



PUC

DEPARTAMENTO DE DIREITO

REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTOS INDIRETOS – UMA ANÁLISE DO ART. 166 DO CTN

por

LUIS EDUARDO DE OLIVEIRA MANEIRA

ORIENTADOR(A): Carlos Henrique Bechara

2015.2

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO

RUA MARQUÊS DE SÃO VICENTE, 225 - CEP 22453-900

RIO DE JANEIRO - BRASIL

REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTOS INDIRETOS – UMA ANÁLISE DO ART. 166 DO CTN

por

LUIS EDUARDO DE OLIVEIRA MANEIRA

Monografia apresentada ao
Departamento de Direito da Pontifícia
Universidade Católica do Rio de
Janeiro (PUC-Rio) para a obtenção do
Título de Bacharel em Direito.

Orientador(a): Carlos Henrique
Bechara

2015.2

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família. Somando os quatro, somos um.

Agradeço àqueles que convivem comigo diariamente: a equipe do escritório Sacha Calmon Misabel Derzi. É um privilégio poder desfrutar de um ambiente profissional tão profícuo e aprazível. O Tributário moleque vive!

Agradeço aos amigos, por fazerem da vida uma passagem divertida.

Agradeço ao meu orientador, Professor Carlos Henrique Bechara, pelos ensinamentos e, sobretudo, pela paciência.

RESUMO

MANEIRA, Luis Eduardo de Oliveira. *Repetição De Indébito De Tributos Indiretos – Uma Análise Do Art. 166 Do CTN*. Rio de Janeiro, 2015. 69 p. Monografia - Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

Essa monografia tem como objetivo realizar uma análise crítica da repetição de indébito de tributos indiretos no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, buscar-se-á definir o conceito de tributo indireto, contribuinte de direito e contribuinte de fato. A partir dessas premissas, será investigado o fenômeno da repercussão econômica, repercussão jurídica e se esses guardam qualquer relevância para a relação jurídico tributária do sujeito passivo e para a repetição do indébito tributário.

PALAVRAS-CHAVES

Repetição de indébito – Tributos indiretos – Repercussão econômica – Repercussão jurídica – Art. 166 do CTN – Princípio da Legalidade – Contribuinte de Direito – Contribuinte de Fato – Legitimidade Ativa – Concessionária de serviço público.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
CAPÍTULO 1 – O DIREITO À REPETIÇÃO DE INDÉBITO.....	10
1.1. O direito à repetição de indébito como decorrência do princípio da legalidade.....	10
1.2. Breve resumo da matéria no Código tributário Nacional.....	14
1.3. O problema da repetição de tributo indireto.....	20
CAPÍTULO 2 - AFINAL, O QUE SÃO TRIBUTOS INDIRETOS?....	22
2.1. A repercussão econômica do tributo no preço.....	23
2.2. A repercussão jurídica do tributo.....	29
2.3. A nossa posição.....	32
CAPÍTULO 3 O ARTIGO 166 DO CTN.....	35
3.1. O contexto histórico do artigo 166 do CTN.....	35
3.2. A legitimidade do contribuinte de direito.....	40
3.3. A legitimidade do contribuinte de fato.....	45
3.4. A jurisprudência nacional.....	47
CAPÍTULO 4 A NECESSIDADE DE UMA INTERPRETAÇÃO SISTÊMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	53
4.1. A necessidade de se interpretar o art. 166 do CTN dentro do Sistema Tributário Nacional.....	53
4.2. O artigo 166 e as hipóteses de retenção na fonte e substituição tributária.....	58
CONCLUSÃO.....	61
BIBLIOGRAFIA.....	63

INTRODUÇÃO

O tema escolhido, como se deduz do título, é a “Repetição de Tributo Indireto”. A problemática aqui exposta é cenário de controvérsias há mais de um século, e podemos afirmar que ainda hoje não há um tratamento definitivo da matéria.

Por um lado, isso facilita o presente trabalho: há extensa jurisprudência e artigos doutrinários sobre o assunto. Ao mesmo tempo, sob outra perspectiva, há um sentimento de desalento, uma vez que autores brilhantes se debruçaram sobre o tema de maneira profunda.

Ainda assim, acreditamos que um trabalho que exponha o posicionamento doutrinário da matéria e analise de maneira crítica a evolução da jurisprudência sobre o assunto possa ser de interesse àqueles que militam no Direito Tributário.

Nesta esperança, dividiremos o trabalho em quatro partes.

O primeiro capítulo deste estudo irá conceituar, de maneira breve, o instituto da repetição de indébito. Há diversas manifestações doutrinárias apontando, com certa razão, que é um contrassenso denominar aquilo que é pago indevidamente ao Estado como indébito tributário.

Essa corrente se fundamenta no próprio conceito de tributo esculpido no art. 3º do Código Tributário Nacional, posto que só é tributo aquilo que decorre da lei. Se o contribuinte paga uma quantia maior que a devida legalmente, seja qual for o motivo, não se poderia afirmar que essa prestação teria natureza tributária. Ademais, a vontade das partes é irrelevante na obrigação tributária. Se o contribuinte pagou uma quantia supondo que fosse tributo devido, isso não seria suficiente para caracterizar a prestação como tributária.

Não se discorda do raciocínio acima exposto, mas fato é que o CTN, ao regular a matéria da repetição de indébito, apenas deixou claro o tratamento a ser dado a esse tipo de situação.

A regulação sobre a matéria deixou de maneira explícita as hipóteses em que se configura a repetição de indébito, o tratamento a ser dado na restituição em relação aos juros de mora e o prazo decadencial para o exercício do direito da repetição.

Uma vez delineados os contornos principais do instituto, analisaremos, na segunda parte do trabalho, o artigo 166, que desperta as controvérsias que nortearão este trabalho. Leia-se a redação do dispositivo:

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

Da leitura, pode-se extrair alguns questionamentos. Primeiramente, cria-se uma regra para determinar quem detém a legitimidade ativa para pedir a restituição do tributo que *comportar transferência do encargo financeiro*. Convencionou-se, ainda que haja opiniões dissidentes, que a utilização desta expressão legal é para afirmar que o artigo 166 do CTN aplica-se aos tributos *indiretos*, que tem o ônus transferido ao consumidor, através de sua *repercussão*.

Assim, o capítulo 2 tentará responder às seguintes perguntas: tratar-se-ia de uma repercussão econômica? Tratar-se-ia de uma repercussão jurídica? A ciência econômica admite como critério de classificação de tributos sua qualificação em *diretos* e *indiretos*? Há critério jurídico para classificar-los desta maneira?

Ultrapassada a questão do âmbito de aplicação do artigo 166, questionar-se-á: qual a *ratio* por trás do dispositivo?

Na terceira parte do trabalho, demonstrar-se-á que o artigo 166 do Código Tributário Nacional veio, na realidade, confirmar a então dominante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Desde o ano de 1900, já se tem notícia da discussão da matéria na Suprema Corte Brasileira, como

registra Brandão Machado¹. Veja-se, por exemplo, trecho do voto vencido do Ministro Hermínio do Espírito Santo, em Acórdão de 10-11-1900²:

“Em relação ao mérito da questão, desprezou a justiça uma alegação de suma importância de parte da Fazenda: que os autores não provaram que a importância do imposto, cuja restituição pediram, deixou de ser incluída no preço da venda do respectivo gênero, já há muito consumido no mercado; sem essa prova, pagará duas vezes o povo o imposto de consumo, é o que fica em evidência e, assim, carecedores os autores de justo motivo de pedir; do contrário, irão haver dos cofres públicos para si, a título de má interpretação da lei orçamentária, a importância de que se cobraram na venda de seus gêneros”.

O trecho do voto é ilustrativo do raciocínio desenvolvido pela jurisprudência que viria a culminar na Súmula 546 do STF³. A lógica é de que se o tributo vem embutido no preço do consumo e, portanto, é suportado por pessoa distinta do contribuinte legal, este não tem o direito de reclamar para si o tributo pago indevidamente.

Por isso, estabeleceu-se o ônus da prova do contribuinte legal, ou contribuinte de *direito*, que demonstrasse não ter repassado o ônus do tributo a terceiro.

Contudo, tampouco o Estado concede o direito da restituição àquele que suportou o tributo, chamado de contribuinte de fato. Neste caso, a justificativa seria de que em nenhum momento ele foi parte da relação jurídico tributário, sendo-lhe defeso pedir a restituição em razão de uma relação da qual nunca foi parte.

Neste quesito, pretende-se fazer uma análise crítica da *ratio* acima desenvolvida, confrontando esta regra com os princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública.

¹ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no Direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Org.). *Direito Tributário – Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 68.

² Ibid, p. 68.

³ Súmula/STF 546: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo”.

Por último, no capítulo final, buscaremos analisar como a repercussão do tributo indireto dialoga com outras questões tributárias, sob uma perspectiva sistêmica da legislação.

Afinal, o tributo é parte do preço da mercadoria ou é um encargo do contribuinte de fato, no qual o contribuinte de direito é apenas um intermediário perante o Estado? Essa pergunta, tão debatida em âmbito doutrinário, raramente é vista sob a perspectiva do Sistema Tributário como um todo.

Esperamos, então, na conclusão, uma vez trabalhado o instituto da repetição de indébito, o âmbito de aplicação do artigo 166, as posições doutrinárias e jurisprudenciais a respeito e como essas afetam o ordenamento jurídico como um todo, arrematar este estudo com uma pequena contribuição à matéria.

PRIMEIRA PARTE

O DIREITO À REPETIÇÃO DE INDÉBITO

1.1. O direito à repetição de indébito como decorrência do princípio da legalidade

Aquele que recolhe aos cofres públicos quantia maior que a devida a título de tributo, ou o faz sem suporte normativo válido, tem direito à restituição do indébito tributário. Essa afirmação, que pode parecer óbvia, suscita algumas ponderações.

A primeira polêmica é sobre a natureza do pagamento indevido. Calcado na definição de tributo contida no art. 3º do Código Tributário Nacional⁴, Luciano Amaro defende que a terminologia *repetição de indébito* é inapropriada, pois se inexistente a obrigação tributária, não se pode falar em tributo, mas mero pagamento indevido⁵.

Ricardo Lobo Torres também adota essa corrente de pensamento. Afirma o professor que embora seja possível encontrar um certo paralelismo entre a obrigação tributária e a obrigação de repetir o indébito tributário, esta não se confunde com aquela, preferindo conceitua-la como uma obrigação de direito público⁶.

Tais críticas parecem lógicas, posto que se a obrigação tributária decorre de lei, e esta ou inexistente ou não é válida, não há que se falar em tributo. Todavia, pertinentes também as considerações de Igor Mauler Santiago, para quem a terminologia *repetição de indébito tributário* carrega consigo a vantagem de apontar ao aplicador do Direito uma uniformidade de tratamento entre a obrigação tributária e a obrigação de restituir⁷.

⁴ 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.”

⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed.. São Paulo: Atlas, 2006, p. 419.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 33.

⁷ SANTIAGO, Igor Mauler. Comentários aos Arts. 165 a 169 do CTN, in *Comentários ao CTN*, coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 230.

De fato, é salutar que o Código Tributário Nacional venha regular a matéria da repetição de indébito, e o faça criando um paralelismo entre a obrigação tributária propriamente dita, como, por exemplo, em relação aos prazos prescricionais, juros e correção monetária etc.

Além disso, não basta a mera alegação de que se o pagamento é indevido, não se trata de relação tributária. Como bem aponta Paulo de Barros Carvalho, o que é decisivo para caracterizar a natureza jurídica da relação é a causa em que se funda a prestação recebida pelo Estado⁸. Como argumento definitivo, Brandão Machado nos lembra que o ato administrativo inexistente é tratado como ato administrativo, tanto que suas causas e efeitos são reguladas pelo próprio Direito Administrativo⁹. Se assim o é, porque o recolhimento tributário indevido teria tratamento distinto?

Dessa maneira, nos parece que a linha sustentada por Igor Mauler Santiago, Paulo de Barros Carvalho e Brandão Machado oferece os subsídios necessários para superar o óbice encontrado pela outra corrente, qual seja, o fato de que, se não havia previsão legal válida, seria um contrassenso chamar o pagamento indevido de indébito tributário.

Fato é que a relação nasce no pressuposto de tratar-se de uma obrigação tributária e todos os seus efeitos serão regulados por princípios e regras próprias deste ramo do direito, motivo pelo qual entendemos adequada a utilização da expressão *indébito tributário*.

Caracterizado o indébito, surge, automaticamente, o direito do contribuinte de pedir sua devolução?

Na doutrina e jurisprudência nacional, sem adentrar nas particularidades do tema principal, a repetição de tributo indireto, há um consenso de que o mero pagamento indevido gera um dever correspondente de devolução. Contudo, é importante contextualizar essa afirmação.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 534.

⁹ MACHADO, Brandão. *Repetição do indébito no Direito tributário*, p. 75.

Antes da edição do Código Tributário Nacional, o pedido de devolução do tributo pago a maior ou indevidamente era feito com base no artigo 964 do Código Civil de 1916, que prescrevia que “*Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir.*” Pode se dizer que trata-se de princípio geral de direito, a vedação ao enriquecimento sem causa. Contudo, o próprio Código Civil determinava, em seu artigo subsequente que “*Ao que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro.*”, suscitando alguns questionamentos acerca do surgimento “automático” do direito à repetição de indébito tributário.

