ônus do imposto.

Impende ressaltar que a jurisprudência atual entende como desnecessário o contribuinte de direito provar que assumiu o ônus do imposto.

A restituição no âmbito da repetição de indébito requer o rito do precatório, acerca do prazo para restituição no Código Tributário Nacional, que está previsto nos artigos 168 e 169, 5 anos.

Sobre os juros de mora, a incidência é controversa na doutrina, porém, importante observar os conceitos. Os juros moratórios resultam de uma utilização não consentida do capital alheio, e, para a correção monetária, a restituição ou compensação de tributos tem se utilizado analogamente dos mesmos índices aplicados para correção do crédito tributário.

Então, conceituam-se os juros como um pagamento que se faz para utilização de capital alheio, com ou sem concordância do titular desse. São frutos civis, advêm de uma importância em dinheiro, que se considera principal com relação a eles (acessórios).

O Código Tributário Nacional prevê tão somente os juros moratórios (não os compensatórios), tanto para cobrança do crédito tributário (da Fazenda Pública - art. 161) quanto na restituição ou compensação de crédito (do Contribuinte art. 167), nos seguintes dispositivos:

Nos casos em que não for possível ao sujeito passivo proceder à compensação tributária, ou lançar a crédito em sua escrita fiscal, quer em face de situação própria, quer por força de lei, nem consegue obter restituição pela via administrativa, resta-lhe aforar a Ação de repetição do indébito tributário, que culmina no precatório.

Sobre o tema, o doutrinador Harada ensina:

Ação de repetição de indébito - É a ação do contribuinte contra a Fazenda Pública, visando à restituição de tributo pago indevidamente. Grande parte da doutrina e da jurisprudência busca o fundamento dessa ação na velha parêmia de Pompônio, de inegável conteúdo ético e moral - o princípio que veda o locupletamento ilícito. Tal posicionamento acabou por semear a confusão do aspecto jurídico com o aspecto econômico da tributação, com reflexo, inclusive, na determinação do sujeito ativo da ação de repetição. Na verdade, o tributo indevido, exigido ou pago voluntariamente, deve ser restituído em virtude do princípio da legalidade tributária. Esse princípio impõe

a reposição do *solvens no status quo ante* sempre que constatado o pagamento sem fundamento na lei. Obrigação tributária é *obligatio ex legis* consoante doutrina discrepante, pelo que deve ser cumprida nos estritos termos da lei, inclusive no que tange ao *quantum debeatur*. Se pago a mais do que devido por lei, o contribuinte tem o direito de repetir o pagamento, acrescido de juros e correção monetária; se pago a menos do que determina a lei, o contribuinte tem a obrigação de completar o pagamento, acrescido de juros, correção monetária e multa, ressalvada quanto a esta última a hipótese do art. 138 do Código Tributário Nacional. Daí porque a legitimidade para propor a ação só poderia ter quem foi parte na relação jurídica tributária, e não o consumidor final, também conhecido como contribuinte de fato, ou seja, aquele que suportou o encargo do tributo, o qual nenhuma obrigação tem perante o fisco e, conseqüentemente, nenhum direito tem diante da Fazenda Pública, que sequer o conhece. (HARADA, 2012. p. 614).

Esclarece segundo o seu ponto de vista:

Permitir a restituição do que foi pago antes do formal reconhecimento do fisco como crédito tributário seria instaurar o caos, a insegurança jurídica. Acabaria por flexibilizar o instituto do lançamento, que serve de marco divisor entre a decadência e a prescrição. Mais do que isso, seria abolir do sistema jurídico-tributário a modalidade de lançamento por homologação, de que, ironicamente, o fisco vem se utilizando com intensidade cada vez maior, quer por atribuir o ônus da correta interpretação da confusa legislação tributária exclusivamente ao contribuinte, quer para se livrar dos cansativos trabalhos de calcular o montante do imposto devido e notificar o contribuinte para pagamento. Enfim, o fisco quer os benefícios da comodidade e da economia de custos que o lançamento por homologação lhe propicia, mas não quer a dilação do prazo prescricional para a ação de repetição de indébito que essa modalidade de lançamento provoca, na hipótese de omissão da administração tributária. Por isso, o esperto legislador disfarçou o encurtamento do prazo de repetição do indébito, conferindo à norma do apontado art. 3º da LC nº 118/05 o caráter interpretativo, no que foi infeliz e desastroso. Em tese, é possível ao legislador derogar a jurisprudência. A Emenda Passos Porto (EC nº 23/83), por exemplo, sepultou três teses de natureza constitucional proclamadas pela Corte Suprema. Da mesma forma, a legislação infraconstitucional pode alterar o dispositivo legal e com isso acarretar mudança de jurisprudência. Só que isso deve ser feito acima de tudo com ética, e com respeito ao sistema jurídico vigente, alicerçado nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, sob pena de vulnerar o princípio da segurança jurídica, que se extrai do art. 52 da CF, que tem natureza pétrea, insusceptível de alteração por Emendas. (HARADA, 2012. p. 617 - 618).

