



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO**

**FERNANDA MACEDO DOMINGUES**

**DA LEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM* NA REPETIÇÃO DE  
INDÉBITO TRIBUTÁRIO DOS TRIBUTOS INDIRETOS**

**Uma releitura do artigo 166 do Código Tributário Nacional à  
luz dos princípios constitucionais**

**BRASÍLIA**

**2016**

**FERNANDA MACEDO DOMINGUES**

**DA LEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM* NA REPETIÇÃO DE  
INDÉBITO TRIBUTÁRIO DOS TRIBUTOS INDIRETOS  
Uma releitura do artigo 166 do Código Tributário Nacional à  
luz dos princípios constitucionais**

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina de Metodologia de Pesquisa Jurídica no âmbito da Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

**BRASÍLIA**

**2016**

**FERNANDA MACEDO DOMINGUES**

**DA LEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM* NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO  
TRIBUTÁRIO DOS TRIBUTOS INDIRETOS  
uma releitura do artigo 166 do CTN à luz dos princípios constitucionais**

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina de Metodologia de Pesquisa Jurídica no âmbito da Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília, 11 de janeiro de 2016.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Presidente: Prof.  
Instituto Brasiliense de Direito Público

---

Integrante: Prof.  
Instituto Brasiliense de Direito Público

---

Integrante: Prof.  
Instituto Brasiliense de Direito Público

Domingues, Fernanda Macedo

Da legitimidade ativa *ad causam* na repetição de indébito tributário dos tributos indiretos: Uma releitura do artigo 166 do CTN à luz dos princípios constitucionais/ Domingues, Fernanda Macedo. – Brasília: A autora, 2016.

73 f.

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina de Metodologia de Pesquisa Jurídica no âmbito da Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

1. Direito Tributário. 2. Direito Financeiro. 3. Direito Processual Civil. 4. Direito Processual Tributário. 5. Direito Público. 6. Direito Privado.

## Lista de Abreviações

<b>AgRg</b>	Agravo Regimental
<b>AREsp</b>	Agravo no Recurso Especial
<b>Art. / arts.</b>	Artigo / artigos
<b>CF</b>	Constituição da República Federativa do Brasil
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>COFINS</b>	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
<b>CSLL</b>	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>EDcl</b>	Embargos de declaração
<b>EREsp</b>	Embargos de Divergência em Recurso Especial
<b>EUA</b>	Estados Unidos da América
<b>ICMS</b>	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IRPJ</b>	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
<b>ISS</b>	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza
<b>PIS</b>	Programa de Integração Social
<b>REsp</b>	Recurso Especial
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>STJ</b>	Superior Tribunal Justiça

## Resumo

O presente trabalho tem o propósito de reacender a discussão sobre os efeitos ocasionados pela interpretação atualmente conferida ao artigo 166 do CTN. O objetivo foi partir de uma abordagem doutrinária e jurisprudencial para tratar dos impactos ocasionados pela atual acepção conferida à figura do contribuinte de direito, único e atual legitimado a discutir e pleitear a restituição do indébito tributário. A proposta baseia-se na necessidade de reacendermos a discussão em torno do instituto, de modo a revalidarmos a essência da norma tributária à luz dos princípios constitucionais.

**Palavras-chave:** interpretação, código tributário nacional, contribuinte de direito, indébito, restituição, tributos indiretos.

## **Abstract**

This Paper aims to rekindle the discussion about the effects caused by the interpretation currently given to the article 166 in the National Tax Code. The goal was from a doctrinal and jurisprudence approach to treat the impacts caused by the current meaning given to the figure of law contributor, only current and legitimate to argue and plead the refund of tax. The proposal is based on the necessity of relight the discussion around the Institute, in order to revalidate the essence of the tax rule in the light of the constitutional principles.

**Keywords:** National Tax Code, taxpayer, refund, tax rule, constitutional principles.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1 A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>10</b>
1.1 Conceito e natureza jurídica.....	11
1.2 Elementos inerentes à relação jurídica tributária .....	18
1.3 Contribuintes de fato e de direito .....	20
1.4 Pressupostos para o exercício do direito de ação .....	22
<b>2 O ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....</b>	<b>26</b>
2.1 Evolução histórica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal .....	26
2.2 Evolução Histórica na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.....	33
<b>3 OS TRIBUTOS INDIRETOS E SUA REPERCUSSÃO PARA FINS DE APLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN .....</b>	<b>42</b>
3.1 Natureza jurídica dos impostos para fins de aplicabilidade do art. 166 do CTN.....	42
3.2 Da repercussão jurídica dos tributos indiretos.....	44
3.3 Tributos indiretos e restituição do indébito .....	49
<b>4 UMA PROPOSTA DE RELEITURA DO ARTIGO 166 DO CTN À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS .....</b>	<b>54</b>
4.1 A interpretação constitucional do artigo 166 do CTN.....	58
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>68</b>

## INTRODUÇÃO

A legitimidade ativa para a repetição de indébito tributário sempre foi tema corrente na Seara Tributária, especialmente em razão da histórica discussão doutrinária e jurisprudencial que a acompanha.

De fato, os efeitos ocasionados pela literal aplicabilidade dos requisitos inseridos no bojo do artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN) se tornou alvo de severas críticas por parte de estudiosos do tema, especialmente por não permitir, na prática, o real alcance da finalidade perquirida pelo instituto.

Com efeito, foi possível perceber ao longo dos estudos a respeito da matéria, que tanto a divisão de entendimentos que permeia a doutrina especializada quanto a existência de uma jurisprudência fragmentada têm contribuído, de forma contundente, para a formação de diversas incongruências sobre o tema.

Diante desse cenário é que optamos, por intermédio do presente trabalho científico, reacender a discussão acerca da aplicabilidade do instituto da repetição de indébito no Brasil, partindo, para tanto, e inicialmente, da análise e do estudo da natureza, significado e elementos que compõem a relação jurídica repetitória, especialmente no diz respeito as modalidades ou espécies de contribuintes que podem, *a priori*, ser admitidos nessa espécie de relação.

A acepção atribuída a figura do contribuinte de fato foi, inclusive, elemento motivador ao ensejo dessa discussão, especialmente em razão da confusa atribuição de significado conferida a esse elemento da relação jurídica, ora considerado relevante sob o ponto de vista da repercussão do encargo financeiro, ora considerado insignificante ou inexistente para fins de conferência da efetiva legitimidade para discutir o indébito.

Foi possível verificar, também, com a evolução da pesquisa, que grande parte das incongruências ocasionadas pela interpretação da norma giram em torno da discussão que acomete a famosa classificação dos tributos em diretos e indiretos, bem como da inexistência de um critério válido que permita a identificação dos tributos sujeitos a sistemática do artigo 166 do CTN.

Como bem será possível perceber do desenvolvimento desse trabalho, a discussão é longa e mostra-se ainda distante de uma resolução definitiva, especialmente ao considerarmos que grande parte dos estudiosos não comungam

do mesmo entendimento quando a assunto é a definição de tributos que, por sua natureza, comportam transferência do encargo financeiro.

Ciente das problemáticas que acometem a própria eficácia atribuída ao artigo 166 do CTN, o objetivo do estudo é, a partir dos estudos doutrinários em bibliografia específica sobre o tema, na qual podemos citar doutrinadores de renome nacional tais como Hugo de Brito Machado, Gilberto de Ulhôa Canto, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado Segundo, bem como da vasta jurisprudência, tanto do Supremo Tribunal Federal (STF), quanto do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em torno do assunto, contribuir da forma mais eficaz possível para a elaboração de uma proposta que possa, ao menos, minimizar os impactos ocasionados à restituição do tributo indireto.

Acredita-se que, ao buscarmos como fonte inspiradora os preceitos que informam a essência do instituto na ordem jurídica constitucional, será possível, senão alterarmos os fundamentos que contribuem para a atual interpretação conferida ao artigo 166 do CTN, incitarmos no âmbito acadêmico e jurisprudencial uma possibilidade de releitura dos preceitos que informam a sistemática atualmente adotada para o referido instituto no Brasil.

## 1 A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

No Sistema Tributário Brasileiro vigora o princípio da estrita legalidade tributária, o qual confere ao contribuinte o direito de ser tributado apenas com base em regras jurídicas válidas e compatíveis com o arcabouço normativo.

Tanto é que a própria Constituição Federal de 1988 (CF) ressaltou expressamente o referido princípio ao tratar das “Limitações ao Poder de Tributar”. Senão veja-se, *in verbis*, o que diz o artigo 150, inciso I da CF:

“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”.

Trata-se, em verdade, de limite intransponível à atuação do Fisco, que somente pode agir quando legitimamente autorizado por lei, e desde que esta preveja, não somente a autorização para a cobrança de tributos, mas, também, os demais aspectos inerentes à fixação da regra matriz de incidência.

Sobre o princípio da legalidade tributária, convém destacar os ensinamentos de Hugo de Brito Machado sobre o tema<sup>1</sup>:

Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressaltadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.

Para Leandro Paulsen, a Constituição Federal, ao estabelecer a previsão de que somente a lei pode estabelecer a exigência ou o aumento do tributo, fez com que a ela ficasse reservada “tanto a definição dos sujeitos, como da causa e do objeto, ou seja, (...) todos os aspectos da norma tributária impositiva...”.<sup>2</sup>

Fala-se, por essa razão, ao se tratar de tributação, na reserva absoluta da lei, uma vez que apenas ela detém legitimidade para definir o surgimento e o conteúdo da relação jurídica-tributária.

Desta feita, poder-se-ia dizer que a exação tributária, que não legitimamente

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Malheiros, 35ª ed. rev. Atualizada e ampliada, 2014, p. 32.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto a instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 88/89.

prevista em lei, ou cobrada em dissonância com os elementos que lhe são inerentes, legitimaria o direito do contribuinte ao reembolso daquilo que fora pago indevidamente a título de tributo.

O fato é que quando o contribuinte paga tributo indevido sofre lesão em sua propriedade, momento a partir do qual surge para ele o direito de reaver a quantia paga erroneamente e buscar a conveniente reparação através de ação própria.

É neste instante que adentramos na seara da Repetição de Indébito Tributário que, para Antônio Carlos de Martins Mello, pode ser definida como *“espécie de fenômeno eminentemente civil, mediante o qual surge o direito (para o prejudicado) e a conseqüente obrigação (para a Administração) de reparar uma atividade fiscal errônea, isto é, que não se adaptou ao modelo obrigatório inscrito no sistema constitucional e nas leis e regulamentos, (...)”*<sup>3</sup>.

Nesse contexto, e com supedâneo no direito que garante o acesso à jurisdição, tal como prevê o art. 5º, inciso XXXV da Carta Magna, o instrumento da ação de repetição de indébito coloca de um lado o contribuinte dotado de um direito subjetivo constitucional da ampla defesa, como instrumento para tutelar a propriedade de somas em dinheiro que lhe pertencem, e de outro o Estado, com o dever de restituir e indenizar o que recebeu indevidamente.

Nesse ponto, a fim de conhecermos melhor o instituto da repetição de indébito e, após, adentrarmos a discussão que permeia o presente trabalho, primeiramente necessário entendermos quais os fundamentos básicos que legitimam o exercício dessa ação, a começar pelo estudo do conceito, da natureza jurídica, dos elementos e dos pressupostos que compõem a presente relação jurídico tributária.

## 1.1 Conceito e natureza jurídica

Pode-se definir o indébito tributário como todo valor indevidamente recolhido pelos cofres públicos ou, mais precisamente, pelo órgão fiscalizador competente, seja por erro de cálculo, seja por invalidade do diploma legislativo que instituiu o tributo em questão, ou mesmo em face de reconhecimento por meio de decisão judicial.

---

<sup>3</sup> MELLO, Antônio Carlos de Martins. **O Indébito tributário e sua recuperação**. In: **Hugo de Brito Machado (Coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética/ICET, 1999, p. 37.

Quando ocorre erro no pagamento de tributo, o que se verifica, em essência, é, portanto, o ingresso nos cofres do Estado de soma indevida de dinheiro subtraída do patrimônio do contribuinte, em desacordo com os princípios da propriedade, da legalidade, da moralidade, dentre outros.

É esse o sentido que pode ser extraído do diploma normativo tributário, conforme a própria literalidade do artigo 165 do CTN, que, ao tratar do pagamento indevido, estabelece três situações legitimadoras da atuação do contribuinte no sentido de reaver os valores recolhidos indevidamente. Senão veja-se, *ipsis litteris*, o teor do mencionado dispositivo:

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.

Vê-se, portanto, que a regra-matriz da repetição do indébito, construída a partir do aludido artigo e das demais normas prescritivas pela lei tributária, descreve abstratamente no seu antecedente a ocorrência no mundo fenomênico do pagamento indevido.

Pode-se dizer, então, que a referida norma jurídica elegeu o ato pagamento e o fato indevido como elementos impulsionadores ao nascimento do direito subjetivo do contribuinte de pleitear a repetição de indébito.

Sobre o assunto, Marcelo Fortes de Cerqueira pontua o seguinte:

Nasce a obrigação efectual de devolução do indébito no preciso instante em que se concretiza, no campo das experiências sociais, o evento do pagamento indevido. O evento do pagamento indevido, por si só, já basta para a produção de efeitos jurídicos. É o marco a partir do qual já existem direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos (direito subjetivo do particular de exigir a restituição do tributo indevidamente recolhido e dever jurídico de o Estado devolvê-lo, respectivamente)<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário - Delineamentos de uma teoria**. São Paulo. Max Limonad, p. 353.

As referidas hipóteses, na forma exposta pelo legislador da norma, buscam assegurar ao contribuinte do tributo o exercício desse legítimo direito de, comprovada a existência de erro ou de que o pagamento efetuado não correspondente ao gravame pecuniário efetivamente devido a título de obrigação de natureza tributária, vindicar perante o Fisco a devolução do importe por ele indevidamente recolhido.

Para Ricardo Lobo Torres, a existência de qualquer circunstância, de natureza substancial, temporal ou quantitativa, que implique em não correspondência entre valor pago e hipótese legal, gera, por si só, direito de postular o indébito<sup>5</sup>.

Para Luciano Amaro, o pagamento indevido ocorre quando “alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*), falsamente posicionado como sujeito ativo”<sup>6</sup>.

Desta feita, é possível perceber que o próprio ordenamento jurídico legitimou àquele que pagou algo a título de tributo, mas tributo não era, o direito de repetir o valor dessa quantia, sob pena de homenagear-se, ainda que em face da inércia, o enriquecimento sem causa.

Essa vinculação entre pagamento indevido e enriquecimento sem causa é tema corrente quando se trata da análise e do desenvolvimento histórico do instituto da repetição de indébito, sendo, inclusive, tomada por alguns como uma decorrência do “velho princípio de Direito, atribuído a Pompônio, de não tolerar locupletamento indevido com alheia jactura”<sup>7</sup>.

Não se sabe ao certo qual a origem do referido instituto, mas predomina na doutrina o entendimento de que a formação do preceito em questão teve forte influência das *condictiones* do Direito Romano.

Estas representavam, há época, um dos principais instrumentos do direito das obrigações, ou seja, remédio mediante o qual a pessoa lesada dispunha para recuperar os bens indevidamente transferidos a outrem ou entregues “sem justa causa, quando não observados os procedimentos designados para cada situação

---

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 294.

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 419.

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010, pag. 877

específica”<sup>8</sup>.

Sobre o assunto, convém destacar que a legislação brasileira não tratou propriamente do enriquecimento sem causa, mas fez questão de atribuir-lhe a concepção de cláusula geral ao dispor, em título próprio, sobre o pagamento indevido.

Coube, portanto, ao Código Civil Brasileiro o papel de regulamentar, de modo geral, nos seus artigos 884 e seguintes, a institucionalização da matéria. Senão veja-se:

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

Trata-se, portanto, da positivação de um princípio de direito que condena o enriquecimento sem causa às custas do patrimônio alheio. Pode-se dizer que essa foi a forma que o legislador brasileiro encontrou para trazer para o fenômeno jurídico a chamada “válvula para exigências ético-sociais”<sup>9</sup>, conferindo ao intérprete e ao aplicador da lei maior flexibilidade no que tange a aplicação das normas às situações sociais.

