



**UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA**  
**FABÍOLA RODRIGUES DE SOUZA**

**A LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A AÇÃO DE  
REPETIÇÃO DE INDÉBITO DOS TRIBUTOS INDIRETOS**

**Araranguá**  
**2012**

**FABÍOLA RODRIGUES DE SOUZA**

**A LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A AÇÃO DE  
REPETIÇÃO DE INDÉBITO DOS TRIBUTOS INDIRETOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Msc. Geraldo Paes Pessoa.

Araranguá

2012

**FABÍOLA RODRIGUES DE SOUZA**

**A LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A AÇÃO DE  
REPETIÇÃO DE INDÉBITO DOS TRIBUTOS INDIRETOS**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Araranguá, 15 de junho de 2012.

---

Professor e orientador Geraldo Paes Pessoa, Mestre.  
Universidade do Sul de Santa Catarina

---

Prof. Geraldo Machado Cota Júnior, Especialista.  
Universidade do Sul de Santa Catarina

---

Prof. Rejane da Silva Johansson, Especialista.  
Universidade do Sul de Santa Catarina

## AGRADECIMENTOS

Esses últimos seis anos foram realmente um desafio. Vivi momentos únicos e conheci pessoas especiais. Assim, não poderia deixar de agradecer a todos aqueles que de alguma forma doaram um pouco de si e contribuíram para que a conclusão deste trabalho fosse possível, em especial:

A Deus, pelas vitórias conquistadas e as que não de vir.

Ao meu avô, pais e irmãos, pelo apoio e exemplo durante esta jornada.

A minha avó, Marina de Sá Rodrigues, de quem sinto tanta saudade, pelas lembranças maravilhosas que deixou.

Ao meu noivo, amigo e companheiro de todas as horas, por simplesmente fazer os meus dias tão felizes.

Ao meu professor orientador, Geraldo Paes Pessoa, por todo auxílio e prestatividade. A sua dedicação com a vida é o meu maior ensinamento.

A minha amiga querida Maiara Pereira Vieira, por todo o carinho e apoio durante esses anos.

Ao meu inesquecível amigo Daniel da Silva Boeira, que me ensinou a desafiar o mundo e ter a coragem de vencer os obstáculos mais difíceis.

“Não sabendo que era impossível, foi lá e fez”. (Jean Cocteau).

## RESUMO

O escopo deste trabalho é abordar a repetição de indébito no Direito Tributário, mais especificamente quanto à legitimidade para pleiteá-la judicialmente, quando da repercussão dos ditos tributos indiretos. O tema é tratado nos artigos 165 e seguintes do Código Tributário Nacional (CTN), e ao longo dos anos, foi abordado sob diversos enfoques pela jurisprudência, ante a gama conceitual que o permeia ser ampla e se referenciar também a preceitos das Ciências das Finanças. As divergências ainda persistem, contudo, mais recentemente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) fixou o entendimento de que apenas o contribuinte de direito pode reclamar judicialmente a restituição de tributo recolhido de forma indevida, quando comprove que não o repercutiu ao contribuinte de fato. Todavia, tal posicionamento não atenta que o responsável tributário é o único sujeito passivo da obrigação, por determinação legal. É irrelevante se o encargo indevido foi transferido ao contribuinte de fato, porque a repercussão econômica não tem relevo na definição do legitimado. A fim de abordar estas questões, utilizar-se-á neste trabalho o método de abordagem dedutivo, partindo-se do raciocínio em linhas gerais para casos particulares. O estudo será bibliográfico, com o uso de pesquisa em livros, jurisprudências, legislação e outros materiais on-line.

Palavras-chave: Direito tributário. Repetição de indébito. Tributos indiretos. Legitimidade.

## **ABSTRACT**

The scope of this paper is to address the repetition undue of the Tax Law, more specifically about the legitimacy of plead it in court, when of repercussion of indirect taxes. The subject is dealt with in Articles 165 and following of the National Tax Code (CTN), and over the years, was approached from several perspectives by jurisprudence, before the conceptual base that permeates be comprehensive and refer to also the precepts of Sciences of Finance. The differences still persist, however, more recently, the Superior Court of Justice (STJ) established the understanding that only the taxpayer can claim in court of law the refund of tax improperly collected, when it proves repercussion not to taxpayer. However, such positioning is not aware that the tax charge is the only taxpayer obligation for legal determination. It is irrelevant whether the undue burden was transferred to the taxpayer in fact, because the economic rebound has not relief in the definition of legitimate. In order to address these questions, will be used in this work the method of deductive approach, starting from the general reasoning in specific cases. The study will be bibliographic, with the use of research books, case law, legislation and other materials online.

**Keywords:** Tax law. Repetition of undue. Indirect taxes. Legitimacy.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>OS TRIBUTOS E O DEVER DE CONTRIBUIR.....</b>	<b>11</b>
2.1	A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO.....	11
2.2	OS TRIBUTOS.....	13
2.3	AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	15
2.4	CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	19
<b>2.4.1</b>	<b>Quanto à competência.....</b>	<b>19</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Quanto à função.....</b>	<b>20</b>
<b>2.4.3</b>	<b>Quanto à repercussão - os tributos diretos e indiretos.....</b>	<b>21</b>
<b>3</b>	<b>OBJETO E SUJEITO DA RELAÇÃO OBRIGACIONAL.....</b>	<b>24</b>
3.1	SUJEITO PASSIVO DIRETO.....	26
3.2	SUJEITO PASSIVO INDIRETO.....	26
<b>3.2.1</b>	<b>Responsabilidade tributária.....</b>	<b>27</b>
3.2.1.1	Responsabilidade por substituição.....	29
3.2.1.2	A substituição tributária e a repercussão do tributo.....	31
3.3	A REPERCUSSÃO ECONÔMICA, O CONTRIBUINTE DE DIREITO E O CONTRIBUINTE DE FATO.....	32
<b>4</b>	<b>DO DEVER DO ESTADO DE RESTITUIR OS TRIBUTOS RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE.....</b>	<b>35</b>
4.1	DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO....	36
<b>4.1.1</b>	<b>O Estado de Direito e a legalidade.....</b>	<b>37</b>
<b>4.1.2</b>	<b>A isonomia tributária.....</b>	<b>37</b>
<b>4.1.3</b>	<b>A ideia de segurança jurídica.....</b>	<b>38</b>
4.2	DO DIREITO À REPETIÇÃO DE INDÉBITO.....	39
4.3	DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO.....	41
4.4	A LEGITIMIDADE PARA REPETIR NA JURISPRUDÊNCIA.....	44
<b>4.4.1</b>	<b>A legitimidade é do contribuinte de fato.....</b>	<b>46</b>
<b>4.4.2</b>	<b>A legitimidade é do contribuinte de direito.....</b>	<b>48</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>51</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>54</b>