Assim, da análise do exposto, tem-se que HARADA (2012) tem uma visão diferenciada em relação às fontes, origens da repetição de indébito.

E defende que a origem não seria o enriquecimento ilícito ou institutos do direito civil, mas o tributo indevido, que, exigido ou pago voluntariamente, deve ser restituído em virtude do princípio da legalidade tributária.

Como também que a legitimidade para propor a ação só poderia ser de quem foi parte na relação jurídica tributária, e não o consumidor final, também conhecido como contribuinte de fato, ou seja, aquele que suportou o encargo do

tributo, o qual nenhuma obrigação tem perante o fisco e, conseqüentemente, nenhum direito tem diante da Fazenda Pública, que nem sequer o conhece.

Sobre o prazo prescricional para repetição de indébito, que é de até dez anos, foi reduzido para cinco anos com a vigência da LC 118/2005, a partir da data da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN). E a extinção do crédito tributário, no lançamento por homologação, ocorre no momento da homologação, salvo casos de dolo, fraude ou simulação (§ 4º do art. 150 CTN).

Tece duros comentários a LC 118/2005, a qual chega a chamar de absurda e oportunista.

Impende ressaltar que este estudo se limita a mencionar o ponto de vista de HARADA (2012), sem se posicionar sobre a validade ou não da citada Lei Complementar, no entender deste estudo, cumpre ao STF decidir a querela.

CONCLUSÃO

Em países como o Brasil, que possui altíssima carga tributária, essa tributação deve ser exercida dentro do princípio da legalidade tributária estrita.

Não observado esse princípio, ou ainda, em casos de erros no lançamento, cobrança a maior, ou outras hipóteses de lapsos por parte da Administração Pública, quer Municipal, Estadual ou da União, restará ao contribuinte procurar os meios de defesa em face da ação do Fisco, Estado Tributante.

Como levantado, há divergência doutrinária sobre a origem do indébito. Uma corrente afirma que seria o enriquecimento sem causa, previsto na lei civil, outra corrente, por sua vez, defende ser a origem o princípio da legalidade tributária. Para essa linha de pesquisa, as duas fontes se complementam.

Ademais, importa, no caso, ao advogado ter êxito em seus pedidos deve portanto, fundamentá-los da melhor maneira possível, com o intuito de obter resposta do Judiciário favorável.

Repetição, conforme a doutrina, significa devolução indevida, pode referir-se a pagamento não exigível, e que foi efetuado, ou a quantia paga a maior, relativamente ao valor legalmente devido; entrega de volta, nos casos em que for pago o imposto a maior, ou por erro qualquer que seja na cobrança restará ao contribuinte resolver administrativamente a querela.

Impende ressaltar que as decisões administrativas podem ser objeto de reapreciação pela via judicial, em razão do princípio constitucional do livre e amplo acesso ao Poder Judiciário.

Indeferido o pedido administrativamente, restará ao Contribuinte aforar a ação de repetição de indébito, ação de iniciativa do contribuinte ou responsável, que pagou indevidamente à Fazenda Pública, e que, por isso, pede a devolução da quantia paga.

Um dos principais objetivos dessa ação é assegurar ao sujeito passivo, o autor, a recuperação, parcial ou total, do que indevidamente pagou ao fisco, ao Estado Tributante.

São casos previstos em lei, hipóteses de cabimento, quando a cobrança ou o pagamento espontâneo são indevidos ou maiores que o devido, pela legislação tributária; erro de fato, quando são indevidamente pagos tributos, em função da natureza ou das circunstâncias do fato gerador; erro material, quando o sujeito passivo foi incorretamente apontado ou a alíquota utilizada não era apropriada; e reforma, revogação, anulação ou rescisão de decisões administrativas ou jurisdicionais.

O fundamento jurídico é a vedação ao enriquecimento sem causa e o princípio da legalidade tributária. O fisco só está autorizado a arrecadar os valores legalmente autorizados. Qualquer arrecadação a maior configurará enriquecimento sem causa do Estado Tributante.

As possibilidades são o direito à restituição, total ou parcial, dos tributos indevidamente pagos, sendo concedido ao sujeito passivo, independentemente de prévio protesto; diferentemente do indébito civil, aquele que pagou o indébito tributário não precisa demonstrar que o fez por erro próprio, quando for o caso; e a legislação tributária poderá conceder ao sujeito passivo o direito à repetição do indébito.

O substituto tributário terá direito à recuperação dos valores indevidamente pagos, no caso de tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro (caso do ICMS, que pode ser transferido sucessivamente, até o consumidor final), desde que prove que assumiu os encargos financeiros transferidos, ou estiver autorizado por terceiro a quem havia transferido esses encargos.