Isso porque, como se deduz do art. 965 do CC/1916, no âmbito das relações privadas, é necessária a comprovação de que, para pedir repetição, aquele que pagou indevidamente prove que agiu sob coerção ou em erro. Esse requisito não pode ser transportado para o âmbito do Direito Tributário, dada a íntima conexão da obrigação com a lei, sendo completamente irrelevante a vontade das partes. Interessante apontar que a própria doutrina civilista já apontava a inaplicabilidade deste requisito, como se denota das lições de Caio Mário da Silva Pereira¹⁰:

“Outro caso peculiar, e de incidência frequente, é o do pagamento do tributo indevido. A controvérsia está na indagação de quem paga deve provar o erro, em que tenha incidido, como no caso de ter sido voluntariamente realizado, ou se está dispensado, como na hipótese de haver-se efetuado coercitivamente. Embora não haja uniformidade de pareceres a respeito, é mais pura a doutrina que dispensa a prova do erro, porque aquele que paga para evitar um procedimento judicial age em termos que autorizam a repetição.. (...) Entende-se que o fundamento do pedido de restituição do imposto indevidamente pago não é o erro do solvens, mas a ilegalidade ou a inconstitucionalidade da cobrança ou em termos genéricos da falta de causa.”

Aliomar Baleeiro sustentava que a própria natureza compulsória dos tributos já era suficiente por si só para afastar este requisito¹¹. Com efeito, caso o contribuinte se negue a pagar, sofrerá uma série de medidas executivas indesejadas, afetando o seu poder de escolha.

¹⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil, II*, 24ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 282.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1289.

As posições assumidas por estes pensadores, ainda que de forma implícita, fundam-se em premissas de um Direito de tradição romano-germânica, admitindo-se a dicotomia Direito Público e Direito Privado.

Nas jurisdições de *Common Law*, por exemplo, o direito à repetição do indébito tributário foi tratado, historicamente, sob a mesma sistemática da repetição oriundas de relações privadas¹². Como se sabe, este sistema rejeita ideias como a sujeição da Administração Pública a um regime jurídico próprio, distinto dos particulares, e a existência de uma jurisdição administrativa própria¹³.

Assim, caso paradigmático sobre o tema nas jurisdições de *Common Law*, em especial a do Reino Unido, é *Woolwich Building Society v IRC*¹⁴. Trata-se de caso em que, pela primeira vez, *The House of Lords* determinou a repetição de indébito tributário independentemente de comprovação de erro ou coerção – decisão datada do recentíssimo ano de 1992. A partir de então, o *Woolwich Principle* estabelece que o pagamento indevido é per se causa apta para pedir a restituição do tributo pago indevidamente.

Aproximando-se ainda mais da tradição jurídica romano-germânica, no caso *Kleinwort Benson Ltd v Lincoln City Council*, julgado em 1999, *The House of Lords* estendeu ainda mais o direito à repetição do indébito tributário, garantindo aos contribuintes o direito à repetição sobre impostos que viriam a ser posteriormente tidos como inválidos pelo Judiciário, embora na época do pagamento não fossem questionados¹⁵.

A doutrina estrangeira ainda busca entender melhor qual o alcance desses julgados, pois a construção de um direito à repetição amplo e irrestrito é muito mais complexo no ambiente da *Common Law*. Esses breves apontamentos de Direito Comparado servem para entendermos que

¹² ELLIOTT, Steven, HACKER, Birke, MITCHELL, Charles. *Restitution of overpaid tax*. Oxford: Hart Publishing, 2013, p.3.

¹³ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. O Direito Administrativo Brasileiro sob influência dos sistemas de base romanística e da *Common Law*. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, nº 8. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/redae-8-novembro-2006-maria%20sylvia.pdf>. Acesso em 10 nov. 2015.

¹⁴ ELLIOTT, Steven, HACKER, Birke, MITCHELL, Charles. *Restitution of overpaid tax*, p. 4.

¹⁵ *Ibid*, p. 4.

o direito à repetição do indébito tributário no Brasil decorre diretamente do Princípio da Legalidade, tal como insculpido no artigo 150, inciso I da Constituição Federal¹⁶.

A obrigação tributária decorre única e exclusivamente de lei, como uma relação de Direito Público. Qualquer prestação ou pagamento indevido feito ao Estado não faz com que este tenha direito algum sobre esta quantia, pois excede o contorno da lei. Trata-se de uma relação, na nossa tradição jurídica, de limitação ao Direito de propriedade que só terá validade nos estritos termos da Constituição Federal e da lei. Neste sentido, Misabel Derzi¹⁷:

“Ora 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. Essa a posição do CTN, que singelamente reflete a posição da Constituição.”

Nesta esteira, Luis Eduardo Schoueri vai além ao defender que ainda que o contribuinte pague espontaneamente, sabendo que o tributo não era devido, tem ele direito à restituição. Afirma-se, mais uma vez: o tributo é uma obrigação legal, sendo completamente e irrelevante a vontade das partes¹⁸.

Essa premissa foi importante para que a jurisprudência afastasse os requisitos do art. 965 do Código Civil como necessários para a repetição do indébito tributário, concluindo pela íntima relação deste direito com o corolário da legalidade.

1.2. Breve resumo da matéria no Código Tributário Nacional

¹⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1294.

¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 557.

Dispõe o art. 165 do CTN:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade 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.”

No *caput* do referido artigo vê-se a preocupação do legislador em desvincular a repetição do indébito tributário aos requisitos do art. 965 do CC/16, determinando expressamente que o direito independe de “*prévio protesto*”. Ainda analisando o *caput*, o direito à repetição é do sujeito passivo da obrigação.

De acordo com o artigo 121 do Código Tributário Nacional, sujeito passivo da obrigação principal “*é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo*”, seja o contribuinte, sujeito com relação pessoal e direta com o fato gerador, seja o responsável, sujeito que, sem revestir a condição de contribuinte, é obrigado ao pagamento por expressa disposição legal¹⁹.

Conjugando ambos os dispositivos, conclui-se que o Código Tributário Nacional possibilita conceder o direito à repetição ao responsável tributário e ao contribuinte.

O art. 165 também prescreve que tem o sujeito passivo direito à repetição total ou parcial do tributo. Argumenta com perspicácia Luciano Amaro que a redação do código é imprópria, posto que a repetição há de ser sempre total²⁰. O que pode ocorrer é o pagamento ser integralmente

¹⁹ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

²⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 421.

indevido ou exceder a quantia realmente devida. No entanto, em ambos os casos, a repetição do indébito é integral.

Por fim, a repetição independe da modalidade de lançamento do tributo; mesmo o pagamento em estampilha pode ser objeto de restituição, respeitada a exceção do § 4º do art. 162 do CTN²¹.

Ato contínuo, os incisos do art. 165 tratam de enumerar as hipóteses passíveis de repetição de indébito. Os incisos I e II tratam da mesma hipótese, em que o contribuinte, seja por cobrança indevida, seja por erro no momento do pagamento, acaba por realizar um recolhimento indevido. Estranha, contudo, é a hipótese do inciso III. Trata-se de hipótese em que o contribuinte consegue reverter uma decisão condenatória para declarar que não deve tal tributo.

No entanto, esta hipótese é difícil de se imaginar na nossa sistemática processual, posto que o contribuinte, para se insurgir contra a cobrança, não precisa pagar o tributo. Ao mesmo tempo, se entende que pagou equivocadamente, irá ajuizar uma ação de repetição de indébito. O inciso III fica desprovido de sentido.

Dando continuidade à regulação da matéria, o art. 167 do CTN define que a restituição não se refere apenas ao pagamento da obrigação principal, mas também de eventuais juros de mora e penalidades, exceto as de caráter formal²². A partir do trânsito em julgado da decisão que determinar a restituição, incide juros de mora, conforme parágrafo único do dispositivo²³.

²¹ “Art. 162. (...) § 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável”

²² “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.”

²³ No mesmo sentido, a Súmula 188 do STJ: “Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.”

Os artigos 168 e 169 regulam os prazos extintivos para o pedido de repetição de indébito²⁴. O artigo 168, em seu caput, determina que “*O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos*”. A redação do artigo parece indicar que este prazo de cinco anos seria decadencial, como entende Aliomar Baleeiro²⁵ e Ricardo Lobo Torres²⁶.

Essa solução, contudo, não se atenta para a natureza do direito da repetição. Trata-se de um direito subjetivo, em que o contribuinte tem uma pretensão contra a Fazenda Pública, um direito de crédito, motivo pelo qual o prazo do art. 168 é prescricional²⁷.

O *dies a quo* do prazo do art. 168, I é a data do pagamento. A partir desta data, contam-se os cinco anos para pedir-se a restituição do indébito tributário. Cumpre destacar que este inciso foi objeto de muitos debates no âmbito jurisprudencial, pois a literalidade da norma fala em “data da extinção do crédito tributário” e não na data do pagamento.

Para muitos, nos tributos sujeitos à lançamento por homologação, estes só estariam extintos quando decorrido o prazo de homologação tácita do art. 150, § 4º do CTN²⁸. Essa exegese tem como apoio o art. 156, inciso IX do CTN, que elenca como causa de extinção do crédito tributário “*o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º*”.

²⁴ “Art. 168. *O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

I - nas hipótese 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.

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.”

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 1309.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de tributos*, p. 63

²⁷ No mesmo sentido: MACHADO, Brandão. *Repetição do indébito no Direito Tributário*, p. 79; e DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 1312.

²⁸ LESSA, Donovan Massa Lessa. *A compensação do Indébito Tributário no Âmbito Federal*. Rio de Janeiro. Universidade Cândido Mendes, Mestrado em Direito, 2010, p. 71-86.

Assim, o *dies a quo* para contagem do prazo prescricional do pedido de restituição se daria apenas 5 anos após o pagamento do tributo, quando se daria a sua homologação tácita. No total, o prazo para repetição do indébito tributário seria então de 10 anos, numa tese que ficou conhecida como “tese dos 5+5”, que inclusive restou vencedora no Superior Tribunal de Justiça²⁹.

Não concordamos com a tese. O pagamento extingue o crédito tributário, conforme art. 156, I³⁰. No caso dos tributos por homologação, o pagamento continua a ser a causa de extinção do crédito tributário, mas sob a condição resolutória da homologação, nos termos do art. 150, § 1º³¹. Ou

²⁹ “*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.*”

1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspondente.

2. O advento da LC 118/05 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”, constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

(...)

5. Conseqüentemente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: “Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.”).

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

(...)

9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.”

STJ, REsp nº 1002932/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Brasília, 25 nov. 2009.

³⁰ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento”.

³¹ “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

seja: o pagamento extingue o crédito tributário desde o início, com a possibilidade do fisco, posteriormente, lançar eventual diferença. Por isso, ao meu ver, mesmo nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo quinquenal se contaria da data do pagamento³².

Fato é que essa discussão perdeu o objeto, pois o legislador complementar editou a LC nº 118/05, que tratou de regular a matéria. Leia-se o seu art. 3º:

“Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 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.”

A partir da edição da LC 118/05, portanto, o prazo prescricional para o pedido de restituição, seja qual for a modalidade de lançamento do tributo, é de cinco anos contados da data do pagamento indevido.

Destaca-se que, quando do pedido de restituição, pode o contribuinte optar por fazê-lo em esfera administrativa ou diretamente pelo Judiciário. Na hipótese do contribuinte ter negada a restituição em âmbito administrativo, terá dois anos para anular esta decisão por via judicial, conforme art. 169 do CTN.

Pode-se induzir, como aponta Donovan Mazza Lessa, através de uma análise conjunta dos artigos 168 e 169 do Código Tributário, que o legislador idealizou uma sistemática na qual primeiro haveria um pedido administrativo de restituição (no prazo do art. 168), que, se indeferido, demandaria a ação judicial a ser ajuizada no prazo do art. 169, ou seja, em dois anos da decisão administrativa que negar a restituição³³.

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.”

³² Neste mesmo sentido: XAVIER, Alberto. “A contagem dos prazos no lançamento por homologação.” In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 27, dez/1997, p. 12.

³³ LESSA, Donovan Mazza. *A compensação do indébito tributário no âmbito federal*, p. 104.

No entanto, por questões constitucionais, como o Princípio Da Inafastabilidade Da Jurisdição, nunca se exigiu como requisito da ação repetitória o prévio pedido administrativo³⁴.

1.3. O problema da repetição de tributo indireto

Dispõe o artigo 166:

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

Afirmou-se no tópico 1.1 que a repetição de indébito era, antes da edição do Código Tributário Nacional, regulada pelo Código Civil, mais precisamente na vedação ao enriquecimento sem causa. No entanto, a doutrina e a jurisprudência logo trataram de afastar alguns requisitos que, embora aplicáveis ao Direito Civil, seriam incompatíveis com o Direito Tributário.

Infelizmente, encontra-se, neste dispositivo, um último resquício da influência do Direito Privado na edição deste artigo: a necessidade de comprovação do empobrecimento do *solvens* para o pedido de restituição.

A *ratio* do art. 166 é simples. Há tributos, tidos como indiretos, cujo ônus econômico é repassado ao elo seguinte da cadeia, chamado de *contribuinte de fato*, em um fenômeno chamado de *repercussão*. Se esta afirmativa é verdadeira, ainda que o *contribuinte de direito* tenha recolhido imposto a maior sobre esta operação, este não é parte legítima para pedir a repetição, uma vez que o tributo *repercutiu* sobre terceiro.

³⁴ Ives Gandra Martins, ao tratar da necessidade do prévio pedido de restituição administrativo antes da ação de repetição, assim se manifestou: “Admitindo a Constituição Federal, por seu art. 5º, XXXV que todas as questões possam ser levadas de imediato ao Poder Judiciário, não há necessidade de recurso administrativo prévio.” MARTINS, Ives Gandra. “Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário”, in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do indébito e compensação no direito*. São Paulo: Dialética, 1999.

