

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

LUÍSA RINALDI SILVESTRI

**A REPETIÇÃO DE INDÉBITO DOS TRIBUTOS INDIRETOS SOB A ÓTICA DO
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

**FLORIANÓPOLIS - SC
2013**

LUÍSA RINALDI SILVESTRI

**A REPETIÇÃO DE INDÉBITO DOS TRIBUTOS INDIRETOS SOB A ÓTICA DO
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Ubaldo Cesar Balthazar, Dr.

FLORIANÓPOLIS - SC

2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

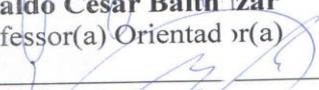
TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia intitulada "**A repetição de indébito dos tributos indiretos sob a ótica do Sistema Constitucional Tributário**", elaborada pelo(a) acadêmico(a) **Luísa Rinaldi Silvestri**, defendida em **04/12/2013** e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no artigo 9. da Portaria n. 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

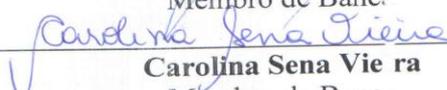
Florianópolis, 4 de Dezembro de 2013



Ubaldó Cesar Balthazar
Professor(a) Orientador(a)



Vicente Capela
Membro de Banca



Carolina Sena Vieira
Membro de Banca

Por sugestão da banca, o título foi alterado para:

= A repetição de indébito dos tributos indiretos sob a ótica do Princípio da Legalidade Tributária?

Em 9/12/2013



A aprovação da presente monografia não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, aos meus pais, meu irmão e toda minha família, que sempre me serviram de referência e me apoiaram em todos meus projetos de vida.

Aos amigos de faculdade que, dividindo a mesma trajetória acadêmica, com alegria e cumplicidade, tornaram essa caminhada ainda mais entusiástica.

Aos demais amigos, que me fortalecem nos momentos de dificuldade e sempre acreditaram na minha determinação.

Aos professores do curso de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, que, compartilhando seus conhecimentos e experiências, cumpriram papel fundamental na minha atual formação técnica e pessoal.

Ao meu orientador, Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, sempre atencioso e prestativo, pelo incentivo e pela sabedoria transmitida na confecção desse estudo.

A todos que, mesmo não sendo aqui citados, contribuíram de alguma maneira para a conclusão desta importante etapa de minha vida.

“Os que acham que a morte é o maior de todos os males é porque não refletiram sobre os males que a injustiça pode causar”.

(SÓCRATES).

RESUMO

SILVESTRI, Luísa Rinaldi. *A Repetição de Indébito dos Tributos Indiretos sob à ótica do Sistema Constitucional Brasileiro*. 2013. 79 f. Monografia (Graduação) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Curso de Graduação em Direito, Florianópolis, 2013.

Esta monografia intenta contrapor os argumentos apresentados por correntes divergentes à luz da moderna visão constitucional do Direito Tributário a fim de ponderar se a norma infraconstitucional que regula a repetição do indébito dos tributos ditos indiretos está em consonância com o princípio da legalidade tributária. Dessa maneira, o estudo realizará uma passagem sobre os fundamentos e os elementos da relação jurídico-tributária, os critérios utilizados para a distinção dos tributos em diretos e indiretos, a relação estabelecida entre o sujeito passivo, o Estado e o consumidor que suporta o encargo tributário, os aspectos da ação de repetição de indébito, até chegar, por fim, à análise sistêmica do ordenamento jurídico para prestar uma posição clara sobre a constitucionalidade ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Repetição de indébito tributário, Tributos indiretos, Artigo 166 do Código Tributário Nacional, Enriquecimento ilícito, Legalidade tributária, Sistema constitucional tributário.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 DA LEGALIDADE COMO PRINCÍPIO NORTEADOR DO DIREITO TRIBUTÁRIO	10
1.1 O princípio da legalidade tributária	10
1.2 A obrigação e a responsabilidade tributária	17
1.3 As formas de extinção do crédito tributário	24
2 DO PAGAMENTO INDEVIDO E DA SUA RESTITUIÇÃO.....	32
2.1 A repetição do Indébito Tributário e os requisitos do artigo 166 do Código Tributário Nacional.....	32
2.2 As condições da ação de repetição de indébito dos tributos indiretos.....	38
2.3 Os prazos da demanda repetitória.....	46
3 DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	53
3.1 O artigo 166 do Código Tributário Nacional aplicado pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça	53
3.2 O direito à compensação do tributo pago indevidamente	60
3.3 A (in)constitucionalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional.....	66
CONCLUSÃO.....	74
REFERÊNCIAS	76

INTRODUÇÃO

A receita tributária é imprescindível fonte de renda para o Poder Público ser capaz de cumprir com suas finalidades. Reconhecendo-se, porém, que a consagração do Estado Democrático de Direito demanda amparo legal em toda obrigação imposta aos administrados, o tributo apenas poderá ser arrecado nos exatos termos e limites previstos em lei.

Assim, em homenagem ao princípio da legalidade, quando o valor recolhido a título de tributo por quem se colocou na condição de sujeito passivo excede a importância realmente devida ou não representa qualquer dever jurídico de índole tributária surge o direito à sua imediata restituição.

Ocorre que a repetição do indébito dos tributos sujeitos à repercussão financeira foi condicionada, pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional, à comprovação de assunção do referido encargo pelo sujeito passivo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Diante dessa restrição ao direito do administrado, busca-se contribuir para uma reflexão sobre a interpretação supostamente mais adequada acerca da temática à luz de uma análise constitucional do sistema tributário.

Para tanto, será analisado, no primeiro momento, o princípio norteador do Direito Tributário, qual seja, a legalidade, passando-se, em seguida, para o exame dos aspectos fundamentais da relação tributária, sua conceituação, elementos constitutivos e formas de extinção.

Estabelecidos os pressupostos básicos envolvidos no vínculo jurídico formado entre o sujeito passivo e o Fisco, volta-se a análise para a repetição do indébito tributário propriamente dito, em especial no que diz respeito aos tributos doutrinariamente conhecidos como indiretos. Contrapondo-se entendimentos doutrinários divergentes, será estudada a extensão dos critérios estabelecidos pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional, as condições da ação da repetição de indébito tributário, mormente no que se refere à legitimidade ativa *ad causam*, e os prazos prescricionais ou decadenciais envolvidos no exercício desse direito.

Uma vez demonstrada as principais divergências existentes sobre o tema, será verificado como a repetição de tributos que envolvam a possibilidade de repercussão do encargo vem sendo tratada pela jurisprudência, acompanhando as alterações de

posicionamentos ocorridas nos Tribunais Superiores. Posteriormente, objetiva-se avaliar a existência de faculdade do sujeito passivo que indevidamente pagou ao Estado quantia a título de tributo ser restituído do indébito por meio de compensação. Por fim, com base em todo levantamento bibliográfico realizado, passa-se ao estudo de como o artigo 166 do Código Tributário Nacional pode ser interpretado conforme o Sistema Constitucional Tributário.

Embora a repetição de indébito dos tributos indiretos envolva uma discussão longínqua, a controvérsia que o tema gera na doutrina e jurisprudência ainda mantém-se atual, conforme se verificará nas constantes oscilações de posicionamentos presentes acerca da questão.

A importância do debate revela-se tanto no âmbito jurídico, referente à constitucionalidade ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional, quanto no social, com grandes repercussões econômicas para os cofres públicos e os sujeitos passivos da relação tributária, o que desperta o interesse pelo desenvolvimento do presente estudo científico.

1 DA LEGALIDADE COMO PRINCÍPIO NORTEADOR DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O princípio da legalidade representa um dos pilares do Estado Democrático de Direito, garantindo representatividade e, por consequência, legitimidade da interferência estatal na liberdade do cidadão. Tal postulado ganha ainda mais força no Direito Tributário na medida em que não existirá tributo sem lei que o estabeleça.

Desta forma, o primeiro capítulo desse estudo tem como objetivo primeiro demonstrar que o direito à restituição do que foi equivocadamente pago a título de tributo não tem seu fundamento restrito à disposição do Código Tributário Nacional, encontrando como base primordial a máxima da legalidade prevista no pergaminho constitucional.

Ademais, tendo conhecimento de que o vínculo entre o sujeito ativo e passivo que faz surgir a obrigação tributária não necessariamente decorrerá da relação pessoal e direta do particular com o fato gerador correlato, podendo a lei eleger um terceiro como responsável por seu pagamento, buscar-se-á solidificar a temática da responsabilidade tributária para posterior aprofundamento da análise da legitimidade *ad causam* da ação de repetição de indébito no capítulo seguinte.

Por fim, também como decorrência de previsão legal, serão estudadas duas formas enumeradas pelo Código como extintivas do crédito tributário, quais sejam, pagamento e compensação, a fim de verificar as consequências jurídicas do pagamento e, no capítulo seguinte, a possibilidade de compensação do indébito com outras dívidas de índole tributária do administrado.

1.1 O princípio da legalidade tributária

O processo de mudança no regime político e constitucional pelo homem na busca da superação do absolutismo e da consequente limitação do poder estatal ficou conhecido como constitucionalismo.

A propósito, Karl Loewenstein (1970, p. 216) expressa que “a história do constitucionalismo não é senão a busca do homem político pela limitação do poder”.

O poder não mais se legitimava por si mesmo ou por origens divinas. O domínio apenas passou a ser justificado quando exercido em nome dos administrados e para o alcance de seus interesses, como verdadeiros titulares da coisa pública.

Nesse novo cenário político, em que os governantes deveriam agir por representação,

a consolidação do que Marco Túlio Cícero designou, em sua obra “Da República”, de *Republica est res populi*, a lei ganhou força como imperativo da vontade popular, a que todos estavam subordinados, inclusive, e especialmente, os agentes políticos.

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

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

Alicerce do Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade garante que qualquer imposição de conduta ao cidadão deva ter amparo legal, sendo importante fator ainda da consagração da segurança jurídica (MARTINS, 2010, p. 144).

Especificamente acerca do Sistema Constitucional Tributário, o princípio da legalidade tributária configura-se como reflexo direto desse novo modelo de Estado, tendo como escopo primordial o de assegurar que os tributos sejam exigidos ou aumentados somente através da lei, conforme previsão do artigo 150, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil.

A origem desse princípio é secular, sendo a resistência do povo contra a tributação não autorizada declarada desde o período medieval e a consagração de seus ditames reconhecida como tendo ocorrido com a Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, através da qual a cobrança de tributos teria como pressuposto a prévia aprovação do Grande Conselho, órgão integrado por representantes do clero e da nobreza - “no taxation without representation” (HARADA, 2013, p. 378).

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

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

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

p. 134):

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

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

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

Nesse viés, Alberto Xavier (1978, p. 84) identifica como corolários do princípio da tipicidade tributária o princípio da seleção, traduzido na determinação das situações fáticas que revelam capacidade econômica para fins de tributação, o princípio do *numerus clausus*, segundo o qual a falta de identificação de qualquer elemento constitutivo do tributo obsta sua cobrança, o princípio do exclusivismo, impondo a valoração das situações jurídicas objeto de cada tipo tributário, e o princípio da determinação, exigindo que o conteúdo da decisão tenha amparo legal minuciosamente descrito.

Dessa forma, como aponta Ives Gandra da Silva Martins (2010, p. 159), o princípio da legalidade tributária impede a possibilidade de a tributação se operar com base em conceitos ou cláusulas gerais, evitando que a fixação dos elementos tributários fique à mercê do Poder Executivo e Judiciário.

Luciano Amaro (2010, p. 134-135) conclui, então, que a legalidade tributária nos importa ao “princípio da tipicidade tributária”, vinculando tanto o legislador, o qual deve formular as normas de modo que as situações tributáveis sejam delimitadas completa e taxativamente, quanto o Judiciário, a quem é obstado a utilização de interpretação extensiva e de analogia para identificação dos tipos tributários.

Além da garantia material de que o contribuinte só será obrigado a pagar o tributo que tenha sido instituído na forma da lei, inexistindo campo para discricionariedades, Roque Antonio Carrazza (1986, p. 98) destaca ainda que haveria uma segunda ordem de garantia

perante o Fisco. Denominada como garantia formal, corresponderia à prerrogativa de se socorrer ao Judiciário para verificar se houve a escorreita atuação da Administração na cobrança do tributo.

A atuação do Judiciário, ao aplicar a lei ao caso que lhe é submetido, nada mais representaria do que a garantia de que a vontade daquele que é o real titular do poder, representado na legislação criada por seus representante, tenha eficácia (ATALIBA, 2010, p. 135).

Acrescenta ainda Luciano Amaro (2010, p. 138) que a legalidade tributária não se esgota na exigência de um comando impessoal, abstrato e geral, devendo, ainda, ser emanado do órgão titular da função legiferante, o que denomina de “reserva de lei formal”.

Compartilhando o mesmo entendimento, Misabel Abreu Machado Derzi (1999, p. 47) assim defende:

[...] ora, os artigos 150, I e 5º, II, da Constituição vigente, referem-se à legalidade, como princípio necessário à instituição e majoração de tributos, tanto do ponto de vista formal – ato próprio, emanado do poder legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, espacial e temporal, consequências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário, alíquotas e base de cálculo, além das sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

Não à toa o Código Tributário Nacional cuidou de, no capítulo referente às normas gerais de direito tributário, denominar “legislação tributária” como o conjunto de leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares (artigo 96) e, em seguida, estabelecer as situações que apenas a lei poderia disciplinar, dentre as quais, a instituição, extinção e majoração de tributos (artigo 97).

A lei, em acepção bastante concisa, pode ser definida como o “comando geral e abstrato que, aprovado pelo Poder Legislativo, inova o ordenamento jurídico, disciplinando, em nível imediatamente infraconstitucional, relações entre particulares e atividades públicas.” (ARAÚJO; NUNES JÚNIOR, 2003, p. 100)

Confirmando tal entendimento, Geraldo Ataliba (2010, p. 8) sustenta que

[...] a pedra de toque de sua tranquilidade cidadã deve estar na unicidade das fontes normativas e consequente unicidade de normas dela promanadas (unicidade por pessoa jurídica de capacidade política). Uma só fonte na União: o Congresso; uma só fonte nos Estados: Assembleia; uma só fonte no Município: Câmara de Vereadores, como expressões republicanas.

Como o princípio da legalidade foi fruto de longínqua batalha pela limitação do poder estatal, fazendo com que a atividade de tributação dependesse do consentimento popular, por meio de seus representantes eleitos, Roque Antonio Carrazza (1986, p. 106) considera que

apenas a lei em seu sentido formal garantiria com maior eficácia os preceitos de igualdade e generalidade exigidos pelo constituinte.

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

Se, por um lado, a vida em sociedade torna imprescindível a limitação da liberdade individual, por outro, essas restrições são melhores justificadas em um regime republicano quando produto da atividade típica do Poder Legislativo, permitindo maior debate e representatividade na sua elaboração.

Destarte, se o patrimônio do cidadão só pode ser atingido nos casos previstos em lei, inquestionável seria, conforme Roque Antonio Carrazza (2012, p. 278), a invalidade da delegação que conferisse poderes à Administração para determinar qualquer dos elementos da regra-matriz tributária.

No que se refere à possibilidade de medidas provisórias disciplinarem matéria tributária, a emenda constitucional n. 32 de 11/09/2001 pareceu solucionar a questão, conferindo-lhe legitimidade, com ressalva apenas à instituição de tributos reservados à lei complementar.

Ocorre que, doutrinariamente, a questão ainda suscita divergências. Segundo Roque Antonio Carrazza (2012, p. 304-306), o constituinte derivado, ao editar a emenda, “investiu-se das prerrogativas de *constituente originário* e, sem menor cerimônia, “reconstruiu”, a seu talante, a figura da *medida provisória*”. Justifica tal afirmação sob o argumento de que houve violação do princípio da legalidade em sua edição, princípio fundante em matéria tributária pelo qual o contribuinte apenas será compelido ao pagamento de tributos que tiverem sido aprovados pelos seus representantes imediatos, e, também, da separação e autonomia dos poderes, cláusula pétrea de nosso texto fundamental.

Luciano Amaro (2010, p. 200-201), por sua vez, não compactua com os argumentos contrários à possibilidade de utilização das medidas provisórias no campo tributário. Pondera que, por mais que a medida provisória não seja lei propriamente dita, utilizar tal argumento resultaria no esvaziamento absoluto de sua possibilidade de inovar no ordenamento, haja vista que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Sustenta, em verdade, que existe uma equiparação de eficácia entre os dois institutos ao ter a Constituição previsto, em seu artigo 62, ter a medida provisória força de lei. Não bastasse, afirma ser a medida provisória compatível com o princípio da aprovação popular na medida em que é submetida à aprovação do Congresso Nacional, com possibilidade de perder seus efeitos retroativamente em caso de não conversão em lei.

Insta consignar ainda que, não obstante a vigência da legalidade estrita no Direito Tributário, a própria Constituição cuidou em prever alguns casos no qual a alteração das alíquotas dos tributos depende apenas de lei em sentido meramente material, podendo ser efetuada por ato do Poder Executivo.

Com o advento da Constituição, ficou definida essa exceção para o imposto de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguros, e relativas a títulos e valores mobiliários e, ainda, com a emenda de 2001, sobre contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação, comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

A razão para tanto vem sendo baseada na finalidade extrafiscal de tais tributos, ou seja, por se caracterizarem mais na determinação de condutas dos particulares do que como fonte de renda para o custeio das atividades estatais.

Destaca-se, entretanto, que, diversamente do que previa a Constituição anterior, a exceção se limita à alteração de alíquotas, não incluindo a possibilidade de mudança da base de cálculo.

Ainda assim, Luciano Amaro (2010, p. 138) lembra que a criação de tais tributos depende de previsão de lei em sentido formal, não sendo possível que a lei os crie sem definir suas alíquotas. Uma vez já definido todos os aspectos do tipo tributário, poderá o executivo, de forma excepcional, modificar a alíquota prevista em lei.

Ademais, a possibilidade de alteração pelo Executivo não é conferida pela Constituição de forma livre. O Poder Executivo deve atuar em consonância com os limites previstos em lei. Mesmo quanto à contribuição de intervenção no domínio econômico, para a qual não se impõe a indicação de condições legais para a alteração de alíquota, a Constituição não autorizou sua livre modificação pelo Executivo, conferindo-lhe apenas a possibilidade de reduzir a alíquota e, tendo ocorrido a redução, restabelecê-la, ou seja, a alíquota prevista em lei passa a ser consequentemente o limite.

Assim sendo, as exceções previstas no texto constitucional à reserva de lei formal e material no que se refere a criação e majoração de tributos não são hipóteses em que se admita discricionariedade da autoridade administrativa.

Como bem informado por Luciano Amaro (2010, p.140):

[...] não pode a Administração fixar, caso a caso (discricionariamente), a alíquota aplicável; deve o Executivo definir em lei material (ato do Executivo), as alíquotas que serão aplicadas para a medida do tributo, nas situações concretas que vierem a realizar-se sob a vigência dessa norma (respeitados, quando for o caso, os limites e

condições previamente postos na lei formal).