<b>ANEXOS .....</b>	<b>61</b>
<b>ANEXO A – AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL N° 23.445. ....</b>	<b>62</b>
<b>ANEXO B – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL N° 12.690.478. ....</b>	<b>63</b>
<b>ANEXO C – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL N° 279.491. 64</b>	
<b>ANEXO D – QUESTÃO DE ORDEM NO AGRAVO DE INSTRUMENTO N° 1.154.599. ....</b>	<b>65</b>
<b>ANEXO E – RECURSO ESPECIAL N° 928.875. ....</b>	<b>66</b>
<b>ANEXO F – RECURSO ESPECIAL N° 183.087. ....</b>	<b>68</b>
<b>ANEXO G – RECURSO ESPECIAL N° 48.135. ....</b>	<b>69</b>
<b>ANEXO H – RECURSO ESPECIAL N° 198.373. ....</b>	<b>70</b>
<b>ANEXO I – RECURSO ESPECIAL N° 903.394. ....</b>	<b>71</b>
<b>ANEXO J – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N° 447-6. ....</b>	<b>75</b>
<b>ANEXO K – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 51.267. ....</b>	<b>76</b>
<b>ANEXO L – RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 68.091. ....</b>	<b>77</b>
<b>ANEXO M – RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 46.450. ....</b>	<b>78</b>
<b>ANEXO O – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA APELAÇÃO CÍVEL N° 1998.01.00053428-7. ....</b>	<b>80</b>
<b>ANEXO P – APELAÇÃO CÍVEL N° 96.02.03903-5. ....</b>	<b>81</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A repetição de indébito do tributo indireto envolve o problema da legitimidade entre o denominado contribuinte de fato e de direito. Definir o legitimado é fundamental, uma vez que o Estado precisa estabelecer sobre quem incidiu o encargo financeiro e a quem caberia o ressarcimento do tributo. Havendo o pagamento indevido surge para o Estado a obrigação de restituí-lo, sob pena de enriquecimento ilícito.

A razão deste estudo é conceituar elementos técnicos que sirvam para a compreensão do tema levantado, considerando-se as críticas e os aspectos que o envolve. Aborda-se, aqui, uma matéria que desperta há certo tempo, uma verdadeira celeuma entre juristas e contribuintes. Baleeiro (2007 apud MELO, 2007) aponta que há mais de duzentos anos financistas, economistas e estudiosos do direito discutem o assunto. E não é sem motivos que tal fato acontece.

No Código Civil (CC), a repetição de indébito é tratada a partir dos artigos 876 e seguintes, como o dever de restituir quando se recebe algo que não lhe é devido. No âmbito tributário, os artigos 165 e seguintes do Código Tributário Nacional (CTN) disciplinam que o sujeito passivo tem direito ao ressarcimento dos tributos indevidamente pagos.

Em se tratando dos denominados tributos indiretos, o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que a restituição do indébito somente deve ser feita ao contribuinte que comprove ter arcado com o ônus tributário, o que na prática, é de difícil constatação.

Somam-se ao caso as discussões acerca da classificação dos tributos em diretos e indiretos, os quais implicam o estudo do fenômeno da repercussão econômica.

No presente estudo, tem-se de um lado o contribuinte de fato com o direito de pleitear a repetição do valor indevidamente pago, em virtude de ser aquele que, ao final, suporta o encargo. Doutro modo, tem-se que o responsável (contribuinte de direito) é o indicado pelo Código Tributário Nacional (CTN) como sujeito passivo da obrigação enquanto responsável pelo recolhimento do tributo, logo, seria a parte legítima para solicitar a devolução dos valores.

Neste cenário, tem-se como objetivo avaliar quem é o legitimado para ingressar com a ação de repetição de indébito, procurando-se responder os seguintes problemas: quem é o legitimado para pleitear a ação de repetição de indébito? O que deve preponderar, a repercussão jurídica ou econômica?

No desenvolvimento do trabalho utilizar-se-á o método de abordagem dedutivo partindo-se do raciocínio em linhas gerais para casos particulares. O estudo será essencialmente bibliográfico, com o uso da pesquisa exploratória, por meio de livros, artigos, revista jurídicas, jurisprudências, legislação e materiais on-line.

O presente estudo monográfico se divide em três capítulos. Inicialmente, faz-se uma evolução histórica da tributação até o Estado de Direito e o Código Tributário Nacional (CTN). Após a conceituação e a classificação dos tributos, há uma abordagem do sujeito e do objeto da relação obrigacional no segundo capítulo, momento em que se discorrerá acerca da responsabilidade tributária. Por fim, no terceiro capítulo, considerando o dever do Estado de devolver os tributos recolhidos indevidamente, tratar-se-á sobre a repetição de indébito na seara tributária, com uma análise do tema na jurisprudência.

## 2 OS TRIBUTOS E O DEVER DE CONTRIBUIR

### 2.1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO

Na vida primitiva os homens empreendiam suas energias na sobrevivência do grupo. Conquistavam e cultivavam terras em busca da caça, pesca e colheita. Naqueles tempos, diz-se que o Estado, como conhecemos hoje, não existia, pois não havia tribunais ou até mesmo um governo na acepção atualmente conhecida. Os costumes definiam as regras. Entretanto, os pequenos grupos evoluíram e a organização da sociedade tornou-se questão de sobrevivência. O controle social dificilmente ocorreria se não houvesse a instituição de um governo forte, soberano, diga-se, o Estado. (BURNS, 1959 apud FILOMENO, 2009, p. 8-9).

Nesse cenário Rousseau (p. 23) reflete “Então esse estado primitivo não mais tem condições de subsistir, e o gênero humano pereceria se não mudasse a sua maneira de ser”.

Com a formação do Estado, cada povo se identifica por um objetivo que lhe é particular. A expansão era o escopo de Roma. Para os judeus a religião. Em Marselha, o comércio. E para outros povos a liberdade política, representada por uma organização e um regime político, além de uma forma de Governo. (MONTESQUIEU, 2000, p. 74, 163 e 164).

É pela busca desta liberdade política que se remonta aos séculos XVII e XVIII, fase inicial do Estado de Direito e do Estado Constitucional, que nasce com as idéias fortemente abarcadas na Revolução Francesa. Neste ainda tímido Estado Democrático de Direito encontramos a gênese do dever de contribuir. (MARTINEZ, 2005).

Costa (2009) relata que em meados de 1790, deputados franceses passaram reunidos por dias em Assembleia, a fim de compor o texto da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, o qual validou o exercício de um poder inspirado na “liberdade, igualdade e fraternidade”. É nesse documento histórico que encontramos a seguinte disposição: “Artigo 13º- Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”. (1789).

Na época, registrar o dever de contribuir em um documento de tamanha importância auxiliou na legitimação dos fundamentos da tributação, uma vez que sempre houve aversão da sociedade ao pagamento dos impostos. A par disso, ressalta-se que em tempos mais passados tributar era sinônimo de coerção e não um meio de realização dos valores sociais. (MOTTA, 2012).

Tributar foi a alternativa encontrada pelo Estado para financiar a despesa pública que havia com a segurança interna e o bem-estar dos cidadãos, o que representou o ônus da ação estatal sobre seus súditos. Era a exteriorização do poder do Estado. (AMARO, 2007, p. 16).

Utilizando a mesma concepção histórica, Amaro (2007, p. 17) menciona que nos “primórdios da história fiscal” o tributo decorria da vontade do soberano, a qual era identificada como a própria lei. Doutra forma, hoje se funda na lei, como a expressão da vontade coletiva.

No Estado de Direito, pelo contrário, os governantes (tanto quanto os governados) sujeitam-se ao império da lei. Nele, o Poder Público age *secundum lege* e, em suas relações com os governados, submete-se a um regime de direito, vale dizer, pauta sua conduta por meio de regras que, ao outorgarem e garantirem os chamados direitos individuais, apontam os meios que ele poderá validamente empregar para a consecução de seus fins. (CARRAZA, 2010, p. 415, grifo do autor).