As interpretações sobre este artigo são diversas, e foram bem resumidas por Marcelo Fortes de Cerqueira³⁵:

- “a) O contribuinte de fato tem legitimidade ativa para postular a repetição perante o Fisco³⁶;
- b) O contribuinte de fato sub-roga-se nas prerrogativas do contribuinte de direito ou, então, detém o direito de regresso contra este³⁷;
- c) O contribuinte de fato detém apenas o direito de autorizar o contribuinte de direito a postular o indébito³⁸;
- d) Contribuinte de fato é figura completamente estranha ao Direito Tributário, não possuindo direito algum à repetição [Concluindo, por conseguinte, que o art. 166 é inconstitucional]³⁹;
- e) Na ausência de justo título, que ampare tanto ao Estado quanto o contribuinte de direito a embolsar o montante indevidamente recolhido, deve prevalecer o princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias indevidamente recolhidas ao patrimônio do Estado⁴⁰.”

Para definir a nossa posição, é necessário estabelecer as premissas deste raciocínio. A primeira investigação a ser realizada é sobre o fenômeno da repercussão. A partir deste estudo, é possível estabelecer balizas sobre o que seria tributos indiretos e, então, delimitar o verdadeiro significado do art. 166 do CTN.

Neste ponto, frise-se desde já, que a aceitação ou não da classificação de tributos em diretos ou indiretos não significa, necessariamente, aceitar a aplicação do artigo 166 sobre qualquer aspecto. No entanto, a investigação é necessária para saber qual o seu escopo.

³⁵ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. “Extinção da obrigação tributária: compensação e repetição do indébito”. In SANTI, Eurico Marcos Diniz, coord. *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 391.

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de tributos*, p. 16.

³⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Repetição do indébito”. In MARTINS, Ives Gandra, coord. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983, pp. 3-10.

³⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. “Restituição de Imposto Indireto e Produto tabelado”, *Revista de Direito Tributário*, vol. VI., São Paulo: Revista dos Tribunais: pp. 41-52.

³⁹ BOTALLO, Eduardo Domingos. “Restituição de Impostos Indiretos”, *Revista de Direito Tributário*, nº 2, p. 320.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 536.

SEGUNDA PARTE

AFINAL, O QUE SÃO TRIBUTOS INDIRETOS?

2.1. A repercussão econômica do tributo no preço

O fenômeno da repercussão fiscal já foi amplamente estudada Ciência das Finanças. Noticia Marciano Seabra de Godoi que este fenômeno foi observado por Montesquieu, que proferiu as seguintes palavras⁴¹:

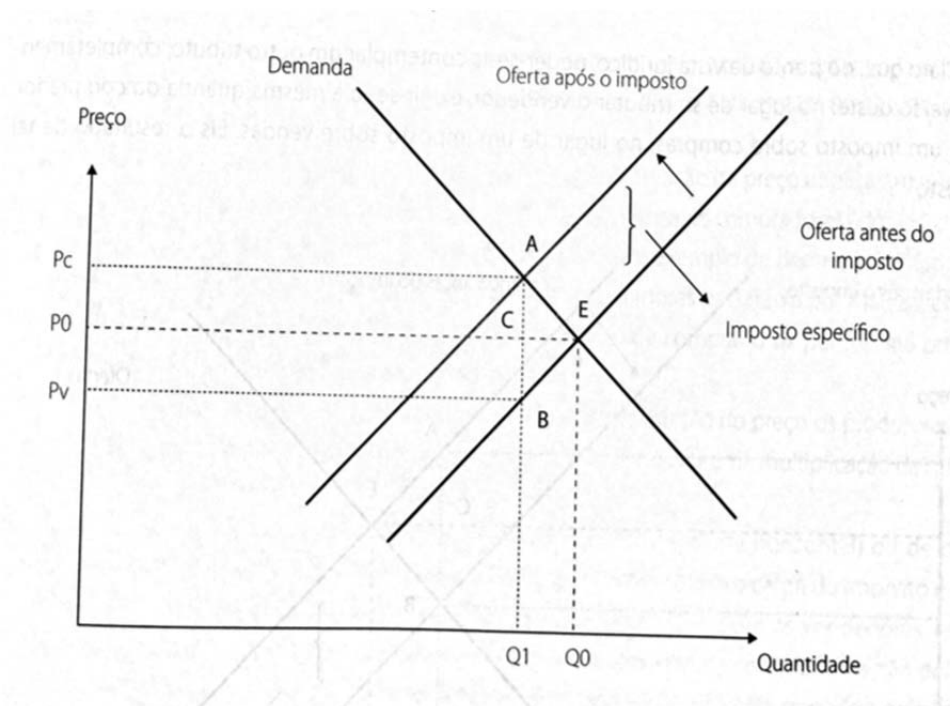
“Os direitos sobre as mercadorias são aqueles que os povos sentem menos, porque não são exigidos formalmente. Podem ser sabiamente cobrados que o povo ignorará que os paga. Para tanto, é de grande consequência que aquele que vende a mercadoria pague o direito. Sabe que não está pagando por ele e o comprador, que no fundo está pagando, confunde-o com preço. Alguns autores contam que Nero tinha suprimido o direito da vigésima quinta parte dos escravos que eram vendidos. No entanto, ele só havia ordenado que seria o vendedor que o pagaria, ao invés de ser o comprador: essa disposição, que deixava o imposto intacto, parecia suprimi-lo.”

Na doutrina nacional, Luis Eduardo Schoueri é quem mais se dedica ao tema, tratando da interdisciplinariedade entre a Economia e o Direito Tributário. O conceituado professor paulista, utilizando-se de premissas econômicas básicas, demonstra como o tributo afeta o preço da mercadoria.

Em um mercado perfeitamente competitivo, tratando-se de uma mercadoria cuja demanda não seja nem totalmente elástica, nem inelástica, esta seria a representação econômica de um tributo sobre vendas⁴²:

⁴¹ GODOI, Marciano Seabra. Análise do artigo 166 do Código Tributário Nacional. *Revista da Associação de Direito Tributário Brasileiro*, nº 5/6. Belo Horizonte, 1998, p. 123.

⁴² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, p. 49.



Neste cenário, apresenta-se a curva de demanda estável e a curva de oferta variável em função da existência de um tributo, aumentando os custos de produção. Explica-se.

A curva de demanda é intuitiva: quanto mais alto for o preço da mercadoria, menor será a vontade dos consumidores de adquirirem aquela mercadoria. Em contraposição, quanto menor o preço, mais atrativo será para aquisição.

A curva de oferta também é intuitiva: quanto maior o preço da mercadoria, os fabricantes terão maior disposição para fabricá-la, dada a grande margem de lucro possível de ser auferida. Ao revés, quanto menor o preço, menos o fabricante terá interesse em sua produção.

Em dado momento, ambas as curvas se encontram, criando um ponto de equilíbrio e economicamente eficiente. Este é o ponto E no gráfico acima. Neste ponto, temos o preço pela mercadoria P_0 e uma quantidade produzida Q_0 .

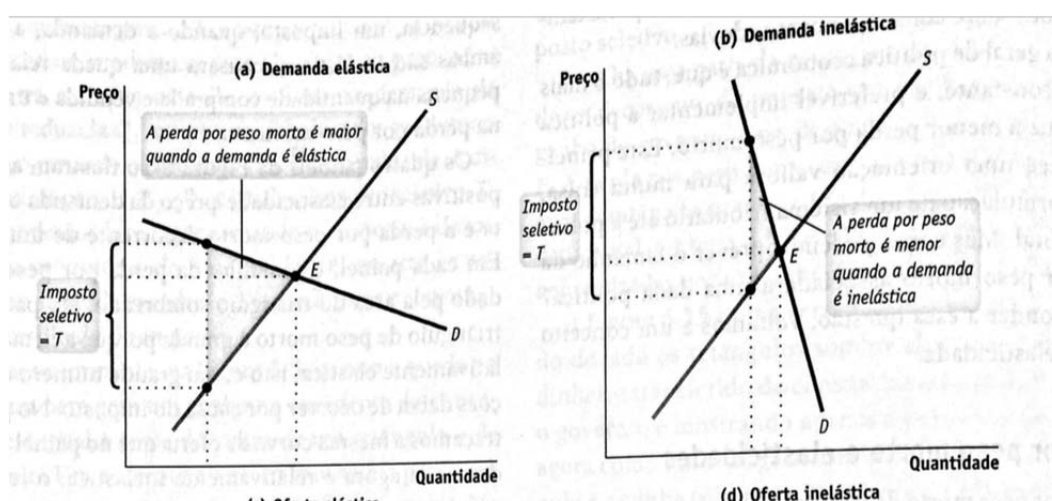
Aumentando-se os custos de produção, entre os quais se incluem tributos, desloca-se a curva de oferta “para cima”, criando um novo ponto de equilíbrio, no gráfico denominado de ponto A.

No ponto A, percebemos que: (i) o preço recebido pelo produtor é menor do que aquele recebido no equilíbrio anterior; (ii) o preço despendido pelo consumidor é maior que aquele desembolsado no Ponto E; (iii) a quantidade produzida/vendida é menor que no Ponto E.

Portanto, a área criada pelo triângulo ABE é o que se chama, economicamente, de peso morto: há uma perda de eficiência em que tanto o consumidor como o produtor perdem em bem-estar.

No gráfico, há uma conclusão ainda mais interessante, e fundamental para nosso estudo: ambos arcam igualmente com o peso do tributo. No gráfico, a chamada “repercussão” está igualmente dividida entre fabricante e consumidor. A área do triângulo CEB representa a “repercussão” do tributo para o fabricante, enquanto a área do triângulo ACE representa a área da “repercussão” sobre o consumidor.

Mas isso não significa que, necessariamente, em toda mercadoria, fabricante e consumidor arcarão de forma isonômica com o ônus do tributo. A pergunta de quem arcará com o ônus econômico do tributo depende de diversos fatores, tais como a elasticidade da demanda. Vejamos, por exemplo, a representação gráfica de mercados de demanda elástica e inelástica que sofrem com a incidência de tributos⁴³:



⁴³ KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. *Introdução à economia*. Rio de Janeiro, Elsevier, 2007, p. 134.

Quanto maior a elasticidade da demanda, maior a repercussão do tributo sobre o produtor, que recebe um preço consideravelmente menor que aquele que receberia em um mercado sem aquele tributo. Em contrapartida, em um mercado inelástico, o consumidor tende a arcar de forma substancialmente maior com este ônus.

Ensina ainda Luis Eduardo Schoueri que a elasticidade não é o único fator que irá influenciar o lado que irá arcar com o ônus do tributo. São inúmeras as possibilidades. Veja-se este quadro:

FATOR	POSSIBILIDADES	DESDOBR.1	DESDOBR.2	TOT.	
Tempo	Longo			3	
	Curto				
	Curtíssimo				
Tributo	Montante	Grande		2	
		Pequeno			
	Cálculo	Eixo		5	
		Quantidade produzida			
		Valor da venda			
		Renda marginal			
	Tipo	Capital investido		2	
		Geral			
	Arrecadação	Especial		2	
		Embutido no preço			
Bem onerado	Curva de custos	Não embutido		2	
		Custo eixo			
	Elasticidade da demanda	Custo variável		4	
		Alta			
		Média			
		Baixa			
	Elasticidade da oferta	Nula		4	
		Alta			
		Média			
		Baixa			
	Existência de bens	Nula		2	
		Complementares	Sim		
	Sujeito passivo da obrigação	Possib. estoque	Sim		4
			Não		
Grande					
Média					
Mantém níveis mínimos de troca?		Pequena		2	
		Nula			
Linha de crédito		Sim		2	
		Não			
Abandon. prod.		Sim		2	
		Não			
otiv. Pagamento indevid	Sim		2		
	Não				
Conjuntura	Taxa de juros	Alta		2	
		Baixa			
Durabilidade	Taxa remun. Capital	Alta		2	
	Conservação		2		
Regime econômico	Monopólio	Deterioração		9	
		Concorrência perfeita			
	Monop. bilateral	De oferta			
		De demanda			
	Duopólio	De oferta			
		De demanda			
	Oligop. perfeito	De oferta			
		De demanda			
Concorrência perfeita					

Do quadro acima, podemos ver que são inúmeros os fatores que influenciam na repercussão econômica do tributo para o consumidor. Não bastasse a impossibilidade de se aferir, com precisão, a maneira como o ônus é repartido, a ciência das finanças também nos ensina **que todos os tributos repercutem no preço, sendo inviável, num critério puramente econômico, destacar apenas aqueles que seriam “custo da mercadoria”**.

Neste ponto, Sacha Calmon é arrebatador:⁴⁴

“Veja-se o IPTU, que muitos, com erro, acham que é imposto real (também não existe imposto real, todo imposto é pessoal). Não transfere o locador ao locatário, no contrato, o dever de pagá-lo?

Até o imposto de renda é transferível. As empresas, na contabilidade dos custos, incluem-no nos preços, se não pelo total, ao menos parcialmente.

O imposto de renda das pessoas físicas, até ele, em certas circunstâncias, é transferível. Veja-se: os médicos não cobram mais ou menos conforme esteja ou não o imposto incluso no preço da consulta?”

Mais enfático ainda é Alfredo Augusto Becker, dizendo que a aceitação da repercussão econômica de apenas alguns tributos, que poderiam ser classificados como “indiretos”, representa verdadeira ignorância. De forma ácida, característica marcante do saudoso professor, afirma que o raciocínio é “*ingênuo e denuncia superficialíssima noção do fenômeno da repercussão*”, pois todos os tributos repercutem⁴⁵. Não obstante, essa repercussão sequer é mensurável, dada a quantidade de fatores envolvidos.

Conclui assim que nada tem a ver com a repercussão econômica de tributo indireto o mero acréscimo do tributo ao preço, nem é possível aferir a transladação pela escrita comercial do produtor e muito menos o legislador demonstraria a “intenção” de qualquer repercussão econômica.

O raciocínio acima exposto é quase unânime na doutrina nacional, posicionando-se de maneira semelhante nomes de peso, como Gilberto de

⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 2006, p. 817.

⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Lejus, 1998, p. 540.

Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba, Ives Gandra Martins e Brandão Machado⁴⁶.