Diante desse espeque, tendo como premissa ser o tributo devido na forma de lei, observadas as limitações constitucionais do legislador, Hugo de Brito Machado (1999, p. 11) considera ter o direito à restituição do tributo pago indevidamente inquestionável fundamento constitucional. Em que pese ser o ordenamento silente, configuraria o direito à repetição do indébito em verdadeiro corolário do princípio da legalidade consagrado no texto fundamental, o qual garante que só existe a obrigação de pagar tributos devidos nos termos da lei e do próprio texto fundamental. Assim, a imposição de obstáculos ao exercício do direito à restituição do indébito na legislação infraconstitucional seria irrefutavelmente inconstitucional.

Corroborando com tal entendimento, Kiyoshi Harada (2012, p. 379) afirma que o fundamento da repetição de indébito não se limita ao “parêmio de Pompônio, o princípio do locupletamento indevido”, tendo como razão maior o princípio da legalidade, segundo o qual o pagamento de tributo sem amparo legal imporia a restituição de quem suportou o ônus ao seu estado anterior.

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

Destarte, a análise do instituto da repetição de indébito tributário não pode se limitar à legislação infraconstitucional. Roque Antonio Carrazza (2012, p. 426) chegou a afirmar que a entrada em vigor do Código Tributário Nacional representou um retrocesso no estudo do Direito Tributário na medida em que os ditos estudiosos da área passaram a desconsiderar os fundamentos e garantias constitucionais incidentes na tributação, valorizando o papel do Fisco em detrimento do contribuinte. Mesmo impetuosa, a crítica não é desprovida de fundamentos.

Enfim, considerando ser a competência tributária outorgada pela Constituição e que esta estabelece um regime de governo republicano, torna-se inconcebível aceitar que as despesas necessárias – ou às vezes nem tão necessárias - para manutenção do Estado sejam suportadas à mercê das garantias dos cidadãos que representa. A finalidade de um Estado Democrático de Direito não pode mais se traduzir na predominância dos interesses dos agentes governamentais.

1.2 A obrigação e a responsabilidade tributária

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

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

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

A realização de um fato (aspecto material), em determinado momento (aspecto temporal), na localização específica (aspecto especial) e vinculado a um indivíduo (aspecto pessoal), demonstraria de forma unitária o verdadeiro efeito jurídico almejado pela lei, pois com base na conjunção desses aspectos forma-se o vínculo jurídico através do qual o Estado está autorizado a exigir uma prestação tributária do sujeito passivo. (ATALIBA, 2009, p. 69).

Para Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2000, p. 152), a obrigação tributária pode ser conceituada como:

[...] vínculo abstrato pelo qual a Fazenda Pública, ou quem lhe faça às vezes, na condição de sujeito ativo, fica investida do direito subjetivo de exigir uma prestação de índole tributária do sujeito passivo, comumente designado contribuinte, sobre o qual recai o dever jurídico de efetivar o cumprimento da obrigação.

Ives Gandra da Silva Martins (2010, p. 211-212) menciona ainda ser a obrigação tributária indisponível, eis que ocorrido o fato e, por conseguinte, surgida a obrigação, tanto o contribuinte deve cumpri-la nos seus exatos termos quanto a autoridade administrativa não pode eximir-se da cobrança.

Com a concretização dessa situação, forma-se automaticamente o vínculo abstrato pelo qual o sujeito passivo ficará obrigado à prestação da obrigação tributária. Porém, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 312) alerta que esse enquadramento do fato à hipótese prevista em lei deve se dar com absoluta identidade, no que se convencionou chamar de tipicidade no

Direito Tributário. O fato da vida real para ser tributável deve cumprir a todos os critérios definidos na hipótese normativa, em verdadeira subsunção, sob pena de inocorrência do fenômeno da incidência tributária.

A subsunção é definida por Geraldo Ataliba (2009, p. 69) como “fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei”.

Assim, não havendo subsunção do fato à norma, não há falar em tributo, o que para alguns inclusive traduz a impropriedade do termo “repetição do indébito tributário”, o que será objeto de análise mais adiante.

Ao tratar da matéria, preceitua o Código Tributário Nacional, no seu artigo 113, que a obrigação tributária é principal ou acessória. A obrigação principal consistiria no vínculo que se instaura com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributos ou penalidade pecuniária, enquanto a acessória decorreria da legislação tributária, apresentando como objeto as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Vale mencionar que a conceituação feita pelo Código da obrigação principal tem sido alvo de críticas por parte da doutrina, no sentido de que, conforme defende Luciano Amaro (2010, p. 274), acabou por incorporar como obrigação tributária algo que em verdade não possui natureza de tributo. Por mais que seja imperioso o cumprimento da sanção administrativa, esta não poderia ser confundida com tributo, até mesmo para manutenção da coerência lógica com a definição do mesmo pelo artigo 3º do próprio Código Tributário Nacional¹.

Prossegue ainda o doutrinador alertando que a obrigação dita acessória não pode ser compreendida no sentido de que dependa da existência da obrigação principal como decorrência do princípio geral de que o acessório segue o principal. O termo acessoriedade é nesse caso melhor interpretado como um meio instrumental, na medida em que tem como escopo investigar e controlar o recolhimento de tributos, bastando a probabilidade de existência da obrigação principal para a necessidade da acessória. Na suas palavras (AMARO, 2012, p. 276):

[...] é que as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “acessórias”; embora não dependam da efetiva

¹ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinham com uma obrigação principal efetiva).

Realizada breve síntese da definição de obrigação tributária, passa-se para a análise de seus elementos constitutivos, os quais seriam, segundo Kyoshi Harada (2012, p. 515), a lei, o fato, a prestação ou objeto e os sujeitos.

Por decorrer diretamente da lei, a obrigação tributária é classificada como *ex lege* pela doutrina, sendo seus efeitos concretizados com a efetivação no mundo dos fatos das situações determinadas abstratamente no ordenamento, o que se define por fato gerador.

O modo como a expressão fato gerador foi utilizada pelo Código Tributário Nacional, contudo, é muito criticado academicamente por realizar certa confusão entre a descrição legislativa de uma hipótese e a sua concretização no mundo dos fatos, tendo sido preferível a designação do primeiro caso como hipótese de incidência ou hipótese tributária (AMARO, 2010, p. 284).

Segundo a classificação de Kyoshi Harada (2012, p. 517-521), a hipótese normativa tributária apresenta além de um elemento nuclear, aspectos quantitativo, especial, temporal e subjetivo. O elemento nuclear corresponderia ao ato ou fato cuja ocorrência faz surgir a obrigação tributária, podendo compor-se como um fato gerador simples ou complexo a depender de ser formado por uma ou mais situações. O aspecto quantitativo se configura na determinação do montante devido pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. O espacial refere-se ao local da concretização do fato, decorrendo do princípio da territorialidade da lei tributária. No aspecto temporal, destaca-se o momento da consumação do fato, que se distingue do prazo de pagamento, essencial para determinação da lei aplicável. Por fim, como toda relação jurídica depende da existência de dois sujeitos, o aspecto subjetivo é responsável pela definição do sujeito passivo e ativo envolvidos.

A fim de melhor compreensão da análise futura da legitimidade passiva da ação de repetição de indébito tributário, necessária a realização de um maior aprofundamento do aspecto subjetivo da obrigação tributária.

De acordo com o Código Tributário Nacional, o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência tributária (artigo 119) e o sujeito passivo, a pessoa que está obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 121).

A classificação de sujeito passivo da obrigação tributária pelo Código ainda é dividida entre contribuinte e responsável, definindo como contribuinte aquele que pratica o fato gerador da obrigação e como responsável aquele a quem, não obstante não tenha realizado o

fato gerador da obrigação, a lei imputa o dever de satisfazer o crédito tributário respectivo.

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

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

A responsabilidade ainda se apresenta, segundo Kyoshi Harada (2012, p. 523) em duas modalidades: transferência e substituição. Na primeira, a atribuição da sujeição passiva ao terceiro ocorre após a concretização do fato gerador, como no caso da sucessão e da solidariedade prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional, enquanto na segunda, antes da ocorrência do fato gerador, ou melhor, a obrigação tributária já surge com um substituto legal no polo passivo.

Diante desse cenário, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 386) considera inclusive que, quando o participante direto é excluído do polo passivo e terceiro assume esta posição por imposição legal antes da constituição da obrigação tributária, sequer seria correta a denominação do ser excluído como contribuinte, pois estaria fora do campo de incidência da norma tributária.

Nesse sentido, leciona Maria Rita Ferragut (2005, p. 29-30):

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.

Vale destacar, contudo, que a classificação da responsabilidade por transferência ou substituição é apenas uma classificação doutrinária, dividindo o Código o capítulo da responsabilidade tributária em responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiro e responsabilidade por infrações.

A responsabilidade dos sucessores é tratada pelo artigo 129 do Código Tributário Nacional, o qual delimita seu campo de aplicação aos créditos tributários decorrentes de obrigações constituídas até a data do fato ensejador da sucessão, independentemente da data do lançamento do tributo (AMARO, 2010, p. 345-346).

Sucessão em sentido amplo representaria, em termos jurídicos, segundo Kioshi Harada (2012, p. 525), “a transmissão de direitos e obrigações de uma pessoa para outra, quer por ato *inter vivos*, quer *causa mortis*”, sendo que, diversamente do que ocorre no direito privado, em matéria tributária decorreria exclusivamente da lei. Nesse contexto, o Código

cuida, em seu artigo 130, da responsabilidade por sucessão atinente a bens imóveis, no artigo 131, da sucessão de pessoa física e no artigo 132 e 133, da sucessão tributária de pessoas jurídicas de direito privado e de empresas individuais.

Já a previsão da responsabilidade por terceiros no Código foi tratada apenas nos artigos 134 e 135, sendo, porém, objeto de maiores críticas doutrinárias. Luciano Amaro (2010, p. 352) inicia a explanação sobre o assunto sustentando a impropriedade da denominação da seção, porquanto todo responsável tributário seria um terceiro por não fazer parte da relação entre o fisco e o contribuinte, e não apenas os casos restritos aos artigos 134 e 135.

Kioshi Harada (2012, p. 529), por sua vez, defende que, não obstante a utilização da expressão “respondem solidariamente” pelo artigo 134 do código tributário, a própria norma teria condicionado a responsabilidade dos terceiros ali enumerados à impossibilidade de satisfação da obrigação principal pelo contribuinte, tratando-se, em verdade, de caso de responsabilidade subsidiária. Outro critério ainda mencionado pelo autor que condicionaria essa responsabilidade seria a necessidade de uma conduta comissiva (“atos em que intervirem”) ou omissiva (“omissões de que forem responsáveis”) que vinculasse indiretamente o responsável com a situação constituidora do fato gerador. Com relação ao artigo 135, ao tratar da pessoalidade da responsabilidade de terceiros, caracterizaria verdadeira responsabilidade por substituição, excluindo do polo passivo o sujeito diretamente relacionado com o fato gerador, diante da prática de atos com excesso de poderes ou que tenham infringido a lei, contratos ou estatutos.

Por fim, quanto à responsabilidade por infrações, ainda que grande parte da doutrina considere ter sido tratada como um caso de responsabilidade objetiva pelo Código, Kioshi Harada (2012, p. 531) defende que ao se referir à responsabilidade “independente da intenção do agente”, a norma apenas teria afastado a exigência da verificação do dolo, sendo suficiente para responsabilização nesses casos uma conduta culposa.

Mesmo analisada as formas de responsabilidade previstas na principal legislação tributária, o Código Tributário Nacional, conforme defendido por Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 604-606), não teria esgotado a matéria, eis que o mesmo diploma cuidou de prever a possibilidade de a lei atribuir novos casos de responsabilização, mais especificamente pela redação de seu artigo 128, *in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Essa eleição do terceiro como responsável pela obrigação tributária pode decorrer, de acordo com Luciano Amaro (2010, p. 330), de uma questão de necessidade, quando se torna o único modo possível para a cobrança do tributo, como ocorre com o imposto de renda sobre rendimentos de não residentes no país, ou até mesmo por um critério de conveniência, sendo feita apenas por tornar a arrecadação mais simples ou eficaz.

Pondera, contudo, Kyoshi Harada (2012, p. 524), que mesmo com a autorização do dispositivo acima transcrito, a lei não poderá, de forma arbitrária, atribuir a responsabilidade tributária para qualquer pessoa. Para tanto, considera que a transferência ou substituição da sujeição passiva tributária deva observar concorrentemente alguns requisitos, quais sejam, previsão expressa em lei, a terceira pessoa a quem for atribuída a responsabilidade deve estar de algum modo vinculada ao fato gerador e apenas pode se dar com relação à obrigação principal.

Mais do que isso, Luciano Amaro (2010, p. 338) aponta ainda como critério para que terceiro seja eleito como responsável tributário que o tributo seja recolhido sem que este tenha que suportar o ônus fiscal com sua renda própria. Nesse sentido, exemplifica o autor:

O tabelião pode ser compelido a recolher o imposto de transmissão, como responsável, mas ele tem a condição de não lavrar o ato sem que o interessado recolha o tributo. O herdeiro responde pelo tributo que deixou de ser recolhido pelo autor da herança, mas a lei limita essa responsabilidade ao quinhão recebido por esse herdeiro.

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

Conclui, portanto, o autor que o instituto da substituição deve ser utilizado de forma excepcional, tornando necessário especial cuidado por parte do legislador ordinário na sua regulamentação a fim de evitar inconstitucionalidades pela violação de princípios expressos e implícitos do texto fundamental.

No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira (1970 *apud* COELHO, 2010, p. 608-609) afirma que:

Se pensarmos no aspecto econômico da tributação, é fácil compreendermos a razão

ou necessidade desta vinculação do contribuinte ou responsável ao fato econômico tributado, não só porque a vantagem ou resultado dele decorrente é que vai possibilitar o pagamento do tributo ao fisco, mais ainda porque assim a lei atenderá ao princípio fundamental de justiça tributária, segundo o qual se deve atingir a capacidade econômica do contribuinte – capacidade contributiva.

Questão peculiar acerca da responsabilização tributária envolve ainda a chamada “substituição tributária para frente”, decorrente do acréscimo do parágrafo sétimo ao artigo 150 da Constituição pela Emenda Constitucional n° 13/93, que se apoia na figura do fato gerador presumido.

É da dicção do § 7° do artigo 150 do texto fundamental:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ocorre que, para parte da doutrina, a referida emenda seria inconstitucional pela ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade tributária já analisados. Nesse sentido, Geraldo Ataliba e Aires Barreto (1989, p. 93), em análise ao princípio da legalidade tributária, antes mesmo da edição da Emenda Constitucional n° 13/93, assim sustentavam:

Do quanto se expôs, conclui-se ser absolutamente inaceitável “presumir” a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição.

Corroborando o quanto exposto, Flávio Bauer Novelli, em revisão à obra de Amílcar Falcão (1999, p. 02), também considera ser pressuposto e fundamento de validade do surgimento da obrigação a realização concreta do fato abstratamente previsto em lei.

Não fosse suficiente, outra grande polêmica acerca do assunto surge quando o fato presumido ocorre, mas de forma diferente da prevista inicialmente. Restaria, então, verificar se um fato gerador quando ocorrido com uma base de cálculo diversa seria ou não o mesmo fato gerador, pois apenas em caso negativo a restituição estaria garantida.

Por fim, cumpre analisar a influência das convenções particulares perante o dever do contribuinte.

A esse respeito, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 123:

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

Estando o Direito Tributário inserido no Direito Público, sua aplicação deve ter como espeque a lei. Desta feita, enquanto no direito privado o devedor não pode transferir sua obrigação a terceiro sem a anuência do credor, no campo tributário a alteração do polo

passivo da obrigação depende de previsão legal.

Ainda assim, contratos cujo conteúdo envolva a atribuição do encargo fiscal são comuns de serem visualizados na prática. Essa questão não envolve maiores problemas quando as obrigações contratualmente assumidas pelas partes são cumpridas. Ocorre que, em caso de descumprimento, o sujeito passivo definido em lei não poderá se escusar de sua responsabilidade legal com fundamento na convenção particular, restando-lhe apenas a possibilidade de regresso contra o terceiro que assumira o ônus no campo privado. Da mesma forma, o sujeito ativo não estará autorizado para exigir a obrigação de terceiro não responsável perante a legislação tributária (AMARO, 2010, p. 355).

Como bem recordado por Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 599), “avelhantado ditado jurídico predica que as convenções particulares valem entre as partes, mas não revogam as leis do Estado”

Além da submissão do direito público aos limites da lei, o objetivo de tal restrição é de evidente preservação da arrecadação tributária do fisco e, por conseguinte, de garantia do interesse público. Caso contrário, a proliferação de convenções particulares poderia representar a transferência das obrigações tributárias a sujeitos sem qualquer capacidade econômica, autorizando inclusive práticas intencionalmente fraudulentas. Não se nega, contudo, como visto, sua utilidade na regulamentação das relações de interesses privados.

1.3 As formas de extinção do crédito tributário

A relação jurídica por meio da qual o Estado está autorizado a exigir uma prestação de índole tributária do sujeito passivo, conforme já analisado, decorre da concretização fática de uma situação hipotética e exaustivamente descrita na proposição normativa.

Desaparecendo qualquer dos elementos integrantes dessa relação, extinguir-se-ia a obrigação tributária. Porém, o Código Tributário Nacional sistematizou a regulamentação do fenômeno da extinção da obrigação pela denominação “extinção do crédito tributário”, sendo que, como esclarecido por Ruy Barbosa Nogueira (1989, p. 293), o diploma, embora com uma redação pouco precisa, tratou de distinguir a obrigação tributária como responsabilidade (*Haftung*) do crédito como dívida (*Schuld*).

O legislador brasileiro, ao definir a natureza jurídica do lançamento, teria lhe atribuído efeito meramente declaratório com relação à obrigação tributária e constitutivo no que se refere ao crédito tributário. Tal assertiva seria assim justificada pela liquidez e certeza conferida à obrigação tributária com o ato do lançamento. Nesse sentido, leciona Kioshi

Harada (2012, p. 537):

De fato, o lançamento em relação ao crédito, é constitutivo porque não se limita a declarar a preexistência da obrigação tributária. No final do procedimento administrativo a que alude o art. 142 do CTN, haverá sempre a emissão de um documento formal que confere à obrigação tributária preexistente o caráter de liquidez e certeza, antes inexistente, o que evidencia a modificação da situação jurídica anterior. É o lançamento que representa o título jurídico, que confere à Fazenda a exigibilidade do crédito.

Ocorre que, segundo Luciano Amaro (2010, p. 411-412), o Código não teria mantido a coerência desta distinção quando previu obrigações tributárias que são extintas antes mesmo do surgimento do crédito com o lançamento, como é o caso da decadência, em que o Fisco perde o direito de lançar, e da remissão, pela qual o sujeito pode ser dispensado do pagamento antes da formação do crédito. Existiriam ainda casos mencionados na lei como “extinção de crédito” em que sequer haveria obrigação, como uma decisão administrativa ou judicial definitiva em favor do cidadão, a qual representa, em verdade, a desconstituição de um ato administrativo ilegal, com a declaração da inexistência de fato gerador. Em síntese, haveria uma incompatibilidade interna no Código no que diz respeito à distinção terminológica do que seria extinção do crédito, da obrigação tributária e da mera pretensão do Fisco ao direito material de receber uma prestação pecuniária.

Vale acrescentar ter se limitado o Código a tratar da extinção da obrigação principal, não fazendo menção à extinção das obrigações acessórias. Importante, portanto, recordar que, muito embora receba a denominação de acessória, a obrigação instrumental não depende da principal, sendo defeso condicionar o pagamento da principal ao implemento daquela (artigo 164, I, *in fine*, CTN). Bastaria, assim, para sua extinção o cumprimento das prestações positivas ou negativas previstas na legislação tributária.