Por relevância ao tema, convém colacionarmos abaixo interessante magistério de Maria Helena Diniz ao tratar do pagamento indevido:

“(…). O princípio do enriquecimento sem causa funda-se na equidade. Esse dever de restituir o que se adquiriu sem causa é uma necessidade jurídica, moral e social.

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, gerando ao *accipiens*, por imposição legal, o dever de restituir, uma vez estabelecido que a relação obrigacional não existia, tinha cessado de existir ou que o devedor não era o *solvens* ou o *accipiens* não era o credor. O pagamento indevido é o feito, espontaneamente, por erro, como o efetuado pelo *solvens*, convencido de que deve pagar, ou o levado a efeito por quem não é devedor, mas pensa sê-lo, ou a quem se supõe credor”<sup>10</sup>.

Poder-se-ia dizer, então, que um dos panos de fundo do instituto da repetição de indébito vem a ser, de fato, a condenação moral e jurídica do enriquecimento sem

<sup>8</sup> NANNI, Giovanni Ettore. **Enriquecimento sem causa**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 9.

<sup>9</sup> FACHIN, Luiz Edson. **Teoria Crítica do Direito Civil**. RJ/SP, Renovar, 2000, p. 305.

<sup>10</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**, vol. 2: teoria geral das obrigações. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 261/262.

causa, especialmente em decorrência do primado de que ninguém pode se enriquecer a custa de outrem e, caso isto aconteça, fica autorizado ao lesado o direito de tomar todas as medidas cabíveis para reaver o prejuízo que lhe fora ocasionado.

Tomando-se por base o referido preceito, Antônio Carlos de Martins Mello, destaca a existência de outros fundamentos não menos importantes pelos quais a restituição pode encontrar sua fonte legitimadora. Para o referido autor, a principal referência a ser adotada, no caso, seriam os chamados princípios constitucionais, dentre os quais cita os seguintes<sup>11</sup>:

(a) CF, art. 150, par. 7º; como limitação do direito de tributar; (b) CF, art. 5º, inc. XXII – direito de propriedade (...); (c) CF, arts. 5º, inc. II e 150, inc. I – princípio da legalidade da tributação; (d) CF, art. 37, princípio da moralidade; (e) CF, art. 5º, par. 2º – princípios intrínsecos e heterotópicos, como o da rigidez do sistema, arts. 145, 149 parágrafo.

Sob essa perspectiva, Hugo de Brito Machado Segundo destacara o seguinte:

“A principal consequência que se pode extrair do fundamento constitucional – mas que solenemente é ignorada pelo Poder Judiciário – é a de que o direito à restituição de tributo pago indevidamente não pode ser suprimido, embaraçado ou impossibilitado pela legislação de inferior hierarquia”<sup>12</sup>.

Isso porque a fonte principiológica ou o substrato legitimador da reação do contribuinte de postular a devolução de valor injustamente cobrado encontra sua fonte de validade primordialmente no resguardo dos demais direitos constitucionais fundamentais.

É por intermédio desses princípios que estaria justificada a base do sistema que legitima o contribuinte a repetir o valor pago indevidamente. A questão não poderia, portanto, conforme referenciado anteriormente, fugir à própria regra geral insculpida na Constituição, a qual impõe que nenhuma lesão ou ameaça poderia se afastar da apreciação do Poder Judiciário (art. 5º, inciso XXXV).

Numa interessante visão cósmica do Direito, Geraldo Ataliba estabeleceu um critério científico mediante o qual deveria o intérprete se valer ao partir para o estudo

---

<sup>11</sup> MELLO, Antônio Carlos de Martins. **O Indébito tributário e sua recuperação**. In: **Hugo de Brito Machado (Coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética/ICET, 1999, p. 38/39.

<sup>12</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 421.

e compreensão do real significado das normas dentro de um sistema.

Partindo desse pressuposto, ou seja, de que cada preceito, seja ele qual for, deve ser cuidadosamente avaliado conforme sua relação com os demais existentes no campo do Direito, concluiu o autor:

Em direito também precisamos saber – quando vamos nos aproximar de um preceito para interpretá-lo – esse preceito está dentro de que capítulo, de que lei que se insere dentro de que subsistema, o qual por sua vez se insere dentro de qual compartimento do Direito, o qual por sua vez se filia a uma parte da Constituição, que por sua vez não deixa de ser parte deste todo sistemático: a própria Constituição<sup>13</sup>.

Tomando-se por base o critério acima referenciado é possível dizer que a repetição de indébito tributário, como legítimo instituto de natureza tributária, inserido em capítulo que trata da “Extinção do Crédito Tributário”, dentro de uma norma que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 tem como um dos seus principais alicerces ou causas justificadoras a preservação do patrimônio do contribuinte, que só pode ser compelido a pagar um tributo em face da existência de uma lei que legitime a atuação do Fisco, em clara homenagem ao princípio da Legalidade.

Observa-se, portanto, que tanto a causa legitimadora da cobrança do tributo (princípio da legalidade), quanto o pressuposto que justifica a ação do contribuinte no sentido de reaver o que não era lícito cobrar (princípio da proteção da propriedade) encontram sua inspiradora na própria Constituição.

Portanto, no que tange a natureza da repetição de indébito tributário, ao partirmos de uma interpretação sistêmica das normas e princípios que regem o referido instituto, é possível dizer que o indébito tributário seria nada mais que o próprio tributo ou exação tributária cobrada de forma indevida do contribuinte.

No entanto, a doutrina tributarista não é unânime quando se trata do enquadramento desta como uma espécie ou modalidade de tributo, nos termos do que dispõe o artigo 3º, do CTN.

Para alguns autores, tributo seria somente aquele cobrado conforme a lei<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo, Revista de Direito Tributário, nº 58, São Paulo: RT, 1991, p.179, apud MATTOS, Aroldo de. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Direito Tributário – CET, 1999, pág.49.

<sup>14</sup> No caso, Alfredo Augusto Becker, Ives Gandra da Silva Martins e Gilberto Ulhoa. *Apud* CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário**. 2000, p.237.

Portanto, não haveria que se falar em efetiva relação jurídica tributária para os casos de repetição do indébito, uma vez que o pagamento legítimo do tributo devido seria a própria causa extintiva da obrigação tributária instituída entre fisco e contribuinte.

Nessa esteira de entendimento, Gustavo Miguez de Mello, ao fazer severas críticas ao próprio art. 166, do CTN, aproveita para elucidar sua compreensão a respeito da suposta acepção conferida ao vocábulo “tributo indevido”:

O Código Tributário Nacional conceitua, pois, o tributo no seu art. 3º em termo tais que, se os princípios da legalidade e tipicidade da tributação não tiverem sido rigorosamente observados, não estaremos em presença de um fenômeno tributário: o tributo é instituído por lei e cobrado mediante atividade administrativa a ela plenamente vinculada.

Ora, o pagamento indevido refere-se a uma cobrança inconstitucional ou ilegal que não pode ter por objeto tributo (...)

Poder-se-ia objetar que uma cobrança com a denominação de tributo instituída por lei inconstitucional e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada a ela enquadrar-se-ia no conceito de tributo do art. 3º do CTN<sup>15</sup>.

Por outro lado, há aqueles que sustentam que os valores exigidos pelo Estado e sua eventual devolução não descaracterizaria sua natureza de tributo, uma vez que, em ambas as situações estariam preenchidos os requisitos legais do artigo 3º, do CTN.

Dentre os adeptos dessa teoria podemos citar Marcelo Fontes de Cerqueira, o qual, ao tratar da disciplina conferida à repetição de indébito tributário, observa o seguinte:

O campo especulativo do Direito Tributário alcança todas as situações relacionadas direta ou obliquamente ao conceito restrito de tributo, dentre elas as relativas à repetição do indébito tributário, disciplinada que é por normas jurídicas integrantes do Sistema Tributário Brasileiro. Ademais, o campo especulativo do Direito tributário não vai rigorosamente apenas da criação à extinção do tributo; alcança também todas as situações ainda pendentes ou passíveis de alteração.

O denominado tributo indevido ou ilegal também é tributo, pois determinada exigência tributária, mesmo contrariando o ordenamento, terá índole tributária até que esta norma incompatível portadora de validade relativa seja retirada do sistema<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> MELLO, Gustavo Miguez de. **Comentários ao código tributário nacional**, Vol. 2 (arts. 96 a 218). In: Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2006, p. 392.

<sup>16</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fontes de. **Repetição do Indébito Tributário: delineamentos de uma teoria**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 237.

É possível dizer, então, que para a referida teoria a constituição elementar do tributo, ainda que considerado indevido, extrairia seus fundamentos constitutivos do próprio artigo 3º, do CTN.

Dessa forma, se as importâncias pagas em consequência de uma exigência ilegal é tributo, é possível dizer que aquilo que fora restituído ao particular numa relação jurídica de devolução do indébito seria “tributo indevido”. A locução “tributo indevido” é conferida, nesse caso, para denotar aquelas exigências já qualificadas pelo sistema, por intermédio de regra individual e concreta, como indevidas<sup>17</sup>.

Pois bem, não incumbe a nós, nesse trabalho, avaliar qual teoria deverá prevalecer ou não, uma vez que seria necessário um maior aprofundamento das razões dogmáticas que influenciaram ambas as construções.

De toda forma, acredita-se, especialmente em razão da notável atenção que deve ser dada a matéria, que não se poderia, *a priori*, considerar o tributo indevido como espécie alheia aos preceitos inseridos no artigo 3º, do CTN, sob pena de, com essa postura, afastarmos a natureza elementar ensejadora da exação tributária, que, independente de eventual vício de nulidade, extrai originariamente seus pressupostos fundamentais do substrato contido na própria lei tributária.

Nesse ponto, nos coadunamos ao magistério de Paulo de Barros Carvalho, para quem o fato das quantias, *a priori*, exigidas pelo Estado virem a ser por ele mesmo devolvidas não as descaracterizaria como tributo, pois “é para isso 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”<sup>18</sup>.

## 1.2 Elementos inerentes à relação jurídica tributária

A Lei como instrumento legítimo primeiro, é clara ao estabelecer, de forma inequívoca, que são apenas dois os sujeitos inerentes à relação jurídica tributária, a saber: sujeito passivo, que pode ser dividido em contribuinte e responsável, e sujeito ativo, representado pela autoridade tributária.

Senão vejamos o disposto nos artigos 119 e 121 do Código Tributário Nacional:

---

<sup>17</sup> CERQUEIRA, Op. cit., 466.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 423/424.

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

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

É possível dizer então, com base nos preceitos acima e nos demais regramentos que regem a natureza jurídica dos tributos, que a relação jurídica tributária tem como característica principal a imposição.

O sujeito ativo da relação pode ser definido como o detentor do processo de instituição, que através dos poderes constitucionalmente autorizados, tem o poder de exigir prestação pecuniária do sujeito passivo, cabendo a este o dever de prestar aquela exigência de cuja deliberação não participou<sup>19</sup>.

Como bem se pode perceber, a substância dessa relação, seja para fins de cobrança de uma exação, seja para fins de restituição do valor indevidamente pago é composta, *a priori*, dos mesmos sujeitos ou partícipes.

O que diferencia primordialmente tais situações, a princípio, seria a própria inversão dos sujeitos que compõem a relação jurídica material de cobrança, de modo que na repetição do indébito tributário passaria a figurar no polo passivo da demanda, não mais o sujeito passivo pessoa física ou jurídica incumbida do recolhimento da prestação pecuniária, mas, sim, o ente público titular da competência tributária, responsável pela imputação do pagamento e recolhimento do tributo respectivo.

Essa nova relação jurídica, totalmente diversa, quando tomamos por base o critério definidor do agente legítimo, daquela originária da norma jurídica de tributação, se estabelece, portanto, entre o Estado enriquecido, como sujeito passivo, devedor, e o particular, empobrecido, prejudicado, como sujeito ativo, credor<sup>20</sup>.

A discussão, por outro lado, se torna mais complexa quando se passa a estudar os critérios pelos quais os tributos são enquadrados como diretos ou indiretos. E, é nesse ponto que surgem as diversas discussões a respeito da relevância do contribuinte de fato para fins de compreensão do fenômeno da repercussão nos impostos indiretos.

---

<sup>19</sup> CADERNO de Pesquisas Tributárias. Vol.8. **Repetição do Indébito**. Ed. Resenha Tributária. São Paulo, 1983, p. 156/157. Coord. Ives Gandra da Silva Martins.

<sup>20</sup> MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983, p. 55.

A polêmica em torno do tema é grande, ainda mais ao considerarmos que boa parte da doutrina tributarista considera como inexistente no direito brasileiro a figura do “contribuinte de fato”, ou seja, aquele que, nos casos dos tributos indiretos, suportaria, ao menos em tese, a ônus do encargo indefinível.

### 1.3 Contribuintes de fato e de direito

O conceito de imposto indireto, como bem se verá adiante, costuma oscilar no universo doutrinário. No entanto, sempre se relaciona tal gravame ao fato de um sujeito dever o tributo, enquanto outro, economicamente, suporta-o.

O primeiro recebe a denominação de contribuinte de direito (contribuinte *de jure* ou *solvens*), e o segundo, o rótulo de contribuinte de fato (contribuinte *de facto*). Nesse compasso, o contribuinte *de jure* é aquele que deve pagar o tributo, transferindo, em contrapartida, o ônus econômico ao contribuinte *de facto*<sup>21</sup>.

Acerca dessa distinção, atualmente pouco difundida pela doutrina, imperioso destacar interessante lição de Hugo de Brito Machado que, ao tratar de antiga construção doutrinária a respeito de sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto, destacara a manutenção de sua importância no plano jurídico-formal que permeia as vicissitudes do direito tributário:

(...) O sujeito passivo direto (contribuinte) é aquele que tem relação *de facto* com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva. (...). Por conveniência da Administração Tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação *de facto* com o fato tributável (...). Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo *indireto* é aquele que, sem ter relação direta *de facto* com o fato tributável, está, por força de lei obrigado ao pagamento do tributo. Essa vinculação do sujeito passivo indireto pode dar-se por *transferência* e por *substituição*. (...). Diz-se que há substituição quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados *contribuintes de facto*<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14<sup>a</sup> ed., 7 tir., atual. Por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 262.

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Ed. Malheiros, 2014, p. 146/147.

Nota-se que a referida classificação doutrinária tinha por pressuposto a existência de duas espécies de contribuinte, um de direito, na condição de substituto tributário e outro de fato, como sendo aquele que a Lei objetivamente aferir a capacidade contributiva através da permissão de repasse da exação tributária.

O referido critério, infelizmente, não mais adotado no âmbito da doutrina pátria destinava-se à qualificação da figura do substituto legal tributário, que, hoje, com o Código Tributário Nacional passou a fazer parte do conceito de responsável, nos exatos termos do seu artigo 121, ampliando o conceito deste, porém reduzindo a amplitude de significado atribuída a figura do contribuinte.

Desta feita, em razão dessa atual evasão conceitual, que se formou ao menos para a doutrina majoritária, em torno do reconhecimento da figura do contribuinte de fato, é que tornou-se mais difícil atribuir certa relevância a este ao tratarmos do instituto da repetição de indébito tributária.

Em decorrência disso, novas teses surgiram em torno da relevância do contribuinte de fato, inclusive sobre a conveniência em se admitir qualquer magnitude a própria existência deste, especialmente sob o ponto de vista da consideração ou não da projeção do encargo financeiro nos tributos sujeitos a sistemática do artigo 166 do CTN.

Essa onerosidade que recai sobre o contribuinte de fato, normalmente, é ligada ao fato deste se situar, em geral, na etapa final da circulação econômica dos bens, serviços ou utilidades tributadas e, por consequência, sofrer a incidência econômica do imposto, isto é, os reflexos financeiros da incidência jurídica.

No entanto, a despeito dessa visão comum sobre o contribuinte de fato, José Morschbacher destaca que nem sempre esse sujeito corresponde à pessoa situada na etapa final da circulação econômica de bens, serviços ou utilidades tributadas (consumidor ou usuário final), isso porque o imposto pode, muitas vezes por razões de mercado, ou mesmo em decorrência do livre arbítrio do contribuinte de direito, deixar de ser agregado ao preço de revenda dos respectivos bens, serviços ou utilidades<sup>23</sup>.