O prazo que terá o contribuinte ou responsável para ajuizar a ação de repetição do indébito é prescricional de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, no caso de pagamento indevido, sem que tenha sido previamente questionado; em que se tornou definitiva a decisão administrativa ou do trânsito em julgado de decisão judicial.

Acerca da vigência desta Lei Complementar há discussões. O STJ se posicionou em parte, mas não sobre todos os dispositivos, porém, a palavra final será dada pelo STF, que ainda não se posicionou sobre o tema, nem sobre a aplicabilidade ou não da citada Lei. Este estudo somente menciona, sem emitir posição a respeito, por entender que esse posicionamento incumbe à Suprema Corte.

No termos da Súmula 546 do STF, é legitimado para pleitear a restituição de indébito o contribuinte desde que fique comprovada a não transferência do encargo

financeiro (prova da não repercussão) relativo ao tributo, ou esteja ele autorizado expressamente pelo terceiro que suportou o citado encargo receber a restituição.

A ação de repetição de indébito é muito ampla, abrange todas as hipóteses de restituição de tributo indevidamente pago, sejam quais forem os motivos.

Esta pesquisa defende que o contribuinte que trabalha mais de cinco meses para pagar impostos deverá, em casos de cobrança indevida ou a maior, em casos de erros por parte do Estado tributante, ajuizar a ação de repetição de indébito, que é perfeitamente aplicável aos impostos indiretos, a fim de evitar o locupletamento ilícito de seu patrimônio e efetivamente evitar o enriquecimento ilícito do Município, Estado ou da União.

REFERÊNCIAS

CASSONE, Vittorio. Processo tributário: teoria e prática / Vittorio Cassone, Maria Eugenia Teixeira Cassone. 10. ed. - São Paulo: Atlas, 2011. Páginas 246 - 261.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 8. ed. Ver., atual. e ampl. – Rido de Janeiro: Forense, São Paulo: METODO, 2014. Páginas 2, .

CRETELLA. José Júnior 1920. 1.000 Perguntas c respostas de direito tributário: para as provas das Faculdades de direito, para os exames da OAB - Ordem dos Advogados do Brasil, para concursos públicos e para o provão do MEC / José Cretella Júnior, José Cretella Neto. - Rio de Janeiro: Forense, 2007. Páginas 84, 133 – 135.

HARADA. Kioshi. Direito Financeiro e Tributário/ Kioshi Harada. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. páginas 242, e 614 - 619.

DA SILVA PEREIRA. Caio Mário. Instituições de Direito Civil. Volume II. Teoria Geral das Obrigações. 2009. Editora Forense. Pag. 275 a 280.

AMARO. Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

REIS JÚNIOR. Ari Timóteo. O prazo para restituição do indébito tributário e a LCC 118/2005, páginas. 53 - 78.

SABBAG. Eduardo. Manual de direito tributário. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. páginas 410, 969 - 872, e 1.092.

VENOSA, Silvio Salvo de. Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2002. Páginas 275 - 280 (coleção Direito Civil, v. 2).

ELIOMAR. Blog do. Entre 30 países com maior carga tributária do mundo, Brasil dá menor retorno à população. Brasil apresenta piores resultados pelo segundo ano consecutivo. O POVO online, Fortaleza/CE, 04 jul 2014. Caderno Política, Disponível em:

<<http://www.opovo.com.br/app/politica/2012/01/24/noticiaspoliticas,2772726/entre-30-paises-com-maior-carga-tributaria-do-mundo-brasil-da-menor-retorno-a-populacao.shtml>>. Acesso em: 10 jul. 2014. Com adaptações.

<https://www.ibpt.org.br/> Acesso em: 19 Out. 2014 Com adaptações.

Brasileiro trabalho 151 (cento e cinquenta e um) dia para pagar impostos, diz estudo

HENS. Cléya Aparecida. **Enriquecimento sem causa**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002 .Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3416>>. Acesso em: 09 Ago. 2014. Com adaptações. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Bookseller Editora, 2000. p. 333

<http://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/2013/03/carga-tributaria-bate-recorde-e-atinge-3627-do-pib-em-2012-diz-estudo.html> Acesso em: 09 Ago. 2014
Com adaptações.

Carga tributária bate recorde e atinge 36,27% do PIB em 2012, diz estudo

SPTIA, Clarice. **Brasileiro trabalha quase 5 meses só para pagar imposto, diz IBPT**. O GLOBO. Rio de Janeiro, 21, maio, 2012. Caderno Economia. Disponível em: < <http://oglobo.globo.com/economia/brasileiro-trabalha-quase-5-meses-so-para-pagar-imposto-diz-ibpt-4955270#ixzz28BnJlyZB>. >. Acesso em: 16 jul. 2014. Com adaptações.