Assim como o surgimento e a modificação da obrigação tributária, sua extinção deve observar o princípio da legalidade, prevendo o Código, em seu artigo 156, as seguintes causas extintivas:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Embora alguns autores realizem a divisão dessas onze causas em dois grupos, causas de fato e de direito, pela qual a prescrição e decadência se distinguiriam das demais por pertencerem ao primeiro grupo, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 522) discorda do critério

aplicado, considerando serem todas elas disposições jurídico-normativas na acepção mais restrita do termo, o que tornaria imprecisa a qualificação da maior parte delas como causas de fato.

Desta relação de causas, Aliomar Baleeiro (2010, p. 855-856) ressalta também o fato de muitas delas terem sido empregadas com o mesmo conceito atribuído pelo Código Civil, como o caso do pagamento, compensação, remissão, transação, prescrição e decadência, tornando aplicável a regra prevista no artigo 109 segundo a qual os princípios de direito privado podem ser utilizados para sua descrição e delimitação, sem definição, porém, dos efeitos tributários.

Prossegue ainda o autor defendendo a existência de outros motivos previstos como causas de extinção das obrigações no Código Civil capazes de extinguir o vínculo obrigacional tributário que não teriam sido arrolados no artigo supramencionado, como a confusão, a qual poderia se dar na hipótese de incorporação pelo Estado da herança jacente e na desapropriação da maioria das ações de uma sociedade anônima, mas alertando, por outro lado, sobre a incompatibilidade de se adotar a novação, por meio da qual um nova dívida é constituída para substituição da anterior, no âmbito tributário pela indisponibilidade dos bens públicos. A esse rol de modalidades de extinção da obrigação tributária não contempladas no Código, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 522) acrescenta ainda a hipóteses de desaparecimento do sujeito passivo sem que tenha deixado bens ou sucessores.

Para fim da análise da repetição do indébito tributário, objeto do presente estudo, cumpre, por ora, a limitação e o aprofundamento do presente tópico com relação às modalidades de extinção do crédito tributário do pagamento e da compensação.

O pagamento pode ser analisado através de uma concepção geral, pela qual representa a extinção da obrigação pelo seu cumprimento, ou por seu sentido estrito, limitando-se à execução de uma obrigação que tenha como objeto uma prestação pecuniária (HARADA, 2012, p. 548).

Consoante Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 707), enquanto o Código Civil teria utilizado o termo “pagamento” em seu sentido mais amplo, o Código Tributário Nacional usa o vocábulo na sua acepção mais restrita, por ser a obrigação tributária estritamente pecuniária, só podendo o tributo ser pago por moeda corrente ou valor que nela se possa exprimir - cheque ou vale postal e, nos casos previstos em lei, estampilha, papel selado ou processo mecânico (artigo 162 do CTN). Apenas quando autorizado por lei o Estado poderá receber coisa diversa do dinheiro em dação em pagamento pela indisponibilidade do crédito tributário.

Diferentemente do que ocorre no âmbito do direito privado, no qual a quitação da última parcela do pagamento em quotas periódicas faz presumir estarem solvidas as anteriores (artigo 322 do CC), o pagamento do crédito tributário não autoriza a presunção de estarem quitadas, quando parcial, as outras prestações, ou, quando total, outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos (artigo 158, CTN), certamente por envolver a disposição do interesse público.

Quanto ao local do pagamento, este deve ser realizado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo (artigo 159 do CTN) no caso de omissão da lei. Contudo, como praticamente todas as leis dispõem em contrário, o recolhimento é feito em unidades bancárias do país.

Com relação ao prazo, inexistindo disposição em contrário, o pagamento deve ocorrer trinta dias depois do recebimento da notificação por parte do sujeito passivo, com possibilidade de previsão de desconto pela legislação tributária em caso de pagamento antecipado (artigo 160 do CTN). Tal regra, contudo, é incompatível com os tributos que não têm o lançamento como requisito indispensável e com aqueles que estão sujeitos ao lançamento por homologação, para os quais a lei deve se ocupar de satisfatória previsão para o cumprimento das prestações respectivas (CARVALHO, 2010, p. 523-524). Descumprida a obrigação, salvo no caso de pendência de consulta formulada tempestivamente, ao débito principal serão acrescidos juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei (art. 161 do CTN). Vale lembrar ainda que a imposição de penalidade não escusa o pagamento integral do crédito tributário (art. 157 do CTN).

No Direito Privado, o devedor de mais de um débito para com o mesmo credor tem garantido o direito de indicar qual a dívida está sendo solvida quando o pagamento não for suficiente para a quitação de ambas (artigo 352 do Código Civil). Porém, de acordo com o Código Tributário Nacional, no caso de possuir o sujeito passivo dois ou mais débitos perante a mesma entidade tributante, ainda que provenientes de penalidades pecuniárias e juros de mora, a imputação do pagamento fica a cargo do sujeito ativo, sem contar este, porém, com discricionariedade para tanto na medida em que as regras de preferência já estão previamente estabelecidas no Código, no seu artigo 163, *in verbis*:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas: I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo

lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária; II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos; III - na ordem crescente dos prazos de prescrição; IV - na ordem decrescente dos montantes.

Ao discorrer sobre o assunto, contudo, Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 718-720), considera que o Direito Tributário, na tentativa de importar alguns institutos do direito obrigacional privado sem restringir os privilégios do polo ativo da relação, o Estado, termina por ser responsável pela própria incoerência. Ora, se a Fazenda Pública está submetida aos princípios do devido processo legal, da legalidade e da oficialidade não lhe caberia realizar a imputação do pagamento de tributo que considerar devido sem qualquer oportunidade de defesa por parte do contribuinte. Ademais, se por um lado é imposto ao fisco o dever de imputar os valores recebidos pelo sujeito passivo na ordem legalmente estabelecida, por outro, a este é concedida a possibilidade de ajuizar ação judicial para combater a submissão feita pelo sujeito ativo de condicionar o recebimento de tributo ou penalidade ao pagamento de outro débito de mesma natureza.

Conclui, assim, o autor que (COELHO, 2010, p. 721):

[...] não se admite que o Fisco, pelo artifício da imputação em pagamento, contorne todas as formalidades a que deve submeter-se na exigência de seus créditos, cobrando do sujeito passivo tributo que este não deseja pagar, não teve oportunidade de impugnar e por vezes desconhece inteiramente.

Alerta, ainda, o fato de que o suposto argumento de dessuetude do instituto em razão do pagamento ser realizado em estabelecimentos bancários, os quais não teriam qualquer controle sobre esse direito de imputação – defendido, dentre outros, por Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 525) –, não procede. Nos termos do Código, o fenômeno sucederia o pagamento, por depender de detalhada consulta a banco de dados da situação do devedor, de modo que pouco importaria o local onde o ato de entrega do dinheiro teria se dado. A pouca utilização da imputação se justificaria, a seu ver, pela inconstitucionalidade de sua aplicação no Direito Tributário.

No caso de recusa ou imposição de obstáculos ilegais ao recebimento do pagamento e à oferta da quitação, é cabível ao sujeito passivo a propositura de ação de consignação em pagamento de obrigação tributária nos termos do artigo 164 do Código Tributário Nacional.

Essa ação judicial representa, de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 546), a consolidação do princípio de que “a instituição de um dever jurídico pressupõe o direito de cumpri-lo”, de modo que mesmo se fossem retirados todos os direitos de uma pessoa pelo menos o de cumprir com todos os seus deveres deveria permanecer.

A despeito de ser prática recorrente no âmbito civil, o Código Tributário Nacional

veda a discussão de questões que não digam respeito aos aspectos formais do pagamento na ação de consignação, não podendo ser utilizada para a análise material da legalidade da exigência do débito.

A propósito, esclarecendo o campo de aplicação desta via processual, leciona Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 723):

A dúvida objetiva, real e atual, sobre ser devido ou não o tributo não cabe na angusta via da ação consignatória fiscal. O caso seria de ação declaratória. A dúvida subjetiva, interiorizada (perplexidade), ensejaria, a seu turno, consulta administrativa, impedindo até mesmo a ação declaratória. O Judiciário não esclarece dúvidas, *decide controversias concretas*.

Luciano Amaro (2010, p. 421) alerta, então, que a consignação não pode ser confundida com o depósito, pois neste o depositante almeja discutir o suposto débito para, vencendo, recobrar o valor depositado. Ainda assim, considera que a exigibilidade da obrigação permanece suspensa na pendência da consignação, a qual, julgada procedente, exclui o crédito tributário, e, se improcedente, devolve ao Fisco o direito de exigir o crédito que for devido.

Além do pagamento, a compensação representa outra forma de extinção da obrigação tributária, mas por meio de seu cumprimento indireto, tendo como pressuposto a existência de duas relações jurídicas em que as partes ocupem polos antagônicos em cada uma delas, ora como credor, ora como devedor do outro.

Conforme Clóvis Beviláqua (1979, p. 132) “a compensação é a extinção recíproca de obrigações até a concorrência de seus respectivos valores entre pessoas que são devedoras uma da outra”.

No âmbito do direito tributário, Hugo de Brito Machado (1999, p. 160) conceitua o instituto como um acerto de contas, de modo que se o sujeito ativo da obrigação tributária é credor da Fazenda poderá ocorrer a extinção da mesma através da compensação. Sustenta ainda que, ao ter a Constituição consagrado um Estado Democrático de Direito, erigido a cidadania como um de seus fundamentos, traçado entre os objetivos fundamentais da República o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, determinado serem todos iguais perante a lei, garantido o direito à propriedade e estabelecido que a Administração deve observância ao princípio da moralidade, variados seriam os fundamentos constitucionais para o direito à compensação de créditos do contribuinte com seus débitos tributários.

Ressalta, porém, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 531), que, à luz do princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o Código subordina a aplicação do instituto da compensação à autorização legal. Inova ainda o diploma ao permitir a compensação de

crédito vincendo do sujeito passivo, situação na qual a lei determina a concessão de desconto não superior à taxa de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo faltante até o vencimento.

Misabel Abreu Machado Derzi (2010, p. 902) complementa o conceito, cuidando do tratamento legal a que a matéria pode ser submetida:

Não apenas a diversidade de títulos, mas também a reciprocidade de dívidas entre credor e devedor, a homogeneidade ou fungibilidade, a certeza e a liquidez são requisitos essenciais à compensação. [...] no Direito Tributário, sendo a compensação legal a forma ordinária de compensação, tem o legislador discricionariedade para determinar que (a) ela se restrinja a certos setores, a certos tributos (da mesma espécie, por exemplo), como dispõe a Lei n. 8.383/91; (b) mas possa se estender a todos os tributos de espécie diferentes (Lei n. 9.430/96); (c) a certeza e a liquidez sejam apuradas pelo próprio sujeito passivo tributário (Lei n. 8.383/91), desencadeando uma extinção "provisória" do crédito tributário, sob condição resolutória de homologação posterior, tácita ou expressa dos atos por ele efetuados; (d) ou sejam a certeza e a liquidez apuradas e controladas pela Fazenda Pública (Lei n. 9.430/96), mediante solicitação do sujeito passivo, desencadeando uma extinção definitiva do crédito; (e) abranja a compensação os créditos vencidos dos contribuintes, desde que sejam definidos os critérios para a sua liquidação e respeitados os limites do parágrafo único do art. 170 do CTN.

Resta, portanto, analisar a regulamentação do instituto da compensação pelas leis tributárias.

Na esfera federal, a Lei n. 8.383/1991, no seu artigo 66, autorizou a compensação para os casos “de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”, direito, contudo, que ficaria restrito entre tributos e contribuições da mesma espécie para manter o equilíbrio da destinação orçamentária.

Nesse contexto, José Eduardo Soares de Melo defendeu a possibilidade de compensação de tributos distintos, desde que destinados à mesma pessoa jurídica de direito público. Em suas palavras (1999, p. 251):

[...] penso ser viável compensar-se impostos de natureza diversa – mas pertinente à mesma pessoa jurídica de direito público – como é o caso do IPTU com o ISS, pois, para a entidade envolvida, o dinheiro será sempre destinado a atender às necessidades gerais da coletividade municipal.

No entanto, com a edição da Lei n. 9.430/1996, por meio de seus artigos 73 e 74, foi autorizada a compensação de tributos de espécies distintas, bastando que fossem administrados pela Receita Federal, mediante requerimento administrativo do contribuinte. Com a alteração do artigo 74 da mesma lei pela Medida Provisória nº 66/2002, retirou-se inclusive a necessidade de prévia autorização do fisco para a compensação no caso de tributos pago indevidamente, assunto, porém, que será melhor aprofundado no terceiro capítulo.

Com o advento da Lei Complementar 140 de 2001, pelo acréscimo do artigo 170-A do

Código Tributário Nacional, foi vedada a “compensação mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial” e, em 2005, foi editada Súmula nº 212 do Superior Tribunal de Justiça, determinando que “a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar”.

Entretanto, em análise de tais proposições, Kioshi Harada (2012, p. 549-550), afirma que a vedação imposta pela lei não poderia ser estendida aos casos de concessão de medidas liminares, seja qual fosse o procedimento judicial. Aceitar que uma lei infraconstitucional pudesse restringir o alcance dessas medidas seria permitir a limitação do poder geral de cautela, ponto inerente à atividade jurisdicional, e, por conseguinte, autorizar a violação do princípio da independência dos poderes e do livre convencimento motivado do juiz, razão pela qual defende a inconstitucionalidade da referida Súmula.

Também no ano de 2005, o artigo 114 da Lei n. 11.196, alterando o artigo 7º do Decreto-Lei n 2.287/86, dispôs sobre a possibilidade de compensação de ofício pela Receita Federal, de modo que, antes de restituir ou ressarcir algum tributo por pedido do contribuinte, deverá verificar se o mesmo não é devedor da Fazenda Nacional ou do INSS.

Por fim, cumpre mencionar ainda a compensação tributária referente aos precatórios judiciais instituída pela Emenda Constitucional n. 62/09, que acrescentou o parágrafo 9º do artigo 100, pelo qual os valores de débitos líquidos e certos inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública serão compensados no momento da expedição dos precatórios.

Como verificado nesse primeiro capítulo, nascida a obrigação com a ocorrência no mundo fático da situação tributável prevista em lei e constituído o crédito respectivo, surge para o Estado a possibilidade de exigir do administrado a satisfação da prestação pecuniária compulsória denominada tributo. Reserva-se, então, para o próximo capítulo o estudo da hipótese em que esse pagamento feito a título de tributo dá-se de forma indevida e o consequente direito à restituição do indébito, com seus requisitos e limitações, especialmente no que se refere aos tributos ditos como indiretos.

2 DO PAGAMENTO INDEVIDO E DA SUA RESTITUIÇÃO

O direito à restituição do indébito tributário tem fundamento na Constituição na medida em que esta garante que o tributo é devido na forma da lei, conforme já analisado no primeiro capítulo. Contudo, o artigo 166 do Código Tributário Nacional impõe ao contribuinte, no caso de tributos que comportem a transferência do encargo financeiro a terceiro, a prova da não repercussão ou da autorização expressa deste como condição do exercício de tal direito.

Almeja-se, assim, com o presente capítulo, esclarecer a extensão dos critérios estabelecidos pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional, contrapondo entendimentos doutrinários divergentes, analisar as condições da ação da repetição de indébito, incluindo pontos polêmicos como a necessidade do prévio pedido de restituição na via administrativa e a legitimidade ativa *ad causam*, e discutir os prazos envolvidos nesse requerimento, com o estudo das repercussões trazidas pela Lei Complementar nº 118/2005.

2.1 A repetição do indébito tributário e os requisitos do artigo 166 do Código Tributário Nacional

Quando o valor recolhido a título de tributo por quem se colocou na condição de sujeito passivo, com o fim de extinguir o suposto crédito tributário, excede a importância realmente devida ou não representa qualquer dever jurídico de índole tributária surge a polêmica figura do tributo indevido e o conseqüente direito a sua restituição.

As inquietudes acerca do assunto já iniciam com relação a sua nomenclatura. Para Luciano Amaro (2010, p. 445-446), o Código rotulou impropriamente os fenômenos dessa temática ao utilizar os termos “tributos”, “sujeito passivo”, “sujeito ativo” e “crédito tributário” para tratar de uma situação em que sequer se formou uma obrigação de cunho tributário. O que existe tecnicamente é o recolhimento errôneo de valores a título de tributo por alguém falsamente considerado como sujeito passivo a quem, de forma equivocada, se posicionava como sujeito ativo. Não há obrigação e muito menos crédito, mas mera prestação de fato.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 526-527), por sua vez, considera que a importância indevidamente exigida pelo Estado ou paga de forma espontânea pelo administrado representa expressão própria das entidades tributárias e da definição de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional. O controle de legalidade e o fato de a quantia vir

a ser devolvida pelo Poder Público não seria responsável por descaracterizar o tributo.

Confirmando este último posicionamento, Hugo de Brito Machado (1999, p. 20-21) assevera ser equivocada a corrente precursora do entendimento de que a repetição do valor pago a título de tributo deve ser tratada fora do âmbito da relação tributária, como simples prestação de fato. Sustenta essa afirmação sob o argumento de que somente perante a análise da obrigação tributária seria possível definir o que é devido ou não a título de tributo. Ser ou não devido é uma qualidade do tributo, da mesma forma que nem tudo que é jurídico é lícito.

Ainda que se adote a corrente pela qual o pagamento indevido não descaracteriza o tributo, é certo que a pretensão repetitória não se confunde com a obrigação principal da relação tributária. Diante desse panorama, Daniel Carlos Trentin (2003, p. 220) aponta a existência de quatro teorias que buscam analisar a natureza do instituto da repetição tributária. A primeira teoria identifica a pretensão da repetição do indébito como uma obrigação oposta à principal pelo fato de inverter os polos desta relação. A segunda, considerando o fato de a repetição pressupor o recolhimento de um tributo, afirma ser esta uma obrigação acessória. A terceira a define como uma obrigação coligada, já que mesmo diversa da obrigação principal com esta compartilha o mesmo pressuposto fático. Por fim, partindo da premissa de ser o direito à repetição *ex lege* e também definido por um conteúdo pecuniário, a quarta teoria defende tratar-se a pretensão de repetição de obrigação conexa à principal.

No Direito Civil, a restituição de indébito tem como pressuposto a prova de que o pagamento se deu por erro, já que na entrega de certa quantia a alguém há a presunção do cumprimento de uma obrigação. Caso contrário, o credor poderia terminar com o ônus de provar o justo título do pagamento, o que não raras vezes seria deveras dificultoso, principalmente nos casos de obrigação unilateral, como na doação (AMARO, 2010, p. 447).

Conforme Hugo de Brito Machado (1994, p. 194), por ser o erro um vício de vontade e tendo esta papel primordial na formação do vínculo jurídico privado, a manifestação válida da intenção de pagar tornaria o pagamento válido.

Em contrapartida, ressalta o autor que o mesmo entendimento não pode ser aplicado no âmbito tributário. O brocardo jurídico segundo o qual quem paga mal paga duas vezes, além de já ter uma aplicação limitada no Direito Privado, na obrigação tributária não há como prosperar. Isso porque, consoante já demonstrado, a vontade é irrelevante para a formação da obrigação tributária, a qual surge compulsoriamente da concretização da hipótese descrita na norma. Ora, se a vontade não é requisito para a formação do vínculo, não deve ser também para sua extinção pelo pagamento. Aliás, o próprio conceito de tributo previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional como prestação pecuniária compulsória traduz na

inexigibilidade do elemento volitivo para a formação dessa relação.