É com essa ideia que os Estados constitucionalmente organizados trazem em suas constituições alguns princípios tributários. A Inglaterra, raiz do Common Law<sup>1</sup>, trata do exercício da tributação em seus documentos históricos, que, em conjunto, formam a Constituição inglesa. Os Estados Unidos da América, que tanto influenciaram a nossa formação constitucional, previram inicialmente no artigo XXXVI, da Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, de 1948, que “Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos”. (COÊLHO, 2005, p. 47).

Sob esta influência, os melhores contornos do dever de contribuir se encontram esculpidos na Constituição Brasileira vigente. O nosso Sistema Tributário está dividido em cinco partes, e tem nos artigos 145 a 149 os preceitos que o regem, com base na ideia de que o que estiver previsto em lei é permitido ao Estado, doutro modo, o contribuinte não se obriga ao que lá não estiver. (MARTINS, 2010, p. 25).

---

<sup>1</sup> Trata-se do Direito que se baseia ao mesmo tempo nos costumes e na jurisprudência. (REALE, 2002).

Como consequência do regular exercício do poder de tributar chegamos ao nosso Código Tributário Nacional (CTN), o qual, frisa-se, corresponde à Lei ordinária nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Aqui se faz necessário compreender que a Constituição de 1969 dispôs no seu artigo 18 que “Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário [...]”. Então, se o Código Tributário Nacional (CTN) surgiu como lei ordinária, sobreviveria ele a tal disposição? Pois bem, levando-se em conta a recepção de normas anteriores compatíveis e que os dispositivos contrários às inovações constitucionalmente adotadas deveriam perder a validade, estabeleceu-se que as Constituições de 1967, 1969 e 1988 receberam o nosso Código como lei complementar. (BALEIRO, 2003, p. 39-40).

Por tais motivos se considera que o Código Tributário Nacional (CTN) continua, desde 1966, regulando as relações oriundas do dever de contribuir.

## 2.2 OS TRIBUTOS

O direito brasileiro prevê no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) que:

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. (BRASIL, CTN, 2012).

Assim, quanto a sua composição, consoante o exposto em lei, bem como, as considerações levantadas por Machado (2004, p. 64), percebe-se que o tributo é:

- a) toda prestação pecuniária: consoante definido por Harada (2006, p. 325) se trata de prestação pecuniária, uma vez que se refere à “prestação em dinheiro, representando obrigação de dar” destinada a garantir ao Estado os recursos financeiros de que necessita ao cumprimento de seus objetivos.
- b) Compulsório: vale ressaltar que a compulsoriedade da prestação tributária é oriunda da ausência do elemento vontade quando da incidência da norma de tributação, o que não possibilita que o contribuinte avalie se pagará ou não o tributo. (MACHADO, 2004, p. 65).
- c) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: como sabemos, a prestação tributária tem seu conteúdo expresso em moeda corrente. Aqui, Machado (2004, p. 66) indaga se o direito brasileiro admitiria a entrega de bem diverso do dinheiro para quitar a dívida tributária.

Define Amaro (2007, p. 20) que não, ao afirmar que prestação pecuniária é expressa em moeda. Assim, para incluir bens e serviços como forma de pagamento, o próprio Código teria que prever: “tributo é a prestação em moeda, bens ou serviços, etc”.

De entendimento diverso, Harada (2006, p. 325) aponta tal possibilidade desde que haja lei ordinária regularizada pelo ente tributante permitindo que se faça desta forma.

d) Que não constitua sanção de ato ilícito: o tributo nada tem que ver com penalidade, tendo em vista que na hipótese de incidência do tributo se tem algo lícito, já naquela há um ilícito. Aqui, cabe mencionar que não se pode estabelecer como necessária à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita, pois se assim fosse seria penalidade. (MACHADO, 2004, p. 66).

e) instituído em lei: tal disposição traduz o princípio da legalidade, conforme o previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (CF), pelo qual nenhum tributo será exigido ou majorado sem que a lei o estabeleça.

Tal disposição é relevante, pois, o “princípio da legalidade é um dos alicerces do Estado Democrático de Direito.” Basta lembrarmos que em um Estado constitucionalizado, tem-se como questão de segurança à sociedade, e conseqüentemente, matéria de interesse público, que todos os atos da Administração Pública sejam respaldados por lei. (MARTINS, 2010, p. 144).

Até porque, a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir no ato da cobrança de um tributo. Se ele está previsto em lei, deve ser arrecadado. (MARTINS, 2006, p. 99-100).

f) cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada: como acima mencionado, Amaro (2007, p. 24) aduz que o Código exige, em relação aos atos a serem praticados pela autoridade, que esta se obrigue ao cumprimento do previsto em lei, isto é, a sua estrita vinculação ao texto legal. A questão aqui é deixar claro que diante da indisponibilidade do tributo, tem a autoridade o dever de arrecadá-la, exceto previsão legal que disponha em contrário.

Vale lembrar que, à autoridade não está aberta a discussão acerca do conteúdo da obrigação tributária, porque ela não é a titular, mas tão somente a administradora da coisa pública. (AMARO, 2007, p. 24).

### 2.3 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Da análise do artigo 145 da Constituição Federal (CF) e do artigo 5º do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>2</sup>, conclui-se que as espécies tributárias são somente três: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Todavia, ao se observar sistematicamente os artigos 145, 148 e 149 da Constituição Federal (CF), infere-se que as espécies tributárias são cinco: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria (artigo 145), o empréstimo compulsório (artigo 148) e as contribuições especiais (artigos 149 e 149-A). (GOES, 2005).

Observemos o que define a Constituição Federal (CF):

Art. 145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, CF, 2012).

Em verdade, a depender da linha teórica adotada, a classificação das espécies tributárias pode ser tripartida, quadripartida ou quinquipartida.

Entre os que defendem a classificação tripartida do tributo estão Geraldo Ataliba e Roque Antonio Carrazza. [...] Ataliba defende serem três as espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições. As taxas e as contribuições são tributos vinculados, enquanto os impostos são tributos não vinculados. Do que se deduz que, consistindo o fato gerador numa atuação estatal, o tributo será taxa ou contribuição (tributos vinculados); consistindo, todavia, em outro fato qualquer, o tributo será imposto (tributo não vinculado). Roque A. Carrazza, por sua vez, também adota a classificação tripartida, mas divide as espécies tributárias de forma distinta. Para este doutrinador, o tributo é composto das seguintes espécies: imposto, taxa e contribuição de melhoria. [...] Carrazza confere natureza tributária aos impostos,

<sup>2</sup> 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. (BRASIL, CTN, 2012).

taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, observando-se, todavia, que, no que tange aos dois últimos, estes não gozam de autonomia tributária, já que configuram subespécies dos três primeiros. (PERSIKE, [s.d.]).

Doutro modo, Amaro (2007, p. 81) adotando a classificação quadripartida aponta a existência dos impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições.

Diferentemente destes, Machado (2004, p. 71) defende a classificação tributária quinquipartida, ao afirmar que não só os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria figuram no Capítulo do Sistema Tributário Constitucional, mas também as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, posto que o constituinte de 1988 também lhes atribuiu a natureza de tributos autônomos ao mencioná-los no Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal (CF) – Sistema Tributário Nacional. Atualmente, esta é a classificação adotada pela doutrina majoritária.