A exceção fica com Ricardo Lobo Torres. O renomado professor faz inclusive graves acusações ao estudo de Laufenburger, um dos estudiosos citados por Becker. Na visão de Lobo Torres, a obsessão de se criticar a existência de “tributos diretos” e “tributos indiretos” de Laufenburger tinha como objetivo invalidar as estatísticas divulgadas pela OTAN, que denunciariam uma tributação indireta exacerbada pela França. Citando vários estudiosos que admitem a classificação entre tributos diretos e tributos indiretos, conclui⁴⁷:

“Se a repercussão da carga tributária é fenômeno econômico e se os impostos indiretos constituem uma realidade financeira, claro está que o direito não pode ficar à margem desses fatos.”

É preciso fazer uma ponderação entre as duas correntes, ambas tão bem fundamentadas. Há um fato que é incontroverso: todos os tributos repercutem no preço. Neste sentido, destaca-se o trabalho de André Mendes Moreira, demonstrando que as várias correntes de pensamento econômico para, por fim, chegar a esta conclusão⁴⁸.

Desta maneira, se todos os tributos repercutem no preço, a dicotomia tributos diretos e tributos indiretos é falsa? Não necessariamente. Esta dicotomia não é suficiente para justificar uma diferenciação para a repetição de indébito, ao menos se visto sob a perspectiva de uma repercussão econômica.

Isso não significa que sob a perspectiva de políticas públicas e por academicismo não se pode fazer esta distinção. É comum Congressos no mundo inteiro dedicarem painéis relativos à tributação direta e outros painéis à tributação indireta, e todos os profissionais compreendem que

⁴⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*, 2ª ed. Atualizado por GERALDO ATALIBA. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1971, p. 50.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*, p. 38.

⁴⁸ MOREIRA, André Mendes. *Da não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo, Noeses, 2012, pp. 11-18.

neste o tema será a tributação sobre o consumo e naquele a tributação sobre a renda e o patrimônio.

É claro que todas classificações são, sob algum ângulo, imperfeitas, admitindo zonas cinzentas. Mas isso não as torna inúteis.

O que concluimos deste tópico é que: (i) todos os tributos repercutem no preço; e (ii) a forma como este tributo repercute, se onerando mais o produtor ou o consumidor, dependerá de inúmeros fatores, impossíveis de serem percebidos de forma razoavelmente precisa.

Portanto, se a repercussão econômica é impraticável como critério para diferenciação de tributos que estejam abrangidos pelo art. 166, o próximo tópico tratará de investigar se é possível pensar em uma *repercussão jurídica*.

2.2. A repercussão jurídica do tributo

Foram diversas as tentativas de criar critérios jurídicos seguros para estabelecer uma catalogar os tributos que seriam diretos e aqueles que seriam indiretos. André Mendes Moreira é quem melhor expõe as diversas teorias criadas neste sentido⁴⁹:

a) Teoria do rol nominativo – explica Mendes Moreira que para esta teoria tributos diretos seriam aqueles cobrados com base em um cadastro público, onde o contribuinte seria aquele individualmente inscrito e acionado pela autoridade administrativa.

Essa teoria pode ser descartada, pois fato é que quase todos os tributos hoje são sujeitos ao lançamento por “homologação”, sem que isso afete a sua natureza como direto ou indireto. De fato, este critério leva em conta o tipo de cobrança, e não a natureza do tributo.

b) Teoria do lançamento – trata-se de um refinamento da teoria do rol nominativo. De acordo com este critério, tributos diretos seriam aqueles

⁴⁹ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*, pp. 18-25.

que exigem o lançamento de ofício, ao passo que o indireto o dispensaria. As críticas feitas à teoria anterior são igualmente válidas.

c) Teoria do fato tributável – esta teoria tem maior substancia, sendo defendida na doutrina nacional por Amílcar de Araújo Falcão⁵⁰. Nesta linha, tributos diretos são aqueles que gravam fatos perenes, tais como possuir propriedade ou auferir renda. Por outro lado, a tributação indireta busca gravar fatos instantâneos, tais como a prestação de um serviço ou a compra de uma mercadoria.

Embora a última teoria seja dotada de maior cientificidade, a redação do art. 166 parece não prestigia-la, posto que em momento algum fala da natureza do fato tributável, mas de tributos que comportem “transferência do encargo financeiro”.

Desta maneira, imprestável qualquer das teorias acima para o ordenamento jurídico nacional. Na realidade, foi Marco Aurélio Greco, com os refinamentos de Jose Morschbacher, quem melhor conseguiu traduzir o que seria um tributo indireto.

Em magistral parecer datado de 1983, Marco Aurélio Greco constrói uma bela teoria⁵¹. O primeiro ponto ressaltado pelo autor é que a ideia de transferência pressupõe uma dualidade de sujeitos. O segundo ponto afirmado é que o artigo 166 limita-se aos tributos que se incorporam diretamente ao preço, em função de relações civis ou comerciais.

Ora, os demais tributos que incidem sobre a operação mas de modo anterior à fixação do preço, é diretamente suportada por aquele com imediata relação com o fato gerador. No entanto, aqueles incidentes sobre a operação em si, podem, numa criação jurídica, comportar a transferência ao elo seguinte da operação.

Desta maneira, seria possível concluir⁵²:

⁵⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*, 2ª ed. Atualizado por GERALDO ATALIBA. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1971, p. 50.

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. “Repetição do indébito”. In MARTINS, Ives Gandra, coord. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983, pp. 277-292.

⁵² *Ibid*, pp. 286-287.

“1) Comportam transferência:

1.1 – tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos; ou seja, o fato gerador é uma operação, e

1.2 – cujo contribuinte é pessoa que impulsiona o ciclo econômico podendo transferir o encargo para outro partícipe do mesmo fato gerador.

2) Se a Constituição federal, ao discriminar as competências tributárias atribui a uma pessoa política a aptidão para tributar evento que não envolva uma dualidade de sujeitos determinados que figurem nos polos de uma relação jurídica certa, da análise do próprio Texto Maior pode-se concluir a impossibilidade jurídica de transferência do encargo. P. Ex., imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Se a Constituição contempla uma “operação”, caberá então analisar o CTN e a legislação ordinária para, identificando o contribuinte assim qualificado pelo ordenamento, concluir se o tributo pode ou não comportar transferência do encargo.

3) Não comportam transferência:

3.1 – os tributos cujo fato gerador não é uma operação, vale dizer, não engloba uma dualidade de sujeitos; ou

3.2 – aqueles que, apesar de terem por fato gerador uma operação envolvendo uma dualidade de sujeitos, indicam como contribuinte de direito pessoa que seja a última da sequência de operações sujeitas ao tributo”

José Morschbacher, por sua vez, adota critério bastante parecido, mas acrescentando que trata-se de uma incidência indireta quando o legislador busca atingir a capacidade contributiva do contribuinte de fato⁵³.

Na doutrina nacional, a única teoria que rivalizou com a de Marco Aurélio Greco é a de Sacha Calmon e Misabel Derzi. Para estes autores, os únicos tributos criados para repercutir são o ICMS e o IPI, em função do princípio da não-cumulatividade e da seletividade⁵⁴.

A não cumulatividade e a seletividade beneficiam o consumidor final da mercadoria, pelo fenômeno da repercussão econômica dos tributos e, em relação a estes tributos, tal fenômeno foi albergado pelo Direito. Desta ordem, se o artigo 166 do CTN usa a expressão tributos que comportem a transferência de encargo, juridicamente, apenas estes dois tributos preencheriam os requisitos do dispositivo.

⁵³ MORSCHBACHER, José. *Repetição do Indébito Tributário Indireto*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 816.

Humberto Ávila parece seguir a mesma orientação⁵⁵:

“Essa capacidade de repasse do ônus econômico – persista-se nisso – decorre tanto da regra constitucional da não cumulatividade como da regra geral de resituibilidade pela impossibilidade de repasse. É uma característica jurídica do imposto e não meramente econômica, portanto.”

Em que pese a teoria de Sacha Calmon e Misabel Derzi trazer elementos constitucionais que indicariam com firmeza o fenômeno da repercussão, e, portanto, dar maior segurança à aplicação do artigo 166 do CTN, foi a teoria de Marco Aurélio Greco aquela adotada pelos tribunais, especialmente quando se nota que a jurisprudência pacífica do STJ entende pela repercussão jurídica no ISS.

Por fim, há aqueles que negam por completo a existência de uma repercussão jurídica para qualquer fim. Geraldo Ataliba afirma que essa classificação “*nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico*”⁵⁶. Rubens Gomes de Sousa adota a mesma posição, afirmando que a repercussão se faz necessariamente através de um acréscimo no preço da mercadoria, tendo “*a sua possibilidade e a sua extensão condicionadas aos fenômenos econômicos que regem a formação dos preços.*”⁵⁷

2.3. A Nossa posição

Ao nosso ver, a distinção entre tributos diretos e indiretos através do fenômeno da repercussão jurídica é uma classificação útil, conhecida de antes da Idade Média. É claro que a classificação não é perfeita e não pode ter como critério o fenômeno da repercussão econômica: todo tributo repercute no preço.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. “ICMS como Imposto sobre o Consumo. Inocorrência de Prestação Onerosa de Serviço de Comunicação no Caso de Inadimplemento do Consumidor”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 186, p. 114.

⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 143.

⁵⁷ SOUSA, Rubens Gomes. “*Impostos Indiretos – Restituição*”, disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/11611/10544>, p. 26.

No entanto, o critério de Marco Aurélio Greco, no sentido de que tributo indireto é aquele incidente sobre uma operação, acresce ao preço da mercadoria e tem como sujeito passivo aquele que não é o elo final da cadeia, nos oferece subsídios bastante seguros para uma boa classificação.

O fenômeno da repercussão jurídica é reconhecido pela Constituição Federal no momento em que estabelece o princípio da seletividade, da não-cumulatividade e da neutralidade para os impostos sobre o consumo. São tributos cujos desenhos são feitos para onerar a capacidade contributiva da renda consumida.

Isto não significa que somente estes tributos (ICMS e IPI) serão indiretos. Na realidade, isso apenas demonstra que a repercussão econômica é fenômeno reconhecido pelo Direito, e, como tal, cria-se a repercussão jurídica para regular este fenômeno.

Princípios como o da seletividade, da não-cumulatividade e da neutralidade são técnicas jurídicas próprias de tributos indiretos que trazem inúmeros benefícios à economia de um país, como a progressividade da tributação, através da menor onerosidade dos bens essenciais, e o desincentivo à verticalização de empresas, através do sistema de débitos e créditos do ICMS e IPI. Neste sentido, é apropriado dizer que estes tributos *repercutem juridicamente* sobre o elo seguinte da cadeia.

Aceitar a dicotomia, não significa, contudo, recepcionar a aplicação do artigo 166. O principal problema do artigo 166 não é a impossibilidade de se determinar os tributos sobre os quais se aplicaria. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça tem sido coerente com a teoria de Marco Aurélio Greco, admitindo a sua aplicação para o IPI, ICMS e ISS, impostos clássicos sobre o consumo, e refutando para contribuições previdenciárias e para o PIS e a COFINS.

De fato, as contribuições previdenciárias são tributos que passam ao largo da incidência sobre uma operação. É óbvio, como dito várias vezes,

que acrescem ao preço da mercadoria como custo do fabricante, mas não possuem, juridicamente, qualquer *repercussão*⁵⁸.

Da mesma ordem, o PIS e a COFINS, na lição de Eduardo Maneira, são tributos cuja materialidade é a receita auferida por uma empresa. Não atende ao requisito da dualidade de sujeitos necessária para a aplicação do art. 166⁵⁹.

Admitir que o IPI, o ICMS e o ISS são tributos indiretos é chegar a uma conclusão: a eles se aplica, em tese, o artigo 166.

Isso delimita o escopo do artigo. Mas não significa que se está de acordo com a sua aplicação, sob a perspectiva da sua validade jurídica.

⁵⁸ Neste sentido:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO INATACADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 182/STJ, POR ANALOGIA. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LIMITES À COMPENSAÇÃO. OBSERVÂNCIA.

1. Não se conhece de Recurso Especial que deixa de impugnar os fundamentos da decisão atacada. Incidência da Súmula 182/STJ, por analogia.

2. Pacificou-se no Superior Tribunal de Justiça que é desnecessária a comprovação da não-repercussão financeira das Contribuições Previdenciárias, que constituem tributo de natureza direta.

3. O STJ firmou a orientação de que, enquanto não declaradas inconstitucionais as Leis 9.032/1995 e 9.129/1995, em controle difuso ou concentrado, sua observância é inafastável pelo Poder Judiciário (Súmula Vinculante 10/STF).

4. Agravo Regimental parcialmente provido.”

STJ, AgRg no REsp 290.859/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Brasília, 15 nov. 2009.

⁵⁹ MANEIRA, Eduardo. “Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e à Cofins.” *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 124, pp. 42-47.

TERCEIRA PARTE

O ARTIGO 166 DO CTN

3.1. O contexto histórico do artigo 166 do CTN

Brandão Machado, em extensa pesquisa histórica, noticia que em acórdão de 1900 o Supremo Tribunal Federal enfrentou a questão da devolução dos chamados impostos indiretos. Na ocasião, o autor da ação repetitória era um importador que pedia a restituição do imposto aduaneiro indevidamente cobrado sobre a importação de querosene. O STF decidiu a favor da restituição, sem qualquer exigência de prova do não repasse. No entanto, houve votos vencidos, como do Ministro Hermínio Espírito Santo, que alertou que a restituição de um imposto indireto acarretaria numa dupla cobrança do imposto sobre o povo, uma vez que pagaria na mercadoria e na restituição indevida⁶⁰.

Lembramos que os pedidos de restituição, à época, eram baseados na clausula geral de direito que veda o enriquecimento sem causa, à custa do empobrecimento de outrem. A preocupação exclusiva no voto vencido do acórdão citado era se de fato havia tido um empobrecimento – prova esta que só pode ser econômica.