Nesse sentido, leciona Misabel Abreu Machado Derzi (2010, p. 882):

[...] as obrigações tributárias nascem de fatos ou conjunto de fatos que independem do consentimento do obrigado; a vontade, quer da Fazenda Pública, quer do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), é irrelevante, razão pela qual a remissão, a anistia e a moratória dependem de lei. O erro do credor tributário ou do devedor não desencadeia o dever, que nasce da vontade da lei.

Recorda-se, contudo, ter sido a dispensa desse requisito uma conquista decorrente dos apelos doutrinários e jurisprudenciais, eis que o Fisco anteriormente invocava a necessidade de comprovação do erro no pagamento. Com o advento ao artigo 165 do Código Tributário Nacional, a controvérsia foi dirimida e mesmo aquele que pagou o suposto débito sabendo de sua inexigibilidade para poder obter uma certidão negativa de débito, por exemplo, tem direito à restituição (MACHADO, 1994, p. 194-195).

Além de garantia ao princípio da legalidade, mandamento fundante do Direito Tributário, a restituição do indébito tributário também é respaldada na equidade, eis que, como leciona Ricardo Lôbo Torres (1997, p. 439), “a ação visa precipuamente restituir o contribuinte à sua anterior capacidade contributiva e não o mero controle de legalidade formal dos atos da administração”.

Com relação ao âmbito de aplicação da restituição, Luciano Amaro (2010, p. 447) afirma que o direito não se restringe ao pagamento no seu sentido estrito, incluindo ainda as demais formas de extinção do crédito tributário a ele equivalentes, como a compensação ou a conversão de depósito em renda, e que independe da forma de lançamento, seja de ofício, por declaração ou por homologação.

No ordenamento jurídico pátrio, a repetição do indébito tributário encontra previsão no artigo 165 e seguintes do Código Tributário Nacional, sendo as situações de cabimento de restituição assim enumeradas:

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

Luciano Amaro (2010, p. 448-449), contudo, faz veemente crítica à descrição casuística da possibilidade de restituição do indébito tributário realizado pelo Código. Primeiramente, porque apenas o pagamento indevido, quer espontâneo quer realizado após a

requisição do sujeito ativo, leva à repetição, não sendo a simples cobrança suficiente para garantir esse direito como levaria a crer a redação do inciso I do artigo supratranscrito. O mesmo item dispõe ainda decorrer o indébito “da legislação tributária aplicável” ou “da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido”, sendo que se está diante da mesma situação, qual seja, a não subsunção do fato à norma. Isso também leva a outra impropriedade do inciso, ao fazer referência ao “fato gerador efetivamente ocorrido”, quando, na verdade, trata-se de um fato não gerador. Com relação ao inciso II, menciona ser este totalmente despiciendo, eis que sendo o valor recolhido excessivo ou indevido, não há necessidade de demonstração de erro na identificação ou cálculo do suposto débito. Por fim, quanto ao último inciso, afirma não haver disposição de uma hipótese autônoma de restituição, sendo decorrência dos itens anteriores, pois a decisão que modificou a anterior nada mais faz do que declarar o pagamento indevido.

Se o valor recolhido a título de tributo foi indevido, a restituição da referida quantia logicamente enseja o ressarcimento, na mesma proporção, das multas e juros respectivos, conforme dispõe o artigo 167 do CTN:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.
Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Ressalta, porém, Luciano Amaro (2010, p. 453) que a disposição do Código pode induzir ao erro de que a restituição dos juros e penalidades decorre do tributo indevido, sendo que, na verdade, justifica-se por serem eles também indevidos. Em outras palavras, não é porque o tributo é devido que não haverá o direito à restituição de juros ou multas indevidamente cobrados. Da mesma forma, há casos em que inexistente recolhimento de tributo, mas ocorre o pagamento errôneo de alguma penalidade, sendo garantido igualmente o direito à restituição. O Código, porém, faz uma exceção desnecessária de que não serão restituídas as multas por infrações formais mesmo quando restituído o valor indevidamente recolhido a título de tributo. Ora, se a obrigação acessória efetivamente foi descumprida, a penalidade era devida, não havendo falar em restituição.

Como a restituição do indébito tributário pressupõe uma decisão que defira o pedido formulado pelo contribuinte, transitada em julgado esta, se por qualquer motivo a devolução não é efetuada, ao valor da condenação são acrescidos juros (artigo 167, parágrafo único, CTN). Ainda que silente o Código com relação à correção monetária, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de ser ela também devida na restituição do que foi pago

indevidamente a título de crédito tributário, por analogia ao disposto no artigo 108 da Lei nº 5.172/66, que trata da restituição no caso de depósito (RE81412/SP. Primeira Turma. Relator Ministro Antonio Nader. DJe 12/02/1980). Se o contribuinte, em vez de depositar, paga a quantia referente ao suposto débito tributário para discuti-lo deve ter o direito de reaver o que despendeu corrigido da mesma forma que teria se houvesse depositado.

Já o artigo 166 do Código Tributário Nacional, objeto principal do presente estudo, cuidou dos casos de indébito dos tributos que importam transferência de encargo nos seguintes termos:

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.

O referido dispositivo prevê a repetição do indébito dos tributos sujeitos à repercussão financeira, os doutrinariamente chamados tributos indiretos.

Cuida-se de antiga classificação formulada por economistas e financistas, sendo tratada por Stuart Mill, na sua obra “Princípios de Economia Política” (1996, p. 395), nos seguintes termos:

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

De acordo com Eduardo Sabbag (2009, p. 1038), enquanto os tributos diretos seriam aqueles cujo encargo é suportado pelo próprio contribuinte, os indiretos são os que o referido ônus foi transferido para terceiros.

Luiz Emygdio Rosa Júnior (2009, p. 66) esclarece que, inexistindo lei que determine a repercussão do tributo, não há consenso quanto ao critério de distinção dessa classificação doutrinária, sendo que os usualmente utilizados seriam o administrativo, da repercussão econômica, da capacidade contributiva e o da natureza da situação gravada.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 203), contudo, faz contundente crítica à mencionada classificação:

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 próprio contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como imposto direto; entretanto, sabe-se que nem sempre o seu ônus é suportado pelo contribuinte. O mesmo acontece com o IPTU, que em se tratando de imóvel alugado é quase sempre transferido para o inquilino.

A despeito dessa discussão, que será mais detidamente analisada no próximo tópico desse capítulo, Luciano Amaro (2010, p. 450) considera que, a rigor, é incorreta a atribuição de qualquer natureza ao valor recolhido, pois o que foi pago sequer é tributo, nem direto ou indireto. O direito à restituição decorre do recolhimento indevido, independentemente da qualificação que se faça sobre as características do tributo a cujo título tenha sido erroneamente pago.

Contra essa orientação, a Fazenda Pública sempre resistiu à devolução do indébito ao administrado sem a prova de que este houvera suportado o encargo ao sustentar que se nada desembolsara não haveria título jurídico hábil para o pedido de repetição.

A proposição do Código foi fruto de longo debate nos Tribunais, tendo chegado até mesmo ao crivo do plenário do Supremo Tribunal Federal. Ainda que a análise da evolução da discussão acerca da temática dentro do Poder Judiciário seja objeto do terceiro capítulo, antecipa-se que a Suprema Corte chegou a entender, antes da edição do Código Tributário Nacional, que os impostos ditos “indiretos” sempre comportariam a repercussão do ônus financeiro para o consumidor pelo acréscimo ao preço do tributo. Diante desse raciocínio, foi editada a Súmula 71 de 13.12.1963 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Ocorre que, mesmo garantida a possibilidade de repetição do indébito dos tributos ditos indiretos pela Lei nº 5.172/66, a controvérsia ainda reside na aferição dos critérios impostos pelo Código para o exercício de tal direito.

Vale mencionar, como recorda Eduardo Domingos Bottallo (2009, p. 167-168), que o Anteprojeto do Código Tributário Nacional tratava do direito à repetição do indébito tributário sem condicionar seu exercício a comprovações semelhantes às impostas pelo artigo ora em análise, desconsiderando qualquer repercussão do ônus tributário para fins de ressarcimento desde que verificada algumas das hipóteses elencadas como pagamento indevido. Contudo, tal orientação não prevaleceu no Projeto revisto pela Comissão do Ministério da Fazenda, que assim estabelecia em seu artigo 131 (Diário do Congresso Nacional, Seção I, de 27.3.1963, p. 889-911):

Art. 131. Existindo disposição legal expressa que determine ou faculte ao contribuinte a transferência do tributo a terceiro, o direito referido no artigo anterior fica subordinado à prova de que a transferência não ocorreu, por impossibilidade material ou jurídica em face das circunstâncias materiais do caso.

Parágrafo único. O terceiro que faça prova de lhe haver sido transferido o tributo pelo contribuinte nos termos deste artigo, sub-roga-se no direito daquele à respectiva restituição.

Essa proposição, que posteriormente veio a ser suplantada pelo atual artigo 166 da Lei

nº 5.172/66, tinha a vantagem de indicar mais claramente os tributos que estariam sujeitos à demonstração da assunção do ônus pelo sujeito passivo. Isso porque em vez da imprecisa menção do Código de tributos que “por sua natureza” comportam transferência do respectivo encargo, o projeto tratava da transferência decorrente de “expressa disposição legal”.

A propósito, Gilberto Ulhôa Canto (1991, *apud* AMARO, 2010, p. 452), ao descrever a história dos precedentes jurisprudenciais e da incorporação ao ordenamento do artigo 166 do Código, chegou a se lastimar por ter contribuído com essa previsão legal, pois passou a considerar que a relação de indébito limitava-se ao vínculo instaurado entre o *solvens* e o *accipiens*, sendo que terceiro só estaria autorizado a eventualmente invocar o ressarcimento contra o *solvens* em uma relação de natureza privada.

A finalidade da norma evidentemente é obstar o enriquecimento sem causa do contribuinte. Ocorre que, em contrapartida, negada a restituição do indébito em razão da ausência de prova da assunção do ônus ou da autorização de quem o suportou, haverá inquestionável locupletamento indevido do Fisco (AMARO, 2010, p. 451).

Em face desse aparente conflito, no qual não há respaldo legal para a apreensão pelo Estado de valor indevidamente cobrado a título de tributo ao mesmo tempo em que não há justo título de contribuintes serem restituídos de encargos que não suportaram, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 528) defende que deva prevalecer o princípio da supremacia do interesse público, com a incorporação dos valores ao patrimônio do Fisco.

2.2 As condições da ação de repetição de indébito dos tributos indiretos

O indébito tributário pode ser repetido por meio de requerimento direcionado à autoridade administrativa competente ou, de forma contenciosa, ao Poder Judiciário.

Conforme alerta Cleide Previtalli Cais (2009, p. 375), por mais que o direito à devolução nasça no momento do pagamento indevido, o seu reconhecimento administrativo ou judicial torna-se necessário para que se faça efetivo e possa ser exigível.

Nesse sentido, leciona Marcelo Fontes de Cerqueira (2000, p. 366-367) que o “reconhecimento do direito à devolução advém de atos administrativos ou judiciais veiculadores de norma individual e concreta que expulsa do sistema a regra individual e concreta veiculada por lançamento tributário anulável”.

Optando o administrado por exercer o seu direito de provocar a jurisdição, formulará demanda de repetição de indébito cujo julgamento do mérito estará condicionado ao preenchimento de algumas condições.

As chamadas condições da ação, segundo Fredie Didier Junior (2011, p. 203), embora de utilidade criticável por se confundirem com os pressupostos processuais ou com o próprio mérito da causa, teriam sido desenvolvidas por Enrico Tullio Liebman e recepcionadas pelo Código de Processo Civil, correspondendo à legitimidade *ad causam*, ao interesse de agir e à possibilidade jurídica do pedido. Por envolverem pontos fundamentais e de grande divergência no que se refere à ação de repetição de indébito de tributos indiretos, cada uma das condições dessa pretensão será a seguir analisada.

O pedido é juridicamente possível quando inexista no ordenamento jurídico previsão que o torne inviável (DIDIER, 2011, p. 2009). Acerca da possibilidade jurídica da repetição de tributos indiretos, quando da aplicação da Súmula 71 do Supremo Tribunal Federal, prevalecia a regra da sua vedação. Em meio a esse momento, vale lembrar que o então ministro Aliomar Baleeiro manifestou-se em diversos julgados contra o entendimento sumulado pela falta de critérios precisos para distinguir o tributo direto do indireto. No Recurso Extraordinário nº 45.977/ES, julgado em 27 de setembro de 1966, o ministro abriu exceção à Súmula aludida, afirmando que:

À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que posto à evidência da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data vênua, de que sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de *iure* para o contribuinte de *facto*².

Posteriormente, com o advento do Código Tributário Nacional, pela previsão do artigo 166, bem como da Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal, aprovada em 03 de outubro de 1969, a repetição de indébito mesmo dos tributos conhecidos como indiretos passou a ser aceita no ordenamento e jurisprudência pátria, mas, neste caso, com a imposição de questionáveis condições.

A polêmica da possibilidade ou não da repetição, então, permanecia, pois, conforme já mencionado no tópico anterior, a teoria da translação do ônus fiscal é de grande complexidade, tornando difícil a determinação de quando realmente houve a transferência do encargo mencionada no artigo para fim de verificar os critérios de assunção do ônus ou autorização do terceiro que o suportou.

Em virtude desse problema, Geraldo Ataliba (2010, p. 143) sustenta que a classificação dos tributos em diretos e indiretos nada tem de jurídica ao contar com um

² Vale consignar que embora sejam termos vulgarmente utilizados pela doutrina e jurisprudência pátria, as expressões “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato” não encontram respaldo jurídico. Conforme afirma Luciano Amaro (2010, p. 112), “juridicamente, todo contribuinte é *de direito*, pois é a lei que o define”, tornando a expressão uma redundância. Apenas em uma análise meramente econômica, a figura do “contribuinte de fato” corresponderia ao tributo cujo ônus não foi suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

critério meramente econômico. Justifica ser possível que um tributo dito como direito transforme-se em indireto em determinada conjuntura econômica sem que nenhuma alteração legal seja necessária. Considera, assim, que o direito comparado deve ser utilizado com cautela nesse aspecto, pois tal distinção apenas tem relevância nos sistemas em que das características econômicas decorram consequências jurídicas.

Insta recordar que a mencionada classificação não é utilizada pelo direito tributário positivo nacional, sendo decorrente de construção doutrinária. A classificação constitucional de tributos possui a função de determinar as situações elegíveis como de incidência tributária e a repartição de competência entre os entes federados. Diversamente do que ocorre com o ordenamento pátrio, a distinção dos tributos em diretos e indiretos serve como critério de distribuição de competências tributárias nos Estados Unidos. No país norte-americano, os tributos diretos são aqueles incidentes sobre a renda e a propriedade, não precisando ser repartidos diretamente entre os Estados, e os indiretos, sobre modalidades de circulação de bens e direitos, devendo observar tal repartição. Tal distinção foi determinante para que, em 1913, fosse reconhecida a constitucionalidade da Emenda Constitucional 16 (*16th Amendment*). O texto constitucional original estabelecia que todos impostos deveriam ser repartidos diretamente entre os contribuintes de cada Estado federado de modo que se um Estado tivesse metade dos contribuintes de outro deveria recolher somente metade das receitas tributárias daquele. Com a emenda, possibilitou-se que o imposto federal sobre a renda não precisasse ser diretamente repartido pela natureza do tributo (CALIENDO, 2012, p. 207).

Mesmo que esta classificação não tenha a mesma finalidade no ordenamento pátrio, considerando, porém, a existência de limitações impostas pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional, Djalma de Souza Vilela (1994, p. 258), em seu artigo “A restituição de indébito fiscal e a transferência do encargo financeiro”, traça alguns pontos de partida que costumam causar confusões no mundo acadêmico. Para delinear o campo de aplicação da lei, é preciso considerar que ela menciona apenas o encargo financeiro e não o custo econômico nem os tributos indiretos, bem como que assunção do encargo financeiro não é sinônimo de ausência de reflexo no preço final.

Encargo financeiro corresponderia às obrigações da empresa para com a Fazenda Pública. Portanto, sua transferência apenas se daria com a transmissão de valores tributários, enquanto ônus de pagar o tributo. A partir do momento em que se incorpora o tributo ao preço da mercadoria, não se estaria mais transferindo encargo financeiro, mas a titularidade da mercadoria por um preço global chamado custo. Todos os encargos repercutem

economicamente no preço do produto, desde o custo da matéria-prima e da mão de obra até as despesas com energia e serviços, como garantia de resultado financeiramente positivo no exercício da livre iniciativa. Porém, a lei tributária não fala em transferência de custos, e nem poderia tê-lo feito, eis que responsável por regular a tributação e não a economia. Por consequência, quanto à menção da “assunção de encargo” pelo texto legal, não se pode dizer que todo consumidor final cumpre esse papel, pois a expressão “referido encargo” diz respeito à obrigação tributária de pagar tributo, ou melhor, à responsabilidade pelo crédito tributário, e não ao simples pagamento do preço da mercadoria calculado considerando os encargos fiscais.

Reafirmando esse posicionamento, leciona Eduardo Muniz Machado (2004, p. 76):

Esta classificação tributária não contempla a transferência econômica, pois este fenômeno não está acobertado pelo ordenamento jurídico. Toda obrigação tributária traz uma repercussão na formação do preço do produto; um comerciante não pode vender a mercadoria adquirida sem incluir os custos, inclusive os tributários, no preço. A diferença é que o custo não é um ressarcimento estipulado por lei tributária, mas sim estabelecido pelos costumes econômicos do comércio, onde o objetivo é o lucro. Em tais situações os impostos não integram, em destaque, o preço, mas sim são embutidos, daí sua irrelevância para o ordenamento jurídico.

Quando analisada pela Ciência das Finanças, em seu aspecto econômico, os financistas são contundentes em afirmar que a generalidade dos tributos que incidem nas organizações econômicas são passíveis de terem seu encargo transferido mediante preços e contratos, mas assumem, por outro lado, que as condições conjunturais ou de mercado muitas vezes são responsáveis pela absorção dos custos fiscais pelos próprios agentes econômicos. Em outras palavras, o aumento da alíquota não traduz de forma automática um aumento nos preços. Podem os agentes econômicos redistribuir as despesas do novo impacto até mesmo com redução da margem de lucro pelo fenômeno da elasticidade da demanda, o qual representa o limite de aumento no preço que o consumidor está disposto a despendar para não trocar de produto ou retirar o respectivo item de seu orçamento (CALIENDO, 2012, p. 214).

Como bem pondera Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 726-727), “o tributo é uma criação do Direito, e não uma *entidade econômica*”. Considera, portanto, que ao se referir a tributos que, pela sua natureza, comportem a transferência do respectivo encargo financeiro, o Código está tratando apenas daqueles que, por uma natureza estritamente jurídica, deverão obrigatoriamente repercutir. Se assim não fosse, no caso dos tributos que não possuem uma constituição jurídica de repercussão, a demonstração de ter o encargo fiscal sido assumido pelo próprio sujeito passivo se traduziria na exigência de uma prova diabólica, já que inexisteriam mecanismos de controle da inclusão do tributo nos documentos legais. A repercussão econômica seria possível, mas improvável no plano jurídico.