Nesses casos, a repercussão (econômica) inerente a determinados impostos, acaba se sujeitando inexoravelmente à lei da oferta e da procura, o que demonstra que a sua ocorrência apresenta suscetibilidade maior ou menor às condições de

---

<sup>23</sup> MORSCHBACHER, José. p. 51.

mercado, dificultando, ainda mais, em termos práticos a consideração do contribuinte de fato.

Em decorrência de situações como essa é que, grande parte das vezes, o intérprete se coloca diante de uma dificuldade classificatória, não somente no que diz respeito a identificação do contribuinte de fato, mas também quanto a própria classificação dada aos impostos sujeitos às constantes mutações que acometem as relações comerciais.

Isso porque, as inúmeras oscilações e variáveis que atingem o mercado, podem fazer com que um determinado imposto qualificável a princípio como direto, numa dada conjuntura econômica, se transforme em indireto e vice-versa<sup>24</sup>.

Nesse rumo, diante da evidente fragilidade em se classificar os impostos em indiretos com base apenas na sua repercussão econômica, é que parte da doutrina se posicionou no sentido da negativa de adoção do critério da repercussão econômica como base para a distinção dos tributos em diretos e indiretos.

A escolha do fundamento pelo qual se fará a distinção dessas espécies tributárias é de todo relevante para a compreensão do instituto da repetição do tributo indireto, isso porque a transferência econômica do encargo financeiro para um terceiro só se mostra, a princípio, coerente se houver previsão legal nesse sentido. Ou seja, para o Direito, em tese, o que importa é quem realizou o fato gerador, ou seja, a juridicidade da repercussão, independentemente de haver ou não o repasse financeiro<sup>25</sup>.

#### **1.4 Pressupostos para o exercício do direito de ação**

A restituição de qualquer imposto, seja indireto, seja direto, repousa, cumulativamente, em três pressupostos, quais sejam: a) que se trate do pagamento indevido; b) que não esteja decaído o direito de pleitear a restituição; c) que o peticionário tenha legítimo interesse econômico para pleitear a restituição<sup>26</sup>.

Para Washington de Barros Monteiro os elementos constitutivos do pagamento indevido poderiam ser sintetizados basicamente pela seguinte fórmula:

---

<sup>24</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 12 tir. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143.

<sup>25</sup> CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 506.

<sup>26</sup> MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983, p. 67

“enriquecimento + empobrecimento + ausência de causa = indébito”<sup>27</sup>.

Ou seja, para haver pagamento indevido é preciso que alguém exerça direito, sem causa ou amparo legal, sobre outrem extraindo-lhe quantia indevida e causando-lhe o conseqüente empobrecimento.

Nessa esteira, convém destacar o disposto no artigo 876 do Código Civil Brasileiro que, ao tratar do pagamento indevido, estabelece o seguinte:

Art. 876. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir; obrigação que incumbe àquele que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.

Essa obrigação de restituir funda-se no preceito de ordem moral, já referenciado em tópico precedente, de que ninguém pode locupletar-se com o alheio. Ou seja, constatado o pagamento indevido exsurge para o lesado o direito de reaver do enriquecido aquilo que não lhe era devido.

Essa fórmula, da qual decorre a existência da *condictio indebiti* que, para o direito romano, significava o direito mediante o qual o pagador exercia o seu direito a restituição do indevidamente pago, encontra-se estreitamente ligada ao princípio da vedação do enriquecimento sem causa<sup>28</sup>.

O segundo aspecto que merece ser levado em consideração para que o prejudicado possa dar cabo ao pedido de restituição é a obediência ao prazo legal, que conforme o artigo 168 do CTN é prescricional e de 05 anos.

A respeito deste, convém esclarecer que o dispositivo legal em referência não distingue o prazo administrativo do judicial, razão pela qual entende a doutrina que se trata de prazo para postular perante ambas as instâncias.

Outro aspecto importante a respeito do prazo é o termo inicial, o qual deverá ser observado conforme as hipóteses de pagamento indevido estabelecidas no bojo do artigo 165 do CTN<sup>29</sup>.

Constatado, portanto, o pagamento indevido, exsurge para o contribuinte a possibilidade de discutir o seu direito à restituição na via judicial, desde que o faça no prazo de 05 anos a contar do termo inicial que, nos termos do artigo retrocitado

---

<sup>27</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**, 5: direito das obrigações, 2ª parte/Washington de Barros Monteiro, Carlos Alberto Dabus Maluf, Regina Beatriz Tavares da Silva. 41ª ed. São Paulo, Saraiva, 2014, p. 565

<sup>28</sup> MONTEIRO, Idem.

<sup>29</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 609.

pode variar, conforme o caso.

A partir daí surge a necessidade da presença de um terceiro requisito, elemento fundamental ao exercício do direito ação, qual seja, a definição daquele que tem real interesse (econômico) legítimo para pleitear a restituição.

Sobre o assunto, estabelece o artigo 166 do CTN o seguinte:

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.

Tomando-se por base o preceito legal, cuidou o legislador pátrio de estabelecer dois pressupostos fundamentais para o exercício do direito de ação, exigindo-se, portanto, daquele que tem “legítimo interesse econômico”, alternativamente uma das duas hipóteses: a prova da assunção do encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Pois bem, gravitando-se sobre a órbita dos tributos indiretos e tomando-se por base a compreensão de que tais tributos têm por principal consequência a repercussão do ônus, poder-se-ia dizer, nesse caso, que, *a priori*, quem detém legitimidade ativa para pleitear o indébito seria o contribuinte de fato, terceiro sobre o qual recai, o encargo financeiro da operação.

É aí que adentramos a grande discussão que permeia o presente trabalho, visto que, atualmente, encontra-se consolidado na jurisprudência pátria a tese de que somente o contribuinte de direito teria legitimidade para pleitear a restituição dos valores indevidamente pagos ao Fisco.

Para Eduardo Sabbag, esse julgamento, considerado como o caso emblemático que constatou a mudança de entendimento na jurisprudência, serviu de impulso e standard para a chancela dessa visão no STJ, ratificando a partir daí o triunfo do contribuinte *de jure*, como o único legitimamente habilitado a discutir os termos da relação jurídica<sup>30</sup>.

A discussão aqui é vasta, e exige aprofundado estudo a respeito dos preceitos que distinguem impostos diretos e indiretos, bem como envolve o estudo

---

<sup>30</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Imunidade Tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 182/183.

dos principais argumentos que distanciam o contribuinte de fato do seu direito de ocupar o polo ativo da ação de repetição de indébito.

A despeito da discussão que envolve a parte dotada de genuína legitimidade para a discussão, fato é que, o artigo 166 do CTN, ao delimitar em seu próprio bojo a existência de dois pressupostos básicos para fins de exercício do direito da ação, acabou por restringir, na prática, conseqüentemente as reais possibilidades de recuperação dos valores erroneamente recolhidos pelo Fisco.

Em termos literais, de fato, se levássemos em consideração apenas a interpretação literal do dispositivo em comento, não caberia aqui outra conclusão, senão a de que pertence ao contribuinte legal (contribuinte de direito) e, somente a ele, o direito de, após prova de assunção do encargo financeiro, ou, de expressa autorização de terceiro (contribuinte de fato) para recebê-lo, o direito de reaver o indébito tributário.

A principal consequência disso, na visão hoje dominante na jurisprudência, é a improcedência de diversas ações e a impossibilidade de restituição dos valores pagos, uma vez que não efetuada a prova, ou não obtida a autorização necessária, considera-se que o contribuinte não tem legitimidade para pleitear a restituição, ainda que efetivamente indevido o pagamento.

## 2 O ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O aspecto mais controvertido, no Brasil, relativamente aos tributos ditos indiretos, diz respeito à sua restituição quando pagos indevidamente. De fato, foi no âmbito da restituição do indébito que a jurisprudência pátria passou a dar maior relevância jurídica à classificação dos tributos em diretos e indiretos, extraindo dela as consequências jurídicas relevantes, as quais se cristalizaram, posteriormente, no art. 166 do CTN.

### 2.1 Evolução histórica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Antes mesmo da edição do Código Tributário Nacional, por meio da Lei nº. 5.172, de 1966, formou-se no plano jurisprudencial a compreensão de que o tributo indireto não deveria ser restituído.

O entendimento foi cristalizado pelo STF, em 13/12/1963, por intermédio da súmula 71, a qual transcrevemos, *in verbis*:

Súmula 71/STF: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

Partia-se do pressuposto de que se o tributo indireto representaria um ônus, sempre repassado do contribuinte de direito ao consumidor final (contribuinte de fato), permitir a sua restituição implicaria num “enriquecimento sem causa do contribuinte de direito, visto que este não teria sofrido, de fato, prejuízo que justificasse a reparação por meio da restituição<sup>31</sup>.

Nessa esteira de entendimento, o STF, demonstrando, desde então, certa afeição pela teoria da repercussão econômica, acreditava que a exação indireta representava a mera translação do ônus econômico do tributo e que o consumidor não integrava a relação jurídico-tributária<sup>32</sup>.

Em severa crítica à decisão proferida pela Corte Suprema, já destacava Lindenberg da Mota Silveira, citando Rubens Gomes de Souza:

---

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 475/476 e COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 255.

<sup>32</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 27-28.

“Tudo isso decorre de uma defeituosa colocação adotada para o problema, implantando-se sobre o fenômeno da repercussão, de natureza tipicamente econômica, e, portanto, inadequado para sobre ele se assentarem conclusões jurídicas, deixando por outro lado inteiramente de parte a focalização do assunto à luz do único raciocínio jurídico suscetível de conduzir a uma solução adequada, que seria o raciocínio baseado na pesquisa do título jurídico para a propositura da repetição de indébito (...)”<sup>33</sup>.

Nessa mesma esteira de entendimento, posicionou-se Roque Antonio Carraza, o qual considerava como temerário o argumento de que a vedação à restituição justificar-se-ia apenas em razão do próprio repasse do encargo financeiro a outro sujeito, a princípio, alheio à relação jurídica tributária.

Para o referido autor, essa explicação, conquanto “lógica”, não era “jurídica”, isso porque apenas contribuiria de forma costumaz para o indevido locupletamento do Estado à custa do contribuinte<sup>34</sup>.

Entendia-se, portanto, que, entre um locupletamento sem causa do contribuinte de direito, e um locupletamento sem causa da Fazenda Pública, seria preferível este último, visto ser a Fazenda um órgão que atua na defesa dos interesses da coletividade.

Essa concepção muito difundida há época, acabou por repercutir na concepção doutrinária a respeito dos efeitos atribuídos ao próprio artigo 166, do CTN. Sobre o assunto, interessante mencionar o magistério do ilustre doutrinador Gilberto de Ulhôa Canto, o qual, já em 1983, alertava para a fragilidade desse raciocínio.

Conforme os ensinamentos do tributarista poderiam ser resumidos em quatro os principais argumentos pelos quais deveria ser afastada, de plano, na hipótese de impossibilidade de restituição do tributo, essa preferência de locupletamento da Fazenda à custa do contribuinte:

Deve-se admitir, desde logo, que a repetição do tributo indevidamente pago é, antes que tudo, o restabelecimento da ordem jurídica violada (...). **Em segundo lugar**, (...) se à Fazenda, que pode, sem dúvida, recusar a restituição ao contribuinte econômico pelo fato de com ele não ter 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

---

<sup>33</sup> SILVEIRA, LINDENBERG. **Repetição do indébito tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Repetição do indébito – Caderno de pesquisas tributárias**, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983, p. 71.

<sup>34</sup> CARRAZA. Roque Antonio. **ICMS**. 15 ed. rev. e. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 507.

perpetua a ilegalidade consistente no próprio pagamento indevido (...). **Em terceiro lugar**, (...) o relacionamento entre o contribuinte de direito e o contribuinte econômico sobre que o tributo foi repercutido nada tem a ver com o direito tributário. Logo, para que possa o contribuinte econômico dispor, contra o contribuinte de direito, de ação visando a recompor o seu patrimônio desfalcado pela repercussão que sofreu do tributo indevidamente pago por este último, é necessário que ele seja ressarcido antes pela Fazenda. **Em quarto e último lugar**, (...) falha também é a regra de direito que presume a possibilidade de se determinar com certeza a existência da transferência do montante do tributo e supõe que ela seja definível por categorias ou tipos de impostos. (...). Em suma, qualquer tributo pode ser transferido, ainda que alguns deles sejam mais suscetíveis de o serem do que outros”<sup>35</sup>. (*grifo nosso*)

Comungava do mesmo entendimento Tarcisio Leviani, para o qual um dos maiores problemas que envolvem a temática decorreria, justamente, dessa perpetuação, no âmbito do Poder Judiciário, do falso dilema de que, na repetição do indébito tributário, é melhor locupletar-se o erário do que o cidadão que pagou o indevido<sup>36</sup>.

Noutro esquete, Paulo de Barros Carvalho comungava do entendimento de que a razão dessa premissa seria o próprio choque existente entre a falta de fundamento para o Estado permanecer com os valores declarados como indevidos e a falta de razão para devolvê-los ao contribuinte de direito, caso este não pudesse comprovar a não repercussão do tributo, nos termos do artigo 166, do CTN.

Nesses casos, a ausência de títulos em ambos os lados, ensejaria, por si só, a prevalência do interesse do Estado, por força do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular<sup>37</sup>.

Foi esse, inclusive, o argumento acolhido pelo STF, quando do julgamento do RE 46.450<sup>38</sup>, em 1961, conforme se pode extrair de trecho do voto do Ministro Victor Nunes Leal, o qual transcrevemos abaixo:

Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer em

<sup>35</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Repetição do indébito tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do indébito – Caderno de pesquisas tributárias*, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983, p. 5/10.

<sup>36</sup> NEVIANI, Tarcisio. **Repetição do indébito tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do indébito – Caderno de pesquisas tributárias*, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983, p. 305/306.

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 425.

<sup>38</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 46.450/RS, Relator Ministro Antônio Villas Boas, Segunda Turma, DJe 02/06/1961. Disponível em <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14594723/recurso-extraordinario-re-46450-rs>>. Acesso em 10/09/2015.

favor do Estado (...), quer em favor do contribuinte (...), não há que hesitar, impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo, a cuja promoção se destina, no conjunto da receita pública, a importância reclamada pelo particular, para sua fruição pessoal. Esta solução é que corresponde à equidade, fundamento básico da ação proposta.

Para Brandão Machado, a adoção do referido entendimento pode ser explicada por dois fatores. Primeiro em razão da insistência da Fazenda Pública em defender a irrepitibilidade do imposto indireto porque repercutível; segundo por conta da ausência de literatura de direito tributário ou mesmo financeiro, à época, que contribuisse ou despertasse de alguma forma a necessidade desse debate entre os estudiosos<sup>39</sup>.

Conclui-se, por todo o exposto que, a despeito das opiniões perfilhadas pela doutrina a respeito do assunto, que o argumento da irrepitibilidade, conforme se verá ao longo do presente trabalho, não merece guarida uma vez que incompatível com o ordenamento jurídico sistematicamente interpretado, especialmente com as próprias limitações que restringem o poder estatal de tributar<sup>40</sup>.

Pois bem, mais à frente, com a evolução dos estudos relacionados à matéria, bem como da construção de novos princípios, o entendimento do STF foi se modificando até que veio a culminar com a edição de uma nova súmula, em 1969, a Súmula 546, a qual transcrevemos *in verbis*:

Súmula 546: Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo.

Analisando-se os precedentes jurisprudenciais<sup>41</sup> que levaram o STF a lapidar a referida súmula, é possível perceber uma postura inusitada daquela Corte Suprema que, a partir desse período, finalmente, começava a demonstrar maior preocupação com a polêmica e, até então, rejeitada classificação dos impostos

---

<sup>39</sup> MACHADO, Brandão. “Repetição do indébito no direito tributário”, in Brandão Machado (Coord.), **Direito Tributário. Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**, São Paulo, Saraiva, 1984, p.72/73.

<sup>40</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição de tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 26.

<sup>41</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 58.290/SP, Relator: Ministro Luiz Gallotti, Terceira Turma, j. 17/06/1966; RE 45.977, Relator: Ministro Aliomar Baleeiro, Segunda Turma, j. 27.09.1966. Disponível em <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/672019/recurso-extraordinario-re-58290-sp>>. Acesso em 16/10/2015.

diretos e indiretos.