Em 1905, Carvalho de Mendonça já se posicionava de forma ainda atual sobre a tese⁶¹:

“A decisão do Supremo atenta contra os princípios da ciência econômica e do direito financeiro, ela ataca os princípios da restituição do indébito, ela planta o absolutismo do poder executivo e o anima a infringir os textos expressos da Constituição, que lhe proibem não só criar impostos como se exceder na regulamentação das leis”.

Os Tribunais regionais encamparam com mais afinco a tese do Fisco, por mais vezes negando a restituição do tributo indireto do que a

⁶⁰ MACHADO, Brandão. *Repetição do indébito no Direito tributário*, p. 68.

⁶¹ *Ibid*, p. 69.

concedendo sob este argumento. O Supremo Tribunal Federal, no entanto, só foi rever a sua posição no final da década de 50.

Essa mudança de posição veio a se consolidar nos anos 60. No Recurso Extraordinário nº 46.450/RS, o Ministro Victor Nunes Leal, deixa claro que o raciocínio do Supremo é eminentemente econômico, afirmando que quem reclama a restituição tenha suportado equivalente desfalque no seu patrimônio. Por fim, afirma⁶²:

“Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer em favor do Estado, com a carência ou improcedência da ação, quer em favor do contribuinte, se for julgado procedente o pedido, não há que se hesitar: impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo, a cuja promoção se destina, no conjunto da receita pública, a importância reclamada pelo particular, para sua fruição pessoal.”

Este raciocínio é absolutamente perverso, e, para usar a expressão de André Mendes Moreira, seria próprio de um “Estado Robin Hood”, que nega a restituição de valores indevidamente arrecadados para aplica-los no interesse público.

Interessante ainda o RE nº 45.678 no qual o Ministro Gonçalves de Oliveira resume o raciocínio daquele tribunal ao afirmar que se o contribuinte não se opôs à cobrança pelos meios cabíveis e pagou o tributo, esta se incorporou ao custo da mercadoria e portanto não seria passível de repetição⁶³. Mais uma vez, percebemos que em nenhum momento, nesta construção jurisprudencial, que culminaria no artigo 166 do CTN, há considerações sobre uma eventual *repercussão jurídica* do tributo. A preocupação é unicamente de índole econômica, com a prova do empobrecimento do contribuinte de direito.

Estes julgados, somados a outros⁶⁴, fizeram que o STF editasse a Súmula nº 71, que assim prescreve:

⁶² STF, Recurso Extraordinário nº 46.450, Min. Relator Vilas Boas, Brasília, 10 jan. 1961.

⁶³ STF, Recurso Extraordinário nº 45.678, Min. Relator Vilas Boas, Brasília, 27 abr. 1962.

⁶⁴ STF, Recurso Extraordinário nº 44.115, Min. Relator Antônio da Costa, Brasília, 2 out. 1961.

“Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.”

A radicalidade deste posicionamento, que denegava o direito ao contribuinte legal de repetir em qualquer caso de tributo indireto, não perdurou na Suprema Corte. O primeiro julgado, cronologicamente, que deu origem a Súmula nº 546, que viria a superar o entendimento da Súmula nº 71, foi o RE nº 58.290⁶⁵.

Tratava-se de um contribuinte que pedia a repetição do indébito sobre tributo que ele havia se insurgido desde a origem, em 1956, através de um mandado de segurança. No entanto, a segurança só veio a ser concedida em 1961, de modo que durante este período recolheu o tributo normalmente. Neste caso, o Ministro Relator Luiz Galotti entendeu que o contribuinte não teria incorporado o tributo ao preço e, portanto, faria jus à repetição.

O segundo RE nº 45.977 que inspirou a Súmula nº 546 é de Relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro⁶⁶. O autor da ação era produtor de café situado no Espírito Santo, ente que havia instituído uma “taxa de fomento da produção agrícola e industrial” ilegal.

Como somente o Estado do Espírito Santo havia instituído tal taxa sobre os produtores de café, ficou consignado que estes não poderiam repassa-la ao consumidor, uma vez que produtores de outros estados, como MG e SP, competidores do mesmo mercado, não incorporariam este custo à mercadoria. Portanto, no caso dos produtores do Espírito Santo, eles teriam que arcar com este custo.

Por fim, no Embargos em RE nº 58.660 ficou consignado que a prova pericial teria sido definitiva que o tributo sobre o qual se pedia repetição não teria sido incorporado no preço da mercadoria⁶⁷.

⁶⁵ STF, Recurso Extraordinário nº 58.290, Min. Relator Luiz Gallotti, Brasília, 16 jun. 1966.

⁶⁶ STF, Recurso Extraordinário nº 45.977, Min. Relator Aliomar Baleeiro, Brasília, 17 jun. 1966.

⁶⁷ STF, Embargos em Recurso Extraordinário nº 58.660, Min. Relator Amaral Santos, Brasília, 10 abr. 1969.

Esta mudança de posicionamento da Suprema Corte, originou a Súmula nº 546:

“Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo.”

Pois bem. Nesta acalorada discussão jurisprudencial, com idas e vindas, editava-se o Código Tributário Nacional.

O anteprojeto criado pelo professor Rubens Gomes de Souza, em 1954, tratava da questão da repetição de indébito nos artigos 201 a 204, em nada diferenciava a restituição de tributos “diretos” ou indiretos, apenas prescrevendo que o direito à repetição pertencia ao contribuinte⁶⁸.

Gilberto de Ulhôa Canto, em seu Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário adotava uma solução intermediária em seu art. 177⁶⁹:

“Art. 177 – É parte legítima para pleitear a repetição, o sujeito passivo da obrigação tributária ou o infrator que tiver pago penalidade, ainda que o efetivo encargo financeiro tenha sido transferido a outrem. Quem provar a transferência, disporá de ação regressiva contra o sujeito passivo reembolsado, ou poderá integrar a lide como assistente, e requerer ao juiz que a restituição lhe seja feita.”

Esta solução parece lógica. O direito à restituição pertencerá, sob qualquer hipótese, ao contribuinte. No caso de tributos indiretos, caso o consumidor consiga comprovar que contratualmente ele arcaria economicamente com o ônus de qualquer tributo, poderia entrar com uma ação regressiva ou que a restituição lhe fosse feita diretamente. Mas aí tratar-se-ia de uma questão puramente cível, sem qualquer relevância para o Direito Tributário.

No entanto, prevaleceu a confusa redação do artigo 166, que mais uma vez se transcreve:

⁶⁸ Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>

⁶⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “*Repetição do indébito*”, pp. 3-4.

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

De todo o contexto histórico, o que se ora demonstra é que este dispositivo em nenhum momento foi pensado sob uma perspectiva de *repercussão jurídica*, mas sob a premissa de quem faria jus à repetição era aquele que sofreu o efetivo encargo econômico. Nota-se que um dos acórdãos que inspiraram a súmula nº 546 do Supremo Tribunal Federal se baseou em uma prova pericial que supostamente demonstraria a não repercussão do preço. Outro acórdão, de relatoria do Min. Aliomar Baleeiro, utiliza de argumentos concorrenciais para afirmar que economicamente seria impossível incorporar aquele encargo ao preço.

O artigo se utiliza da expressão “*tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro*”. Como já se afirmou no capítulo 2, todos os tributos permitem a transferência do encargo financeiro. O que o artigo quis abranger são tributos indiretos, com *repercussão jurídica*, e estabelecer uma presunção de que haveria uma *repercussão econômica* para tais tributos. Assim, confunde o fenômeno da repercussão jurídica com o direito à repetição de indébito de tributos indiretos, cometendo erro terrível.

Nota-se, desde já, uma contradição insanável, que acompanha a jurisprudência atual: o tributo, em tese, repercutiu *juridicamente* sobre o contribuinte de fato. O contribuinte de direito, por sua vez, para ter o direito à repetição, tem que comprovar que não transferiu *juridicamente* o encargo. No entanto, esta prova de que não houve repercussão jurídica, é eminentemente econômica – é necessário demonstrar que não se incorporou ao preço da mercadoria! Este é o erro de berço do artigo 166.

Muitos argumentam que a repercussão jurídica é constatada pelo destaque do tributo na nota fiscal – que seria a prova da existência ou não da chamada *repercussão jurídica*. Dessa maneira, para que o contribuinte

legal sempre possa repetir tributo que ele entende indevido, basta um planejamento fiscal sobre a nota fiscal, destacando apenas o valor que entende devido e recolhendo o valor a maior cobrado pelo Estado, para, a seguir, pedir sua repetição. Parece-me clara que esta não é a melhor interpretação.

Sobre a legitimidade ampla e irrestrita do contribuinte de direito tratarei com maior profundidade no próximo tópico.

3.2. A legitimidade do contribuinte de direito

O raciocínio construído doravante é simples: cada tributo possui um sujeito passivo, atribuído pela legislação tributária. Este sujeito passivo possui a obrigação principal, de quitar o tributo, bem como todas as obrigações acessórias decorrentes desta: declarar suas operações, manter uma contabilidade de acordo com as regras do Fisco, se sujeitar à fiscalizações periódicas etc. Esta obrigação tributária decorre de lei, em função do princípio da legalidade. Qualquer quantia devida surge pela prática de um fato gerador e qualquer quantia paga em excesso, no âmbito desta relação, deve se sujeitar imediatamente à devolução para quem cometeu o erro ou foi cobrado em excesso. A devolução do indébito tributário ao sujeito passivo é um imperativo do Estado de Direito e qualquer óbice a este ato é inconstitucional.

Para que a afirmação acima seja verdadeira, a primeira investigação a ser realizada é sobre quem é o sujeito passivo do tributo indireto. Neste ponto, doutrina, jurisprudência e até mesmo os Fiscos não divergem: sujeito passivo do tributo é o contribuinte de direito. Essa afirmativa se confirma sob todas as perspectivas.

A primeira perspectiva, e mais relevante, é a análise da legislação que institui estes tributos. Em todos os impostos clássicos sobre o consumo, IPI, ICMS e ISS, o contribuinte é aquele que realiza a operação de industrialização, a circulação de mercadoria ou é prestador de um serviço,

respectivamente. Não somente ele é o contribuinte legal, como é responsável pela apuração e recolhimento do tributo das operações por ele realizadas.

A segunda perspectiva a ser analisada é a do próprio contribuinte de direito. Como afirmado no primeiro parágrafo deste tópico, ele concentra, sob qualquer aspecto obrigacional da relação tributária, todas as obrigações decorrentes desta. O contribuinte possui o dever de pagar tributo em função da prática de fato gerador praticado por ele próprio, tem sua receita gravada pelo ônus do tributo e, em caso de inadimplência ou recolhimento a menor, será autuado pelo Fisco.

A perspectiva oposta, da visão do Fisco, espelha a visão anterior. O próprio Fisco alega não possuir qualquer relação jurídica com consumidores de fato, e sob este argumento nega a legitimidade destes quando tentam repetir tributo indireto recolhido a maior. Toda a relação do Fisco se dá com seu contribuinte legal. O contribuinte é quem pratica o fato gerador, é fiscalizado e dele que se cobra.

Por último, analisa-se a perspectiva do contribuinte de fato. Este, em uma relação de consumo, paga um *preço* como contraprestação de uma operação. Neste ato, o contribuinte de fato não é devedor de qualquer tributo e nem se responsabiliza por qualquer fato que, de alguma forma, tenha alguma correlação com a adimplemento tributário. Pelo contrário.

Neste sentido, é logicamente impossível o contribuinte de fato pagar tributo a maior. Como bem ressalta Brandão Machado, para que o enriquecimento ilícito ficasse caracterizado, necessário seria que constituísse obrigação do contribuinte de fato o pagamento de tributo⁷⁰. Se não o é, não há qualquer possibilidade lógica dele pagar quantia a maior de algo que ele não pagou.

Trata-se de uma relação de Direito Privado, regido pelas regras civis, comerciais ou do consumidor. Ao contribuinte de fato pouco importa o recolhimento correto do tributo ou não, pois não possui qualquer vinculação

⁷⁰ MACHADO, Brandão. *Repetição do indébito no Direito tributário*, p. 87.

com o fato gerador nem terá qualquer responsabilidade sobre este ato. O que pode vir acontecer é, sob o ponto de vista civil, um encargo contratual que determine expressamente que o tributo será arcado por este.

Neste caso, o que poderá acontecer é um ressarcimento cível. O vendedor ou prestador de serviço será acusado, sob o ponto de vista cível, de cobrar quantia acima do combinado contratualmente, como ocorreria com qualquer outra tarifa cujo pagamento fosse arcado pelo contribuinte de fato. No entanto, não se vislumbra qualquer relação de Direito Público, pois, sob o ponto de vista legal, única fonte de obrigação tributária, o único contribuinte é o contribuinte de direito.

Neste sentido, Rubens Gomes de Sousa⁷¹ e Gilberto de Ulhôa Canto citam, em pareceres distintos, o raciocínio cristalino de Antônio de Moraes, então Desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo⁷²:

“A obrigação que os capitalistas costumam impor aos mutuários de pagarem impostos que recaem sobre o mútuo não lhes tira a qualidade de demandar a restituição quando o imposto pago seja devido. Primeiro, porque a obrigação legal de pagar é do credor e não do devedor: este é terceiro nas relações entre o Fisco e o credor.

Ora, se a obrigação perante o Fisco é do credor e não do devedor; e, se o correspondente pagamento que este faz àquele, representa uma obrigação que livremente contraiu, não se vê que o Fisco, estranha a esses laços contratuais, possa arguir que o credor é parte ilegítima para obter a restituição do imposto que pagou.