Arremata acrescentando que a interpretação ampla do dispositivo em comento resultaria em três consequências nefastas, quais sejam, o estímulo à Fazenda de cobrança de tributos indevidos por conhecer a dificuldade de cumprimento dos requisitos ensejadores da restituição, insegurança dos contribuintes que, no menor sinal de dúvida da exigência fiscal, cessariam o pagamento para questionar judicialmente a questão, como garantia mínima de não ter injustamente violado seu direito de propriedade e, por fim, maior litigiosidade e desprestígio do Direito.

Corroborando com tal entendimento, leciona Hugo de Brito Machado (2009, p. 204):

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 Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência.

Ocorre que, sendo silente a lei, há divergência até mesmo quanto ao que se poderia considerar como natureza jurídica da transferência dos tributos.

Grandes nomes da doutrina consideram que esses tributos se limitariam ao ICMS e ao IPI pelo princípio constitucionalmente assegurado da não-cumulatividade, o qual impõe que o sujeito passivo desses impostos transfira ao adquirente o encargo fiscal que adiantará ao Estado e ao mesmo tempo credite-se do imposto que pagou nas operações anteriores (RABELLO FILHO, 2004, p. 145).

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 726) defende que a menção no Código Tributário Nacional de tributos que, pela sua natureza, comportem a transferência do encargo refere-se àqueles que “pela sua *constituição jurídica*, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, [...] idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla”.

Misabel Abreu Machado Derzi (2010, p. 886) tem o mesmo entendimento. Em suas palavras:

Juridicamente, somente existem dois impostos “indiretos” por presunção: o imposto sobre produtos industrializados - IPI - de competência da União, e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS - de competência dos Estados. [...] Portanto, a presunção de transferência somente se coloca em relação àqueles impostos, cabendo ao *solvens* que fez o pagamento indevido, demonstrar que tem legitimidade para pleitear a devolução, por ter suportado o encargo, relativamente ao ICMS e ao IPI. Tem assim o art. 166 do CTN aplicação muito restrita, pois, juridicamente, apenas esses dois tributos presumem-se 'indiretos', ou seja, juridicamente transferíveis. Segundo o art. 166 do CTN, o ônus de provar para o contribuinte somente existe em relação aos “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”.

Já Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos (1999, p. 148) entendem como repercussão jurídica os casos em que o tributo não integra o preço, sendo lançado e destacado no documento fiscal. Não vindo destacado, a repetição seria autorizada ao vendedor ou prestador de serviço por presunção de terem suportado o encargo, eis que a exigência da prova do artigo 166 do Código se tornaria impossível, refletindo em patente enriquecimento ilícito do Estado.

Explicitando esse entendimento, afirma Antônio Carlos de Martins Mello (1999, p. 39):

A translação, repercussão ou repasse do tributo para outrem pode ser imediata (direta), como na cobrança expressa na nota fiscal, ou mediata, quando o contribuinte vendedor adota a contabilidade de custos (ou assemelhada) e já inclui, por isso, em suas planilhas, o custo fiscal de cada mercadoria. Na primeira hipótese (imposto expresso em nota fiscal) incidirá, sem dificuldades, o art. 166 do CTN c/c Súm. 546, no outro exemplo (custo final já embutido no preço de venda) parece que se dilui, no contribuinte vendedor, a legitimidade de repetir, pois o preço da venda há de pautar-se pelo mercado, a menos que haja tabelamento governamental. Nesse último caso (custos inclusos) igualmente estariam as contribuições para o Finsocial/Cofins, PIS, sobre o lucro, INSS etc., para cuja contingente restituição não se poderia exigir a restituição do contribuinte de fato, ate pela impossibilidade prática.

Há ainda quem entenda que a repercussão jurídica prevista no artigo 166 do Código se limitaria aos casos de substituição tributária, ou seja, quando a lei atribui a terceiro a responsabilidade pelo pagamento da prestação pecuniária. Com base nessa premissa, José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques (1999, p. 206-207) afirmam que o artigo referido deve ser interpretado de forma sistêmica e harmônica com o artigo 128 do Código, pois apenas nesse caso há transferência necessária do respectivo encargo financeiro. Vale lembrar, conforme já mencionado no primeiro capítulo, que o responsável não pode sofrer efetiva restrição patrimonial, mas apenas o próprio contribuinte substituído.

Conquanto se delimite a quais tributos o artigo 166 do Código Tributário Nacional se refere, definindo as condições em que a repetição se torna juridicamente possível, surge o problema da determinação da legitimidade ativa *ad causam* da demanda repetitória.

É preciso recordar que, embora seja garantido a todos o direito de provocar a jurisdição, nem toda pretensão pode ser levada a juízo de modo eficaz por qualquer pessoa. Isso porque deve existir um vínculo jurídico entre os sujeitos da causa e a situação jurídica apresentada, da qual decorre a noção de legitimidade *ad causam* (DIDIER, 2011, p. 209).

Ressalta-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é denominado pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, como contribuinte quando pratica o fato gerador da obrigação e como responsável aquele a quem, não obstante não tenha realizado o fato gerador

da obrigação, a lei imputa o dever de satisfazer o crédito tributário respectivo.

Assim sendo, em análise da determinação do autor da demanda de repetição de indébito, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 583) conclui ter apenas o sujeito passivo da relação tributária legitimidade para o seu exercício, haja vista não participar da relação jurídica tributária e, por conseguinte, da relação consubstanciada na prerrogativa da restituição do indébito, o terceiro que suporta o ônus econômico do tributo.

Corroborando com tal entendimento, Eduardo Domingos Botallo (2009, p. 320) assevera que o vínculo entre o sujeito passivo e o terceiro com quem o fenômeno da translação ocorre é de natureza privada. Como somente aquele é parte da relação tributária, somente a ele caberia o exercício do direito de repetição do tributo indevido e nenhuma condição deveria lhe ser imposta para tanto.

No mesmo sentido ainda, Brandão Machado (1984, p. 84) descreve que:

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

Hugo de Brito Machado (1999, p. 15-17), por sua vez, afirma que, partindo-se da ideia de que o artigo 166 apenas é aplicável aos casos de repercussão jurídica, ocorrendo esta terá se estabelecido uma relação jurídica, ainda que indireta, entre o Estado e aquele que, por força de lei, suportou o encargo tributário, cabendo a este a legitimidade para pedir a restituição do indébito.

Este último entendimento é muitas vezes justificado pelo princípio tributário da capacidade contributiva. Como o consumidor final é quem arca com o ônus tributário, somente com base nele se formaria um índice legítimo de capacidade contributiva, de forma que sua legitimidade jurídica não poderia ser contestada (TIPKE; YAMASHITA, 2002. p. 111).

Já Eduardo Domingos Bottallo (2009, p. 169), a despeito de não conferir legitimidade ativa ao consumidor para pleitear a repetição de indébito, defende ter este direito de requerer sua admissão no processo na qualidade de terceiro interessado, figura equiparada ao assistente litisconsorcial previsto no artigo 50 do Código de Processo Civil, haja vista que, sendo sua autorização condição de formação da relação processual entre o sujeito passivo e o Fisco, seu interesse ultrapassaria meros aspectos econômicos para constituir-se de inquestionável conteúdo jurídico.

Por fim, o interesse de agir é a condição da ação que é atendida quando restar demonstrada a necessidade e utilidade do processo, sendo sempre analisada em concreto, através da verificação da exposição fática presente na causa de pedir remota (DIDIER, 2011, p. 217).

Do elemento da necessidade, surge a discussão de ser o exaurimento do âmbito administrativo condição para que o pedido seja analisado no Judiciário.

A maior parte da doutrina considera ser dispensável o prévio pedido de restituição na via administrativa em razão da garantia do livre acesso à justiça. A propósito, Ricardo Mariz de Oliveira (1999, p. 363) sustenta que o inciso LV do artigo 5º da Constituição possibilita o contencioso administrativo como uma opção ao contribuinte e não como requisito prévio ao pleito judicial. O interesse de agir não teria como premissa a resistência da parte contrária, tanto que há a possibilidade de o demandado reconhecer a procedência do pedido.

Hugo de Brito Machado (1999, p. 18), contudo, considera que a análise do pedido administrativo prévio não se deve limitar ao acesso à justiça, garantido a quem sofre lesão ou ameaça a direito seu. Isso porque sem o indeferimento do pedido de restituição pela autoridade administrativa não se estaria diante de lesão ao direito do contribuinte.

Aprofundando melhor esta última posição, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1999, p. 290-291) também defende a desnecessidade do pedido apenas quando tenha a administração se manifestado de forma contrária à restituição ou à adoção de determinado índice. Porém, em se tratando de pedido fundado na inconstitucionalidade de lei, considera que o requerimento administrativo apenas seria indispensável quando esta inconstitucionalidade já esteja declarada por Ação Direta de Inconstitucionalidade, pois do contrário não caberia à administração a referida análise.

Já Paulo Roberto de Oliveira Lima (1999, p. 322-323) levanta uma questão peculiar, sustentando que, nos tributos lançados por homologação, o pedido administrativo prévio seria indispensável, pois, neste caso, é o contribuinte que, sem a participação do Estado, recolhe o tributo por entendê-lo devido, não existindo, portanto, cobrança indevida ou resistência a sua pretensão de restituição.

A compulsoriedade da relação entre o Estado e o administrado no Direito Tributário acarreta singularidades na análise do interesse processual. De acordo com Cleide Previtalli Cais (2009, p. 200-201), considerando ser o tributo obrigação *ex lege*, o interesse processual resultaria da própria lei, bastando a simples demonstração do pagamento do tributo e afirmação de sua existência indevida.

Não obstante o exposto, em desrespeito também ao princípio do livre convencimento

motivado, a jurisprudência tem se manifestado pela necessidade de elementos de prova para demonstração do interesse da não repercussão ou da autorização da restituição do terceiro que suportou o encargo.

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.131.476-RS em 09.12.2009, em recurso representativo de controvérsia, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na relatoria do Ministro Luiz Fux, asseverou que na "hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los."

Assim, do sujeito passivo é exigida prova praticamente impossível, dada a dificuldade já demonstrada de identificação dos reais encargos embutidos no preço ou localização dos consumidores para que se consiga a mencionada autorização.

Ademais, consoante Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p. 687-688), é inegável que a repercussão do ônus consiste em fato extintivo ou impeditivo do direito do autor de uma ação de restituição do indébito, devendo ser questão suscitada pela Fazenda, na condição de ré. Nesse viés, tendo por base o que didaticamente dispõe o artigo 333, I, do Código Processo Civil, o ônus da prova da ocorrência da repercussão incumbiria à Fazenda, e não ao autor da ação. Contudo, na prática, passou-se a sempre presumir a ocorrência da repercussão em relação a certos tributos, restando ao sujeito passivo o ônus da prova em sentido contrário.

2.3 Os prazos da demanda repetitória

A fim de garantir a estabilidade nas relações sociais, propiciando segurança jurídica, um dos corolários do Estado de Direito, os conflitos de interesses não podem ser eternizados no tempo, sendo suscitados a qualquer momento.

Especificamente com relação à repetição do indébito tributário, o Código estabelece o prazo de cinco anos para o seu requerimento, nos termos do artigo 168, *in verbis*:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Conforme se apreende da proposição acima, o termo inicial da contagem do prazo varia de acordo com as causas ensejadoras do pedido. No caso do inciso I, que cuida das hipótese de erro de direito e de fato quando do pagamento, o prazo inicia com a data da

“extinção do crédito tributário”. Já no inciso II, quando o pagamento indevido é resultado da modificação de decisão condenatória anterior, o prazo flui da data em que a decisão modificadora se torna definitiva (BOTTALLO, 2009, p. 170).

Na hipótese prevista no inciso II, poderia se pensar que no momento do pagamento realizado em razão de decisão condenatória administrativa ou judicial o crédito seria extinto e se iniciaria o prazo para repetição, como se pagando o sujeito passivo renunciasse ao direito de continuar questionando a legalidade da cobrança. Contudo, a escolha do legislador foi diversa, pois, como pondera Hugo de Brito Machado (2009, p. 207), o ato de vontade não influencia na relação tributária, autorizando o sujeito passivo, mesmo após o cumprimento da decisão condenatória, discutir a exigência tributária, tendo início o prazo para repetição apenas quando a questão estiver definitivamente decidida.

Questão peculiar, porém, envolve a hipótese de repetição de tributos sujeito ao regime de lançamento por homologação. A singularidade encontra-se na interpretação dos artigos que estabelecem o momento em que o crédito tributário é considerado extinto. A propósito, dispõe o artigo 156, VII e o artigo 150, § 1º do Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...].

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Com base em tais disposições, parte considerável da doutrina defendeu que a antecipação do pagamento pelo sujeito passivo não seria capaz de extinguir o crédito tributário, dependendo a produção desse efeito da homologação pela autoridade administrativa. Como esta homologação pode ocorrer em até cinco anos contados do fato gerador e, geralmente, não se faz expressamente, apenas quando transcorrido este prazo o crédito poderia ser considerado definitivamente extinto e o prazo para pleitear a restituição começaria a correr, na chamada tese dos “cinco mais cinco”.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2009, p. 206) afirma que

[...] o pagamento nem sempre extingue o crédito tributário. Se o pagamento é de tributo lançado, evidentemente extingue o crédito tributário. Em se tratando, porém, de pagamento antecipado, que ocorre nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o que extingue o crédito tributário não é o pagamento, mas a homologação.

Esse também era o entendimento prevalente no Superior Tribunal de Justiça, segundo

o qual “à falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco para apuração do tributo devido” (Resp 65.277/95, Primeira Turma, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. Julgado em 07.08.1995).

Havia, porém, quem defendesse posição diversa. De acordo com Eduardo Domingos Bottallo (2009, p. 172), ainda que antecipado, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo produz todos os efeitos próprios desse instituto e a aceitação de tese diversa ocasionaria a imposição de um período de *vacatio* de cinco anos, durante o qual não seria sequer permitida a formulação do pedido de restituição.

Também em negativa à tese dos dez anos, Daniel Zanetti Marques Carneiro (2005, p. 47), no artigo “A prescrição da pretensão de restituição do indébito tributário e a recém editada LC 118/2005”, defende que a locução “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”, prevista no artigo 150, § 1º do Código Tributário Nacional, evidencia que a produção dos efeitos próprios do pagamento opera-se desde o momento do recolhimento do tributo pelo sujeito passivo, apenas podendo ser desconstituído no caso de não ocorrer a devida homologação. Ressalta o fato de que a condição resolutiva resolve um direito já configurado, o qual produz todos os efeitos enquanto pendente aquela. Diverso seria se a condição fosse suspensiva, a qual obsta a produção regular dos efeitos de determinado ato enquanto não ocorrer. Defende, assim, que a corrente oposta almeja converter, sem amparo legal, uma cláusula resolutória em suspensiva.

Ocorre que, em 2005, pelo advento da Lei Complementar nº 118, com a determinação expressa de retroatividade por denominar-se interpretativa (artigo 3º e 4º), ficou estabelecido que a contagem do prazo de cinco anos para o exercício da pretensão de repetição do indébito nos tributos lançados por homologação se iniciaria com a antecipação do pagamento e não com a homologação. Dispõem os mencionados artigos:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

A recepção desse comando interpretativo, porém, não foi muito pacífica.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 730) afirma que os dispositivos da nova lei não poderiam ter aplicação retroativa, pois buscaram interpretar proposição que já era

interpretada pelo Poder Judiciário, o que violaria a segurança jurídica e a separação dos poderes, e nem mesmo para o futuro, pois sendo interpretativos não lhes seria permitido inovar a ordem jurídica. Em suas palavras (COELHO, 2010, p. 732):

O que se quer é mudar a jurisprudência sem mudar a lei, à guisa de interpretá-la *pro domo sua*. Isso é temerário; terminará no dirigismo jurisdicional, dos primórdios da Revolução Francesa, incompatível com a tripartição do poderes e o princípio da supremacia do Poder Judiciário, controlador das leis e atos administrativos em termos formais e materiais.

Também Hugo de Brito Machado (2009, p. 206-207) sustenta que, mesmo considerando o que estabelece o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, o pagamento antecipado não poderia extinguir o crédito tributário, eis que impossível extinguir o que sequer existe. Antes do lançamento apenas há o dever jurídico de pagar antecipadamente e é somente esse dever que se extingue com o pagamento.

Mesmo para Eduardo Domingos Bottallo (2009, p. 172-173), o qual já defendia a inaplicabilidade do prazo de dez anos para restituição do indébito no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, foi adotado um meio impróprio para a determinação desse entendimento, pois a chamada “lei interpretativa” suscita sérias controvérsias. Em que pese a menção a esta figura normativa, conferindo-lhe inclusive eficácia retroativa, no próprio Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu artigo 106, I, declara ser questionável que o comando constitucional das “normas gerais” em matéria tributária delimitado no artigo 146, III, do texto fundamental abarque esse tipo de processo de “interpretação”. Menciona que a existência desse mecanismo é negada por autores consagrados, como Carlos Maximiliano, o qual, em sua obra “Hermenêutica e Aplicação do Direito” (1990, p. 91-92), defende que “não há propriamente interpretação autêntica; se o Poder Legislativo declara o sentido e o alcance de um texto, ou seu ato, embora reprodutivo e explicativo de outro anterior, é uma verdadeira norma jurídica e só por isso tem força obrigatória”.

Diante desse cenário, o Superior Tribunal de Justiça firmou ponderado posicionamento em sede de recursos repetitivos (Resp. 1002932/SP. Primeira Seção, Relator Ministro Luiz Fux, Julgado em 25.11.2009), como forma de garantir certa proteção ao contribuinte, no sentido de considerar que o pagamento antecipado como termo inicial da contagem do prazo para a repetição de indébito de tributos lançados por homologação apenas se aplicaria aos fatos novos, ou melhor, aos pagamentos indevidos realizados após o advento da Lei Complementar nº 118/05, observado, contudo, o prazo máximo de cinco anos da vigência da lei nova relativamente aos pagamentos anteriores.

Submetida, posteriormente, a matéria ao Supremo Tribunal Federal, a temática foi analisada em repercussão geral, no RE 566.621/RS, julgado em 04.08.2011, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, reconhecendo a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar 118/05, por considerar a inovação trazida com a lei dita interpretativa, mas alterando o entendimento da corte de uniformização da lei federal para permitir a aplicação do prazo estabelecido pela Lei Complementar nº 118/05 a todas as demandas ajuizadas a partir de sua vigência, independentemente do momento do pagamento feito indevidamente.

Da ementa do acórdão do Recurso Extraordinário acima mencionado, colhe-se o seguinte excerto que bem explicita o entendimento da corte acerca da temática:

[...] Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. [...].

Quanto à natureza do prazo previsto no artigo 168 do Código supratranscrito, também há certa divergência na doutrina.

Em comentário à distinção da decadência e da prescrição, Agnelo Amorim Filho (1960, p. 7-37) defende que apenas os direitos a uma prestação levam a prazos prescricionais, pois somente estes podem ser lesionados ou violados de maneira a ensejarem uma pretensão, ou seja, um direito subjetivo de exigir, sob a proteção da ordem jurídica e seus mecanismos de coerção, que outrem satisfaça seu interesse. Já a decadência teria como objeto os chamados direitos potestativos, que se traduzem na possibilidade de interferência na esfera jurídica de outrem sem que este precise realizar nenhuma prestação, em verdadeiro estado de sujeição.