Convém lembrar aqui, conforme se verá no próximo capítulo, que grande parte dos problemas surgidos em torno dos ditos tributos indiretos decorre precisamente da incoerência e da falta de uniformidade com que o legislador, parte da doutrina e até mesmo a jurisprudência vem extraindo as consequências jurídicas dessa classificação.

Uma das problemáticas apontadas por Hugo de Brito Machado Segundo, diz respeito a casuística com que a ordem jurídica, incluindo-se aqui tanto doutrinadores quanto julgadores, vem tratando a figura do contribuinte de fato, ora com relevo, ora inteiramente irrelevante para fins jurídicos.

Tema esse de extrema relevância para o debate a compreensão dos caminhos tomados pela Jurisprudência, desde os primórdios tempos em que se iniciou a matéria, até os dias atuais.

Nesse sentido, Imperioso consignar que Aliomar Baleeiro, Min. Relator, quando da ocasião do julgamento do RE 45.977, em 1966, já alertava o seguinte a respeito da aplicação da súmula 71:

“(...) Entendo que essa diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os Fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto. O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias de mercado, ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado”.

É fácil perceber a proximidade desse entendimento com aquele que veio depois a se tornar o atual artigo 166 do CTN, que trouxe claramente a definição daqueles impostos sobre os quais caberia se falar em restituição, atestando, para tanto, a posição do legislador ordinário em restringir o alcance do referido instituto aos “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”.

Nesse contexto, passou-se a admitir a restituição do tributo indireto, mas apenas para os casos em que o contribuinte de direito demonstrasse que havia, ou arcado exclusivamente com a incidência, sem ter perpetrado a repercussão econômica do imposto, ou quando autorizado por terceiro a repetir o valor indevidamente pago.

A partir desse entendimento, é possível dizer que o STF, aos poucos passava a aceitar, ainda que moderadamente, a tese da repetibilidade do tributo indireto, de modo que a verificação da translação do seu ônus financeiro pudesse ser avaliada, caso a caso, conforme as circunstâncias da operação.

Essa suposta mudança/evolução do entendimento do STF, entretanto, não foi vista com bons olhos pela unanimidade dos estudiosos da época. Sobre o assunto, Gilberto de Ulhôa Canto já alertava para o seguinte:

(...)

Após uma longa série de decisões<sup>42</sup>, no sentido de admitir a repetição do tributo indevidamente pago ao seu solvens, que era o contribuinte de jure, com o correto fundamento de que só ele teria qualidade para pedir a restituição, por ter sido parte da relação jurídica extinta pela solução do débito, o Supremo Tribunal Federal havia firmado a tese contrária, a princípio de modo radical, não admitindo em caso algum a repetição de tributo indireto (Súmula nº 71), mais tarde, e com prevalência até hoje, subordinando a restituição à prova da inexistência de recuperação, pelo solvens, do tributo por ele pago (Súmula nº. 546)<sup>43</sup>.

Nessa mesma esteira de entendimento, Eduardo Botallo, em severa crítica ao raciocínio adotado pela Corte Suprema, tratou de destacar a fragilidade dos argumentos que desencadearam a edição da súmula nº. 546. Senão veja-se:

(...) a simples leitura da emenda do acordão demonstra que ele não foi nem de longe revolucionário, no sentido de sacudir os falsos alicerces da diretriz assentada pelo enunciado nº. 71 da Súmula. Com efeito, embora deferindo a restituição do tributo catalogado na classe dos “indiretos” e que por isso mesmo havia sido anteriormente considerado de fomento, pelo próprio Supremo (...), o julgado fê-lo não por não reconhecer a falsidade do critério da repercussão econômica e da de suas derivações no campo da repetição de indébito tributário, mas apenas por considerar que na espécie sob julgamento, por peculiaridades próprias, teria ficado constatada a “impossibilidade” ou pelo menos a “improbabilidade” dessa repercussão. Assim, não houve qualquer repúdio ao enunciado nº. 71 da Súmula, senão sua reiteração (...)<sup>44</sup>.

<sup>42</sup> Faz referência aqui o autor às discussões tomadas no âmbito da Comissão Especial responsável pela elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional, o qual fazia parte.

<sup>43</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Repetição de indébito**. In: **MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Repetição do indébito – Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 8**, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983, p. 2/5.

<sup>44</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. **Restituição de Impostos Indiretos**. Revista de Direito Público: Caderno de Direito Tributário, n. 22, p. 328. (Apud SILVEIRA, Lindemberg da Mota. Repetição do indébito tributário. In: Ives Gandra da Silva Martins. Repetição do indébito. Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983, p. 72/73).

Por outro lado, Hugo de Brito Machado acatava como relevante esse período de mudança de entendimento do STF no que tange as premissas adotadas para a classificação dos impostos em gravames diretos e indiretos, considerando-se como um marco a partir do qual se passava da utilização de um critério estritamente econômico para a adoção de um fundamento voltado para a repercussão juridicamente objetivada pelo legislador<sup>45</sup>.

Desse modo, com o tempo, sedimentou-se naquela Corte Suprema a concepção de que “tributo indireto” seria aquele que, “por sua natureza”, teria o ônus transferido para o contribuinte de fato, reconhecendo-se na lei a fonte legitimadora para a verificação desta característica.

Sobre o assunto, convém destacar abaixo alguns julgados que reiteraram a adoção desse novo paradigma pelo STF:

“REPETIÇÃO DE TRIBUTO INDIRETO. CONTRIBUINTE QUE NÃO PROVOU TER SUPOSTADO O ENCARGO FINANCEIRO. RESTITUIÇÃO INCABÍVEL. Não se concede restituição de tributo indireto sem a prova de que o contribuinte suportou efetivamente, sem transferir ao consumidor, o gravame fiscal. E pelo mecanismo da elevação do preço que o contribuinte de jure consegue ressarcir-se às expensas do consumidor, do tributo indevidamente pago. Caso de não aplicação da súmula 546. Recurso extraordinário não conhecido”<sup>46</sup>.

IMPOSTO INDIRETO. REPETIÇÃO. 1. A súmula nº 71 deve ser interpretada logicamente, significando que a natureza do tributo, indireta, não afasta a pretensão à restituição, desde que o contribuinte demonstre que arcou exclusivamente com a incidência, sem repercussão do imposto não demonstrada a inexistência da repercussão, efeito imediato do imposto indireto o contribuinte é carecedor da ação de repetição; 2. Inexistência de contrariedade à constituição e de negativa de vigência à lei federal, bem como de dissídio jurisprudencial, com o rigor da súmula nº 291; 3. Recurso extraordinário não conhecido<sup>47</sup>.

REPETIÇÃO DE IMPOSTO. Não demonstrada a inexistência da repercussão do *imposto* indireto, não cabe a repetição, por se caracterizar enriquecimento sem causa. Aplicação da súmula n. 546. Embargos de divergência não conhecidos<sup>48</sup>.

<sup>45</sup> MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: Anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 323.

<sup>46</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 73.694/SC, Relator: Ministro Barros Monteiro, Primeira Turma, Julgado em 14/11/1972. Disponível em < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/713679/embargos-no-recurso-extraordinario-re-embargos-73694-sc>>. Acesso em 22/10/2015.

<sup>47</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 71.582/RS, Relator: Ministro Barros Monteiro, Primeira Turma, j. 03/10/1972. Disponível em <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/715958/recurso-extraordinario-re-71582-rs>>. Acesso em 22/10/2015.

<sup>48</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 64.713 Edv/RS, Relator: Ministro Barros Monteiro, Tribunal

Desta feita, com base nos julgados acima, é possível perceber que a interpretação acerca do tributo indireto foi aos poucos “sofisticando-se juridicamente”, de modo que a própria jurisprudência e, mais a frente, a doutrina passaram a se utilizar de conceitos jurídicos essenciais a aferição do seu exato alcance.

## 2.2 Evolução Histórica na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Ainda nessa esteira jurisprudencial, diz-se que na mesma direção seguiu o Superior Tribunal de Justiça – STJ, conforme se pode vislumbrar da análise do emblemático caso abordado pela referida Corte Especial quando do julgamento dos Embargos de Divergência em Resp. 168.489/SP<sup>49</sup>. Senão vejamos:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. AUTÔNOMOS, EMPREGADORES E AVULSOS. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166, DO CTN. LEIS NºS 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher a tese de que o art. 66, da Lei nº 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via autolancamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional.

2. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

3. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência.

4. Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o

---

Pleno, j. 04/05/1972. Disponível em <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE-EDv\(64713%20.NUME.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE-EDv(64713%20.NUME.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 22/10/2015.

<sup>49</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, EResp 168.469/SP, Relator: Ministro Ari Pangendler, rel. p/ Ac. Ministro José Delgado, Primeira Turma, Dje 10/11/1999. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/379780/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-168469-sp-1998-0063753-2>>. Acesso em 28/11/2015.

pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.

5. A contribuição previdenciária examinada é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito. A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda, caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias.

6. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, não ocorre na exigência do pagamento das contribuições previdenciárias quanto à parte da responsabilidade das empresas.

7. A repetição do indébito e a compensação da contribuição questionada podem ser assim deferidas, sem a exigência da repercussão.

(...)<sup>50</sup>.

Trata-se de um dos primeiros julgados, após a edição do CTN, em que aquela Corte se debruçou sobre a problemática dos tributos indiretos em cotejo com o art. 166 do CTN, em especial para tentar extrair dessa análise o objetivo almejado pelo legislador da norma. André Mendes Moreira, ao analisar o referido julgado destacou duas principais premissas especialmente relevantes para a compreensão do próprio artigo 166:

O art. 166, quando menciona “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, está se referindo a tributos indiretos, e estes, por sua vez, são todos aqueles cujo ônus é repercutível;

A repercussão tratada no art. 166 só pode ser aquela juridicamente almejada pelo legislador, ou seja, a translação ocorre apenas no imposto cuja lei instituidora assim determinar<sup>51</sup>.

Pode-se dizer, nesse ponto, que a análise conferida pelo STJ trouxe à tona outros dois aspectos significativos decorrentes da aplicação do artigo 166 do CTN, quais sejam, a necessária presença de duas espécies de contribuinte, de fato e de

<sup>50</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, EResp 168.469/SP, Relator: Ministro Ari Pangendler, rel. p/ Ac. Ministro José Delgado, Primeira Turma, Dje 10/11/1999. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/379780/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-168469-sp-1998-0063753-2>>. Acesso em 03/11/2015.

<sup>51</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**, 2ª Ed. São Paulo: NOESSES, 2012, p. 40-41.

direito; e, o reconhecimento do mecanismo de repasse do ônus do contribuinte de direito para o consumidor.

Dessa forma, percebe-se que a linha de entendimento daquela Corte Especial caminhou no sentido de atribuir, como foco de aplicabilidade do artigo 166 supramencionado, os impostos criados para repercutir.

Ainda sobre o assunto, convém colacionarmos abaixo alguns julgados relevantes, mediante os quais é possível vermos a evolução do entendimento construído, ao longo dos anos, pelo STJ a respeito da matéria:

TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. REPASSE. PROVA. DESNECESSIDADE. INAPLICABILIDADE DO ART. 166, DO CTN. CONTRIBUINTE X RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

1 - A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher a tese de que o art. 166, do CTN, é inaplicável ao Adicional de Imposto de Renda, por tratar-se de imposto direto, independendo da prova do repasse ou não ao contribuinte de fato.

2 - O responsável tributário só está legitimado para repetir o indébito quando devidamente autorizado pelo contribuinte que arcou com o ônus tributário.

3 - As empresas financeiras que recolheram o ADIR, na qualidade de responsáveis tributários, isto é, em guias onde consta o Código 541, o fizeram, apenas, como fonte retentora do tributo, não tendo, assim, arcado com o seu ônus.

4 - Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, parcialmente provido<sup>52</sup>.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL, ART. 166, DO CTN. ILEGITIMIDADE ATIVA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. OMISSÃO NO TRIBUNAL A QUO NÃO SANADA FOR EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ADUÇÃO DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS LEGAIS AUSENTES NA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULA Nº 211/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO.

(...)

O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência.

12. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte

<sup>52</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Resp 327.170/SP, Relator: Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, Dje 04/03/2002. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7820827/recurso-especial-resp-327170-sp-2001-0057773-8-stj>>. Acesso em 04/11/2015

de direito, ocorre na exigência do pagamento do imposto do ICMS.

13. A repetição do indébito e a compensação do tributo questionado não podem ser deferidas sem a exigência da repercussão.

14. Ilegitimidade ativa *ad causam* da empresa recorrente configurada.

(...)<sup>53</sup>.

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

(...)

O art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. Esse entendimento consolidou-se por se considerar que o art. 166, do CTN, só tem aplicação aos tributos indiretos, isto é, que se incorporam explicitamente aos preços, como o ICMS, o IPI, etc<sup>54</sup>.

(...).

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. DIREITO AO CRÉDITO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 166, CTN. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL.

1. Mesmo se tratando de ação declaratória, busca a agravante, em verdade, o reconhecimento do direito ao reembolso por creditamento do que teria pago indevidamente.

2. Pretendendo a recorrente, na realidade, que se proceda à restituição de crédito tributário em razão do alegado recolhimento indevido de tributo indireto, qual seja, o ICMS, **deve então, como contribuinte de direito, comprovar, a teor do disposto no art. 166 do CTN, que o contribuinte de fato efetivamente não suportou o encargo financeiro decorrente da incidência do imposto.**

3. Agravo regimental a que se nega provimento<sup>55</sup>.

Percebe-se que a jurisprudência do STJ foi se debruçando cada vez mais sobre a análise do fenômeno da tributação indireta, permitindo, dessa forma, a própria rotulação dessa espécie de exação como um “tributo criado para repercutir”, exigindo-se, para tanto, do contribuinte de direito, sempre como condição prévia à procedência da demanda repetitória, a prova do não repasse financeiro ao

<sup>53</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp: 327.245/SP, Relator: Ministro José Delgado, Primeira Turma, Dje 22/10/2001. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7901769/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-327245-sp-2001-0054460-5-stj>>. Acesso em 04/11/2015.

<sup>54</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl nos EDcl no REsp: 449118/SC, Relator: Ministro José Delgado, Primeira Turma, Dje 14/04/2003. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7523865/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-449118-sc-2002-0089590-5/certidao-de-julgamento-13138431>>. Acesso em 09/11/2015.

<sup>55</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Agravo de Instrumento 343.658/SP, Relator: Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, Dje 23/03/2004. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7381948/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-343658-sp-2000-0117257-3>>. Acesso em 09/11/2015.

contribuinte de fato.

Com essa conclusão, é possível afirmar que a compreensão a respeito da exação indireta, passou a caminhar no sentido de atribuir ao artigo 166 do CTN uma vocação específica, qual seja, de regulamentar aquelas situações jurídicas em que o próprio legislador da norma previu que o ônus de determinado tributo será repassado a outrem.

Ocorre que, o referido artigo trouxe consigo uma consequência jurídica importante, mas que nem sempre fora bem vista com bons olhos por parte da doutrina tributarista, qual seja: a exigência, como prova negativa da translação, do não repasse do valor do tributo ao contribuinte de fato.

Trazendo-se referida exigência para o mundo da realidade, passou-se a perceber que tal prova, na grande maioria das vezes, não era nada factível sendo, muitas vezes, até inviável, ao considerarmos especialmente as inúmeras situações nas quais sequer é possível identificar e localizar número tão grande de consumidores, como se dá nos casos de tributos voltados para as relações de consumos.

Para Alexandre Macedo Tavares, a situação imposta ao contribuinte de direito para fazer jus a repetição do valor pago configuraria, em verdade, um despautério no propósito da norma, uma vez que “*além de inverter o ônus probandi em prol da Fazenda Pública, demanda uma prova negativa de instável confecção*”<sup>56</sup>.

Em que pese a evidente assertiva adotada pela doutrina no sentido de reconhecer a fragilidade programática e as limitações ocasionadas pelo art. 166, é bom ressaltar que o STJ, talvez em decorrência dessas mesmas limitações, chegou a aceitar, de início, a legitimidade do contribuinte de *facto* para pleitear o indébito. Diante da relevância desse entendimento, transcrevemos abaixo as ementas de algumas decisões sobre o assunto:

RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS - LEGITIMIDADE ATIVA DAS EMPRESAS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS PARA DISCUTIR JUDICIALMENTE O RECOLHIMENTO DAS CITADAS EXAÇÕES.