A conclusão que se extrai do que foi exposto é que o art. 5º do CTN foi derogado pela Constituição de 1988, que amplia as espécies tributárias, incluindo o empréstimo compulsório e as contribuições especiais. Todavia, esse não é um tema pacífico na doutrina. Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Kiyoshi Harada, Sérgio Pinto Martins, dentre outros, reconhecem a existência de cinco espécies diferentes de tributo. (GOES, 2005).

No mesmo sentido é a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF):

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2. sociais (CF, art. 194), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (BRASIL, STF, 1991).

Apesar das divergências, tem-se atualmente entendido como espécies tributárias:

a) **impostos**: previstos no artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN), são aqueles que têm como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Em complemento, Machado (2004, p. 281) explica que quando há a cobrança, por exemplo, do imposto de renda, o Estado apenas considera o fato de alguém auferir renda, ou seja, não analisa se houve a prestação de algum serviço ou a execução de uma obra. Consoante Coêlho (2005, p. 474), tributar a renda ou a propriedade, por exemplo, com o IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano – justifica-se no fato de esta propriedade representar, ao menos presumidamente, a capacidade contributiva de pessoas físicas ou

jurídicas, a qual está prevista no artigo 145, § 1º da Constituição Federal (CF). Assim quem tem maiores possibilidades deve contribuir mais para manter o Estado e suas necessidades públicas, em benefício de toda a sociedade. Esta é uma das bases do Estado Democrático de Direito.

Mas quais seriam estas necessidades? Pois bem, alguns serviços públicos que são usufruídos por todos indistintamente, oriundos da premissa maior do Estado – atender à coletividade – são aqueles financiados pelos impostos. Tratam-se dos denominados serviços “ut universi”. Toma-se como exemplo os serviços de calçamento e o oferecimento de segurança pública. (MEIRELLES, 2010, p. 354).

b) **taxa**: esta tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (artigo 77 do Código Tributário Nacional – CTN). Nesse sentido, menciona ainda Martins (2006, p. 112) que a taxa decorre do poder de polícia da Administração Pública – como as taxas de vistoria e licença – ou de serviços – que se originam quando estes são postos à disposição do contribuinte ou a ele é prestado, como ocorre na taxa de limpeza pública.

Torres (2006, p. 98) justifica a existência das taxas ao afirmar que o custo do bem ou serviço prestado deve corresponder ao benefício que o cidadão auferiu. Assim, cada um de nós despense uma soma em dinheiro equivalente ao custo realizado pela Administração Pública. Além disso, menciona que, com a isenção de taxas, isto é, embora praticado “o fato gerador há uma desoneração face à hipossuficiência econômica” (RIBEIRO, [s.d.], p. 19), vê-se presente o princípio da capacidade contributiva, ao passo que é justamente a população mais carente que necessita de uma maior oferta de serviços públicos.

c) **contribuição de melhoria**: prevista nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional (CTN), esta é cobrada pelos entes federativos, no âmbito de suas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas das quais decorra valorização do imóvel, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Observa-se, assim, que a contribuição de melhoria tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização do imóvel, o que difere da exigência de utilizar a destinação do produto da arrecadação ao custeio da obra pública. (MACHADO, 2004, p. 414).

d) **empréstimo compulsório**: o artigo 148 da Constituição Federal (CF) define que a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Quanto ao tema, Martins (2006, p. 143) salienta que por estar previsto em lei, a utilização dos recursos oriundos da arrecadação do tributo deve ser vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. Ou seja, exige-se a vinculação entre o resultado da arrecadação e o que motivou sua instituição.

e) **contribuições sociais**: previstas no artigo 149 da Constituição Federal (CF), correspondem à contraprestação devida ao Estado em decorrência de um benefício prestado ao cidadão. A prestação estatal abrange serviços na área da seguridade social, educação e auxílio no desemprego. (TORRES, 2006, p. 408 e 409).

De um modo geral, as contribuições têm um caráter parafiscal no sentido de que sua função não é a de suprir os cofres públicos de recursos para despesas em geral. Na verdade, tais contribuições têm por objetivo custear atividades que, em princípio, não são atribuições do Estado, mas que este as desenvolve através de órgãos oficiais ou semi-oficiais. [...] Dentre os exemplos de contribuições parafiscais encontram-se aquelas de interesse de categoria profissional e, principalmente (pela magnitude), as destinadas ao financiamento dos sistemas públicos de Previdência Social. (ARAÚJO, 2005, p. 4).

Quanto a sua importância, Araújo (2005, p. 7) relata que até o final da década de 60, as contribuições previdenciárias representavam o maior exemplo de contribuições sociais no Brasil. Entre as reformas tributárias de 1965/67 e 1988 houve um avanço desta figura, pois novas contribuições são formadas e, após, ampliadas.

## 2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

### 2.4.1 Quanto à competência

De início, já se ressalva que muitas são as classificações apresentadas de acordo com os mais diversos critérios. Neste âmbito, referindo-se a algumas delas, Martins (2006, p. 100/101) relata que quanto à competência, os tributos são: federais, estaduais, distritais e municipais, consoante as atribuições previstas na Constituição brasileira.

Antes de adentrar propriamente na classificação, ressalva-se que a competência tributária em nosso país é destinada a três entidades políticas autônomas: a União, os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal.

Exatamente, a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos. (HARADA, 2006, p. 377).

Cabe mencionar que a nossa Constituição não cria os tributos a seguir arrolados, mas sim atribui aptidão para que os entes o façam. Assim, a criação destes depende do efetivo exercício da competência, “fazendo atuar o mecanismo formal (também previsto na Constituição Federal) hábil à instituição do tributo: a lei”. (AMARO, 2007, p. 99).

Passada a definição, tem-se nos artigos 153 e seguintes da Constituição Federal (CF) que:

- a) à União coube instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre renda e proventos de qualquer natureza; sobre os produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; sobre a propriedade territorial rural e ainda sobre grandes fortunas;
- b) aos Estados cabe instituir o imposto de transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos; de operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e de propriedade de veículos automotores;

c) aos Municípios incumbe os impostos incidentes sobre a propriedade predial e territorial urbana; a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e os de serviços de qualquer natureza.

#### **2.4.2 Quanto à função**

Quanto à função, os tributos podem ser divididos em fiscais, extrafiscais e parafiscais.

No que se refere aos dois primeiros, Amaro (2007, p. 89) esclarece que se o tributo objetiva abastecer os cofres públicos – finalidade arrecadatória – ele se identifica como um tributo fiscal, o qual tem como exemplo o imposto de renda. Doutro modo, se tem por fito estimular ou desestimular comportamentos – fim regulatório -, diz-se que se trata de tributo extrafiscal, como o imposto sobre a propriedade e os que incidem sobre a comercialização. Assim, por exemplo, com a redução do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados -, certamente haverá um incentivo ao consumo. Esta é a extrafiscalidade.

Já a parafiscalidade decorre do que prevê o artigo 149 da Constituição Federal (CF) quando aponta a possibilidade de a União instituir contribuições como instrumentos de sua atuação no âmbito social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Desta forma, pode-se afirmar que a contribuição é classificada como parafiscal “quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.” Pode-se citar como exemplo a Contribuição para Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), estabelecida por lei federal (União), cujo beneficiário é o INSS (autarquia). (ROCHA, 1999).