Por isso diz-se que enquanto a prescrição fulmina a pretensão do titular do direito pelo decurso do prazo, a decadência extingue o próprio exercício do direito.

Com base em tal diferenciação, para Hugo de Brito Machado (1999, p. 23), o artigo 168 do Código Tributário Nacional trata de um prazo prescricional, pois a restituição do tributo pago indevidamente corresponde a um direito à prestação e não a um direito potestativo.

Há, porém, quem considere que o prazo previsto no artigo refere-se apenas ao requerimento de repetição e não ao direito de ser efetivamente ressarcido. Explicitando melhor essa situação, afirma Schubert de Farias Machado (1999, p.409):

[...] o direito de repetir, embora decorra do crédito com ele não se confunde. Pelo decurso do prazo previsto no art. 168 o contribuinte perde apenas o direito de repetir, ou seja, de exigir através de ação judicial que o fisco restitua o valor o tributo pago indevidamente. Não perde, entretanto, a condição de credor do fisco. [...] Por isso entendemos que, mesmo sendo decadencial, o decurso do prazo previsto no art. 168, à semelhança do prazo de 120 dias para impetração de segurança, é específico para o exercício do direito de repetir e não atinge o direito de fundo, permanecendo íntegro o crédito respectivo. Assim, mesmo depois de transcorrido esse prazo pode o sujeito passivo utilizar seu crédito em oposição ao crédito tributário [...].

Já para Eduardo Domingos Bottallo (2009, p. 171), o prazo atua no cerne da pretensão de repetição do sujeito, sendo decadencial, apenas na esfera administrativa, diversamente do que decorre com o exercício do direito de ação. Entendimento este que é compartilhado por Misabel Abreu Machado Derzi (2010, p. 895), a qual acresce que resistindo de qualquer forma o Estado à restituição do indébito, seja pela reiteração de cobrança de tributos declarados inconstitucionais ou mesmo reconhecidamente ilegais pela jurisprudência uniforme, a lesão passa a ser pressuposta.

Resta ainda analisar a disposição do Código que possibilita ao sujeito passivo, na hipótese de ter requerido, mas lhe ser negada a restituição, no âmbito administrativo, prazo de dois anos para propor ação anulatória do ato denegatório proferido pela Administração. A esse respeito, dispõe o artigo 169 da Lei 5.172/66:

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Transcorrido o prazo de dois anos sem que o interessado propusesse a demanda operaria o fato jurídico da prescrição. Contudo, para Hugo de Brito Machado (2009, p. 208), essa norma deve ser tida como inconstitucional por violação ao princípio da isonomia, que impõe o estabelecimento dos mesmos prazos extintivos dos direitos do credor e do devedor. Isso porque à Fazenda Pública é conferido o prazo de cinco anos para cobrança de seus créditos, de modo que para que o sujeito passivo dessa mesma relação tributária buscasse em juízo a satisfação de seu direito o prazo não poderia ser diverso.

O ponto de maior repúdio doutrinário do artigo é, contudo, o seu parágrafo único. Pela previsão do Código, o prazo é interrompido pela propositura da ação judicial, mas reinicia sua contagem, pela metade, a partir da intimação (que se trata, em verdade, de citação) válida do representante judicial da Fazenda. Cuida-se de modalidade de prescrição intercorrente, que

traduziria na necessidade do pedido de restituição ser definitivamente julgado no prazo exíguo, e praticamente inviável, de um ano a contar da cientificação da Fazenda sobre o processo (CARVALHO, 2010, p. 530).

Assim, também o parágrafo único do artigo 169 do Código padeceria de inconstitucionalidade de acordo com Hugo de Brito Machado (2009, p. 208) ao inviabilizar o direito de prestação jurisdicional ao administrado, haja vista a imposição de prazo impraticável na atual conjuntura de trabalho do Poder Judiciário para que o sujeito passivo possa ver reconhecido seu direito à restituição do indébito.

Tal entendimento é compartilhado por Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 530), segundo o qual “se a lei não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça de direito, salta a mais pura evidência que o Código não poderia limitar o exercício do direito de ação a tal ponto que viesse a comprometê-lo no plano concreto”.

Como bem pondera Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 734), apenas as delongas processuais imputáveis ao autor deveriam fundamentar tal consequência, não sendo justificada sua responsabilização com base na morosidade do próprio Poder Judiciário. Enaltece, por outro lado, o fato de tal disposição ser pouco levantada pelos representantes da Fazenda e, mesmo o sendo, salvo raros casos, ser repelida pelos magistrados.

Verificado o atual cenário da repetição de indébito tributário, em especial no que se refere aos tributos que comportem repercussão do encargo, com as peculiaridades envolvidas no exercício desse direito, cumpre analisar, no próximo capítulo, a evolução jurisprudencial acerca da temática, a existência de faculdade do contribuinte credor ser restituído do pagamento indevido por meio de compensação e, finalmente, a forma como o artigo 166 do Código Tributário Nacional pode ser interpretado conforme o Sistema Constitucional Tributário.

3 DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Como foi possível observar nos capítulos anteriores, a repetição de indébito dos tributos ditos indiretos passou por relevantes oscilações de posicionamentos pelos estudiosos da área tributária, o que vem dificultando o exercício desse direito pelos administrados.

O último capítulo do presente estudo propõe-se, então, a acompanhar como a questão vem sendo aplicada na prática através da análise da evolução jurisprudencial acerca do tema. No segundo momento, uma vez verificado o direito à repetição, será examinada a existência da faculdade do contribuinte credor ser restituído do indébito tributário por meio da compensação e a forma como esta deve ser procedida. Por fim, tendo por base os fundamentos constitucionais e legais do direito à repetição do indébito tributário e todo o estudo doutrinário e jurisprudencial realizado a respeito da temática, pretende-se avaliar se o artigo 166 do Código Tributário Nacional pode ser interpretado em conformidade com o Sistema Constitucional Tributário.

3.1 O artigo 166 do Código Tributário Nacional aplicado pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça

Conforme verificado até o presente momento, os posicionamentos referentes à temática da restituição de indébito de tributos indiretos estão longe de serem pacíficos. Ocorre que, embora não se desconheça a fundamental importância do estudo doutrinário como fonte de interpretação das disposições legais, sabe-se que é o entendimento adotado pelos Tribunais que de fato define a forma como a restituição do tributo é realizada. Passa-se, portanto, ao exame da evolução do entendimento jurisprudencial acerca do assunto.

Inicialmente, insta consignar que o presente tópico tem por base a análise realizada por Hugo de Brito Machado Segundo, em seu artigo “Restituição do tributo 'indireto' na jurisprudência brasileira: notas sobre uma análise comparada” (2013, p. 675-698), especialmente no que se refere aos precedentes mais longínquos dos Tribunais Superiores. Embora sua publicação se estenda à análise comparada da jurisprudência estrangeira, a fim de evitar a dispersão do tema, limitar-se-á o presente estudo ao acompanhamento das objeções que o Poder Judiciário brasileiro colocou ao longo dos anos à restituição de tributos indiretos.

Antes da edição do Código Tributário Nacional, a repetição de indébito tributário já era suscitada no Poder Judiciário, tendo por base o princípio da legalidade e da vedação do

enriquecimento sem causa. Porém, mesmo sem qualquer restrição legal ao exercício desse direito, a tese da repercussão do ônus tributário como forma de objeção à restituição, o que é denominado na língua inglesa como “*passing-on defense*”, correspondente em uma tradução livre à “defesa do repasse”, já era levantada pela Fazenda Pública desde então. A questão chegou inclusive à análise do Supremo Tribunal Federal, cumprindo recordar que à época a Corte Superior ainda era responsável pelo controle e uniformização do direito constitucional e infraconstitucional. O argumento fazendário, contudo, não prevaleceu. Os Ministros enalteciam a distinção entre a relação privada formada entre o comerciante e o consumidor e a relação de direito público estabelecida entre o contribuinte e o fisco. Dessa forma, eventual repasse do ônus fiscal em nada eximiria o dever da restituição do tributo indevidamente percebido. O então Ministro Laudo Camargo, quando da relatoria do Recurso Extraordinário 3.051 de 1938, negou a tese de impossibilidade de restituição pela repercussão do ônus fiscal afirmando que quando o *solvens* atua no mercado, “vendendo mercadorias de sua propriedade, por este ou aquele preço, com grande ou pequeno lucro, exerce um direito que nada tem a ver com a obrigação daquele em não fazer próprio o que alheio é”.

Todavia, a perseverança da Fazenda na utilização da tese do “*passing-on defense*” aliada às mudanças de composição dentro da Corte foram responsáveis por uma alteração radical de posicionamento do Supremo Tribunal Federal. Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p. 679) pondera que tal alteração pode ter sido consequência da baixa maturação do Direito Público na primeira metade do século XX, resultando na aplicação equivocada de institutos civilistas e de conhecimentos superficiais de economia e finanças. Isso porque se passou a entender que a repetição do tributo indevido tinha como escopo a recomposição de um dano, o qual seria inexistente se o contribuinte tivesse repassado o encargo a um terceiro. Afirmava-se que o entendimento contrário representaria um duplo ressarcimento do dano e, por conseguinte, o enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

Por mais que fosse notório que a não restituição do tributo indevido implicaria igualmente no enriquecimento sem causa do Estado, conforme já analisado, considerava-se que, entre a opção de locupletamento sem causa do sujeito passivo e da Fazenda, deveria prevalecer a solução que melhor garantisse o interesse público, permanecendo a quantia recolhida apenas a título de tributo em benefício da sociedade.

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

solvens”.

Foi assim que aquela tese da Fazenda por tanto tempo rejeitada passou a se consolidar de tal forma na jurisprudência que, em 13 de dezembro de 1963, foi editada a Súmula 71 do Supremo Tribunal Federal com o seguinte teor: “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Ocorre que, como já verificado, praticamente todos os tributos permitem a repercussão de seu ônus a terceiros, o que causava uma aplicação generalizada da referida Súmula. Recorda-se, por outro lado, que o Ministro Aliomar Baleeiro posicionou-se com cautela quanto a essa aplicação sem limites, haja vista a inexistência de critérios seguros para definição do que seria um “tributo indireto”. Ademais, foram percebidas algumas situações em que os tributos tradicionalmente considerados indiretos não teriam como repercutir, como nas hipóteses de tabelamento de valores dos produtos pelo Poder Público em que o aumento de tributos indevidos não era acompanhado pelo respectivo aumento dos preços.

A posição do Supremo, então, sofreu certa flexibilização no final da década de sessenta, passando a autorizar a repetição de indébito dos tributos indiretos sob certas condições, conforme preconizado na súmula 546 de 03 de dezembro de 1969, a qual determina que “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.” Ainda assim, a Súmula 71 não foi cancelada, tendo sido considerado que seu conteúdo foi apenas esclarecido pelo novo entendimento sumulado.

É fácil perceber que a proposição estabelecida na Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal em muito se assemelha ao disposto no polêmico artigo 166 do Código Tributário Nacional. Vale consignar, porém, que, embora a súmula tenha sido publicada posteriormente à positivação do tema na Lei nº 5.172/66, o que a tornaria de certa forma inócua, a jurisprudência que lhe deu origem começou a se consolidar cerca de vinte anos antes do advento do Código, de modo que é possível inferir até mesmo que o artigo 166 é dela decorrente.

Com a promulgação da Constituição Cidadã, em virtude da pertinência temática, o referido tema passou a ser tratado pelo então criado Superior Tribunal de Justiça, cuja competência inclui a apreciação, em última instância, de questão relacionada à interpretação da legislação infraconstitucional.

A jurisprudência a partir de então formada na Corte Especial acerca do tema aceitou o direito à repetição, mas com oscilações no que se refere à delimitação dos tributos que comportam transferência do encargo e à legitimidade para postular essa restituição.

Levando-se em consideração que pelo aspecto econômico todo tributo pode, em tese, ter seu ônus transferido a uma terceira pessoa, a questão era suscitada pela Fazenda em praticamente todas as defesas apresentadas nas ações de repetição de indébito tributário ajuizadas pelos contribuintes.

Ao enfrentar o problema, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que as condições impostas pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional para a restituição do tributo seriam exigíveis no caso do ICMS, do IPI e do ISS não-fixo. Diante desse posicionamento, Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p.681) considera que, por mais que não se identifique um critério claro na fundamentação das decisões, a Corte teria acatado a tese de Marco Aurélio Greco (1983, p. 282), segundo o qual o artigo 166 do Código Tributário Nacional “contempla hipóteses de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontram elemento de aproximação”. Dessa forma, tributos indiretos corresponderiam àqueles cujo fato gerador trata de uma relação comercial e cuja base de cálculo é o valor dessa operação, tendo em vista que, na existência de dois polos no negócio, ao ser elegido um deles como sujeito passivo, este teria condições de repassar o ônus tributário ao outro. Tanto assim seria o entendimento prevalente que, no Recurso Especial nº 724.684/RJ, de Relatoria do Ministro Castro Meira, julgado em 3 de maio de 2005, determinou-se que o ISS poderia ser considerado tanto um tributo direto ou indireto, a depender se incidia sobre o valor do serviço ou sobre outra base de cálculo, como o número de profissionais habilitados em uma sociedade de profissionais liberais.

A esse respeito, colhe-se também do acervo do Superior Tribunal de Justiça:

O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto, a depender da avaliação do caso concreto. 2. Via de regra, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nos termos do art. 7º da Lei Complementar 116/2003, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço. 3. Necessidade, na hipótese dos autos, de prova da não-repercussão do encargo financeiro do tributo, nos termos do art. 166 do CTN. [...] (AgRg no Ag 692.583/RJ, Relator Ministra Denise Arruda, Data do Julgamento 11.10.2005, p. 205).

Quanto a essa classificação dos tributos, cumpre mencionar ainda que, com relação às contribuições especiais, foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio norma específica que expressamente prevê a tese da não repetição em caso de repercussão

Diante do reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança de contribuições previdenciárias sobre a remuneração de autônomos e administradores pelo Supremo Tribunal Federal, com o evidente intuito de salvaguardar os cofres públicos, foi editada a Lei n. 9.032/95, que acresceu o § 1º no artigo 89 da Lei nº 8.212/91, com os seguintes termos:

§ 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da

empresa, recolhida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.

Todavia, mesmo sem o reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo supratranscrito, o Superior Tribunal de Justiça não aplicou a restrição legal por enquadrar as contribuições especiais nos tributos ditos diretos. Nesse sentido, colhe-se o seguinte precedente:

A 1.^a Seção do STJ, por ocasião do julgamento do EREsp 189.052/SP, em 12/3/2003, afastou a necessidade de comprovação da não transferência do encargo de que trata o art. 166 do CTN, relativamente às contribuições previdenciárias, por entender se tratar de tributo direto, que não comporta o repasse de seu ônus financeiro (REsp 529.733/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Data do Julgamento: 03.05.2004).

Ainda que definindo, mesmo sem um critério muito claro, os tributos indiretos para os quais se direcionaria o artigo 166 do Código Tributário Nacional, o Superior Tribunal de Justiça não se atentava para a questão atinente à repercussão em si e à dificuldade de sua prova. Simplificava-se a situação presumindo a repercussão integral dos tributos mencionados e exigindo do sujeito passivo a prova quase impossível da não repercussão ou então a identificação e localização dos contribuintes “de fato” para que fosse requisitada a mencionada autorização para repetição.

Como as críticas a tal entendimento não tardaram, foi questionada, então, a legitimidade do contribuinte “de fato” para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente. Ora, se a restituição ao contribuinte era negada em razão do repasse do ônus tributário ao terceiro, parecia razoável que aquele que efetivamente suportara o encargo tivesse reconhecido tal direito.

Em princípio, na análise de tais demandas, foi reconhecida a legitimidade do consumidor final, o qual teria assumido a condição de “contribuinte de fato”, para pleitear a restituição, sendo que, como a repercussão era presumida no caso dos tributos indiretos, não haveria sequer a necessidade de prova da assunção do encargo. As decisões sobre o tema envolveram especialmente os consumidores de energia elétrica e de produtos submetidos à incidência do IPI, como se verifica nos seguintes precedentes:

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

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

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

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

Todavia, não demorou para que a mesma Corte alterasse completamente seu entendimento, declarando a ilegitimidade desses consumidores para postular em juízo a restituição do indébito. Não bastasse a mudança abrupta de posicionamento, as decisões que negaram a legitimidade aos ditos contribuintes “de fato” contrariaram até mesmo a tese de aplicabilidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional ao basearem seus fundamentos em doutrinas que sustentavam a inconstitucionalidade de tal artigo ou a insubsistência da classificação dos tributos em diretos e indiretos.

Dessa forma, de modo totalmente contraditório, enquanto era negada a legitimidade do contribuinte com base na natureza indireta do ICMS, do IPI e do ISS e a conseqüente repercussão do ônus fiscal a terceiro, a ausência de legitimidade ao consumidor fundava-se na inexistência de amparo jurídico do mencionado repasse e na fragilidade da classificação dos tributos em diretos e indiretos. Nesse sentido:

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

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

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

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

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

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

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

Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p. 696) afirma, assim, que, além de contraditório, tal posicionamento obstrui a própria garantia fundamental à tutela jurisdicional (artigo 5º, XXXV da Constituição) ao tornar a lesão ao direito dos administrados de repetição do pagamento de um tributo indevido imune à apreciação judicial.

Em resposta às críticas que alertavam os perigosos efeitos dessa linha de pensamento adotado na resolução dos casos de indébito tributário, a Corte retrocedeu, mas apenas para conferir legitimidade aos consumidores de energia elétrica, fundada na natureza peculiar dessa relação e da definição do valor das tarifas. Tal posicionamento pode ser verificado no seguinte recurso representativo da controvérsia:

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

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

O problema é que essa oscilação de entendimentos foi responsável pela criação de sérios impasses na resolução dos casos concretos propostos nesse meio tempo. Isso porque, enquanto era reconhecida a legitimidade aos consumidores de energia elétrica para restituição de tributos indevidamente pagos, logicamente muitas demandas foram por estes ajuizadas, sendo que os pedidos não raramente contemplavam, além da restituição do indébito, a retificação dos valores a serem cobrados em período futuro pelas concessionárias. Tais requerimentos foram, em grande parte, reconhecidos por liminares que suspendiam a exigibilidade do tributo *sub judice*. Ocorre que, ao chegarem ao Superior Tribunal de Justiça, este já havia alterado seu posicionamento e inúmeros dos referidos processos foram julgados extintos sem resolução de mérito por ausência de legitimidade ativa *ad causam*. Grande celeuma restou então para a Fazenda, que ficou sem saída para cobrar os valores não pagos com a concessão das liminares. De um lado, as concessionárias justificariam o não pagamento por não terem auferido os respectivos valores dos consumidores em cumprimento a uma decisão judicial. De outro, os consumidores não poderiam ser compelidos a pagar um encargo que não puderam discutir judicialmente exatamente por não serem seus contribuintes.

Destarte, o atual cenário jurisprudencial acerca da repetição de indébito de tributos indiretos limita a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional aos casos de ICMS,

IPI e ao ISS não-fixos, sendo a legitimidade para o exercício desse direito dividida em duas circunstâncias. Apenas o sujeito passivo tem legitimidade para pleitear a restituição, desde que comprove a não repercussão do tributo a terceiros ou, do contrário, que foi por estes autorizado para tanto. O consumidor, também denominado de contribuinte “de fato”, somente possui a peculiar atribuição de poder autorizar algo que não pode fazer em nome próprio, ressalvado o caso do consumidor de energia elétrica, a quem é também conferida a legitimidade para a restituição.