1. A Primeira Turma desta Corte tem-se manifestado, desde o julgamento do **REsp** 142.152/PR, da relatoria do Ministro José Delgado, publicado no DJU de 15/12/1997, p. 66290, no sentido de que os varejistas de combustíveis possuem legitimidade para ajuizar

---

<sup>56</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **A desregrada aplicação do art. 166 do código tributário nacional como “matéria-prima” da reprovável “indústria da inconstitucionalidade útil**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, vol. 136, p. 9.

ações que visem a discutir a exigência fiscal de recolhimento do PIS e da Cofins, tendo em vista que é sobre eles que recai o ônus tributário.

2. Recurso especial a que se nega provimento<sup>57</sup>.

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. TRIBUTÁRIO. IPI. ABATIMENTO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO CUMULADO COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA. INTELIGÊNCIA DO ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE À PRETENSÃO REPETITÓRIA. PRECEDENTE.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282/STF.

2. A distribuidora de bebidas, ao adquirir o produto industrializado da fabricante para posterior revenda ao consumidor final, suporta o encargo financeiro do IPI, cujo valor vem, inclusive, destacado na nota fiscal da operação. A fabricante, portanto, ostenta a condição de contribuinte de direito (responsável tributário) e a distribuidora a de contribuinte de fato. Nessa condição, a distribuidora tem legitimidade para questionar judicialmente a composição da base de cálculo do tributo (para ver dela abatidos os descontos incondicionais), bem como para pleitear a repetição dos valores pagos indevidamente a tal título.

3. Recurso especial a que se nega provimento<sup>58</sup>.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IPI – DESCONTOS INCONDICIONAIS – COMPENSAÇÃO – LEGITIMIDADE ATIVA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que, em se tratando de IPI, a concessionária (revendedora) de veículos é a contribuinte de fato, enquanto que a montadora (fabricante é a contribuinte de direito); a segunda recolhe o tributo, por substituição tributária, em nome da primeira. A concessionária e, portanto, a legitimada para pleitear a repetição de indébito ou a compensação do que pagou indevidamente, enquanto que a fabricante apenas pode fazê-lo se devidamente autorizada, nos termos do art. 166 do CTN. Inúmeros precedentes.

2. Recurso especial provido.

Em que pese o breve período de lucidez no âmbito daquela corte, o fato é muito pouco se produziu a respeito da relevância jurídica do contribuinte de fato<sup>59</sup>, apesar das evidentes posições existentes a favor ou contra o reconhecimento deste como sujeito ativo da relação jurídica decorrente do enriquecimento ilícito, as quais predominaram basicamente em período posterior a edição das Súmulas nº. 71 e 546 do STF.

<sup>57</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 517.616/SE, Relator: Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, Dje 14.09.2004. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7285233/recurso-especial-resp-517616-se-2003-0037037-9-stj>>. Acesso em 19/11/2015.

<sup>58</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 817.323/CE, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, Dje 06.04.2006. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7163359/recurso-especial-resp-817323-ce-2006-002604-7>>. Acesso em 25/11/2015.

<sup>59</sup> MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: RT, 1983, p. 56.

Tanto é que, a convicção do STJ a respeito da legitimidade ativa do contribuinte de fato para pleitear o indébito acabou sendo reformada em meados de março de 2010, com o julgamento do emblemático caso a respeito da restituição de IPI pelas distribuidoras de bebidas.

Dada a relevância da formação daquele entendimento, transcrevemos, com alguns recortes, o Resp 903.394/AL, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, considerado o *leading case* que serviu de impulso para a mudança de posicionamento daquela Corte:

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.

(...)

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido:

Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele.

**Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este**

**nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito.** Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

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

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema

Constitucional Tributário então vigente." (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)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, **não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.**

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 pólo 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).

(...)<sup>60</sup>. (*grifo nosso*).

Com a consolidação, ainda predominante no âmbito da jurisprudência do STJ<sup>61</sup>, do entendimento de que o contribuinte de fato não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito e nem para discutir outros aspectos da relação jurídica tributária, novas polêmicas passaram a surgir em torno da legitimidade conferida pelo art. 166 do CTN.

Um dos maiores entraves decorrente dessa mudança radical de entendimento diz respeito a barreira intransponível que se tem colocado à restituição do indébito, a uma porque acaba por impossibilitar o exercício do contribuinte de direito que, dificilmente adquire a prova necessária ao exercício da ação, a outra porque nega-se ao contribuinte de fato o direito de exercer qualquer pretensão repetitória em face da sua ausência de legitimidade para integrar a demanda.

Muitos são os fatores ensejadores da consolidação desse entendimento, tais como a tormentosa classificação dos tributos diretos e indiretos, que, conforme já previamente demonstrado em tópico anterior, não encontra unanimidade na doutrina, os critérios e as consequências jurídicas relacionadas à repercussão jurídica dos tributos e até mesmo a discussão quanto a forma que o artigo 166 do CTN se insere no Sistema Tributário Brasileiro.

---

<sup>60</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 903.394/AL, Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, Dje. 24.03.2010. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9112631/recurso-especial-esp-903394-al-2006-0252076-9>>. Acesso em 26/11/2015.

<sup>61</sup> Existem julgados mais atuais que reiteram a manutenção desse entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1239918/PR, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Dje 13/05/2015; Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/>>. Acesso em 26/11/2015. jurisprudencia/188563953/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-esp-1239918-pr-2011-0041942-2>; EDcl no REsp 873142/PR, Relator: Ministro OG FERNANDES, Segunda Turma, Dje 18/12/2014. Disponível em <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/154561498/edcl-no-recurso-especial-n-873142-pr-do-dia-01-12-2014-do-stj>>. Acesso em 26/11/2015.

### **3 OS TRIBUTOS INDIRETOS E SUA REPERCUSSÃO PARA FINS DE APLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CTN**

No plano doutrinário, a discussão a respeito da classificação dos tributos em diretos e indiretos, bem como a formação de diversas teorias a seu respeito é antiga e, desde muito tempo, tem dado ensejo a intermináveis divergências entre os estudiosos da matéria.

Talvez um dos maiores imbróglios a respeito do tema seja a tese adotada por importantes expoentes do Direito Tributário de que o estudo da referida classificação seria impreciso e desprovido de qualquer conteúdo científico.

Em decorrência disso, várias teorias foram elaboradas no intuito de definir o correto tratamento jurídico a ser dado ao fenômeno da tributação indireta no Brasil. No presente trabalho iremos nos ater basicamente à análise das principais teorias que, até o presente momento, vem causando grande repercussão na disciplina da repetição de indébito.

#### **3.1 Natureza jurídica dos impostos para fins de aplicabilidade do art. 166 do CTN**

Sobre a natureza jurídica dos tributos e sua classificação em diretos e indiretos, é possível, destacar duas principais correntes que predominaram entre os estudiosos do tema. A primeira, que pregava a injuridicidade ou abandono da divisão dos tributos diretos e indiretos. E a segunda, que será tratada em tópico específico, considerando não só como válida, mas também jurídica a referida classificação, compreendia os impostos indiretos como aqueles legalmente concebidos para repercutir.

Para a primeira teoria, inspirada nos fisiocratas<sup>62</sup> e fortemente adotada por diversos expoentes da doutrina tributarista, a tentativa de distinguir tributos diretos e indiretos seria irrelevante, artificial e desprovida de qualquer fundamento científico.

Para essa corrente, portanto, a classificação pretendida mostrava-se totalmente injurídica, vez que pautada em critérios, noções e princípios exclusivamente voltados para o estudo da economia e da ciência das finanças, ou seja, conceitos considerados há época, absolutamente estranhos ao Direito

---

<sup>62</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14 ed., 7 tir., atual. por Flávio Bauer Novelli. RJ: Forense, 1998, p. 275/277.

Tributário.

À guisa de exemplificação dessa teoria, podemos citar Geraldo Ataliba, para o qual essa classificação, no Brasil, seria irrelevante, servindo apenas para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará<sup>63</sup>.

Alfredo Augusto Becker, com rara contundência vernacular, exorcizava a referida classificação, considerando, para tanto, o seguinte:

A erronia das decisões dos tribunais em matéria tributária e a irracionalidade das leis tributárias são devidas, em grande parte, à classificação dos tributos em diretos e indiretos segundo o critério da repercussão econômica. Hoje, praticamente a totalidade da doutrina condena o critério da repercussão, considerando-o absolutamente artificial e sem qualquer fundamento científico (...)<sup>64</sup>.

Outro expoente dessa teoria foi Gilberto de Ulhôa Canto que, ao tratar especificamente dos tributos sujeitos ao artigo 166 do CTN, fez questão de reiterar o seguinte:

Ainda com referência à própria incerteza que emoldura as teorias econômicas sobre a transferência, nas suas múltiplas modalidades e descrita sobre diferentes designações (translação, repercussão, percussão, etc...), falha também é a regra de direito que presume a possibilidade de se determinar com certeza a existência da transferência do montante do tributo e supõe que ela seja definível por categorias ou tipos de impostos<sup>65</sup>.

Há aqueles, também, que condenavam a própria existência de uma classificação que viabilizasse a compreensão dessa modalidade de tributo, especialmente se o fundamento para tal qualificação decorresse de um aspecto de natureza econômica. É o caso de Hugo de Brito Machado que, ao tratar dos principais aspectos relacionados à restituição do indébito, destaca o seguinte:

A classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como

---

<sup>63</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 143.

<sup>64</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª Ed. 2. Tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 537.

<sup>65</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. **A repetição do indébito**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Repetição do indébito – Cadernos de Pesquisas Tributárias**, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1991, p. 8/9.

imposto direto; entretanto, sabe-se que nem sempre seu ônus é suportado pelo contribuinte. O mesmo acontece com o IPTU, que, tratando de imóvel alugado, é quase sempre transferido para o inquilino<sup>66</sup>.

Em que pese as diversas e antigas opiniões que se formaram a respeito da matéria, imperioso destacar que o entendimento no sentido de rejeitar a classificação dos impostos em diretos e indiretos para fins de aplicação do artigo 166, sob o critério da repercussão econômica, continua sendo tese adotada e referenciada por boa parte da doutrina pátria.

De fato, em que pese a predominante discussão a respeito da adoção ou não desse critério para a classificação dos tributos indiretos, uma coisa é fato, é realidade hoje incontestada, ínsita na própria natureza dos fatos econômicos que permeiam as relações comerciais, que todos os impostos, senão quase todos, dentre as condições habituais de mercado, tendem a repercutir economicamente.

Por tal razão, comungamos com o entendimento de que a repercussão econômica do tributo, em que pese relevante sob o ponto de vista da ocorrência ou não da transação do encargo financeiro nos casos de pagamento indevido, conforme previsto no artigo 166, por não representar genuinamente um fato jurídico, não é critério seguro nem efetivo para fins de enquadramento de determinados tributos como indiretos.

### **3.2 Da repercussão jurídica dos tributos indiretos**

Por outro lado, parte da doutrina acreditava que a solução para o dilema decorrente da aplicação do artigo 166 do CTN estava na adoção de um critério jurídico que pudesse esclarecer o real significado atribuído à denominada exação indireta.

Isso porque, conforme visto anteriormente, se, do ponto de vista econômico, todo tributo, independentemente de sua natureza, é passível de repercussão a um terceiro, que não necessariamente um consumidor, é possível concluir que essa característica não pode ser adotada para fins de classificação dos tributos em classe.

A situação, no entanto, se complica quando alguns alertam para a impropriedade jurídica de se equiparar a expressão “impostos indiretos” a “tributos

---

<sup>66</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª Ed. Revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 211.

que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, conforme referido no bojo do art. 166 do CTN.

José Morschbacher, em interessante ensaio sobre a repetição do indébito tributário indireto, faz expressa ressalva a necessária diferenciação, argumentando para tanto o seguinte:

(...) determinado imposto é tido nominalmente como direto ou indireto conforme predominarem, nele, respectivamente, as incidências jurídicas dirigidas direta ou indiretamente sobre as pessoas de cuja renda tais hipóteses de incidência sejam fatossignos presuntivos, ou, em outros termos, sobre as pessoas cuja capacidade contributiva, real ou ficta, se visa tributar. Assim, o que faz determinado imposto ser indireto é o fato de o mesmo utilizar, exclusiva ou preponderantemente, a forma de tributação indireta da renda do setor privado da economia.

(...) o imposto comporta transferência do respectivo encargo financeiro somente naquelas hipóteses em que a correspondente regra jurídica de tributação estiver dirigida indiretamente sobre a pessoa cuja renda se pretenda atingir através do imposto, ou seja, somente nas hipóteses em que efetivamente se puder falar em imposição indireta da renda da comunidade<sup>67</sup>.

Em que pese atribuir-se certa relevância à colocação do autor, e ao considerarmos que o deslinde dessa discussão, a nosso ver, seria fundamental, especialmente no que tange ao tratamento conferido a tais espécies tributárias, o fato é que prevaleceu e tem prevalecido até hoje, especialmente no âmbito da jurisprudência do STJ, a compreensão de que o art. 166 do CTN, por força do critério da repercussão jurídica, serviria para os tributos indiretos, considerados, estes como aqueles legalmente concebidos para repercutir<sup>68</sup>.

Filia-se a essa corrente Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem a repercussão jurídica seria o único instrumento passível de ser utilizado no campo jurídico para fins de compreensão dos impostos indiretos, podendo ser ele definido

---

<sup>67</sup> MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: RT, 1984, p. 47/48.

<sup>68</sup> Essa tese vem sendo adotada até hoje pela Corte Especial, conforme se pode ser dos seguintes arestos: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1462226/SP, Relator: Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, Dje. 15.09.2014. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25268373/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1462226-sp-2014-0133586-5-stj>>; Acesso em 02/12/2015.

REsp 1366622/SP, Relator: Ministro Napoleão Nunes, Primeira Turma, Dje 20.05.2013; Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23316881/recurso-especial-esp-1366622-sp-2012-0226433-0-stj/relatorio-e-voto-23316883>>; Acesso em 02/12/2015.

REsp 1191860/SC, Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, Dje 14.04.2011. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18807460/recurso-especial-esp-1191860-sc-2010-0080492-0>>. Acesso em 03/12/2015.

como “a transferência do ônus econômico do tributo feita no âmbito daqueles tributos ‘feitos para repercutir’”<sup>69</sup>.

Hugo de Brito Machado, aderindo a essa mesma teoria, já sinalizava para a relevância jurídica da natureza dos tributos sujeitos à sistemática do artigo 166 do CTN:

A nosso ver, tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do CTN, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência<sup>70</sup>.

Por outro lado, há aqueles para quem esse critério, que também parece orientar o posicionamento da jurisprudência, é muitíssimo problemático, uma vez que não diferencia, na prática a repercussão jurídica da repercussão econômica, deixando à margem da lei a análise dos tributos para os quais a transferência do ônus financeiro seria mais importante<sup>71</sup>.

A dita repercussão jurídica, por outro lado, na visão majoritariamente preconcebida pela doutrina, pressuporia, então, a necessária existência de expressa previsão legal no sentido de atribuir a possibilidade de translação do encargo financeiro de um tributo a um terceiro.

Nessa esteira, mais teses surgiram em torno da repercussão jurídica do encargo financeiro, sendo uma delas no sentido de atribuir à dita transferência a inexorável presença de dois sujeitos relacionais; de um lado o contribuinte de direito, responsável pelo recolhimento do tributo ao Estado; de outro, o contribuinte de fato, o qual realmente suportará o ônus da exação.

Percebe-se, então, a partir desse entendimento, que existiria um elemento maior vinculando as duas pessoas (contribuinte de *jure* e contribuinte de *facto*), qual seja, a própria natureza do tributo que, por lei, comporta a transferência do referido encargo financeiro.

Nessa concepção, os impostos indiretos seriam aqueles que incidiriam sobre

---

<sup>69</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 760

<sup>70</sup> Machado, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 211/212.

<sup>71</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito...p. 87.

as relações, sejam elas operações ou negócios, pressupondo, sempre, a existência de dois polos ou partes; uma que assume o pagamento, e outra que suporta o ônus do tributo, acrescido ao preço que lhe é repassado<sup>72</sup>.

Observa-se, inclusive, que tais premissas foram objeto de enfrentamento pela doutrina, em razão do STJ ter, adotado, em muitos de seus julgados a tese de que o artigo 166 do CTN aplicar-se-ia, em regra, ao ICMS, ao ISS e ao IPI.

Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado Segundo, já alertava para o equívoco dessa restrição quando o tema é definição de tributos indiretos. Isso porque o ICMS, o ISS e o IPI, tributos normalmente voltados ao consumo, em que pese serem pagos, juridicamente, por seus contribuintes, a repercussão, em relação a eles poderia ser, no fim das contas, tão econômica quanto aquela havida no âmbito do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS<sup>73</sup>.

Partia-se, nesse sentido, do pressuposto de que a repercussão econômica, que normalmente ocorre em virtude do possível aumento no preço pago pelo consumidor final, não altera a natureza jurídica do preço, instrumento este fundado em dever contratual, que nada se confunde com a prestação decorrente da relação jurídica titularizada pelo contribuinte de direito com a Fazenda Pública.

Numa linha doutrinária um pouco divergente, porém mais abrangente sobre a matéria, José Morschbacher, destacava, ainda, que a consideração a respeito dessa constante diferenciação entre impostos diretos e indiretos, deveria partir, não somente de uma ótica jurídica, mas avaliar, ainda que num conjunto complexo de conceitos, o ponto de vista técnico, administrativo e científico:

Do ponto de vista estrito da Ciência das Finanças, tendo em vista os estudos e as pesquisas efetuadas através do tempo e as conclusões normalmente acatadas, (...), poder-se-ia afirmar que os impostos indiretos correspondem, via de regra, aos impostos sobre a despesa. Do ponto de vista estritamente econômico, há praticamente o consenso dos mestres ao afirmar como desprovida de qualquer rigor científico mencionada classificação, por vislumbrarem, dentro das condições admissíveis de mercado, a repercussão, senão de todos, de praticamente todos os impostos, a igual dos demais componentes do custo de produção ou comercialização (...). Especificamente em termos de Direito Tributário, imposto indireto será aquele no qual a norma jurídica de tributação vincula ao Estado, (...), não a pessoa de cuja renda a hipótese de incidência seja

---

<sup>72</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: RT, 2013, p. 158.

<sup>73</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 103/104.

fatossigno presuntivo, mas aquela ou aquelas antepostas a ela dentro do relacionamento econômico objeto da imposição<sup>74</sup>.

Na concepção do referido autor, o significado adotado em torno das exações ditas indiretas não pode se restringir a mera análise jurídica-formal, restrita aos elementos da relação jurídica de tributação. Há, em verdade, que ser levada em consideração, também, sob o ponto de vista substancial, o fato de a tributação indireta estar inserida na ordem jurídica positiva como instrumento preconcebido pelo Estado para agravar a sociedade consumidora como um todo, ainda que por intermédio de interpostas pessoas ou empresas<sup>75</sup>.

Em termos objetivos, é possível concluir, na prática, que, não obstante as exações tributárias indiretas terem sido criadas pela ordem jurídica para incidir sobre os sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias (contribuinte de direito), são os consumidores ou adquirentes finais quem deverão experimentar o prejuízo ou o empobrecimento decorrente da tributação indireta indevida.

Nessa esteira, torna-se cada dia mais evidente a acentuada vulnerabilidade político-econômico do contribuinte-consumidor, comumente incrementada, tanto pela elevada carga tributária, como em decorrência das acirradas práticas de mercado, as quais tendem a balançar a própria eficiência econômica do sistema fiscal.

Ocorre que, como se pode ver, a ausência de percepção dos efeitos ocasionados por essa patente vulnerabilidade, e aqui incluímos aquela atribuída a figura do contribuinte como um todo, mas não só o consumidor, é abstraída por grande parte dos estudiosos, tornando-se, muitas das vezes, infelizmente, aspecto irrelevante à matéria<sup>76</sup>.

De toda forma, à luz das correntes doutrinárias apresentadas, percebe-se que a dicotomia dos tributos diretos e indiretos mostra-se distante de uma resolução definitiva no âmbito do sistema jurídico brasileiro.

Mesmo assim, acreditamos se tratar de assunto inafastável de apreciação pelo Direito Brasileiro, devendo sua acepção ser, sim, apreendida no bojo de uma repercussão jurídica, conforme estabelecida na legislação correlata, mas também e, especialmente, sem deixar de lado, os demais aspectos que acentuam a desigualdade de forças materiais e jurídicas que tornam extremamente frágil a

<sup>74</sup> MORSCHBACHER, José. **Repetição do tributo indireto**. São Paulo: RT, 1983, p. 44/45.

<sup>75</sup> MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. In: Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 1999, p. 256/257.

<sup>76</sup> MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 31/32.

posição do contribuinte em sua relação com o Estado.

### 3.3 Tributos indiretos e restituição do indébito

Dentre as diversas consequências jurídicas decorrentes dessa dicotomia de tratamento existente nos impostos indiretos, talvez aquela de maior relevância jurídica para a compreensão dos efeitos do artigo 166 seja a discussão, na prática, de quem seria a parte legítima para o exercício da pretensão repetitória.

*A priori*, poderia se pensar que o contribuinte de fato, por verdadeiramente ser aquele que arca com o custo real da tributação, seria o legítimo contribuinte para recorrer a via judicial e pleitear o indébito em caso de pagamento indevido.

Apesar dessa visão ter prevalecido por algum período de tempo na jurisprudência atualmente predomina o entendimento de que o direito subjetivo à repetição do indébito pertence única e exclusivamente ao denominado contribuinte de direito.

Não se nega que a maior parte da doutrina mais tradicional tenha se mantido, aparentemente ao lado do STJ<sup>77</sup>, avalizando a tese da ilegitimidade do contribuinte de fato para vindicar a devolução de tributo recolhido de forma indevida pelo Fisco.

Ocorre que, ao mesmo tempo que se nega legitimidade ao contribuinte de fato, condiciona-se o exercício subjetivo do contribuinte legal, à luz do art. 166 do CTN, ao seguinte: que prove haver assumido encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, esteja por este expressamente autorizado a recebê-la.

Ao trazermos, entretanto, a mencionada exigência para a realidade, percebe-se quão dificultosa se torna a referida prova, seja em razão do instrumento capaz de identificar ao certo a ausência de influência do ônus tributário sobre a formação do preço, seja pela impossibilidade de se identificar e localizar, na prática, o contribuinte de fato e dele obter autorização expressa para a restituição do valor indevido.

Há de se considerar, inclusive, as prováveis situações nas quais os elementos de prova em poder da parte sequer seriam aceitos pela autoridade administrativa, eventualmente por não preencherem, conforme o esperado, as condições

---

<sup>77</sup> Por outro lado, há aqueles que defendem entendimento no sentido da legitimidade do contribuinte de fato, tais como: Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, José Morschbacher, Leandro Paulsen, Lindemberg da Mota Silveira e Ricardo Mariz de Oliveira.

indispensáveis a formação de um juízo de certeza quanto à assunção<sup>78</sup>.

Desta feita, daí decorre a concepção de que caso o contribuinte não logre êxito nessa prova, fica obstada a devolução, restando autorizada, então, em prol dos interesses da coletividade, o locupletamento do Estado<sup>79</sup>, sob a justificativa, já apontada, de que seria preferível ao locupletamento sem causa do particular.

Em tempo, Alexandre Macedo Tavares, faz pontual crítica a incoerência do referido entendimento:

Em termos mais simples, se a Fazenda Pública não admite que o fenômeno da repercussão econômica (transferência do encargo financeiro) lhe seja oposta pelo contribuinte de direito como matéria de defesa por ocasião da cobrança do *quantum debeat*, não pode invocar genericamente o artificialismo desse fenômeno como matéria de defesa *pro fisco*, a fim de obstaculizar toda e qualquer pretensão creditícia decorrente de um indébito tributário (= apropriação indébita tributária)<sup>80</sup>.

Surge aqui, então, o seguinte dilema: quando o contribuinte de fato formula qualquer pretensão, relativamente ao tributo que lhe é economicamente repassado, o primeiro argumento levantado pela Fazenda e, conseqüente acatado pelos tribunais, é de que este seria parte ilegítima para pleitear o indébito.

Nesse caso, concebe-se que a transferência do ônus do tributo ao consumidor final seria aspecto meramente econômico, sem qualquer relevância jurídica para fins tributários, não havendo que se falar na figura do contribuinte de fato como parte legítima para discutir o valor indevidamente pago.

Por outro lado, quando é o contribuinte de direito quem pede a restituição, condiciona-se a procedência do pleito à prova da não repercussão financeira do tributo, ou, como mesmo determina o próprio art. 166, à autorização do terceiro que, de fato, tenha arcado com o ônus da cobrança indevida.

Veja-se que, nessa hipótese, a transferência ou transladação do tributo assume novo significado, de modo que a repercussão toma aspecto de relevância jurídica, engessando-se todo o processo.

Nesse espeque, estaria, em verdade, o art. 166, ao exigir prova inconcebível

---

<sup>78</sup> MORSCHBACHER, ...p. 71.

<sup>79</sup> BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 257.

<sup>80</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **A desregrada aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional como “matéria-prima” da reprovável “indústria da inconstitucionalidade útil”**. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 136, jan. 2007, p. 8.

ao contribuinte de direito, criando verdadeiro entrave à restituição do indébito, consolidando-se, como consequência, no âmbito da ordem jurídica brasileira, a tese da existência de um “contribuinte castrado”<sup>81</sup>.

É o que sugere, inclusive, Ives Gandra da Silva Martins, ao realçar as implicações ocasionadas em decorrência desse alijamento do contribuinte de fato:

Tal contribuinte “de fato”, (...), sobre não ser definido pelo dispositivo em questão (art. 166), seria um “contribuinte castrado”, já que, *teoricamente, seria o titular do direito, mas não o poderia exercer diretamente*. Vale dizer, seria um contribuinte capaz de impedir a repetição do indébito, mas não um contribuinte capaz de repetir<sup>82</sup>.

Essa ideia, de considerar o contribuinte de fato relevante apenas para fins de obstaculizar a restituição do tributo pelo contribuinte de direito, foi inclusive surpreendentemente cogitada pelo STJ, quando do julgamento do RMS 24.532/AM:

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

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.  
(...).

Como bem se pode presumir, diversas foram as críticas direcionadas a esse entendimento, sendo um dos principais argumentos contundentes a respeito da matéria a compreensão de que, com a adoção da referida tese, estaria a jurisprudência pátria chancelando situação em evidente contradição ao preceito expresso no art. 5<sup>a</sup>, XXXV da Constituição Federal, que consagra a inafastabilidade de jurisdição.

A interpretação dada pelo STJ, nos termos do acórdão retrocitado, serviu,

<sup>81</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p.37/38.

<sup>82</sup> MANTINS, Ives Gandra da Silva. **Repetição do indébito**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do indébito – Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983, p. 161.

conforme asseverou Hugo de Brito Machado<sup>83</sup>, apenas para agravar ainda mais a situação dos contribuintes, que, engessados pela impossibilidade de cumprimento dos requisitos previstos em lei, não conseguiam submeter ao Judiciário a análise a respeito da validade de eventuais valores recolhidos a título de tributo considerado indevido.

Nesse ponto, convém citar memorável voto-condutor elaborado por Aliomar Baleeiro, ao julgar o RE 45.977/ES, que, naquela época, sob a égide da Súmula nº. 71 do STF, já advertia para o perigo de se criar restrições excessivas ao exercício do direito a repetição do indébito tributário:

(...) 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 a realização da ideia força de justiça<sup>84</sup>.

Em que pese tão elucidativo voto, elaborado ainda quando do surgimento das controvérsias postas em torno da matéria, nem mesmo o tempo foi capaz de trazer novas propostas de esclarecimento a respeito da aplicabilidade dada ao artigo 166 do CTN.

Talvez a única diferença advinda, após a construção de novas teses por grandes expoentes da doutrina ao longo dos anos, seja a seguinte, e aqui citamos a interessante visão de Leonardo e Silva de Almendra Freitas, que objetivamente definiu a problemática que circunda a matéria:

Se antes a situação do contribuinte de fato representaria, pelo menos, uma “válvula de escape”, ao locupletamento indevido do Estado, agora nem isso: a grande probabilidade de estar o Fisco forrado à obrigação de devolver o que recebeu indevidamente foi transformada em certeza (quase) absoluta.

Nesse aspecto, inegável a conclusão de que, à luz do atual entendimento jurisprudencial, a repetição do tributo indireto, na forma prevista no art. 166 do CTN, quer feita pelo contribuinte de direito, quer realizada pelo contribuinte de fato, como

---

<sup>83</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

<sup>84</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 45.977/ES, Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. Segunda Turma, Dje 22.02.1967. Disponível em <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/671170/recurso-extraordinario-re-45977-es>>. Acesso em 05/12/2015.

já propuseram alguns autores, será sempre obstaculizada.

Diante desse embaraço, é que parte da doutrina, convicta do insuperável entrave que se coloca à frente do artigo 166 do CTN, traz a lume razões conclusivas no sentido, senão de eliminar o problema pela supressão definitiva do referido artigo da ordem jurídica tributária, de permitir a urgente adoção de medidas paliativas para mitigar o problema.

#### 4 UMA PROPOSTA DE RELEITURA DO ARTIGO 166 DO CTN À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Conforme já fora aqui demonstrado, a jurisprudência construída pelo STJ em torno do artigo 166 do CTN serviu, ainda que não propositadamente, para consolidar a tese da irrepetibilidade a qualquer custo, ao criar um sujeito passivo “castrado”, que ao mesmo tempo quê impede o exercício de direitos por parte de quem é legalmente identificado como contribuinte, nenhum direito possui ou pode exercer em nome próprio<sup>85</sup>.

A intransponibilidade ocasionada pela interpretação dada ao dispositivo em comento vem ocasionando diversas violações de ordem constitucional, acarretando prejuízo não apenas ao contribuinte, e aqui nos referimos àquele legalmente instituído por lei, mas aos próprios fundamentos que homenageiam o Estado Democrático de Direito.

Como bem se sabe, prevalece no âmbito do Direito Tributário o pressuposto de que só é válido a cobrança de tributo com fundamento na Lei, única legitimada a admitir sua instituição e estabelecer as hipóteses e elementos vinculados a determinada exação. Trata-se do próprio reflexo do princípio da Legalidade Estrita.

Estruturou-se, portanto, a dívida do tributo em decorrência de uma relação jurídica firmada entre o Poder Público, representado pelo Fisco, e o contribuinte (sujeito passivo) para fins de exigência de uma prestação de natureza tributária calcada em Lei.

Essa premissa, afasta, por si só, qualquer eventual possibilidade de locupletamento do Estado à custa do contribuinte, pois se há tributo pago quando não o devia ter sido, inconcebível que aquele tome para si algo que patrimonialmente não lhe cabe.

Nessa esteira, convém destacar os ensinamentos de Hugo de Brito Machado ao criticar as práticas arbitrárias por vezes admitidas pelo Fisco:

Nos dias atuais, (...), já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritárias. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.

(...)

---

<sup>85</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. “Interpretação e aplicação da lei tributária”. In **MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética/ICET, 2010, p. 176/178.

Entende-se por relação de poder aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a relação jurídica é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas<sup>86</sup>.

Nessa esteira, ao se permitir que o Estado, além de cobrar um tributo em contrariedade a Lei, permaneça em posse dos eventualmente recolhidos à custa do contribuinte, seria permitir situação em total contrariedade com os preceitos constitucionais.

Ao partirmos dessa premissa, o primeiro passo em direção ao resgate do instituto da repetição de indébito no ordenamento jurídico brasileiro é a rejeição definitiva da tese que invoca, ainda que excepcionalmente, a possibilidade do locupletamento do Estado à custa do contribuinte, pois se há tributo pago quando não o devia ter sido, inconcebível que aquele tome para si algo que patrimonialmente não lhe cabe.

Com efeito, não é aceitável que o Poder Público enriqueça ilicitamente a expensas da jactância dos contribuintes, cômico de que poderá cobrar, a seu alvedrio, o que lhe aprouver, sob o pálio da certeza de que só restituirá o que lhe convier<sup>87</sup>.

Nessa esteira, faz-se necessária a elaboração de um sólido tratamento técnico-jurídico capaz de solucionar as incongruências que o tema avoca, permitindo acalmar os ânimos daqueles que insistem em criar interpretações incongruentes, em evidente contrariedade aos próprios fundamentos pelos quais se basearam os estudiosos, inicialmente, para a criação do referido instituto.