Registra-se que com o Estado intervindo mais nas relações econômicas, assume-se uma série de compromissos, que para serem cumpridos implicaram a criação de entidades específicas, fora da estrutura básica do Estado, as quais ficaram responsáveis pelo exercício

dessas atividades, por meio da instituição e cobrança de contribuições parafiscais. (JESUS, 2004).

### **2.4.3 Quanto à repercussão - os tributos diretos e indiretos**

Uma das classificações que sempre causaram divergências é aquela que implica a divisão dos tributos em diretos e indiretos. Tais dissonâncias decorrem da conceituação ser destituída de valor científico, isto é, seu objetivo era tornar a definição dos tributos mais didática. No entanto, o critério da transferência do encargo fiscal, vem sendo utilizado constantemente na jurisprudência. (FREITAS, 2007).

A classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como imposto direto; entretanto, sabe-se que nem sempre o seu ônus é suportado pelo contribuinte. (MACHADO, 2004, p. 194).

Atualmente, tem-se configurado o tributo direto quando aquele que o recolhe é o contribuinte a quem a lei impõe o dever de pagá-lo, assim como suportá-lo definitivamente. (FREITAS, 2007).

Denota-se que nos tributos diretos quem suporta o ônus é o mesmo que realiza o fato gerador, nada sendo repassado a terceiro. É o que ocorre com o imposto de renda das pessoas físicas, no qual quem adquire a disponibilidade econômica ou jurídica é o mesmo que arca com o valor cobrado. (MARTINS, 2006).

Doutra forma, Fannucchi (1975 apud MARTINS, 1999) refere que pode ser dito indireto quando há aquele que costumeiramente contribui e outro que fica responsável pelo débito devendo adimplir com a obrigação de recolher o tributo.

Quando há a transferência do encargo do contribuinte para o responsável, determinada pela lei, ocorre a repercussão jurídica. Já na repercussão econômica, os consumidores arcam com os tributos indiretamente, porque sua arrecadação é feita pelas empresas que comercializam bens e serviços onerados, e incluem os valores, posteriormente, nos preços pelos quais se realizam as transações. (MACHADO SEGUNDO, 2002).

Quanto a essa última forma de repercussão, Morschbacher (1984, p. 21) enuncia que o critério econômico não pode ser considerado o único na tributação indireta, deve, assim, ser adotado como um instrumento posto à disposição do Direito Tributário para facilitar a verificação da transferência do respectivo encargo financeiro.

Isso, pois, é muito comum, na composição dos custos de um produto, incluir o valor de todos os tributos, sejam diretos ou indiretos, e assim repercuti-los, o que também acaba demonstrando a ausência de cientificidade nessa classificação, que foi adotada posteriormente pelo Código Tributário Nacional (CTN). (SCACCO, 2008).

Mais especificamente, quanto às figuras tributárias, Baleeiro (2007 apud MELO, 2007) aponta que, por presunção – por assim serem previstos na Constituição Federal (CF) – existem tão somente dois impostos indiretos: o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI –, de competência da União, e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS –, de competência dos Estados, que por recaírem sobre a circulação e a produção, com a conexão entre os fatos geradores ocorridos durante a cadeia, repercutem naturalmente em todas as fases.

Assim, o caráter indireto dos demais tributos ao menos juridicamente, é apenas uma suposição, “de maneira que as variações econômicas é que vão determinar isso e o direito não pode ficar dependendo dessas variações”. (ATALIBA, 1978, p. 79).

Para Becker (2007, p. 568), a classificação dos tributos em diretos e indiretos contamina a atitude mental dos operadores do direito, uma vez que tal critério é “artificial e errado”. Adverte que não existe nenhuma base científica para justificá-la, pois é muito antiga e simplória. Assim, “com o decorrer do tempo, foram imprimindo a cada espécie de tributo o batismo de direto ou indireto, de tal modo que, pela simples enunciação do nome, uns tributos são imediatamente considerados diretos e outros indiretos”.

Quanto à classificação, Shoueri aduz “não ser correto afirmar que determinado tributo é transferido, enquanto outro não o é [...] eventual translação é fenômeno que somente poderá ser confirmado em cada caso concreto”. (2011, p. 53-54). Becker complementa (2007, p. 573):

Noutras palavras, os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social. Além disso, a previsibilidade da repercussão econômica e a constatação dos resultados efetivos da repercussão alcançam-se [...] mediante utilização de princípios financeiros.

Em síntese, ao escrever sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos, Baleeiro (2007 apud MELO, 2007) aponta que repeti-los ou não deve ser apreciado em cada caso concreto, porque, de começo, os financistas ainda não conseguiram, depois de mais de 200 anos de discussão, definir um critério seguro para distinguir esses tributos. É por tal motivo que no capítulo seguinte tratar-se-á mais acerca do fenômeno da repercussão jurídica e econômica.

### 3 OBJETO E SUJEITO DA RELAÇÃO OBRIGACIONAL

Segundo Souza (1967 apud DINIZ, 2007, p. 25) as relações obrigacionais correspondem ao vínculo que une o sujeito ao dever imposto por normas morais ou jurídicas.

No que se refere a este dever, ou melhor, ao objeto da relação obrigacional, Venosa (2005, p. 39) indica que se trata do “ponto sobre o qual incide a obrigação. É a prestação”, a qual se define como uma atividade positiva ou negativa do sujeito passivo, sendo esta obrigação de dar, fazer ou não fazer.

Nesse norte é que se diz, em Direito Tributário, que ocorrido um fato ou praticado um ato<sup>3</sup>, definido em lei, há o nascimento da obrigação tributária. É justamente esse ato ou fato que corresponde ao fato gerador. O Código Tributário Nacional (CTN) o descreve como: “[...] situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Miranda ([s.d], p. 1) acentua que “Ocorrendo o fato gerador, há incidência do tributo ou da regra jurídica sobre o fato, desencadeando-se, como efeito típico, o surgimento da obrigação tributária para uma pessoa determinada”.

Nesta linha, toma-se como exemplo, a propriedade de um bem imóvel que localizado em área urbana é fato gerador da obrigação de pagar o imposto que incide sobre aquela propriedade - IPTU. (TORRES, 2006, p. 241).

Já quanto à polaridade da relação obrigacional, Diniz se valendo das ideias de Monteiro, menciona que esta relação é estabelecida entre sujeito ativo – credor –, e sujeito passivo – devedor –, tendo por objeto uma prestação positiva ou negativa, devida por este àquele. (1953 apud DINIZ, 2007, p. 29).

Em virtude de um lado haver o sujeito ativo e doutro o sujeito passivo, no âmbito tributário, o artigo 119 do Código Tributário Nacional (CTN) dispôs que “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. (BRASIL, CTN, 2012).

Depreende-se assim, que o sujeito ativo é o ente investido de competência e capacidade tributária, ou seja, que tanto possa instituir tributos, quanto cobrá-los do sujeito passivo. (MARTINS, 2010, p. 190).