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

3.2 O direito à compensação do tributo pago indevidamente

A compensação representa, conforme já analisado no primeiro capítulo, modalidade de extinção das obrigações, sendo aplicada pelo direito privado desde tempos remotos como uma forma de solução para o impasse de serem as partes ao mesmo tempo credoras e devedoras umas das outras.

É sabido que o Direito Tributário, tendo em vista o envolvimento da cobrança de tributos com o exercício do direito de propriedade e com as relações mercantis, frequentemente aproveita institutos originariamente pensados para o direito privado, sendo a compensação um exemplo. Contudo, a fim de garantir a sistematização do ordenamento, o aproveitamento desse conceito foi realizado de modo compatível com as peculiaridades do regime do Direito Público. Isso porque, de acordo com o que já fora mencionado em momento anterior, em razão do princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, apenas na existência de lei está a autoridade administrativa autorizada a aplicar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, conforme preceitua o artigo 170 do Código Tributário Nacional. Não resta, assim, margem de discricionariedade à Administração.

Enfatizados alguns aspectos fundamentais do instituto, cumpre analisar como ocorre a relação do direito de compensar com a pretensão de repetir o indébito tributário.

A aplicação da compensação à repetição de indébito tributário encontra-se amparada, de acordo com Cleide Previtalli Cais (2009, p. 401-402), dentre outros, pelos princípios fundamentais da supremacia constitucional, da segurança jurídica, da moralidade administrativa, da igualdade, da proteção à propriedade e da utilidade processual.

A Constituição regula de modo especial os princípios e regras norteadores da

tributação com o fim de obstar a violação ilegítima da propriedade dos administrados pelo Estado. Deste modo, com base no princípio da supremacia constitucional, tendo como premissa o fato de que a apropriação indevida de recursos a título de tributo gera o direito à imediata restituição e de que a relação tributária possui feição continuativa, a compensação representaria um meio de minoração dos prejuízos causados ao contribuinte. Já a segurança jurídica deve ser traduzida pela interpretação das normas no sentido de que o direito à compensação seja utilizado como meio de evitar atos arbitrários da Administração, garantindo estabilidade e previsibilidade nas relações. O dever de lealdade e boa-fé na atuação do Estado consubstanciam-se no princípio da moralidade, de observância obrigatória pelo Poder Público. O princípio da igualdade, por sua vez, está intimamente associado ao da capacidade contributiva e impõe a aplicação de índices e critérios de juro e correção monetária equivalentes àqueles aplicados na relação de cobrança dos tributos pelo Estado. A relação da compensação com o princípio da propriedade é também clara na medida em que representa um obstáculo ao enriquecimento sem causa do Estado. Por fim, a economia processual é evidente com a aplicação do instituto ao evitar o longo e moroso curso da execução de precatórios na ação de repetição de indébito.

Confirmando este entendimento, leciona José Maria da Serpa Lopes (1989, p. 241)

O instituto da compensação se faz necessário por duas considerações importantes: em primeiro lugar, o efeito da compensação, extinguindo automaticamente ou por declaração do interessado os dois créditos recíprocos, é salutar no sentido da economia processual. Não há necessidade, para os que se encontram em tal situação, de se valerem de duas ações distintas, com maiores encargos, sem outros resultados práticos. Em segundo lugar, age beneficentemente em prol da própria segurança do crédito.

Hugo de Brito Machado (1997, p. 143) também leciona que “o direito à compensação do crédito decorrente de indevido pagamento é inerente ao direito à restituição, e resulta, por isso mesmo do próprio princípio da legalidade”.

Há, contudo, quem entenda que o requerimento de compensação na ação de repetição de indébito tributário representaria mudança do pedido inicial, o que é vedado pela lei processual. Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo (1999, p. 241) afirma que a existência da possibilidade de compensação de valores pagos indevidamente como tributos e o argumento de morosidade na liquidação de uma ação de repetição de indébito não podem ser suficientes para autorizar a mudança da pretensão inicialmente formulada e a violação da regra processual. A prestação jurisdicional deveria ser realizada nos limites da lide delineados pelo autor, sob pena de violação do contraditório e do devido processo legal.

Por outro lado, Schubert de Farias Machado (1999, p. 411) afirma não se tratar de

mudança de pedido, mas sim da execução da decisão. O reconhecimento judicial da repetição de indébito representaria um título que pode ou não ser executado, sendo possível que o autor desista da expedição do precatório para compensar seu crédito com outros débitos de mesma natureza.

Já Marcelo Borghi Moreira da Silva (2011, p. 1207) vai mais além, entendendo que tanto a ação de repetição de indébito quanto a de compensação possuem igualdade de pedidos. Para ele, em ambos os casos, o pedido mediato, correspondente ao bem jurídico a ser tutelado, é fundamentado no impedimento do enriquecimento sem causa do Estado e o pedido imediato, providência jurisdicional requerida, representaria a condenação da restituição.

A esse respeito, assevera Luciano Amaro (2010, p. 456):

Se esse crédito contra o Fisco corresponder a tributo recolhido indevidamente, o instituto da compensação é uma alternativa para o pedido de restituição. Na medida em que a lei admita, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação do crédito contra a Fazenda Pública, resultante do recolhimento indevido de tributo, atingem-se os mesmos efeitos da restituição, com diversas vantagens.

Submetida a questão à análise do Superior Tribunal de Justiça, a Primeira Seção, ao julgar o Recurso Especial nº 1.114.404/SP, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, prestigiou a posição de que cabe ao contribuinte a opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório, eis que ambas configuram-se como formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente o pedido.

A propósito, a Ministra Eliana Calmon, na relatoria do Recurso Especial nº 930.582/DF, julgado em 01.09.2009, consignou que a “Corte tem o entendimento de que a compensação é uma das formas de repetição de indébito, não havendo falar em julgamento *extra petita* em acórdão que concede direito à compensação em demanda que pleiteia repetição de indébito tributário”.

Quanto aos critérios da compensação, especial atenção merece a demonstração da liquidez e certeza dos débitos, mormente no que se refere aos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Consoante Misabel Abreu Machado Derzi (2010, p. 902), se no Direito Privado o reconhecimento dos débitos é decorrente do consenso entre as partes, no Direito Tributário, os requisitos de liquidez e certeza são apurados de forma prévia pelo sujeito passivo da relação tributária nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Esta peculiaridade seria justificada pelo fato de que nessa espécie de procedimento é dever do contribuinte apurar a quantia devida e antecipar o pagamento, o qual fica sujeito ao ato administrativo posterior de homologação, como condição resolutória de extinção do crédito. Nesse contexto,

considerando que os impostos e contribuições ordinariamente se sujeitam ao lançamento por homologação e que, nos casos de correta apuração pelo sujeito passivo, a extinção do crédito normalmente apenas se dá com o transcurso *in albis* do prazo de homologação pela autoridade administrativa, não seria razoável que a compensação do crédito, como forma de repetição de indébito, fosse condicionada à prévia conferência da Fazenda de todos os atos praticados.

Com a edição da Lei nº 8.383/91, Cleide Previtalli Cais (2009, p. 411) também defendeu que o direito à compensação pelo contribuinte poderia ser exercido independentemente de qualquer procedimento administrativo ou judicial, pela redação de seu artigo 66, *caput*, *in verbis*:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

No mesmo sentido, nega Luciano Amaro (2010, p. 456) a alegação de que essa compensação sem anuência da parte contrária representaria o “fazer justiça com as próprias mãos”. No caso de o suposto crédito do contribuinte utilizado na compensação ser em verdade tributo devido, a consequência seria a mesma da que ocorreria se simplesmente tivesse deixado de pagar uma dívida tributária, cabendo ao Fisco o direito de cobrá-la com todos os acréscimos legais.

Paulo Roberto de Oliveira Lima (1999, p. 321) ressalta, porém, que a permissão genérica da compensação pode romper com o equilíbrio financeiro do Estado ao implicar a perda de receitas previstas para o exercício, referente a tributos efetivamente devidos, sendo a exigência de prévia autorização justificada.

Já Hugo de Brito Machado (1994, p. 180) chegou a defender a existência de um duplo sistema de compensação com a edição da nova lei. Sustentava que o artigo 170 do Código tratou da previsão de uma compensação condicionada à existência de crédito tributário, ou seja, ao lançamento. Já a compensação aludida no artigo 66 da Lei nº 8.383/91 trataria de tributo não plenamente constituído ou cujo fato gerador poderia nem mesmo ainda ter ocorrido.

Discordando de tal entendimento, Gabriel Lacerda Troianelli (1999, p. 128) afirmava que o cerne da questão não estaria no lançamento, mas na liquidação do tributo. Se “autoliquidável”, o contribuinte poderia utilizar a compensação sem depender de qualquer ato administrativo, mas se a liquidação dependesse do lançamento, somente feito este o instituto poderia ser aplicável. Não haveria, assim, limitação ao artigo 66 da Lei nº 8.383/91 que o

distinguisse do artigo 170 do Código, pois sempre o contribuinte poderia realizar o lançamento sem prévio requerimento da autoridade administrativa no momento em que o tributo encontrasse liquidado.

Ocorre que, mesmo prevalecendo a ideia da possibilidade de compensação sem a necessidade de prévia anuência da autoridade administrativa, com a introdução do artigo 170-A no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 104 de 2001, a temática foi submetida à nova reflexão.

Primeiramente, vale lembrar que o Código Tributário Nacional previu a compensação como forma de extinção do crédito tributário, mas condicionou seu exercício aos requisitos estabelecidos em lei, nos termos de seu artigo 170.

Diante desse cenário, Cíntia Daniela Bezerra de Albuquerque (2001, p. 100) afirma que o Código não teria conferido ao contribuinte o direito à compensação, eis que o facultou à previsão de uma lei integradora. Pondera, contudo, que tendo sido editada a lei que autorizou e estabeleceu os critérios da compensação no âmbito federal (Lei 8.383/91), nasceu para o contribuinte que preenchia os requisitos nela estabelecidos o direito subjetivo de valer-se da compensação, passando o ato administrativo respectivo a ser plenamente vinculado, em observância aos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da moralidade administrativa.

Todavia, com o advento do artigo 170-A no Código, a compensação de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo foi condicionada ao trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Assim, somente com o reconhecimento pelo Poder Judiciário do recolhimento indevido a certeza do crédito seria demonstrada e a compensação, justificada.

Perante essa aparente incoerência, Cleide Previtalli Cais (2009, p. 411) então defendeu a existência de dois sistemas de exercício do direito de compensação pelo contribuinte. Nesse sentido, a aplicação do artigo 170-A do Código ficaria restrita aos casos de “aproveitamento de créditos tributários objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo da relação tributária”, permanecendo, contudo, a faculdade do contribuinte exercer seu direito subjetivo de proceder a compensação automaticamente, ficando sujeito à livre apreciação da regularidade dos atos praticados pela autoridade administrativa.

Tal distinção foi até mesmo reconhecida pela jurisprudência, como demonstra a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

Além disso, desde 10.01.2001, com o advento da Lei Complementar 104, que introduziu no Código Tributário o art. 170-A, segundo o qual "é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", agregou-se novo requisito para a realização da compensação tributária: a

inexistência de discussão judicial sobre os créditos a serem utilizados pelo contribuinte na compensação. (grifo próprio) (ERESP 488.992/MG, 1.^a Seção, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Data de Julgamento 7/6/2004).

Em crítica, porém, à aplicação sem ressalvas do entendimento da Corte Superior, pondera João Claudio Franzoni Barbosa (2001, p. 98) a impropriedade do requisito de decisão transitada em julgado em se tratando de lei declarada inconstitucional pelo próprio Supremo Tribunal Federal nos seguintes termos:

O absurdo da aplicação do art.170-A a toda e qualquer compensação é tão grande que merece ser melhor detalhado. Imagine-se uma situação em que o Governo Federal edite lei tributária flagrantemente inconstitucional e que, por isso, venha declarada como tal pelo STF. Seria ilógico fazer com que o contribuinte tivesse que aguardar o trânsito em julgado do seu processo para que pudesse compensar aquilo que, durante certo tempo, pagou indevidamente. O contribuinte seria obrigado a esperar por longos e penosos anos para que pudesse utilizar-se do instituto da compensação. Ao revés, a Fazenda Pública encontraria facilidades para fazer “caixa” frente aos seus interesses secundários, contrários, quase sempre, aos interesses da coletividade – primários. Lançaria mão de tributo inconstitucional, arrecadaria por diversos meses até que o STF declarasse a inconstitucionalidade ou o Senado Federal suspendesse a eficácia da norma.

Outra questão polêmica refere-se à aplicação dos requisitos do artigo 166 do Código Tributário Nacional no caso de exercício do direito à compensação de indébito de tributos indiretos.

De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira (1999, p. 388), se o direito à repetição dos tributos sujeitos à repercussão está condicionado aos critérios impostos pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional, para o exercício do direito à compensação não deveria ser diferente, pois a compensação corresponderia à modalidade alternativa da restituição em espécie, de modo que apenas quem pode repetir poderia também compensar.

Em sentido contrário, e por decorrência lógica, manifestam-se os autores que consideram o artigo 166 do Código Tributário Nacional inconstitucional, como Ives Gandra da Silva Martins. Porém, mesmo Hugo de Brito Machado (1999, p. 28), que entende ser o mencionado artigo aplicável às hipóteses de repercussão jurídica, sustenta não ser o mesmo compatível com a compensação, eis que normas restritivas de direito não devem ser interpretadas de forma extensiva e o direito à compensação não se confunde com a repetição ao pressupor a reciprocidade de débitos entre o contribuinte e a Fazenda.

Rebatendo o argumento de que a necessidade de interpretação restritiva do artigo 166 do Código não permitiria a sua aplicação aos casos de compensação, José Mörschbacher (1999, p. 272-273) defende que a restrição em análise não decorre simplesmente do disposto na Lei n° 5.172/66, mas do princípio da vedação do enriquecimento sem causa, de modo que a compensação, uma forma de repetição de tributo indevido, também deveria se submeter aos

mesmos critérios de demonstração de não repercussão do ônus fiscal ou autorização do terceiro que o suportou. Sustenta o autor:

Uma vez acolhido o princípio do enriquecimento sem causa no campo das incidências tributárias ditas indiretas, seja para negar-se a restituição a quem não experimentou o prejuízo, seja para deferi-la a quem efetivamente o experimentou, não é razoável deixar-se de aplicá-lo, também, às formas alternativas de repetição do indevido, e ademais sob argumentação exclusiva e excessivamente formal. Não adotá-lo na sua íntegra implicaria proceder-se contraditoriamente quanto a situações apenas extrinsecamente distintas, mas intrinsecamente idênticas.

Por fim, resta a análise do prazo para o exercício do direito à compensação. A doutrina separa-se em duas grandes correntes.

Primeiro, há os que defendem a existência de prazo para sua utilização, dividindo-se, contudo, quanto à natureza deste e o tempo correspondente.

Para Ricardo Mariz de Oliveira (1999, p. 390) o prazo da compensação é o mesmo do prazo para repetir. Isso porque afirma ser esse prazo também decadencial, atingindo o próprio direito, e pela compensação representar uma alternativa à repetição em espécie, de modo que transcorrido o prazo para esta também restaria terminado o prazo para aquela.

Já Paulo Roberto de Oliveira Lima (1999, p. 333) afirma que, mesmo procedida de forma extrajudicial, a compensação corresponderia a uma ação e estaria sujeita ao prazo prescricional de cinco anos. Em suas palavras:

A compensação é exercício extrajudicial da ação de direito material, posto que se trata de um modo particular do credor exercer seu direito à repetição do indébito. E se trata de direito a uma prestação, qual seja, à devolução do valor indevidamente recolhido.

De outro lado, encontra-se a corrente que afirma inexistir prazo para o exercício da compensação. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (1999, p. 30-31) defende que o direito à compensação não pode ser confundido com o direito à restituição, pois enquanto este se configura no direito a uma prestação, aquele trata de um direito potestativo. Ademais, o exercício da compensação não depende de ação judicial. Ocorre que, não havendo regra específica de decadência neste caso e sendo notório que regras restritivas de direito não podem ser submetidas à interpretação extensiva, o exercício do direito à compensação não dependeria de qualquer prazo.

Apreciada a questão pelo Superior Tribunal de Justiça, prevalece o entendimento de que tanto nas ações de repetição de indébito como na declaração do direito à compensação incide o prazo de cinco anos definido pela Lei Complementar nº 118/2005.

3.3 A (in)constitucionalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional

Verificada a celeuma que envolve a repetição de indébito dos tributos indiretos, com a existência dos mais variados posicionamentos, almeja-se, neste momento, delinear qual interpretação do artigo 166 do Código Tributário Nacional mostra-se em melhor conformidade com o Sistema Constitucional Tributário.

Todas as normas estão sujeitas à interpretação. O texto normativo em si não basta para a determinação de condutas, necessitando ser interpretado para ser aplicado ao caso concreto. Deve ser superada a ideia oriunda da Revolução Francesa de que o aplicador do direito deve restringir como “boca da lei”. Conforme afirma Carlos Maximiliano (1996, p. 117), “a letra não traduz a ideia, na sua integridade”, produzindo apenas, “em cérebro alheio, o abrolhar de um produto intelectual *semelhante*, jamais idêntico, ao que a fórmula é chamada a exprimir”.

É o que defende Maria Helena Diniz, citando Francesco Degni (1909 *apud* DINIZ, 1994)

A norma jurídica sempre necessita de interpretação. A clareza de um texto legal é coisa relativa. Uma mesma disposição pode ser clara em sua aplicação aos casos mais imediatos e pode ser duvidosa quando se aplica a outras relações que nela possam enquadrar e às quais não se refere diretamente, e a outras questões que, na prática, em sua atuação, podem sempre surgir. Uma disposição poderá parecer clara a quem a examinar superficialmente, ao passo que se revelará tal a quem a considerar nos seus fins, nos seus precedentes históricos, nas suas conexões com todos os elementos sociais que agem sobre a vida do direito na sua aplicação a relações que, como produto de novas exigências e condições, não poderiam ser consideradas, ao tempo da formação da lei, na sua conexão com o sistema geral do direito positivo vigente.

Ao se perquirir sobre a compatibilidade ou não de uma norma em face do ordenamento, como é a proposta deste tópico, para delimitar o seu alcance e conteúdo ou mesmo sua não recepção pela ordem tributária, deve-se considerar que a realização desse intuito apenas será possível se feita uma interpretação sistêmica do artigo, integrando-o ao conjunto das normas jurídicas do ordenamento pátrio. Como sustenta Norberto Bobbio (1999, p. 19), as normas jurídicas não existem isoladamente, fazendo parte de um contexto de normas, com relações particulares entre si.

Segundo José Aparecido Alves Pinto (2000, p. 88), a interpretação sistemática configura a aplicação cumulada de todos os métodos de interpretação, representando a análise harmoniosa do ordenamento jurídico. O Direito deve ser visto como um todo harmônico, formando uma estrutura hierarquizada, coesa e unitária, sob pena de incongruências.