Nesse ponto, não é ocioso destacar que a ideia a respeito do equívoco suplantado na ordem jurídica com a inserção no CTN do artigo 166 é questão antiga, levantada de forma brilhante, ao nosso ver, pelo tributarista Gilberto de Ulhôa Canto, ao fazer alusão ao texto originalmente sugerido pela Comissão Especial responsável pelo Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário

Destacara, então, o referido autor, ao fazer referência ao desacerto ocasionado com a inserção do aludido dispositivo na ordem jurídica tributária,

---

<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª ed, rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 27/28.

<sup>87</sup> TAVARES, Alexandre de Macedo. **A desregrada aplicação do art. 166 do código tributário nacional como “matéria-prima” da reprovável “indústria da inconstitucionalidade útil”**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Vol. 136, p. 8.

sugerindo em contrapartida a interessante visão abordada quando da redação do art. 177 do Anteprojeto:

A norma do CTN consubstancia uma solução de compromisso, que se soma a outras tantas opções infelizes feitas pela Comissão Especial que lhe elaborou o anteprojeto, o que digo penitenciando-me, já que a integrei, e com acentuada tristeza, por ter contribuído para a perpetração (...).

Considerou-se que a melhor maneira de assim proceder seria adotar o critério que eu havia elegido ao redigir o art. 177 do Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário (...) na sua primeira versão com o seguinte teor:

Art. 177 – É parte legítima para pleitear a repetição, o sujeito passivo da obrigação 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<sup>88</sup>.

Em que pese a visão do aclamado jurista, que enxergava no texto originário do artigo uma hipótese de afastar a perpetuação da ilegalidade decorrente de um pagamento indevido, o fato é que prevaleceu e continua predominando no âmbito dos Tribunais Superiores, tese que, ao desacreditar os efeitos esperados da repetição do tributo indireto, vem ocasionando, senão a impossibilidade, severos empecilhos ao pleito do contribuinte que busca, em âmbito judicial, o esperado amparo da lei.

Nessa esteira, os argumentos parecem decorrer parcialmente de duas “lógicas”, a nosso ver, sem fundamento, pois ao mesmo tempo que dá relevo à circunstância de que é o contribuinte de fato quem arca com o ônus do tributo, para negar a restituição ao contribuinte de direito, considera irrelevante essa repercussão, para fins de negar também legitimidade ao contribuinte de fato.

Em linguagem simples, a mencionada contradição coloca a Fazenda no melhor dos dois mundos, eis que, apenas quando lhe é conveniente, recorda a existência do contribuinte de fato<sup>89</sup>, mas apenas com a finalidade de negar ao contribuinte de direito eventual possibilidade de repetição do valor pago.

Outra não pode ser a conclusão senão a de que a forma pela qual vem sendo

<sup>88</sup> CANTO, Gilberto de Uihôa. **Repetição do Indébito**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do indébito* – Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária, CEU, 1983, 1/16.

<sup>89</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 36.

tratada a matéria na ordem jurídica brasileira, tem prejudicado de forma irremediável a própria racionalidade do sistema jurídico, tornando-o confuso, incoerente e inadequado ao atingimento da finalidade perquirida pelo legislador da norma.

Pois bem. O objetivo aqui não é somente apontar o problema, mas tentar minimizar as consequências advindas dos pressupostos estabelecidos no supracitado artigo, a partir da construção de uma solução capaz de sistematizar, na prática, o disciplinamento jurídico compatível com o instituto da repetição de indébito.

Aproveitamos, portanto, o ensejo da referência ao julgado que consolidou o atual entendimento aplicado por aquela Corte Especial, para fazer algumas ressalvas quanto a referida classificação, visto ser ela, a nosso ver, a tônica que vem ocasionando grandes controvérsias a respeito da repetição de tributo pago indevidamente.

Sabe-se que, hoje, a teoria predominante no Brasil é a de que aos tributos indiretos aplica-se a sistemática prevista no art. 166 do CTN, de modo que tais tributos seriam definidos como aqueles criados para repercutir.

Por outro lado a classificação de tais tributos não se poderia restringir a mera existência de um repasse econômico a terceiro, eis que, sob esse prisma, todos o seriam qualificados desse modo<sup>90</sup>.

Com efeito, passou-se a entender que apenas alguns tributos repercutiriam economicamente, sendo somente a estes atribuída a característica de uma exação autenticamente indireta.

Ocorre que, essa visão torna-se totalmente suscetível de questionamento quando se põe em cheque os motivos reais que, na prática, são capazes de diferenciar a repercussão jurídica da repercussão econômica.

É aqui que surgem as principais dúvidas a respeito da adequação do critério da classificação dos tributos diretos e indiretos como instrumento para o estudo dos efeitos jurídicos perquiridos pela disciplina da repetição de indébito no Brasil.

Hugo de Brito Machado Segundo acredita que a distinção pretendida entre as referidas modalidades pode até ser levada em consideração para outros efeitos, tais como, na graduação das alíquotas ou para justificar quais sistemáticas de não cumulatividade podem propiciar uma maior neutralidade da tributação, mas não para

---

<sup>90</sup> BECKER. Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**,...p.541

impedir inteiramente o exercício do direito à restituição do indébito, em total afronta ao direito constitucionalmente assegurado à tutela jurisdicional<sup>91</sup>.

Ou seja, nesse espeque, há de se concordar que a referida classificação não pode ser de todo excluída do sistema normativo, visto seu grau de importância para a própria interpretação e aplicação das normas que compõem a ordem jurídica.

#### 4.1 A interpretação constitucional do artigo 166 do CTN

No plano das ideias e da linguagem predomina a compreensão de que “toda e qualquer forma de expressão, tudo que transmite ao homem alguma ideia pode ser interpretado”<sup>92</sup>.

A interpretação, portanto, é instrumento de capacitação do homem para, através de um processo cognitivo, verificar o real significado das palavras.

No campo da ciência jurídica, a hermenêutica, parte da ciência jurídica que se ocupa dos métodos ou processos lógicos a serem utilizados para aplicar a lei aos casos particulares, definindo o sentido das palavras e determinando o exato alcance dos textos<sup>93</sup>, não é tarefa das mais simples como possa vir o leitor a pensar.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho já alertava para a complexidade do ato de interpretar:

A missão do exegeta dos textos jurídico-positivos, ainda que se possa parecer facilitada pela eventual coincidência da mensagem prescritiva com a sequência das fórmulas mágicas utilizadas pelo legislador (no direito escrito), oferece ingentes dificuldades se a proposta for de um exame mais sério e atilado (...).

*A priori* é possível dizer que a dificuldade retratada pelo autor decorre especialmente da ausência de univocidade na linguagem adotada pelo legislador pátrio, que invariavelmente faz uso de diversas expressões para tratar de um mesmo instituto, ora estabelecendo determinadas premissas, ora invalidando-as.

Não são raros os casos em que as antinomias encontradas no texto da norma causam confusões ao intérprete, porém são em decorrências dessas situações que

---

<sup>91</sup> MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 102.

<sup>92</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário. Teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 144.

<sup>93</sup> CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado Brasileiro – Desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 200.

a atividade interpretativa se mostra infalivelmente necessária.

Considerando-se estarmos diante de patente caso de antinomia do sistema, visto que, ao mesmo tempo em que a lei concede ao contribuinte o direito de vindicar a restituição do indébito, estabelece obstáculos ao exercício desse direito, faz-se necessário a utilização da hermenêutica para que se possa, através dos métodos de interpretação, encontrarmos a verdadeira *ratio essendi* perquirida pela norma.

A respeito das antinomias, imperioso destacar o entendimento de Hans Kelsen sobre o tema:

(...) um conflito de normas surge quando uma norma determina uma certa conduta como devida e outra norma determina também como devida uma outra conduta, inconciliável com aquela<sup>94</sup>.

Para tanto, entende-se que o método que melhor se adequa a essa situação é o sistemático, uma vez que o objetivo aqui não é negar a antítese da norma, mas oferecer mecanismos que possam garantir-lhe efetividade, a partir delas.

Parte-se, portanto, do pressuposto que os comandos inseridos no artigo 166 do CTN devem estar em consonância com os demais preceitos e normas inseridas no ordenamento jurídico sistematicamente considerado.

Seu sentido deve ser extraído a partir do confronto com outras regras, especialmente com aquelas que disciplinam os direitos ali conferidos<sup>95</sup>, assim como com aquelas contidas no texto constitucional, tais como, as voltadas à proteção do direito de propriedade, a legalidade tributária, a moralidade administrativa, dentre outras.

O que não pode haver, por outro lado, é incoerência entre as normas, de modo que uma possa ser interpretada em contrariedade com os preceitos garantidores das outras, sob pena de, agindo dessa forma, usurpar o real significado pretendido pelo legislador quando da elaboração da norma.

É isso o que se pode vislumbrar da exegese atribuída ao artigo 166 do CTN pelo STJ, o qual, se utilizando de uma interpretação incoerente com as demais normas do sistema, nega ao contribuinte, seja ele de fato ou de direito, conforme se

---

<sup>94</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, jun. 1987, p. 220

<sup>95</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª edição, rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 107.

adote uma ou outra corrente apontada, o direito de pleitear em seu nome ou, numa possível hipótese, em nome de outro a devolução de valores dele cobrados sem amparo legal.

Podemos vislumbrar, em decorrência disso, em tese, a violação aos seguintes preceitos constitucionais: ao direito de acesso à jurisdição, ao direito de propriedade, à legalidade tributária, à moralidade administrativa, à isonomia, à equidade, dentre outros. Todos preceitos que promovem ou o resguardo do patrimônio e dos bens do cidadão em detrimento do exercício do poder abusivo do Estado ou o direito fundamental de reclamar eventuais prejuízos decorrentes do exercício arbitrário desse poder.

Imperioso destacar, desde logo, que não iremos, conforme se pode perceber, entrar no mérito da discussão que permeia a legitimidade ou não do contribuinte de fato para pleitear o indébito, na qualidade de legítimo detentor do direito subjetivo de provocar o Fisco. Até porque essa questão demandaria uma profunda incursão nos preceitos que informam a própria natureza da relação jurídica tributária.

Por outro lado, não é ocioso lembrar que, na prática, é sempre o contribuinte de fato quem vem a sofrer os percalços decorrentes das lacunas presentes na lei. Situação essa que não podemos deixar de atribuir, especialmente, a falta de informação oferecida ao consumidor que, muitas das vezes, não tem consciência do ônus que suporta sobre as mercadorias e serviços que consome.

Sobre o assunto, convém citar o interessante magistério de Yoshiaki Ichihara, ao tratar dos reflexos da tributação nos direitos fundamentais:

Na prática, a Constituição como comendo supremo e, ao atribuir competência à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir tributos, prescreve a seguinte advertência: SE RESPEITADOS OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS, GERAIS, TRIBUTÁRIOS, IMPLÍCITOS E EXPLÍCITOS, BEM COMO OS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS.

(...)

Apenas para exemplificar, os direitos fundamentais da liberdade ou da igualdade, aparecem como direitos dos indivíduos e da coletividade; esta mesma questão é colocada sob a ótica dos princípios fundamentais do Estado brasileiro; na realidade, o Estado tem o dever de garantir o exercício de tais direitos por todos.

O mesmo se diga em relação aos princípios da atividade econômica, prioritária pelo particular e pela livre-iniciativa, onde, se, de um lado, existe expressa previsão e como regra, a liberdade de iniciativa e o exercício da atividade pelo particular, cabe ao Estado oferecer as condições e proteção para a implementação da efetividade de tal

princípio, garantindo ou oferecendo os meios necessários<sup>96</sup>.

Em que pese ser esse um dado de extrema relevância, não só para a discussão que permeia a repetição de indébito, mas também para os demais problemas que acometem a insatisfação da população ante uma realidade que promove diariamente o acréscimo dos números<sup>97</sup> e decresce na qualidade dos serviços públicos prestados, iremos nos ater, aqui, a uma proposta que possa, ao menos, minimizar, na prática, os efeitos da arrecadação indevida dos tributos por força da ineficácia atribuída ao art. 166 do CTN.

Dadas as inconsistências encontradas em torno da aplicabilidade da norma e a produção de seus efeitos sob à ótica do Direito Tributário, bem como as evidentes violações aos dispositivos constitucionais, quando toma-se por base a adoção de um método de interpretação sistêmico da norma, passemos a tecer as considerações que contribuíram para a elaboração da nossa proposta.

Desta feita, não obstante as poucas, mas respeitáveis vozes que ecoam no sentido da inconstitucionalidade do dispositivo, em que pese entendermos que a referida hipótese não deve ser de todo descartada, a sugestão aqui proposta gira em torno, muito mais, de uma possível releitura do dispositivo à luz das normas e preceitos constitucionais.

Para tanto, iremos nos deter àquela hipótese que tem gerado maiores desgastes aos estudiosos da matéria, qual seja, a situação em que o contribuinte comprovando o repasse do custo do tributo para o contribuinte de fato, não obtém deste a autorização para pleitear ele mesmo a restituição da cobrança indevida, ou porque não consegue identificá-lo, no caso, por exemplo, de se tratar de incerto consumidor final, ou porque, mesmo identificando-o, este não demonstra qualquer interesse pela situação.

Novamente, merece ser destacado que o preceito motivador que deve ser levado em conta, na análise da hipótese retrocitada, é evitar o locupletamento do Estado “a qualquer custo”, de modo que este não se mantenha na posse de valores

---

<sup>96</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade**. In: Melissa Folmann (Coord.). Curitiba, 2010, p. 324/325.

<sup>97</sup> Dados do IPEA informam que o Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, superando inclusive aquela dos países ricos, na média. Entre 2010 e 2013, a arrecadação cresceu 2,5 pontos percentuais do PIB no país, comparado à alta de 1,5 ponto na região e de 1,3 ponto nos países desenvolvidos. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>>. Acesso em: 02.09.2015.

que evidentemente não lhe cabem.

Para tanto, entende-se que a melhor alternativa nesse caso, tomando-se por base a necessária e urgente adoção de medida que impeça o contínuo enriquecimento do Estado à custa do contribuinte, é a de permitir que o contribuinte de direito (solvens) exerça a pretensão repetitória, como “substituto processual”, de modo que possa ir a juízo em nome próprio, mas na defesa de direito do contribuinte que, na prática, sofreu o ônus do encargo financeiro.

Nessa esteira, convém citar os ensinamentos de Zelmo Denari, no qual nos inspiramos para elaborar a referida proposição:

No plano do direito processual, o contribuinte comparece em juízo na qualidade de *substituto processual* do consumidor. Nem sempre há, na teoria geral do direito, identidade entre o titular do direito material (*res in iudicium deducta*) e o titular da ação judicial. De fato, há casos em que a parte, em sentido processual, é pessoa distinta da parte em sentido material.

Para o referido autor, a duplicidade de relações qualificadas no âmbito da situação vinculada a repetição de indébito, sendo uma de direito público, entre sujeito passivo (contribuinte) e Fisco, e a outra de direito privado, entre contribuinte e consumidor, enseja a própria possibilidade do contribuinte de direito pleitear em nome deste, porque detém a titularidade do direito processual à reparação do prejuízo causado, a restituição do indébito.

De fato, se ao contribuinte de fato fica vedada a hipótese de ir a juízo discutir direitos inerentes a uma relação da qual não faz parte (relação jurídica tributária), nada impede que a Lei permita que o legítimo possuidor do vínculo tributário discuta, em nome daquele, os termos e a validade da cobrança, a uma porque se ela é ilegítima não deve permanecer com o Fisco, a outra, porque alguém tem que exercer esse direito, sob pena de invalidação do próprio preceito instituído no artigo 166.

Acerca do instituto da substituição processual merece ser trazida à baila a lição de Thereza Alvim sobre o assunto:

A legitimação extraordinária é instituto jurídico de uso excepcional, portanto, limitado às hipóteses previstas em lei. Isso em razão de, no polo ativo, alguém poder ir a juízo em seu próprio nome, exercendo o direito de ação de outrem e agindo no processo por ele, postulando sua afirmação de direito, alcançando a decisão da lide e a autoridade da coisa julgada material que sobre ela recai, atingindo exatamente

aquele que normalmente, não está presente no processo. No polo passivo, o legitimado extraordinário só não exerce o direito de ação do “legitimante” mas por ele defende-se da pretensão do autor, por ele atua no processo onde será proferida decisão de mérito, sobre a qual pesará a coisa julgada material alcançando aquele por quem atuou.