Se, pois, o credor é o único responsável perante o Fisco; se foi quem pagou, não pode a Fazenda negar-se a restituir o indevido, sob o pretexto de que o prejudicado é o devedor. Isso é assunto para ser liquidado entre o devedor e o credor. A Fazenda nada tem com isso, uma vez que a restituição vai ser em face da lei ao responsável direto.”

Entendemos absolutamente inaceitável que o Estado se recuse a devolver aquilo que recebeu indevidamente do contribuinte legal por alegar que terceiro teria arcado com o ônus financeiro e, por outro lado, negue também a este a possibilidade de repetir o tributo por falta de relação

⁷¹ SOUSA, Rubens Gomes. “Impostos Indiretos – Restituição”, disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/11611/10544>.

⁷² CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Taxa de despacho aduaneiro – repetição de imposto indireto*, p. 380. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/25852/24714>. Acesso em 10 nov. 2015.

jurídica. Neste sentido, veja-se também o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho⁷³:

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

Cria-se, por este raciocínio, a figura, nas palavras de Ives Gandra Martins, do “contribuinte castrado”⁷⁴. Pior: como bem alerta Tarcísio Neviani, o artigo 166 é instrumento eficaz de arrecadação de tributos inconstitucionais⁷⁵.

Não se trata de uma questão de supremacia de interesse público. Nega-se a premissa básica deste raciocínio: de que o terceiro teria suportado o encargo econômico do tributo. Respaldação na lição de Neviani, são milhares as possibilidades econômicas que influenciam no fenômeno econômico da translação do tributo. São considerações extra-jurídicas que, num “*lampejo de genialidade*”, a jurisprudência e legislação querem colocar de forma binária: suportou ou não o tributo. Consideração esta, que mais uma vez, é meramente econômica.

Fosse este o raciocínio, tampouco poderia o contribuinte legal pedir eventual repetição de eventual frete que pagou a maior, ou comissão, ou qualquer outro valor que tenha se “incorporado” ao preço.

Nega-se também que o “Princípio da Supremacia do Interesse Público” albergue a possibilidade do Estado de reter tributos indevidos! Não há interesse público no estímulo a arrecadação de tributos inconstitucionais ou ilegais. Em magistral artigo, Humberto Ávila anota que o interesse público, sob o ângulo da atividade administrativa, não pode ser

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 534.

⁷⁴ MARTINS, Ives Gandra. “Repetição do Indébito”. In MARTINS, Ives Gandra, coord. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983, p. 161.

⁷⁵ NEVIANI, Tarcísio. “Repetição do indébito”. In MARTINS, Ives Gandra, coord. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983, p. 323.

descrito separadamente dos interesses privados⁷⁶. E mais: é um verdadeiro atentado contra a moralidade administrativa sustentar que o Estado, aquele que deve ser o primeiro a primar pela legalidade das suas relações, tem o privilégio de se enriquecer ilicitamente.

Poder-se-ia argumentar, contrariamente à posição ora externada, que a legitimidade do contribuinte de direito não é negada, mas apenas condicionada a “prova” de que não houve a translação do imposto ou mediante a autorização do contribuinte de fato.

Em relação à translação, muito já foi dito. O fenômeno da *repercussão econômica* ocorre sob a influência de milhares de fatores, como condições de mercado, elasticidade da demanda etc. São considerações extrajurídicas. Insista-se: a relação jurídico tributária é decorrente da lei, que faz surgir a obrigação de pagar tributos. É apenas esta a perspectiva que interessa para fins arrecadatários e, por óbvio, para a repetição.

Sobre a suposta autorização que o contribuinte de fato outorgaria ao contribuinte legal para a repetição, trata-se de figura esdrúxula.

Como pode o contribuinte de fato conceder ao contribuinte legal direito do qual ele próprio não é titular? Veja-se, a este respeito, as considerações de Tarcisio Neviani⁷⁷:

“Caberia questionar situação recíproca, qual seja: se um contribuinte de imposto tido como indireto (cujo ônus, portanto, se presume, embora erroneamente, transferível a terceiro) deixa de pagar o tributo, a Fazenda Pública vai cobrar o que lhe é devido desse terceiro? É claro que não, pois ele não é contribuinte e a lei não permite à Fazenda Pública cobrar tributo de quem não o deva. Mas, pela malfadada presumida translação, o ônus financeiro desse tributo não recairia sobre esse terceiro? Sim. Mas se, apesar disto, o terceiro não pode ser sujeito passivo do tributo e, portanto, não faz parte da relação jurídico tributária, como, sem arranhar profundamente a sistemática do Direito Tributário, atribuir qualidade a esse terceiro para “autorizar” o contribuinte legal que pagou o indevido a repetir? Não há lógica nisso.”

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. *Repensando o 'princípio da supremacia do interesse público sobre o particular*. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_7/DIALOGO-JURIDICO-07-OUTUBRO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf

⁷⁷ NEVIANI, Tarcisio. “*Repetição do indébito*”, p. 319.

Para negar-se a legitimidade do contribuinte de direito, só haveria uma possibilidade: a construção de uma teoria na qual se comprovasse que o contribuinte de direito não é, na realidade, contribuinte de direito. Na hipótese construída aquele que realiza a operação gravada pelo tributo indireto configuraria um *responsável tributário*, nos termos do artigo 128 do CTN, que arrecadaria do consumidor, verdadeiro contribuinte de direito, o valor do tributo devido e apenas repassaria ao Estado.

Qualquer outra hipótese é absolutamente inconstitucional, por ferir o princípio da legalidade. Se a obrigação tributária decorre de lei, aquele que for escolhido como contribuinte legal, concentrando todos os deveres, principal e acessórios, decorrentes desta relação, é este sujeito que recolherá o tributo e, por vezes, o fará indevidamente. Se assim o proceder, terá o imediato direito à devolução, como imperativo da legalidade tributária.

O artigo 166 não é subterfúgio válido à arrecadação de tributos inconstitucionais, ilegais ou indevidos.

3.3. A legitimidade do contribuinte de fato

No entanto, ainda que tenhamos posição formada sobre a legitimidade ampla e irrestrita do contribuinte de direito para a repetição do indébito tributário, forçoso reconhecer que este não é o posicionamento de grande parte da doutrina.

A discordância em relação a tal posicionamento reside na impossibilidade de se aferir o fenômeno da *repercussão econômica*, critério extrajurídico e que passa ao largo da relação jurídico tributária.

Relevante parte da doutrina, como Sacha Calmon e Misabel Derzi, sustentam pela validade do artigo 166 em função do fenômeno da *repercussão jurídica*, através do qual o contribuinte de fato teria arcado *juridicamente* com o ônus do tributo⁷⁸.

⁷⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1297.

O fenômeno da *repercussão jurídica* é, como exposto no tópico 2.2 e 2.3, é critério válido para a classificação de tributos diretos e indiretos bem como útil para, diante desta dicotomia, utilizar instrumentos próprios da tributação indireta para melhor conformar os impostos sobre o consumo em uma economia de mercado.

No entanto, isto não é capaz de desviar o foco da relação jurídico tributário do contribuinte legal para o contribuinte de fato. O recolhimento indevido é um *plus* financeiro no caixa do Estado e um desfalque correspondente no caixa do contribuinte legal.

E mais: a ilogicidade do raciocínio consiste na “prova” que o contribuinte de direito tem que fazer para demonstrar que não repassou “juridicamente” o imposto a terceiro. Fazer-se-ia uma prova pericial para demonstrar que não houve aumento do preço em função do tributo recolhido indevidamente?

Se esta for uma prova válida, nada tem a ver com a *repercussão jurídica*, pois é de natureza eminentemente econômica.

Bastaria então a demonstração que não houve destaque na nota fiscal do tributo recolhido a maior? Neste caso, estar-se-ia definindo o sujeito passivo de uma obrigação tributária em função do cumprimento de uma obrigação acessória, qual seja, destacar o tributo recolhido. O contribuinte de direito, e não a lei, teria o condão de escolher o sujeito passivo de um tributo ao cumprir ou descumprir uma obrigação acessória.

Trata-se de hipótese ainda mais absurda, em que a repetição de indébito admitiria um planejamento sobre a nota fiscal, sendo que o reflexo do tributo no preço pode continuar ocorrendo normalmente, seja com destaque ou sem ele.

Se admitido, contudo, que o direito do contribuinte é condicionado à prova de que não houve repercussão ao contribuinte de fato ou à autorização deste, a única interpretação compatível com a Constituição Federal é da legitimidade supletiva do contribuinte de fato.

O argumento do Fisco é no sentido de inexistência de relação jurídica com este, posto que a obrigação tributária se dá com o contribuinte de direito. Em suma: ao contribuinte de direito, nega-se a restituição, pois quem arcou com o ônus foi o contribuinte de fato; ao contribuinte de fato, nega-se a restituição por ausência de relação jurídica.

É surpreendente e, ao mesmo tempo, assustador que o Estado – partindo da premissa que o artigo 166 é válido - admita que recebeu uma quantia a maior de um terceiro, contribuinte de fato, e ainda assim negue a sua restituição por ausência de relação jurídica.

Aliás, como exposto acima, o contribuinte de fato não poderia ter o poder de autorizar o contribuinte de direito a pedir algo que a ele próprio é vedado de fazê-lo.

Admitindo a legitimidade supletiva do contribuinte de fato, a lição de André Mendes Moreira⁷⁹:

“A repercussão nos tributos indiretos, repise-se, é jurídica, e não econômica, como demonstrado anteriormente. Se assim é, o contribuinte de facto deve ser compreendido como o destinatário legal da norma de tributação. Esta teoria da tributação indireta possui sólidas bases doutrinárias e jurisprudenciais, além de suporte legal no CTN. Em nenhuma hipótese, repita-se, a figura do contribuinte de facto é posta a latters da relação jurídico-fiscal, exatamente porque a construção legal da exação indireta tem por pressuposto atingir a sua capacidade contributiva”.

3.4. A jurisprudência nacional

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem ido de encontro ao que tem sido sustentado durante todo este trabalho. Com efeito, exige a prova do repasse para que o contribuinte de direito tenha legitimidade para a repetição de indébito e, não obstante, nesta hipótese, também nega a legitimidade do contribuinte de fato.

⁷⁹ MOREIRA, André Mendes. “Os Tributos Indiretos e a Legitimidade Ativa *Ad Causam* do Contribuinte de Fato para a sua Restituição”. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 108

A primeira premissa do Superior Tribunal de Justiça, julgada em sede de repetitivo, é a de que o contribuinte de fato não possui relação jurídica para pedir a repetição.⁸⁰ Na ocasião, o Ministro Relator Luiz Fux reconhece que o indébito tributário gera um dever do Estado de restituir mas que o artigo 166 “*não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de repetição de indébito*”.

O contribuinte de fato, portanto, tem relevância apenas para autorizar o contribuinte de direito à repetir aquilo que pagou indevidamente. O Ministro Castro Meira resume a linha de pensamento do STJ⁸¹:

“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.”

Por outro lado, a completa irrelevância do contribuinte de fato não gera o direito absoluto e irrestrito do contribuinte legal à repetição do indébito. Ao revés, o Superior Tribunal de Justiça respalda o entendimento que este tem que comprovar o não repasse do tributo, o que se faz, primordialmente, pelo destaque em nota fiscal. Veja-se a seguinte ementa⁸²:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ISS - AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO - APRECIÇÃO APENAS DA LEGITIMIDADE PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - OMISSÃO - NULIDADE - - REPERCUSSÃO JURÍDICA DO TRIBUTO - INEXISTÊNCIA - LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE DIREITO.

1. É omissa a decisão que deixa de se pronunciar sobre questão jurídica relevante, a exemplo da legitimidade ativa da recorrente para a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária.

2. O ISS pode ser classificado como tributo sujeito à imposição direta ou indireta a depender das circunstâncias fáticas.

Precedentes.

⁸⁰ STJ, REsp nº 903.394/AL, Min. Relator Luiz Fux., Brasília, 24 mar. 2010.

⁸¹ STJ, RMS nº 24.532/AM, Min. Relator Castro Meira, Brasília, 28 ago. 2008.

⁸² STJ, REsp nº 1.009.518/RS, Min. Relatora Eliana Calmon, Brasília, 06 ago. 2009.

3. Na hipótese, restou comprovado por prova pericial a ausência de destaque do tributo na nota fiscal da prestação de serviço, de modo que se afasta a restrição contida no art. 166 do CTN quando o prestador não repassou o tributo no preço do serviço, assumindo o seu encargo financeiro.
4. Recurso especial provido para anular o acórdão dos embargos de declaração, e determinar à Corte de origem que aprecie a pretensão declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária.

O caso é emblemático: foi necessário prova pericial para demonstrar que o tributo não foi destacado em nota fiscal. Esse fato foi suficiente para o STJ afastar a ilegitimidade passiva da parte, posto que restaria comprovado o não repasse do tributo ao contribuinte de fato.

Mais uma vez, critica-se esta construção: o destaque em nota fiscal pode ser tido como presunção absoluta de repasse? A chamada *repercussão jurídica* se esgotaria na análise da nota fiscal e deslocaria o sujeito passivo do tributo para o contribuinte de fato? Essa interpretação, de um formalismo extremo, ignora por completo que a relação jurídico tributária escolhe como sujeito passivo, para todos os fins, o contribuinte legal. Esta presunção de repasse apenas para a restituição de indébito cria um óbice inconstitucional à devolução de tributos indevidos.

Ainda assim, são várias as manifestações do STJ negando a repetição pois o autor não teria se desincumbido do ônus de provar que não repassou o encargo tributário a terceiro⁸³.

Desta maneira, o Superior Tribunal de Justiça respalda aquilo que é o pior dos dois mundos: exigir a prova do repasse do contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, negar a legitimidade supletiva do contribuinte de fato.