A proposição do artigo 166 do Código Tributário Nacional regula a forma como a restituição da quantia recolhida indevidamente a título de tributo deve ser efetuada nos casos específicos em que houve transferência do encargo tributário pelo suposto contribuinte a

terceiros. Com o propósito de evitar o enriquecimento injustificado do sujeito passivo em detrimento do consumidor, quem efetivamente suporta o encargo pela inclusão de seu valor no preço na mercadoria ou serviço adquirido, o legislador estabeleceu como critério para o exercício do direito à repetição do indébito a comprovação da não repercussão dessa quantia ou a autorização do terceiro que a assumiu.

Tal disposição já foi exaustivamente analisada ao longo desse estudo, restando, porém, examinar a repercussão de suas possíveis interpretações em face dos direitos fundamentais do cidadão.

A verificação da existência dos mais variados posicionamento acerca do que deve ser entendido pelo critério da repercussão do encargo tributário adotado pela lei já demonstra a ausência de segurança jurídica por parte dos administrados de ressarcimento quando compelidos ao pagamento de tributo sem previsão legal.

Quando se adota um critério econômico, a exceção do artigo 166 torna-se a regra da repetição de indébito tributário, pois não existe óbice legal para que algum encargo tributário seja repassado a terceiros no exercício da atividade econômica, mas, pelo contrário, é prática lícita e estimulada como forma de fomentar o lucro e, de um modo geral, o crescimento da economia. Todo tributo tendo a potencialidade de ser transferido economicamente, as condições impostas pelo referido artigo valeriam para restituição de toda quantia exigida ilegalmente do administrado. Vale recordar ter sido esta uma das posições defendidas pelo Supremo Tribunal Federal, o qual, manifestando-se pela necessidade de comprovação apriorística dos critérios impostos pelo artigo 166 do Código como forma de admissão das ações de repetição de indébito tributário, retirou até mesmo a importância do livre convencimento motivado do magistrado. Assim, como, neste contexto, a demonstração da não repercussão do encargo seria malfadada ao fracasso, restava ao administrado a não menos impraticável prova de identificação e autorização de todos os consumidores para ser restituído da quantia que lhe foi indevidamente exigida pelo Estado.

Verificando que a posição adotada terminava por inviabilizar o exercício do direito de repetição do indébito tributário, buscou-se evitar a utilização de critérios não jurídicos para a identificação do âmbito de aplicação da norma em análise. Muito se falou, então, sobre os tributos que, por sua natureza jurídica, sofressem repercussão do encargo. Ocorre que nem mesmo houve consenso sobre qual seria esse critério jurídico a ser utilizado e a determinação do que representam os doutrinariamente chamados tributos indiretos manteve-se uma incógnita.

É crível inferir assim que, se o critério da repercussão é falho como forma de

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

Da mesma forma, defende Aliomar Baleeiro (1981, p. 163-164):

[...] se as teorias da repercussão, absorção e outros fenômenos tributários tivessem alcançado absoluto grau de exatidão, a política financeira poderia servir-se delas a fim de guiar o legislador para aproveitar ou evitar efeitos da tributação relativamente aos diferentes grupos sociais ou sobre o nível de preços e outros problemas. Esse grau de segurança ainda não existe para todos os impostos em todos os casos.

O grande problema, porém, não é a identificação dos tributos aos quais o artigo 166 do Código Tributário Nacional é direcionado, mas as restrições por ele impostas ao exercício de um direito do administrado.

Pela redação do dispositivo, a repetição do indébito apenas é viabilizada em duas hipóteses. Na primeira, o contribuinte é compelido à comprovação de não haver repassado o ônus tributário a terceiros. É evidente, todavia, a dificuldade de identificação de todos os fatores determinantes para a composição dos preços no mercado. Outrossim, vale recordar que o ônus da prova de fatos extintivos do direito do autor incumbe ao réu e, não à toa, a prova negativa é muitas vezes traduzida como prova diabólica. Como segunda alternativa, quando houver transferência do encargo a terceiros, deve o contribuinte identificá-los para, então, requerer que autorizem a repetição do encargo que outrora suportaram.

Diante desse cenário, não é difícil perceber que o artigo 166 do Código é responsável, na prática, por inviabilizar o direito do contribuinte de ser ressarcido pelo valor indevidamente recolhido ao Estado a título de tributo ao impor condições impraticáveis para o seu exercício, o que demonstra a necessidade de verificar se há alguma forma de interpretá-lo em conformidade com o sistema jurídico brasileiro.

Tendo como premissa que a organização sistemática do ordenamento mantém a Constituição como fundamento de validade das demais normas, sendo denominada por Hans Kelsen como norma fundamental, os princípios constitucionais servem como alicerce estrutural do ordenamento, não podendo ser desprezados no momento da interpretação das normas.

De acordo com o já explanado no primeiro capítulo, o princípio da legalidade garante a legitimidade do Poder Estatal ao permitir que este seja exercido em nome de seus verdadeiros titulares, os cidadãos. Funcionando como um dos sustentáculos primordiais do

ordenamento, pressupõe que qualquer imposição de conduta ao administrado deva ter amparo legal. Com previsão reforçada em mais de uma oportunidade no texto constitucional, a legalidade ganha ainda maior destaque no Direito Público, quando apenas autoriza a realização de atos que a lei determina. Pela mesma razão, no âmbito tributário, defende-se o fenômeno da tipicidade e da estrita legalidade.

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

É, portanto, de subordinação a relação jurídico-tributária, diferente daquela que se instaura por força do princípio da autonomia da vontade própria dos contratos privados. Tem, entretanto, o sujeito passivo um escudo. Não podendo manejar a espada da imposição, pode opor-lhe o escudo da legalidade. A imposição só pode existir se feita nos estritos limites da lei. Sem flexibilidade hermenêutica. Sem maleabilidade exegética. Sem elasticidade interpretativa.

Não se pode olvidar ainda que a não repetição do tributo indevidamente pago representa violação aos preceitos da moralidade administrativa, da propriedade, da segurança jurídica e do devido processo legal. Isso apenas para citar alguns.

Quanto à alegação de que entre o enriquecimento ilícito do contribuinte e do Estado deva prevalecer aquele que garanta a primazia do interesse público, em que pese seja inegável o reconhecimento da relevância deste princípio constitucional, é preciso saber delinear se seu campo de proteção incluiria a manutenção de recursos indevidos nos cofres públicos.

Em análise ao argumento de supremacia do interesse público, alertou Aliomar Baleeiro, como relator no julgamento do Recurso Extraordinário 45.977/ES, que:

[...] não pode se 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 em proveito da torpidez de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e a realização de ideia-força da Justiça.

Ademais, deve-se ponderar se a vedação ao enriquecimento ilícito não poderia ser garantida com o concomitante respeito ao princípio da legalidade pela adoção de outro posicionamento para o caso.

Além de sua submissão aos fundamentos constitucionais da repetição do indébito tributário, o artigo 166 do Código também não pode ser aplicado de forma dissociada das demais normas infraconstitucionais, devendo ser confrontado com os artigos 121, 123 e 165 do mesmo diploma legal.

A lei reconhece como sujeitos passivos da relação tributária apenas o contribuinte e o

responsável, cujo tratamento jurídico já fora analisado em tópico próprio. Assim, o consumidor, também chamado de “contribuinte de fato”, ainda que, ao final, arque com o ônus do tributo, não faz parte da relação jurídica tributária, razão pela qual não terá legitimidade ativa na ação da repetição de indébito tributário. Aliás, o que paga, em verdade, é o preço da mercadoria ou do serviço e não o tributo em si.

Ocorre que mesmo não havendo amparo legal para a legitimidade do consumidor de repetir o indébito, a lei condiciona à sua autorização o exercício desse direito pelo sujeito passivo da relação tributária. Tal incongruência refletida no artigo 166 do Código Tributário Nacional viola, consoante Daniel Carlos Trentin (2003, p. 232), o princípio geral do direito segundo o qual ninguém pode transferir mais poderes do que detém a outrem. Assim, seria o “contribuinte de fato”, na crítica feita por Ives Gandra da Silva Martins (2005, p. 27), aquele capaz de impedir a repetição do indébito, mas incapaz de exercê-la.

Essa incongruência verificada no Código aparenta ser fruto da confusão realizada entre a relação jurídica de índole tributária formada entre o contribuinte ou responsável e o Estado e aquela que se constitui entre o sujeito passivo da primeira e um terceiro no campo econômico. Enquanto a primeira é um vínculo regido pelo direito público, a segunda encontra-se no âmbito do direito privado. São relações autônomas, reguladas por normas próprias e com polos distintos.

Tal distinção foi claramente delineada no artigo 123 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes” e vem sendo aplicada na relação tributária pela qual a Fazenda é investida no direito de exigir a prestação pecuniária do sujeito passivo, mas não na relação inversa de restituição de indébito.

Ora, se não é autorizado ao contribuinte opor como defesa ao não pagamento de tributo ao Estado a transferência do encargo a terceiros realizada no âmbito privado, o mesmo não deve ser invocado no momento do exercício do direito à repetição, em prejuízo ao sujeito passivo.

Se, como visto no primeiro capítulo, a atribuição do encargo fiscal é transferida pelo sujeito passivo a terceiro por convenção particular e há o descumprimento da obrigação, aquele não poderá se escusar de sua responsabilidade legal do pagamento do tributo, restando-lhe apenas a possibilidade de regresso perante o terceiro que assumira o ônus no campo privado. Como decorrência lógica, também o sujeito ativo não está autorizado a exigir a obrigação do pagamento do tributo de terceiro não responsável perante a legislação tributária.

Constata-se, pois, que o ordenamento brasileiro prevê soluções que obstem o enriquecimento injustificado em ambas as espécies de relações. A fim de evitar o locupletamento indevido do Estado, o sujeito passivo tem seu direito constitucionalmente garantido de ser ressarcido da quantia equivocadamente arrecadada a título de tributo. Por outro lado, contra o enriquecimento sem causa do sujeito passivo, pode aquele que assumiu o encargo tributário por uma relação privada demandar, em ação própria, a repetição do referido valor (MARTINS, 2005, p. 29-30).

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

Em síntese, não fazendo o consumidor parte da relação tributária, na ocorrência de recolhimento indevido de quantia a título de tributo, apenas o sujeito passivo tem legitimidade para demandar diretamente o Estado pelo direito de ser ressarcido deste valor. Uma vez que o indébito tenha sido objeto de ação de repetição, em razão da relação de direito privado havida entre o contribuinte e o consumidor, caberá a este acionar aquele para o fim de reaver o que fora obtido como resultado da restituição junto ao Estado.

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

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

O sistema constitucional tributário é estruturado com base no princípio de que ninguém será compelido a pagar tributo que não tenha estrita previsão legal e se há uma forma de garantir o respeito ao direito de repetição do que foi indevidamente pago a título de tributo conjuntamente à vedação do enriquecimento sem causa da qualquer uma das partes dessa relação, não há razão para que prevaleçam as condições impostas pelo artigo 166 do Código o qual privilegia apenas um dos comandos constitucionais em detrimento dos demais.

Para o contribuinte não se mostra de grande utilidade a transferência proposital do encargo tributário a terceiro ao saber de seu caráter indevido para, posteriormente, poder requerer a repetição de indébito junto ao Fisco, pois sua renda pode ser incrementada muito

mais facilmente pelo aumento dos preços das mercadorias ou serviços.

Por outro lado, a manutenção dos critérios impostos pelo artigo 166 do Código para a repetição do indébito tributário representa verdadeiro estímulo à cobrança de tributos indevidos por parte do Estado, o qual, ciente da dificuldade de posterior restituição, teria garantida uma nova fonte de renda para os cofres públicos, inviável de ser adquirida por outro meio, posto ser indevida.

Diante dessa conjuntura, bem alerta ainda Gabriel Lacerda Troianelli (1999, p. 121) que a moralidade possui representações distintas para o contribuinte e para o Estado. Se para o contribuinte a moralidade ganha maior relevo no aspecto da consciência, não se configurando necessariamente como ato ilícito o enriquecimento sem causa, para o Estado, traduz-se como um imperativo jurídico, sendo seu locupletamento injustificado inexoravelmente fundado na ilicitude. Outrossim, como bem pondera o autor, “o respeito do Estado pela legalidade e moralidade deve sobrepor-se à sua necessidade de caixa, uma vez que aquele é finalidade do Estado e esta é mero meio do qual o Estado se utiliza para atingir seus fins”.

Verificado, assim, que a repetição do indébito tributário tem inegável fundamento no texto fundamental, se a norma infraconstitucional é responsável por negar esse direito ou torná-lo impraticável, caso do artigo 166 do Código Tributário Nacional, deverá ser reconhecida sua inconstitucionalidade.

CONCLUSÃO

O princípio da legalidade representa um dos pilares do Estado Democrático de Direito e, especificamente com relação ao Direito Tributário, dispõe que não haverá tributo sem lei que o estabeleça.

Assim, é com base na lei que se forma o vínculo jurídico através do qual o Estado está autorizado a exigir uma prestação tributária do particular. Esse vínculo entre o sujeito ativo e passivo que faz surgir a obrigação tributária pode decorrer de mera imposição legal e não necessariamente da relação pessoal e direta do particular com o fato gerador respectivo, o que se traduz nas figuras do responsável ou do contribuinte, respectivamente. O terceiro com quem o sujeito passivo convencionou a transferência do ônus tributário em nada interfere na responsabilidade oriunda daquela relação de Direito Público, pois acordos particulares podem valer entre as partes, mas não são capazes de revogar leis do Estado.

O pagamento do crédito tributário representa o cumprimento e, por consequência, a extinção da obrigação respectiva. Porém, quando o valor entregue pelo particular aos cofres públicos a título de tributo não corresponder a uma relação tributária válida, o ordenamento jurídico garante o direito à restituição.

Considerado dispensável o prévio requerimento na via administrativa pela maior parte da doutrina, a lei estabelece o prazo de cinco anos para o sujeito passivo pleitear a restituição desse valor indevidamente pago, mesmo nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Transitada em julgado a decisão que tenha reconhecido a procedência do pedido de ressarcimento, surge ainda para o autor a possibilidade de compensação do indébito com tributos devidos.

O direito à repetição do indébito tributário não tem seu fundamento limitado ao Código Tributário Nacional, sendo decorrente de diversos comandos constitucionais. Todavia, a Lei nº 5.172/66, por meio de seu artigo 166, condiciona o exercício desse direito pelo sujeito passivo à prova da não repercussão do crédito ou da autorização expressa do terceiro que suportou o encargo nos casos de tributos que, por sua natureza, comportem transferência do seu ônus.

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

O grande problema, contudo, não está na delimitação dos tributos que permitem repercussão econômica ou jurídica para o fim de definir o campo de aplicação do artigo, mas sim na aferição da legitimidade dos obstáculos por ele previstos para autorizar a devolução do valor indevidamente recolhido pela Fazenda sob a aparência de tributo.

O direito à restituição decorre da apropriação indevida do patrimônio do administrado, independentemente da qualificação que se faça sobre as características do tributo a cujo título tenha sido erroneamente despendido. A supremacia do interesse público não pode ser utilizada, nessa seara, para salvaguardar as ilegalidades cometidas pelo Poder Público, sob pena de transgressão à própria essência do Estado Democrático de Direito.

Conclui-se, assim, que não há como se interpretar o artigo 166 do Código Tributário Nacional em conformidade com o sistema constitucional brasileiro, devendo o suposto sujeito passivo da relação tributária indevidamente estabelecida com o Estado ter garantido o seu direito à restituição do indébito independente de qualquer autorização dos terceiros que tenham assumido o encargo, os quais, no âmbito privado, poderão pleitear também o respectivo ressarcimento, em total respeito à vedação do enriquecimento sem causa de qualquer das partes.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Cíntia Daniela Bezerra de. A compensação do indébito tributário como direito subjetivo do contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. v. 41, p. 100, nov. 2001.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- AMORIM FILHO, Agnelo. Critério prático para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista dos Tribunais*, v. 300, p. 7-37, out. 1960.
- ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____; BARRETO, Aires. Substituição e Responsabilidade Tributária: *Revista de Direito Tributário* n. 49, jul/set, 1989, p. 73-96.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981
- _____. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARBOSA, João Claudio Franzoni. A compensação e o Art. 170-A do Código Tributário Nacional. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 67, p. 90-99, abr. 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10 ed. Traduzido por Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora UNB. 1999.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CAIS, Cleide Previtelli. *O processo Tributário*, 6 ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- CALIENDO, Paulo. Repetição de indébito de ICMS: legitimidade *ad causam*. *Revista Tributária das Américas*, v. 6, p. 207, jul. 2012.
- CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A prescrição da pretensão de restituição do indébito tributário e a recém editada LC 118/2005. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 62, p. 44, mai. 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CERQUEIRA, Marcelo Fontes de. *Repetição de Indébito Tributário: delineamento de uma teoria*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORREA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, Coimbra: Almedina, 1987.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Introdução ao direito processual civil e processo de conhecimento, vol. 1, 13 ed. Salvador: Podivm, 2011.

DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil brasileiro interpretada*. São Paulo: Saraiva, 1994.

FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*, São Paulo: Noeses, 2005.

GOLÇALVES, Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *Repetição do Indébito e compensação do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do Indébito*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 3 ed., São Paulo: Dialética, 2000.

LIMA, Paulo Roberto de Oliveira. *Repetição do Indébito e compensação do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Traduzido por Alfredo Gallego Anabitarte. 2 ed. Barcelona: Ariel, 1970.

LOPES, José Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*, 5 ed., vol. II. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 1989.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. *Repetição do Indébito e compensação do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. Restituição do tributo “indireto” na jurisprudência brasileira: notas sobre uma análise comparada. *Revista Dialética de direito tributário*, v. 209, p. 675-698, fev. 2013.

MACHADO, Brandão. *Repetição do indébito no direito tributário*. Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984

MACHADO, Eduardo Muniz. A repercussão jurídica do tributo e a sua influência na restituição do indébito. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 57, p. 76, jul. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
_____. *Repetição do Indébito e compensação do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. *Temas de direito tributário II*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Schubert de Farias. *Repetição do Indébito e compensação do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Curso de direito tributário*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Repetição de Indébito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MELLO, Antônio Carlos de Martins. *Repetição do Indébito e compensação do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo. Editora Dialética, 1999.

MILL, John Stuart. *Princípios de economia política com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Tradução por Luiz João Baraúna. v. 2, São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MÖRSCHBÄCHER, José. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo. Editora Dialética, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Repetição do Indébito e compensação do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

PINTO, José Aparecido Alves. Tributo indevido não é tributo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. v. 30, p. 80-104, jan. 2000.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. Considerações do ISS como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário: breve revisitação do tema. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 55, p. 145, mar. 2004.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Repetição do Indébito e compensação do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

SILVA, Marcelo Borgui Moreira. Da compensação de crédito nos autos de ação de repetição de indébito. *Doutrinas essenciais de Direito Tributário*. v. 18, p. 1207. fev. 2011.

SOUZA, Beatriz Lacerda Silva de. Capacidade contributiva e imunidade nos tributos indiretos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 111, p. 139, jul. 2013.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lôbo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

TRENTIN, Daniel Carlos. A incompatibilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional perante o ordenamento jurídico tributário – delineamentos sobre sua inconstitucionalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 50, p. 220, mai. 2003.

TRIANELLI, Gabriel Lacerda. *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo. Editora Dialética, 1999.

VILELA, Djalma de Souza. A restituição de indébito fiscal e a transferência do encargo financeiro. *Revista dos Tribunais*, v. 709, p. 257, nov. 1994.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.