A substituição processual, portanto, nos termos do artigo 6º do CPC se dá a medida que a lei confere legitimidade a alguém para que atue, em nome próprio, na defesa de interesse alheio, podendo ser esta hipótese, a nosso ver, possivelmente adotada para fins de garantir a aplicabilidade do artigo 166 do CTN.

Nesse ponto, justifiquemos. Primeiro, como fora anteriormente reiterado ao longo desse trabalho, não podem as dificuldades trazidas pela lei ao exercício do direito legítimo de restituição servirem de impasse ou de empecilho à restituição dos valores que ilegalmente foram recolhidos a título de tributo. Segundo, não vislumbramos a possibilidade, na vigência de um Estado Democrático de Direito, da manutenção de uma hipótese que promove o indevido locupletamento estatal à custa do contribuinte.

Nesse ponto, devem alguns estarem se perguntando qual a vantagem da adoção desse instituto, se, no final das contas, o valor repetido ficaria, em tese, na posse do contribuinte de direito, gerando incoerentemente, por conta disso, uma situação de locupletamento deste.

É nesse momento que cabe validar o nosso entendimento no sentido de que o valor não deve ficar nem com o contribuinte, nem com o Estado, devendo para tanto ser destinado a fundo específico para atendimento das despesas públicas gerais ou, até mesmo, às entidades filantrópicas do Terceiro Setor, de modo que estes possam ser direcionados às atividades de cunho social ou assistencial de interesse da população.

Por outro lado, acreditando que o solvens não se sentiria estimulado o suficiente para ir a juízo pleitear direito alheio, acreditamos que o melhor caminho seria a criação de um benefício fiscal capaz de instá-lo a tomar providências no sentido de reparar o desfalque indevido no patrimônio do consumidor, que é quem de, de fato, sofreu o prejuízo com o repasse do ônus financeiro.

Outro aspecto importante, decorrente dessa proposta, é a possibilidade de se ver garantido o direito de ação, ainda que difuso, em homenagem aos princípios que resguardam o exercício dos poderes inerentes à propriedade.

Ademais, estar-se-ia, por meio da proposição aqui ventilada, promovendo a econômica processual e a razoável duração do processo, na medida em que o direito de reaver os valores pagos indevidamente, bem como a discussão a respeito da sua possível destinação seriam promovidos por intermédio de uma única ação.

Desta feita, entende-se que é incumbência dos estudiosos, na medida do possível, e tendo como base uma interpretação calcada na unicidade do arcabouço normativo, proporem mecanismos alternativos à reafirmação do instituto da repetição de indébito no Brasil.

O que não se pode é continuar permitindo que a intransponibilidade gerada em torno do dispositivo retrocitado recrudesça ainda mais o ambiente tributário ao incentivar e enaltecer os interesses eventuais da Administração, em detrimento dos inafastáveis interesses permanentes que permeiam e orientam a existência de um real Estado Democrático de Direito<sup>98</sup>.

Caso, por outro lado, a situação persista como está, mantendo-se o STJ no sentido de negar ao contribuinte de direito, a todo custo, a procedência do pedido, por falta de prova ou falta de autorização, ainda que na possibilidade de um substituto processual, entendemos que o STF deve ser instado a se manifestar sobre o tema, revendo o entendimento ultrapassado contido em suas Súmulas 71 e 546, para assim corrigir situação claramente incompatível com o artigo 5º, XXXV, da CF, para dizer o mínimo<sup>99</sup>.

Conforme se pode ver, nossa proposta, apesar de não resolver definitivamente o problema, até porque, para isso, seria preciso uma revolução no entendimento do STJ, ou mesmo uma eventual revolução legislativa a respeito do instituto, o que, infelizmente não vimos, até o presente momento, invoca uma nova forma de interpretação do dispositivo em comento, salvando-o do limbo jurídico em se encontra e permitindo, por conseguinte que sua letra seja aplicada no universo da repetição de indébito no Brasil.

---

<sup>98</sup> MELLO, Gustavo Miguez de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, vol. 2 (arts. 96 a 218), p. 359/378.

<sup>99</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 108.

## CONCLUSÃO

A monografia em questão teve por objetivo trazer mais uma contribuição para o âmbito acadêmico a respeito da problemática afeta à aplicabilidade dos preceitos inseridos no bojo do artigo 166 do CTN e sua repercussão no campo da repetição do indébito tributário indireto no Brasil.

Para se chegar a um posicionamento seguro quanto a necessidade de uma nova leitura do dispositivo à luz dos preceitos constitucionais, partiu-se do pressuposto que o principal objetivo da norma é evitar o enriquecimento ilícito seja em favor do Fisco, seja em benefício de contribuinte que não arcou com o prejuízo decorrente do pagamento indevido.

Para tanto, destacou-se, logo no início, que a Ação de Repetição de Indébito representa instrumento eficaz à efetiva prestação jurisdicional do contribuinte que, lesado em sua propriedade, vai a juízo pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente pelo fisco a título de tributo.

Demonstrou-se, por outro lado, como a problemática em torno do contribuinte de fato, tratado, grande parte das vezes, como elemento figurativo quanto aos reflexos da incidência econômica do imposto, tem contribuído de forma contundente para o agravamento dos inexitosos processos de repetição de indébito que, cada dia mais, têm se feito presente no âmbito das cortes judiciais.

A discussão girou, portanto, na sua grande parte, em torno da compreensão dos elementos que compõem a formação das principais correntes, doutrinárias e jurisprudenciais, sobre o assunto, especialmente em razão da sua efetiva contribuição, tanto para a composição da norma, quando de sua edição, quanto para as dificuldades ocasionadas pela atual interpretação conferida aos preceitos nela inseridos.

Notou-se, da análise histórica dos precedentes sobre o assunto, que, apesar da aparente e lenta evolução do entendimento do STF no sentido de demonstrar certa afeição pelo critério jurídico de classificação dos tributos diretos e indiretos, a edição da súmula 546 pela referida Corte Suprema não serviu nada mais nada menos do que um motivo para perpetuar no âmbito do Poder Judiciário o falso dilema de que, na repetição de indébito, é melhor locupletar-se o erário do que o cidadão que pagou o indevido.

O STJ seguiu, regra geral, a mesma linha de entendimento do STF no sentido de atribuir ao artigo 166 do CTN a competência para reger os impostos criados juridicamente para repercutir, divergindo, apenas por determinado período, quanto ao reconhecimento dado ao contribuinte de fato para pleitear em nome próprio a repetição do valor indevido pago.

Em pese tal entendimento tenha sido reformado pelo STJ em meados de 2010, quando do julgamento do emblemático caso representado pelo Resp 903.394/AL, esse período de breve lucidez serviu, senão para trazer à tona a discussão em torno da legitimidade para pleitear o indébito, alertar os estudiosos acerca da problemática que acomete a aplicação do próprio artigo 166 no âmbito da atual ordem jurídica constitucional.

Após aprofundar-se os estudos a respeito da natureza jurídica dos impostos sujeitos à incidência do referido preceito normativo foi possível perceber que a resposta para a solução do problema não estaria, num primeiro momento, em que pese a sua relevância para um futura e possível reformulação do instituto, na classificação ou diferenciação entre tributos indiretos e tributos criados para repercutir, mas sim na construção de uma proposta que pudesse, ao menos, contribuir para a rejeição da tese que invoca a possibilidade de locupletamento do Estado à custa do contribuinte.

Com base nessas ideias, buscou-se construir uma proposta que tivesse coerência tanto com a finalidade do instituto, que é efetivar, na prática, a reparação dos prejuízos sofridos com o pagamento de um tributo indevido, quanto com os demais preceitos inseridos na ordem constitucional tributária e que garantem ao contribuinte não somente o direito de acesso à jurisdição para discutir o indébito, mas, também, o direito à propriedade, à legalidade tributária, à moralidade administrativa, à isonomia e à equidade no âmbito das relações jurídicas.

Nesse sentido, diante da clara ausência de tratamento sólido e jurídico pelas cortes judiciais superiores, bem como da baixa perspectiva de inovação legislativa a respeito da matéria, concluiu-se que a melhor alternativa a ser adotada no presente momento gira em torno da concepção de uma nova interpretação jurídica dos preceitos inseridos no artigo 166 do CTN, de modo a se permitir que o contribuinte de direito possa exercer a pretensão repetitória como “substituto processual”, indo a juízo em nome próprio, mas na defesa de direito do contribuinte que, na prática, sofreu o ônus do encargo financeiro.

Diante dessa proposta, o ganho de causa pelo contribuinte permitiria, ao menos em tese, que os valores pudessem ser destinados a fundo específico para atendimento das despesas públicas gerais ou, mesmo, a entidades filantrópicas do Terceiro Setor, estas, sim, voltadas ao atendimento de atividades de cunho social ou assistencial de interesse da população.

Desta feita, o objetivo aqui é tentar garantir que, de uma forma ou de outra, os valores retornem para a sociedade, senão mediante o legítimo exercício do direito de pleitear o indébito, quando na situação de consumidor final que arca com os custos de uma cobrança indevida, por meio da elaboração diretrizes e políticas públicas que permitam o redirecionamento dessas quantias, já arrecadas pelo Estado, ao atendimento das necessidades da população.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo, Revista de Direito Tributário, nº 58, São Paulo: RT, 1991, p.179, apud MATTOS, Aroldo de. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Direito Tributário – CET, 1999, pág.49
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. 12 tir. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros,
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14 ed., 7 tir., atual. por Flávio Bauer Novelli. RJ: Forense, 1998.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª Ed. 2. Tir. São Paulo: Lejus, 2002.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos. *Revista de Direito Público: Caderno de Direito Tributário*, n. 22, p. 328. (Apud SILVEIRA, Lindemberg da Mota. Repetição do indébito tributário. In: Ives Gandra da Silva Martins. Repetição do indébito. Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983).
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Agravo de Instrumento 343658/SP, Relator: Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 23/03/2004. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7381948/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-343658-sp-2000-0117257-3>>.
- \_\_\_\_\_. AgRg no REsp nº 1462226/SP, Relator: Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, Dje. 15/09/2014. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25268373/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1462226-sp-2014-0133586-5-stj>>.
- \_\_\_\_\_. REsp nº 1.366.622/SP, Relator: Ministro Napoleão Nunes, Primeira Turma, DJ 20/05/2013; Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23316881/recurso-especial-resp-1366622-sp-2012-0226433-0-stj/relatorio-e-voto-23316883>>.
- \_\_\_\_\_. REsp 1191860/SC, Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 14/04/2011. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18807460/recurso-especial-resp-1191860-sc-2010-0080492-0>>.

\_\_\_\_\_. AgRg no REsp 1239918/PR, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJ 13/05/2015; Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/188563953/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1239918-pr-2011-0041942-2>>.

\_\_\_\_\_. EDcl no REsp 873142/PR, Relator: Ministro OG FERNANDES, Segunda Turma, DJ 18/12/2014. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/154561498/edcl-no-recurso-especial-n-873142-pr-do-dia-01-12-2014-do-stj>>.

\_\_\_\_\_. AgRg no REsp: 327245/SP, Relator: Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 22/10/2001. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7901769/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-327245-sp-2001-0054460-5-stj>>.

\_\_\_\_\_. EDcl nos EDcl no REsp: 449118/SC, Relator: Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 14/04/2003. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7523865/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-449118-sc-2002-0089590-5/certidao-de-julgamento-13138431>>.

\_\_\_\_\_. EResp 168469/SP, Relator: Ministro Ari Pangendler, rel. p/ Ac. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 10/11/1999. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/379780/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-168469-sp-1998-0063753-2>>.

\_\_\_\_\_. Resp 327170/SP, Relator: Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ 04/03/2002. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7820827/recurso-especial-resp-327170-sp-2001-0057773-8-stj>>.

\_\_\_\_\_. Resp 517616/SE, Relator: Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 14/09/2004. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7285233/recurso-especial-resp-517616-se-2003-0037037-9-stj>>.

\_\_\_\_\_. Resp 817323/CE, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 06/04/2006. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7163359/recurso-especial-resp-817323-ce-2006-0026047-7>>.

\_\_\_\_\_. Resp 903394/AL, Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, Dje. 24/03/2010. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9112631/recurso-especial-resp-903394-al-2006-0252076-9>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 45977/ES, Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. Segunda Turma, DJ 22/02/1967. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/671170/recurso-extraordinario-re-45977-es>>.

\_\_\_\_\_. RE 46450/RS, Ministro Antônio Villas Boas, Segunda Turma, DJ 02/06/1961. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14594723/recurso-extraordinario-re-46450-rs>>.

\_\_\_\_\_. RE 58290/SP, Relator: Ministro Luiz Gallotti, Terceira Turma, julgado em

17/06/1966; RE 45977, Relator: Ministro Aliomar Baleeiro, Segunda Turma, j. 27/09/1966. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/672019/recurso-extraordinario-re-58290-sp>>.

\_\_\_\_\_. RE 64713 Edv/RS, Relator: Ministro Barros Monteiro, Tribunal Pleno, Julgado em 04/05/1972. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE-EDv\(64713%20.NUME.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE-EDv(64713%20.NUME.)&base=baseAcordaos)>.

\_\_\_\_\_. RE 71582/RS, Relator: Ministro Barros Monteiro, Primeira Turma, Julgado em 03/10/1972. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/715958/recurso-extraordinario-re-71582-rs>>.

\_\_\_\_\_. RE 73694/SC, Relator: Ministro Barros Monteiro, Primeira Turma, Julgado em 14/11/1972. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/713679/embargos-no-recurso-extraordinario-re-embargos-73694-sc>>.

CADERNO de Pesquisas Tributárias. Vol.8. *Repetição do Indébito*. Ed. Resenha Tributária. São Paulo, 1983. Coord. Ives Gandra da Silva Martins.

CANTO, Gilberto de Uihôa. *Repetição de indébito*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do indébito – Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, vol. 8; CEU, 1983.

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário - Delineamentos de uma teoria*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado Brasileiro – Desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao código tributário nacional*. Rio de Janeiro: Forense.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*, vol. 2: teoria geral das obrigações. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ETTORE NANNI, Giovanni. *Enriquecimento sem causa*. São Paulo: Saraiva, 2004.

FACHIN, Luiz Edson. *Teoria Crítica do Direito Civil*. RJ/SP, Renovar, 2000.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade*. In: Melissa Folmann (Coord.). Curitiba, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, jun. 1987.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. *Repetição de tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. *Código Tributário Nacional: Anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Brandão. *Repetição do indébito no direito tributário*, in Brandão Machado (Coord.), *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo, Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35ª ed, rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

\_\_\_\_\_. *Temas de direito tributário. Teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interpretação e aplicação da lei tributária*. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010.

MANTINS, Ives Gandra da Silva. *Repetição do indébito*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do indébito – Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983.

MELLO, Antônio Carlos de Martins. *O Indébito tributário e sua recuperação*. In: Hugo de Brito Machado (Coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética/ICET, 1999.

MELLO, Gustavo Miguez de. *Comentários ao código tributário nacional*, Vol. 2 (arts. 96 a 218). In: Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, vol. 2 (arts. 96 a 218).

MONTEIRO, Washington de Barros; Maluf, Carlos Alberto Dabus; Tavares da Silva, Regina Beatriz. *Curso de Direito Civil - Vol. 5 - Direito das Obrigações*, 2ª Parte. 41ª ed. São Paulo, Saraiva, 2014.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

MOREIRA, Assis. *Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE*. Valor Econômico. São Paulo, 10 mar. 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>>.

MORSCHBACHER, José. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. In: Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. *Repetição do indébito tributário indireto*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1983.

NEVIANI, Tarcisio. *Repetição do indébito tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do indébito – Caderno de pesquisas tributárias*, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983.

NUNES, Cleucio Santos. *Curso de direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto a instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado Federal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SILVEIRA, LINDENBERG. *Repetição do indébito tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do indébito – Caderno de pesquisas tributárias*, vol. 8, São Paulo: Resenha Tributária; CEU, 1983.

TAVARES, Alexandre de Macedo. *A desregrada aplicação do art. 166 do código tributário nacional como “matéria-prima” da reprovável “indústria da inconstitucionalidade útil”*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Vol. 136.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.