No entanto, justiça seja feita, o STJ admite a legitimidade do contribuinte de fato em uma única hipótese: quando tratar-se de consumidor de serviços cujo contribuinte de direito seja concessionário de serviço público, como distribuidoras de energia elétrica ou concessionárias de telefonia.

⁸³ STJ, AgRg no REsp 1237418/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Brasília, 05 fev. 2012; STJ, REsp 1434438/ES, Rel. Ministro Og Fernandes, BRASÍLIA, 25 fev. 2014.

Esta exceção criada pela jurisprudência tem sua justificativa em razão das situações extremamente peculiares que envolvem estes serviços. O Recurso Especial nº 1.299.303/SC, de relatoria do Ministro Cesar Asfor Rocha, julgado em sede de recurso repetitivo, confirma que a Primeira Seção pacificou o entendimento pela legitimidade do contribuinte de fato na hipótese do serviço de fornecimento de energia elétrica por razões consequencialistas e de ordem prática⁸⁴. Pode-se resumi-las da seguinte maneira:

1) O contribuinte de direito neste caso é o concessionário de serviço público. Há pouco interesse das distribuidoras de energia em questionar ilegalidades na tributação de seus serviços oferecidos, em razão da posição de submissão com o Poder Público. Muitas vezes, o próprio Estado arrecadador é o dono da distribuidora.

2) O preço não é formado livremente pelo mercado. As tarifas são definidas pela ANEEL sem o cálculo dos tributos, de forma que qualquer aumento é repassado de imediato ao consumidor.

3) A elasticidade da demanda dos serviços de energia elétrica é mínima, de modo que o fenômeno da *repercussão econômica* ocorre de maneira acentuadíssima.

4) Há questões extremamente relevantes – como a incidência do ICMS na demanda contratada e a seletividade das alíquotas de serviços essenciais – que não eram travadas no Judiciário em razão da ilegitimidade ativa do consumidor de fato.

Aplauda-se a solução do Superior Tribunal de Justiça. O leitor pode, a esta altura, entender que concordar com a legitimidade do contribuinte de fato na hipótese do serviço de energia elétrica é contraditório com tudo o que foi defendido até este ponto.

De fato. Entendemos que o artigo 166 do CTN é inconstitucional, sendo o sujeito passivo da relação o único legitimado para o pedido de repetição de indébito por todas as razões aqui expostas. No entanto, toda

⁸⁴ STJ, Resp nº 1.299.303/SC, Min. Relator Cesar Asfor Rocha, Brasília, 08 ago. 2012.

regra comporta uma situação limite, que pode justificar a sua derrotabilidade⁸⁵.

A hipótese do serviço de energia elétrica é muito peculiar, como bem reconheceu o STJ. O fenômeno da repercussão econômica é, em regra, irrelevante para a legitimação da repetição de indébito. Porém, sempre partimos de premissas que o preço era formado pelo mercado e que o contribuinte de direito, se violado em algum de seus direitos, teria o estímulo necessário para defender a si próprio.

Não é o que ocorre com as distribuidoras de energia. A Constituição de 1988 está em vigor há mais de 25 anos e não houve nenhum movimento de relevo para que se fizesse efetivo uma alíquota de ICMS mais módica para o fornecimento de energia elétrica, como garante a Constituição Federal pelo princípio da seletividade. As distribuidoras não se mostraram sensibilizadas, tampouco, para combater o ICMS na hipótese de demanda contratada.

Se a *repercussão econômica* não é critério para legitimar, em regra, o contribuinte de fato, este fenômeno também não é ignorado por completo pelo Direito. A Constituição, como trabalhado no tópico 2.3, o reconhece e tenta conformá-lo através da não-cumulatividade, neutralidade e seletividade. Há uma situação fática que merece a atenção do Judiciário: uma violação flagrante a esses direitos e a impossibilidade de acesso à jurisdição em função de um obstáculo processual⁸⁶.

Não se nega todo o trabalho teórico ora desenvolvido de que a relação jurídico tributária se estabelece de forma bilateral entre Fisco e contribuinte de direito. De forma alguma. No entanto, por razões de ordem

⁸⁵ “Presumptive positivism is a way of describing the interplay between a pedigreed subset of rules and the full (and non-pedigreeable) normative universe, such that the former is treated not-necessarily-epistemic sense of presumptive. As a result, these decision-makers override a rule within the pedigreed subset not when they believe that the rule has produced an erroneous or suboptimal result in this case, no matter how well grounded that belief, but instead when, and only when, the reasons for overriding are perceived by the decision-maker to be particularly strong.” (SCHAUER, Frederick. *Playing By the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon, 2002, p. 204)

⁸⁶ Na ocasião, o Ministro Teori Zavascki entendeu que a “*solução atende, portanto, ao princípio do acesso à justiça*”.

prática, para fazer valer direitos constitucionais que, de outra forma, jamais poderiam ser analisados, admite-se uma legitimação extraordinária do contribuinte de fato.

Não se ignora que para justificar juridicamente a exceção ora admitida é necessário um esforço argumentativo profundo e de grande complexidade. Há uma regra, que nega a legitimidade do contribuinte de fato (art. 166) e argumenta-se pela sua superação por razões constitucionais (Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição, Princípio da Seletividade etc). A correta análise de uma derrotabilidade de regras e de uma ponderação de princípios demandaria um outro trabalho, que foge ao escopo do presente. De toda forma, não poderia este autor deixar de se posicionar sobre aspecto tão relevante do tema ora tratado.

QUARTA PARTE

A NECESSIDADE DE UMA INTERPRETAÇÃO SISTÊMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 A necessidade de se interpretar o art. 166 do CTN dentro do Sistema Tributário Nacional

São raras as manifestações doutrinárias que, ao discutir a legitimidade ativa do contribuinte de direito ou de fato para a repetição de tributos indiretos sob o enfoque do art. 166, procuram entender as repercussões de uma solução ou de outra sob o Sistema Tributário Nacional como um todo.

Há uma dificuldade em visualizar que a questão do legitimado da repetição do indébito tem um impacto profundo em diversas questões jurídico tributárias. Neste sentido, o trabalho de Hugo de Brito Machado Segundo é pioneiro, pois trabalha as consequências de cada posicionamento sobre a interpretação do art. 166 e várias das suas repercussões sistêmicas⁸⁷.

O primeiro exemplo é o da imunidade subjetiva. Quando o sujeito imune é contribuinte de *fato* teria ele direito à realização da compra ou do serviço sem o valor do imposto agregado? A questão é polêmica.

Se, por exemplo, uma Igreja adquire um carro, pode requerer a exclusão do ICMS e do IPI do preço de venda, sob o manto da imunidade previsto no art. 150, VI, “c”? Sobre o tema, a jurisprudência afirma que não, como se verifica da Súmula 591/STF:

“A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.”

Veja-se: neste caso, admite o Supremo Tribunal Federal que o contribuinte de fato não possui qualquer relevância para fins de imunidade.

⁸⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do Tributo Indireto*. São Paulo, Malheiros, 2011.

Mas ora, não é ele quem suporta o “encargo” do tributo de acordo com as súmulas 71 e 546? O Ministro Bilac Pinto, em Embargos em Recurso Extraordinário nº 69.483, de 30.09.1970, assim se manifestou sobre o tema⁸⁸:

“A imunidade fiscal recíproca não pode ser invocada para ilidir a cobrança desses impostos. O contribuinte de iure é o industrial ou produtor. A figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária.”

Mais uma vez, o Fisco utiliza-se da figura de contribuinte de fato ou contribuinte de direito sem qualquer rigor sistêmico, e com respaldo da jurisprudência. Nota-se a contradição: se, por acaso, em uma operação cujo contribuinte de fato seja uma pessoa imune, ela recolher imposto a maior, poderia o Fisco argumentar que o contribuinte não teria direito à repetição pois quem suportou o ônus foi o contribuinte imune?

Não se discorda da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o ente está imune apenas nas hipóteses em que é contribuinte de direito, mas o objetivo é apenas apontar as contradições do comportamento do fisco e da jurisprudência. Se o contribuinte de fato é completamente irrelevante para fins de imunidade, deveria também sê-lo para fins de repetição de indébito.

A contradição chega ao limite do intolerável quando o próprio Supremo Tribunal Federal, no RE nº 134.573/SP, de Relatoria do Ministro Moreira Alves, negou a imunidade a uma entidade de assistência social que vendia pães e, portanto, era contribuinte de direito de ICMS⁸⁹! O porquê da decisão seria de que o imposto seria transferido a terceiro nas vendas...

Veja-se a lição de Hugo de Brito Machado denunciando a contradição ora apontada⁹⁰:

⁸⁸ STF, RE nº 69.483, Min. Relator Bilac Pinto, Brasília, 30 set. 1970.

⁸⁹ STF, RE nº 134.573, Min. Relator Moreira Alves, Brasília, 02 maio 1995.

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. “Imposto indireto, repetição de indébito e imunidade subjetiva”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 2, São Paulo, 1995.

“Ao afirmar que não se restitui tributo indevidamente pago, quando o contribuinte não comprova não haver transferido a terceiro o respectivo encargo financeiro, empresta-se relevância ao fenômeno da repercussão. Não se restitui o tributo porque o mesmo foi suportado por terceiro. É importante, portanto, saber quem suportou o ônus, e não quem tem o dever legal de pagar o tributo. Desconsidera-se aquele que está vinculado ao Fisco, que é parte na relação obrigacional tributária. Viola-se o princípio da legalidade, arrecadando tributo de quem não tinha o dever legal de suportá-lo. Desconsidera-se a forma jurídica, fazendo-se sobre esta prevalecer a realidade econômica.

Por outro lado, ao afirmar-se que o tributo é devido quando o adquirente do produto é subjetivamente imune, adota-se postura oposta. Desconsidera-se a realidade econômica, para dar prevalência à forma jurídica, como, aliás, está expressamente declarado na ementa do julgado do Supremo Tribunal Federal, acima transcrito”

Com razão Hugo de Brito Machado. Diante daquilo que foi exposto neste trabalho, entendemos ser indiscutível a imunidade do ente enquanto contribuinte de direito, sob o aspecto da relação jurídico tributária.⁹¹ O que parece inconsistente é adotar soluções diversas em questões técnicas similares, como a da repetição de indébito.

Outro ponto destacado por Hugo de Brito Machado Segundo⁹² no qual não parece haver coerência por parte do Estado é no enquadramento do crime de apropriação indébita por parte do contribuinte de direito que deixa de pagar o tributo indireto sobre operações realizadas⁹³.

Muitas foram as denúncias em relação a contribuintes de direito inadimplentes. Defendia-se que o contribuinte de direito seria um

⁹¹ De forma coerente com a suas posições diante o artigo 166 do CTN, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi ampliam a imunidade quando o sujeito imune também for contribuinte de fato. Veja-se a lição de Misabel Derzi:

“O contribuinte de facto não é estranho à relação jurídica fiscal, e isso o diz o art. 166 do Código Tributário Nacional. A realidade econômica, em princípio, e salvo exceções óbvias, pode ser oposta à forma jurídica. Aí não há ficções jurídicas necessárias, do ponto de vista técnico, à aplicação e cobrança do tributo.

Mas, em se tratando do caso especial das imunidades constitucionais, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte de facto, e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sob a forma jurídica.” (Ob. cit, p. 468)

⁹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do Tributo Indireto*. São Paulo, Malheiros, 2011.

⁹³ O tipo penal estaria no artigo 2º, II da Lei 8.137/90:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;”

responsável tributário sobre o recolhimento de tributos dos consumidores. Dessa forma, se não houvesse o repasse ao governo, enquadrar-se-ia no tipo de apropriação indébita.

Afinal, o contribuinte de direito é contribuinte legal do tributo ou um mero responsável tributário, sendo o contribuinte legal o contribuinte de fato? Quando se trata da legitimação do contribuinte de fato para a repetição de indébito, afirma-se que este não tem qualquer relação jurídica com o Fisco. No entanto, para fins penais, e apenas neste caso, seria ele o contribuinte legal?!

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça logo repeliu a ideia⁹⁴:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ICMS - INADIMPLENTO - SÓCIO-GERENTE - OBRIGAÇÃO PRÓPRIA - DESCARACTERIZAÇÃO - ART. 535 DO CPC - ALEGAÇÕES GENÉRICAS - PENHORA - ALIENAÇÃO - LEGITIMIDADE DE PARTE - AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - MULTA POR UTILIZAÇÃO PROTETATÓRIA - CABIMENTO.

1. Incabível o conhecimento de recurso especial quando os fundamentos resumem-se a alegações genéricas, pelas quais não se possibilita compreender as razões da insurgência, bem como quando não indicado o dispositivo tido por violado, nos termos da Súmula n.

284/STF.

2. Cabível a imposição de multa pela utilização protelatório de embargos de declaração quando explícito o prequestionamento da tese fundamento do recurso especial.

3. No ICMS o contribuinte de direito recolhe o tributo por obrigação própria, embora o contribuinte de fato suporte o ônus financeiro do imposto, de modo que o inadimplemento da obrigação tributária principal não importa em apropriação indébita.

4. Recurso parcialmente conhecido e, nesta parte, parcialmente provido.

Se o Estado, para fins de apropriação indébita, entende que o contribuinte de direito seria mero responsável tributário, o raciocínio é completamente diverso quando se trata da cobrança de tributos cujas operações foram inadimplidas pelo contribuinte de fato.

Na visão do Fisco, o fato gerador, a prestação de serviço ou a circulação de mercadoria, conforme o tributo, já teria se perfectibilizado,

⁹⁴ STJ, REsp nº 851.260, Min. Relatora Eliana Calmon, Brasília, 04 set. 2008.

sendo absolutamente irrelevante o adimplemento do contribuinte de fato para fins tributários.

Em parecer publicado, Ruy Barbosa Nogueira defende a impossibilidade de cobrança do ICMS sobre serviço de comunicação não pago sob a perspectiva de que, se o imposto é sobre o consumo e partindo das premissas da súmula 71 e 546 do STF, o Fisco Estadual deveria exigir o imposto do contribuinte de fato⁹⁵.