---

<sup>3</sup> Lisboa (2008, p. 91-92) menciona que diferente do fato natural, irrelevante para o direito (exemplo: chuva), o fato jurídico é aquele que decorre de evento natural, porém com repercussão no mundo jurídico (ex: chuva que destroi uma casa). Já o ato jurídico corresponde a uma conduta humana lícita que tem por finalidade adquirir, resguardar, modificar, transmitir ou extinguir um direito.

Assim, por exemplo, a União tem competência para instituir o imposto de renda, e ao mesmo tempo, atuar como sujeito ativo na cobrança das obrigações oriundas desse imposto. Ou ainda, têm os municípios competência para instituir o imposto sobre a propriedade urbana e capacidade para cobrá-lo. (AMARO, 2006, p. 293).

No que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária o artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN) define:

Art. 121.

[...]

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. (BRASIL, CTN, 2012).

Amaro (2006, p. 298) afirma que o sujeito passivo da obrigação é gênero que abrange duas espécies: o contribuinte – sujeito passivo direto – e o responsável – sujeito passivo indireto.

O autor destaca que em se tratando de contribuinte ou responsável, o sujeito passivo é aquele que tem o dever de prestar o objeto da obrigação ao Estado, ou seja, identificá-lo equivale ao exame da pessoa que é a legitimada legal para efetuar o pagamento imputado. “Qualquer que seja o liame em razão do qual tenha sido posta no pólo passivo da obrigação principal, ela recebe a designação genérica de *sujeito passivo da obrigação principal*”. (AMARO, 2006, p. 298, grifo do autor).

Tendo a lei definido a figura do sujeito passivo, discute-se neste trabalho a questão da legitimidade processual, a qual se trata de uma das condições da ação. É pressuposto para a análise do mérito, que aos Tribunais cumpre definir, uma vez que “a inobservância dos requisitos que nelas se expressam compromete o próprio exercício da jurisdição”. (MIRANDA, [s.d], p. 1).

Gonçalves acentua que a relação entre o conflito trazido a juízo e a qualidade para litigar a respeito dele exige uma correspondência lógica, pois ninguém pode “ir a juízo, em nome próprio, postular ou defender direito alheio [...] Se o fizer, será carecedor da ação”. (2008, p. 92).

Note-se que para aferir a legitimidade ativa não nos interessa saber se a pretensão do autor procede ou não, porque isto constitui o próprio mérito. Assim, a importância deste estudo se ressalta quando compreendemos que a “legitimidade processual antecede logicamente o julgamento do mérito”, sob pena de exercer o direito de ação aquele que não se

trata do titular da situação jurídica afirmada em juízo. (TALAMINI; WAMBIER, 2008, p. 161).

### 3.1 SUJEITO PASSIVO DIRETO

O sujeito passivo direto, assim é chamado, pois possui relação direta com o fato tributável. É aquele que assume o dever de contribuir. Nesse âmbito é que o artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) prevê que o sujeito passivo é “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. (BRASIL, CTN, 2012).

De modo diverso ocorre quando a lei atribuir a outro, que não ao contribuinte, a condição de responsável pelo recolhimento do tributo. Aqui, não se fala em contribuinte, mas sim em responsável, pois a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo. Trata-se então da sujeição passiva indireta. (MACHADO, 2004, p. 140).

### 3.2 SUJEITO PASSIVO INDIRETO

Conforme mencionado, na sujeição indireta a obrigação tributária, por lei, é atribuída a outra pessoa, o chamado responsável tributário. Nessa linha, o artigo 121, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN) define que há o responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (BRASIL, CTN, 2012).

Amaro (2006, p. 303) aponta que a “presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”. O responsável corresponde ao terceiro que em razão do vínculo com o fato gerador da obrigação, e por meio da repercussão jurídica, é o imputado como devedor do tributo.

Torres (2006) aduz que o responsável assume a obrigação sem ter o débito, o qual inicialmente é do contribuinte. Enquanto este surge com a ocorrência do fato gerador, a figura daquele nasce “com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade”.

Vale lembrar que apesar de existirem conceitos jurídicos que obstem a compreensão do tema, não se deve confundir sujeito passivo indireto com sujeito passivo do tributo indireto. O conceito de tributo indireto refere-se à natureza do tributo quando ocorre a repercussão. Doutra forma, o sujeito passivo indireto se refere à definição do contribuinte devedor da obrigação tributária, e aplica-se tanto aos tributos diretos e indiretos. (AMARO, 2006, p. 303).

Toma-se como exemplo de sujeição passiva indireta em relação ao imposto tido como direto, o caso citado por Martins (2006, p. 170):

O empregador é responsável pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos feitos a seus empregados. O empregador não é contribuinte do imposto no exemplo acima citado, pois não é obrigado ao pagamento do tributo, mas é responsável, porque a lei lhe atribui essa condição.

À vista desses apontamentos, identifica-se duas técnicas para definir a responsabilidade tributária: a transferência e a substituição. (AMARO, 2006, p. 307).

### **3.2.1 Responsabilidade tributária**

A sujeição passiva indireta, denominada de responsabilidade tributária, classifica-se em responsabilidade por transferência e substituição. Diz-se que ocorre a transferência quando legalmente já existe um sujeito passivo definido, contudo a própria lei atribui a outra pessoa, em decorrência de situação superveniente, a obrigação de pagar o tributo. De outro modo, na substituição, a lei estabelece o sujeito passivo da relação tributária em razão de uma pessoa que está a ela vinculada, a qual é denominada substituído. (MARTINS, 2006, p. 170).

Costa (2001) afirma ainda que ocorre a transferência quando “depois de a obrigação ter nascido contra o sujeito passivo direto, por força de acontecimento posterior ao nascimento, a obrigação é transferida a outra pessoa”, já a substituição surge “contra pessoa diversa daquela que esteja em relação econômica com o fato tributado”. Por tal motivo é que

o substituto, enquanto responsável pelo recolhimento do encargo, é devedor do seu próprio débito, e não de outra pessoa.

Martins (2010, p. 821) apresenta como exemplo de responsabilidade por transferência a sucessão, momento em que o devedor originário por morte, passa todas as obrigações tributárias aos seus herdeiros.

Já na responsabilidade por substituição se tem como exemplo o caso das indústrias de automóveis quando do recolhimento de ICMS, as quais ao repassarem seus veículos para uma revendedora já procedem ao recolhimento do imposto como substituta tributária, isto é, o imposto não é pago somente no momento em que chega ao consumidor final, e sim antecipadamente. (FARIA, 2003, p. 138).

Mas o que justifica a adoção do regime de sujeição passiva indireta pelo Código Tributário Nacional (CTN)?

Segundo Veiga (2010, p. 12), um dos motivos que leva o Estado a cobrar o tributo daquele que detém relação indireta com o fato tributável é a dificuldade, e até mesmo a impossibilidade de se alcançar o contribuinte, diante do desenvolvimento econômico-social que se intensificou nos últimos anos. Seria, por exemplo, trabalhoso para o fisco cobrar os tributos devidos por inúmeros varejistas, tais como, bares e restaurantes, que compram frequentemente de um fabricante de bebidas. Nesse caso, se impõe a este fabricante a responsabilidade pelo pagamento do tributo que somente seria devido quando da venda ao consumidor final. Por conseguinte, torna-se mais simples a fiscalização e a arrecadação, já que o número de contribuintes é menor.