Humberto Ávila em parecer sobre o mesmo assunto, utiliza-se do artigo 166 para defender a impossibilidade de tributação diante do inadimplemento do consumidor⁹⁶:

“De qualquer dos modos – por aplicação direta da norma legal editada pelo Poder Legislativo ou por interpretação integrativa de princípios constitucionais pelo Poder Judiciário – a restituição é uma imposição decorrente das exigências constitucionais de não cumulatividade, de seletividade e de neutralidade da tributação sobre o consumo. Nega-la é não apenas violar os arts. 165, I, e 166 do CTN: é também infringir a própria Constituição – e de modo frontal.”

O pensamento dos ilustres professores utilizam-se da premissa do artigo 166 – de que o contribuinte de fato é quem arca com o encargo do tributo – para reafirmar a impossibilidade de cobrança no caso de inadimplemento do consumidor. Obviamente, como já foi dito, o Fisco discorda, pois, sem preocupação de guardar qualquer consistência sistêmica, afirma que a relação jurídico tributária se dá apenas com o contribuinte de direito e este praticou o fato gerador.

Esta é também a visão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. INADIMPLÊNCIA DO USUÁRIO. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.
(...)

⁹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “ICMS e a prestação onerosa de serviço de comunicação não paga”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 78, São Paulo, 2002, pp. 132-146.

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. “ICMS como Imposto sobre o Consumo. Inocorrência de Prestação Onerosa de Serviço de Comunicação no Caso de Inadimplemento do Consumidor”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 186, p. 114.

2. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ é pacífica no sentido de que não é possível a compensação tributária de créditos de ICMS referentes à prestação de serviços de telecomunicações, em razão da inadimplência do usuário (REsp 1.189.924/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 7.6.2010;

AgRg no RMS 33.743/RO, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 16.5.2011; RMS 17.947/SE, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2006).

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no RMS 38.020/BA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2012, DJe 12/12/2012)

Foge ao escopo do presente trabalho qualquer conclusão definitiva sobre os temas ora colacionados. O que se quer demonstrar é apenas que a visão da *repercussão econômica* do artigo 166 tem implicações sistêmicas e o Fisco a defende e, concomitantemente, a ignora quando é do seu interesse.

No caso das imunidades subjetivas, o Estado chegou ao cúmulo de contestar a imunidade tanto da perspectiva do contribuinte de fato como da perspectiva do contribuinte de direito. Já na hipótese da apropriação indébita, o contribuinte de direito seria um mero responsável tributário, passível de punição penal se não recolhido o tributo. No caso da inadimplência do consumidor, ele é o verdadeiro sujeito passivo... A sanha arrecadatória não possui compromisso com a uniformidade do ordenamento jurídico.

4.2. O artigo 166 e as hipóteses de retenção na fonte e substituição tributária

Por último, far-se-á um esclarecimento. São comuns os casos em que a jurisprudência aplica o artigo 166 do Código Tributário Nacional nas hipóteses de substituição tributária e de responsabilidade tributária por retenção na fonte.

Pelo contexto histórico do artigo 166, fica claro que o dispositivo não foi pensado para este fim. No entanto, Alfredo Augusto Becker defende esta interpretação do dispositivo⁹⁷.

No caso de responsabilidade tributária por retenção na fonte, para fins de repetição de indébito, é importante verificar se o pagamento a maior ocasionou em uma retenção proporcionalmente a maior. Por isso, utiliza-se a lógica do artigo 166 do CTN, para saber quem arcou com o “encargo econômico”.

Imagina-se a seguinte situação: um tomador de serviços de segurança, eleito na legislação complementar como responsável tributário pelo recolhimento do ISS, contrata com seu prestador um trabalho específico pelo valor de R\$ 100,00. Ao proceder com o pagamento do imposto, aplica a alíquota de 5%, enquanto o correto seria de apenas 2%. Se o tomador, quando do pagamento ao prestador remeteu R\$ 95,00, este terá o direito à repetição. Se, por outro lado, foram remetidos R\$ 98,00, o tomador terá direito à repetição.

É importante frisar que no caso da responsabilidade tributária não há apenas a figura de um contribuinte de fato e outra de um contribuinte de direito. Há dois sujeitos passivos da obrigação tributárias, por isso inquestionável a legitimidade de ambos, conforme artigos 121 e 165 do CTN.

A hipótese de substituição tributária “para frente” é bem mais complexa, por gerar quatro situações distintas, conforme a lição de Marco Aurélio Greco⁹⁸:

A primeira situação é da inoccorrência de nenhum fato gerador presumido subsequente. Neste caso, o primeiro adquirente pagou pela tributação de operações não realizadas e, por isso, faz jus à repetição.

⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, pp. 573-578.

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. “Legitimidade Ativa e o Direito a Restituição na Substituição Tributária” in: FERREIRA NETO, Arthur M.; MICHELE, Rafael (coord.). *Curso Avançado de Substituição Tributária*, São Paulo: IOB, 2010, pp. 532-549.

A segunda situação é similar a primeira, onde, apesar de ocorrer o primeiro fato gerador presumido, não há a ocorrência dos demais. Aqui também se dará o direito à repetição àquele que não deu sequência a cadeia de circulação de mercadorias presumida.

A terceira situação ocorre quando o fato gerador presumido se realiza, mas em dimensão inferior àquele considerado para fins de recolhimento do substituto. Trata-se de hipótese em que o último da cadeia, que adquiriu a mercadoria com um valor de tributo antecipado e realizou a última operação em valor inferior, terá o direito à repetição.

Por último, caso o fato gerador ocorra tal como presumido e o substituto tenha recolhido a maior, seja o motivo que for, tal como erro na identificação da alíquota, fara jus à repetição.

São situações para as quais o artigo 166 não foi efetivamente construído, mas cuja lógica de repasse do encargo econômico vem sendo aplicada.

CONCLUSÃO

A relação jurídico-tributária decorre da lei. A lei determina todos os aspectos essenciais da hipótese de incidência de um tributo, inclusive o seu sujeito passivo. O pagamento de um tributo a maior, neste contexto, faz nascer, de imediato, um direito ao sujeito passivo de repetir a quantia paga indevidamente. A repetição do *indébito* é um corolário da legalidade tributária, tendo em vista que a relação se dá nos estritos termos da lei.

O artigo 166 do CTN, neste contexto, procura mitigar o direito a repetição dos tributos ditos “indiretos”, sob o pretexto de que um terceiro teria arcado com o ônus do tributo. No entanto, entendemos que qualquer óbice à repetição daquilo que se pagou indevidamente é inconstitucional.

É inaceitável que o Estado se recuse a devolver aquilo que recebeu indevidamente do contribuinte legal por alegar que terceiro teria arcado com o ônus financeiro. São considerações que não possuem qualquer respaldo científico, pois, como se viu, o fenômeno da *repercussão econômica* é comum a todos os tributos e é argumento que pouco importa à relação jurídica bilateral entre o Estado e o contribuinte.

Tampouco o argumento de que haveria ocorrido uma *repercussão jurídica* nos convence. Sob uma perspectiva estritamente jurídica, há apenas um contribuinte legal, o chamado contribuinte de direito. É esse quem possui uma relação decorrente de lei com o Estado, praticando o fato gerador do tributo e concentrando todas as obrigações para viabilizar o seu adimplemento.

Se a relação jurídico tributária é decorrente da lei, é apenas sob esta perspectiva que se deve analisar o legitimado à repetição do indébito tributário. É o sujeito passivo quem paga a maior, nunca terceiro, por uma impossibilidade lógica: como um terceiro pode suportar algo do qual não é devedor?

Por isso, concluímos pela inconstitucionalidade do artigo 166 do CTN, posto que o contribuinte de direito deve possuir legitimidade irrestrita

para exercer o seu pedido de repetição de indébito, sob pena de ser violado o princípio da legalidade tributária.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed., São Paulo: Atlas, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002.

ÁVILA, Humberto. “ICMS como Imposto sobre o Consumo. Inocorrência de Prestação Onerosa de Serviço de Comunicação no Caso de Inadimplemento do Consumidor”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 186.

ÁVILA, Humberto. *Repensando o ‘princípio da supremacia do interesse público sobre o particular*. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_7/DIALOGO-JURIDICO-07-OUTUBRO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf .

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998.

BOTALLO, Eduardo Domingos. “Restituição de Impostos Indiretos”, *Revista de Direito Tributário*, nº 2.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Repetição do indébito”. In MARTINS, Ives Gandra, coord. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Taxa de despacho aduaneiro – repetição de imposto indireto*, p. 380. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/25852/24714>.

Acesso em 10 nov. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2011.

CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. “Extinção da obrigação tributária: compensação e repetição do indébito”. In SANTI, Eurico Marcos Diniz, coord. *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 391.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. “Restituição de Imposto Indireto e Produto tabelado”, *Revista de Direito Tributário*, vol. VI., São Paulo: Revista dos Tribunais: pp. 41-52.

ELLIOTT, Steven, HACKER, Birke, MITCHELL, Charles. *Restitution of overpaid tax*. Oxford: Hart Publishing, 2013.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*, 2ª ed. Atualizado por GERALDO ATALIBA. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1971.

GODOI, Marciano Seabra. Análise do artigo 166 do Código Tributário Nacional. *Revista da Associação de Direito Tributário Brasileiro*, nº 5/6. Belo Horizonte, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. “Legitimidade Ativa e o Direito a Restituição na Substituição Tributária” in: FERREIRA NETO, Arthur M.; MICHELE, Rafael (coord.). *Curso Avançado de Substituição Tributária*, São Paulo: IOB, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. “Repetição do indébito”. In MARTINS, Ives Gandra, coord. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983.

KRUGMAN. Paul; WELLS, Robin. *Introdução à economia*. Rio de Janeiro, Elsevier, 2007.

LESSA, Donovan Massa Lessa. *A compensação do Indébito Tributário no Âmbito Federal*. Rio de Janeiro. Universidade Cândido Mendes, Mestrado em Direito, 2010.

MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no Direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Org.). *Direito Tributário – Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. “Imposto indireto, repetição de indébito e imunidade subjetiva”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 2, São Paulo, 1995.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do Tributo Indireto*. São Paulo, Malheiros, 2011.

MANEIRA, Eduardo. “Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e à Cofins.” *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 124.

MARTINS, Ives Gandra. “Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário”, in MACHADO, Hugo de Brito coord. *Repetição do indébito e compensação no direito*. São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, Ives Gandra. “Repetição do Indébito”. In MARTINS, Ives Gandra, coord. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983.

MOREIRA, André Mendes. “Os Tributos Indiretos e a Legitimidade Ativa *Ad Causam* do Contribuinte de Fato para a sua Restituição”. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MOREIRA, André Mendes. *Da não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo, Noeses, 2012.

MORSCHBACHER, José. *Repetição do Indébito Tributário Indireto*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

NEVIANI, Tarcisio. “Repetição do indébito”. In MARTINS, Ives Gandra, coord. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “ICMS e a prestação onerosa de serviceo de comunicação não paga”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 78, São Paulo, 2002, pp. 132-146.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil, II*, 24^a ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. O Direito Administrativo Brasileiro sob influência dos sistemas de base romanística e da Common Law. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, nº 8. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/redae-8-novembro-2006-maria%20sylvia.pdf>. Acesso em 10 nov. 2015.

SANTIAGO, Igor Mauler. Comentários aos Arts. 165 a 169 do CTN, in *Comentários ao CTN*, coord. Marcelo Magalhães Peixoto, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

SCHAUER, Frederick. *Playing Bu the Rules: A Phylosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon, 2002, p. 204.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes. “*Impostos Indiretos – Restituição*”, disponível em:

<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/11611/10544>.

STF, Embargos em Recurso Extraordinário nº 58.660, Min. Relator Amaral Santos, Brasília, 10 abr. 1969.

STF, RE nº 134.573, Min. Relator Moreira Alves, Brasília, 02 maio 1995.

STF, RE nº 69.483, Min. Relator Bilac Pinto, Brasília, 30 set. 1970.

STF, Recurso Extraordinário nº 44.115, Min. Relator Antônio da Costa, Brasília, 2 out. 1961.

STF, Recurso Extraordinário nº 45.678, Min. Relator Vilas Boas, Brasília, 27 abr. 1962.

STF, Recurso Extraordinário nº 45.977, Min. Relator Aliomar Baleeiro, Brasília, 17 jun. 1966.

STF, Recurso Extraordinário nº 46.450, Min. Relator Vilas Boas, Brasília, 10 jan. 1961.

STF, Recurso Extraordinário nº 58.290, Min. Relator Luiz Gallotti, Brasília, 16 jun. 1966.

STJ, AgRg no REsp 1237418/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Brasília, 05 fev. 2012.

STJ, AgRg no REsp 290.859/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Brasília, 15 nov. 2009.

STJ, REsp 1434438/ES, Rel. Ministro Og Fernandes, BRASÍLIA, 25 fev. 2014.

STJ, REsp nº 1.002.932/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Brasília, 25 nov. 2009.

STJ, REsp nº 1.009.518/RS, Min. Relatora Eliana Calmon, Brasília, 06 ago. 2009.

STJ, Resp nº 1.299.303/SC, Min. Relator Cesar Asfor Rocha, Brasília, 08 ago. 2012.

STJ, REsp nº 851.260, Min. Relatora Eliana Calmon, Brasília, 04 set. 2008.

STJ, REsp nº 903.394/AL, Min. Relator Luiz Fux., Brasília, 24 mar. 2010.

STJ, RMS nº 24.532/AM, Min. Relator Castro Meira, Brasília, 28 ago. 2008.

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

XAVIER, Alberto. “A contagem dos prazos no lançamento por homologação.” In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 27, dez/1997.