Em virtude da responsabilidade pelo ônus do tributo ser de outro que não o contribuinte, no momento em que surge a figura da substituição tributária, o legislador outorga ao substituto o direito de repercutir economicamente um encargo que antes não era seu. Em verdade, a outorga do direito de repercutir só é elemento básico à configuração da substituição, quando o legislador cria normas em um sistema que valoriza o princípio da capacidade contributiva, pois é desta forma que o substituto adquire a sua capacidade anterior, na medida em que antecipa o pagamento de um tributo que somente seria devido pelo contribuinte final. (BOBBIO, 1950 apud BECKER, 2007, p. 585).

Assim, em virtude da repercussão econômica e jurídica, relações entre Estado – substituto – substituído foram estabelecidas pela lei. Becker (2007, p. 590) ressalva que este último, por determinação legal, não tem qualquer vínculo jurídico com o sujeito ativo da obrigação tributária – o Estado – nem mesmo quando sofre a repercussão do tributo, porque o

substituto não arrecada tributos em nome do Estado como um intermediário, e sim como se contribuinte fosse, a fim de eliminar possíveis dificuldades na arrecadação tributária.

Corroborando tal entendimento, Nogueira ([s.d.] apud SANTOS, 1997) aponta que “o substituto é que se vincula diretamente com o fato gerador, não aparecendo a pessoa do substituído no plano da relação jurídica”.

Tanto é que caso o substituto não recolha os tributos devidos, não terá responsabilidade o contribuinte substituído. (TORRES, 2006, p. 262).

Nessa linha de raciocínio, Denari (1983 apud MIRANDA, [s.d], p. 2) acentua que existe uma relação jurídica tributária entre Fisco e responsável, com o objetivo de realizar o crédito da obrigação tributária. Mas há, por outro lado, uma relação jurídica entre este último e consumidor. “Bem observado, o consumidor [...] estranho à relação jurídica tributária que se instaura entre fisco e contribuinte, mas, de todo modo, participe de uma relação jurídica distinta da relação de direito público”.

### 3.2.1.1 Responsabilidade por substituição

Mencionou-se que na substituição tributária, a pessoa que pratica o fato gerador da obrigação - responsável pelo tributo - é o substituto.

Quando tratamos de substituição vemos que o assunto vem tendo evolução do Direito Tributário. Neste contexto, prevê o artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN) que:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, CTN, 2012).

O texto legal afasta, pelos motivos já apontados, “a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado” e determina que o sujeito passivo da obrigação tributária seja um terceiro, o substituto. (AMARO, 2007, p. 308).

Como vimos acima, tem-se um caso de substituição tributária com o fabricante de bebidas, o qual antecipa o pagamento do tributo que só seria devido pelos bares e restaurantes no momento da alienação dos produtos adquiridos. Esse é um exemplo da chamada

substituição tributária para frente ou progressiva. Quanto à possibilidade desta figura em nosso ordenamento, oportuno discorrer que a Constituição Federal (CF) incorporou ao seu texto, pela Emenda Constitucional nº 3/1993 que:

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

[...]

§7. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.** (BRASIL, CF, 2012, grifo nosso).

Torres (2006, p. 263) aponta que uma das críticas à substituição progressiva, é permitir que se constitua uma obrigação tributária sem que o fato gerador tenha ocorrido, e que talvez nem ocorra, o que poderia contrariar as regras de nascimento da relação jurídica tributária, com a realização do ato ou fato jurídico.

Carraza (2010, p. 477, 478 e 479) critica fortemente a cobrança antecipada do tributo em função deste fato gerador futuro. Aduz que não ocorrendo os pressupostos para o nascimento da obrigação tributária, não há sequer como falar em tributo, o que impede a substituição de um sujeito que nem existe. Para o autor, a fim de dar efetividade ao princípio da segurança jurídica, a Constituição somente se remete a fatos concretamente realizados.

Do mesmo sentido compartilha Carvalho ([s.d.] apud CARRAZA, 2010) ao afirmar que os princípios constitucionais que lidam com a incidência tributária têm por fito regular a atividade estatal sobre os seus cidadãos. Assim, como seria possível ao direito lidar com fatos incertos e, “ao mesmo tempo, manter a segurança das relações jurídicas?”.

Apesar das críticas, já decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF) que é constitucional o regime de substituição tributária de tributo pago antecipadamente, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 3/1993, a qual assegura a restituição do tributo que a maior fosse cobrado antecipadamente, caso o fato gerador não se realizasse. Nesse sentido:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que é constitucional o regime de substituição tributária de ICMS pago antecipadamente, mesmo antes da EC 3/1993. Isso porque a disciplina desse instituto jurídico decorre da recepção do Decreto-Lei 406/1968 e dos convênios estaduais celebrados com suporte no § 8º do art. 34 do ADCT, até a edição da LC 87/1996. Precedentes. (BRASIL, STF, 2011).

Reforçando o entendimento, Coêlho (2005, p. 734) ressalva que ao ser assegurado ao substituto o direito ao ressarcimento do pagamento antecipado caso não se realize o fato gerador, conforme prevê o artigo 150, §7 da Constituição Federal (CF), superada está a

inconstitucionalidade levantada. Afinal, aponta que a relevância da questão está na defesa dos direitos do contribuinte, os quais, ao que parece, assim serão resguardados.

### 3.2.1.2 A substituição tributária e a repercussão do tributo

A repercussão jurídica, isto é, a transferência da responsabilidade do contribuinte para o responsável, nos remete à substituição tributária. Nos dizeres de Machado Segundo (2002), ela “ocorre quando normas jurídicas elegem como sujeito passivo pessoa distinta daquela que realiza o fato tributável [...] duas pessoas são juridicamente afetadas pela forma de tributação indireta”.

Esta substituição acontece quando o substituto ocupa o lugar reservado ao contribuinte da relação tributária, e assume autonomamente a respectiva obrigação junto à Administração Pública. (MARTINS, 2010, p. 2005).

Becker (2007, p. 566) afirma não saber donde surgiu essa repercussão. Se para contrariar ou favorecer a repercussão econômica.

Aliás, é essencial para a adequada compreensão da figura do substituto legal tributário a ideia de que este pode ter ou não o direito de transferir para o contribuinte de fato o ônus do tributo. A repercussão lhe é permitida, mas não há um direito a essa transferência, que fica a depender de circunstâncias econômicas. (MACHADO, 2004, p. 141).

Em verdade, a repercussão jurídica não presume a realização da repercussão econômica, pois repercutir economicamente pode acontecer parcialmente ou até mesmo não se realizar. (BECKER, 2007, p. 566).

Na repercussão econômica o sujeito passivo, sem qualquer instrumento jurídico que lhe permita exigir de terceiro o tributo pago antecipadamente, insere nas suas negociações o próprio ressarcimento. (MACHADO SEGUNDO, 2002).

Morschbacher (1984, p. 33) define que tal situação é uma realidade no mercado, pois é da natureza dos negócios empresariais “o repasse do custo do imposto àquelas pessoas que passarem a se envolver no mencionado relacionamento econômico”. Complementa, exemplificando que é por tal motivo que majorar o imposto que incide na importação de bebidas, certamente implicará o aumento de seu preço ao consumidor final. A repercussão, neste caso, é negociada para possibilitar a compensação de custos.

Apesar da realidade, Machado Segundo (2002) ainda ressalta: como poderia um empregado questionar a exigência de um tributo devido pelo seu empregador, alegando que em virtude deste encargo ocorrerá sua demissão? Note-se que do exemplo apresentado não nos é relevante se há o repasse dos custos ao empregado, pois, quem “economicamente sofre com a incidência do tributo não tem relação jurídica com a Fazenda Pública de qualquer natureza, não possuindo qualquer direito a ser contra esta reclamado”. Portanto, o empregado não detém legitimidade para contestar um tributo devido pelo seu empregador.

### 3.3 A REPERCUSSÃO ECONÔMICA, O CONTRIBUINTE DE DIREITO E O CONTRIBUINTE DE FATO

A Constituição Federal (CF), nos artigos 153, §3, inciso II e 155, §2, inciso I, define o princípio da não-cumulatividade ao apontar que é garantia do contribuinte (substituto), nas operações em que promover, transferir ao adquirente (substituído) do produto ou serviço, o valor do imposto pago antecipadamente ao Estado, quando se trata de imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS). (BALEEIRO, 2003, p. 419).

Presser (2010) ressalta que a não-cumulatividade passa a ser delineada no ordenamento brasileiro com a Emenda Constitucional nº 18/1965, ainda na Constituição de 1946. Quanto ao instituto, Coêlho define:

A não-cumulatividade caracteriza-se como técnica de deduzir do imposto devido pelo produto acabado (o *output*) o imposto incidente sobre o *inputs*, arcado pelo industrial quando da aquisição do mesmo. O IPI, assim como o ICMS, tende a ser imposto sobre o valor acrescido para cada contribuinte ao *longo da cadeia da circulação* [...]. (2005, p. 365, grifo do autor).

Em virtude da transferência do encargo tributário, observa-se das decisões judiciais que é costumeiro o uso dos termos contribuinte “de direito” e “de fato” para designar os envolvidos na translação do tributo.

Tem-se que a pessoa escolhida pelo legislador para figurar no pólo passivo da relação tributária, o devedor do tributo, é o contribuinte de direito. (MEIRA JUNIOR, 2000, p. 57).

Em virtude da repercussão econômica, nas diversas fases do processo, há o repasse dos custos em cada fase da produção. Em determinado momento o tributo não terá mais como repercutir e recairá sobre alguém que suportará todo o encargo. Então, haverá a incidência do ônus sobre o consumidor final – o contribuinte de fato. (BORGES, [s.d] apud MIRANDA [s.d], p. 1 e 2).

A pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total e parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte 'de fato'. Em síntese: contribuinte 'de fato' é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo acima conceituado. (MEIRA JUNIOR, 2000).

Ressalta-se que nem sempre o contribuinte de fato corresponde à pessoa situada ao final da cadeia de circulação ou produção de bens e serviços, pois o tributo pago em qualquer etapa, por razões de mercado ou pelo livre arbítrio do contribuinte, pode deixar de ser inserido no preço da revenda do respectivo bem. (MORSCHBACHER, 1984, p. 51).

O fato é que a classificação dos sujeitos da obrigação em contribuinte de direito e de fato deriva da análise econômica da repercussão. Contudo, a figura daquele que suporta o encargo tributário não interessa à definição do legitimado legal. É de relevo quem ocupará o pólo passivo da relação jurídica, ou seja, o sujeito passivo da obrigação. (MACEDO, 2008, p. 68).

Outra questão a ser examinada é que o contribuinte final suporta não somente os encargos dos tributos indiretos, mas também, diante da nossa realidade econômica, o ônus dos tributos diretos. Assim quando se adquire um produto como consumidor final, não se paga somente o ICMS ou o IPI, mas também o Imposto de Renda, o IPTU, e todos os outros que incidiram direta ou indiretamente sobre ele durante toda a produção. Logo, de uma forma ou de outra, todos os tributos acabam repercutindo. “Basta que uma atividade, em função da qual se paguem tributos, seja lucrativa, para se perceber que o lucro é o que sobra após o pagamento de todos os custos e encargos, inclusive os tributos de qualquer natureza.” (NEVIANI, 1983 apud GALESKI JÚNIOR, 2008, p. 175-176).

Numa análise do tema, Shoueri destaca que “não é papel do legislador definir se o tributo será suportado pelo vendedor ou repassado pelo comprador”. Essa definição é meramente econômica, logo, são as condições de mercado que possibilitam ou impedem o contribuinte de repassar integralmente os seus custos. (2011, p. 53 e 54).

Becker explica porque é tão comum a confusão dos conceitos econômicos e jurídicos:

Na construção das regras jurídicas o legislador trabalha sobre a matéria-prima [...] oferecida pelas ciências pré-jurídicas. [...] Neste momento o jurista assume o grave risco de contaminar sua atitude mental jurídica, pois estudará a repercussão, necessariamente, em livro de Ciência de Finanças Públicas e de política. (BECKER, 2007, p. 563 e 564).

Incidência jurídica e econômica são fenômenos verdadeiramente distintos. O fato é que “essas noções nem sempre foram estudadas pela doutrina (e nem pelos tribunais, pelo visto) com a necessária clareza, mesclando-se não raro conceitos econômicos e jurídicos, com o que se incorre numa indistinção conceitual danosa para o progresso do direito tributário”. (BORGES, [s.d] apud MIRANDA, [s.d], p. 5).

Enquanto o operador deixar de se valer dos argumentos e conceitos jurídicos para criar normas jurídicas, “suas próprias conclusões e pareceres não serão válidos nem na Ciência das Finanças e nem no Direito Tributário”. (BECKER, 2007, p. 564).

#### **4 DO DEVER DO ESTADO DE RESTITUIR OS TRIBUTOS RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE**

Importantíssimo é refletir sobre a impossibilidade de o ente estatal reter para si tributo indevidamente pago pelo sujeito passivo da relação tributária, seja pela exigência em desacordo com a lei ou até mesmo sua inexistência. (LAURINDO, 2000).

Carraza aponta que os direitos dos contribuintes só começam a ser garantidos, de forma mais efetiva, com o Estado de Direito, pois nele o poder de tributação sofre limitações, esbarra no império da lei. (2010, p. 255).

Faz-se fundamental salientar que esta limitação decorre do dever do Estado de servir à sociedade e não dela se servir. (ESTRELA, 2005). Mas nem sempre foi assim. Carraza também reflete que o Estado de Poder, descrito por Maquiavel, tem como pressuposto que os fins justificam os meios, logo, o governante era livre para agir, sem qualquer base em ordem legal. De forma distinta ocorre no Estado de Direito, onde esse poder-dever é exercido segundo as diretrizes do direito constitucional. (2010, p. 415).

A noção de dever-poder é importantíssima, pois os tributos recolhidos ainda que de forma indevida não se tratam de receita do Estado. Toda receita pública deve decorrer de lei. Tal fato não acontece com o indébito tributário, pois como sabemos, este corresponde a valores recolhidos erroneamente. Deste modo, é o indébito, na verdade, mero ingresso de caixa decorrente de um pagamento ilegítimo. Não se pode integrá-lo ao patrimônio do Poder Público, o que implica o dever do Estado de restituir o indébito ao seu legítimo proprietário, sob pena de se violar os princípios que regem a atividade tributária do Estado. (MEIRA JUNIOR, 2005).

Aliás, o ente estatal tem o dever de restituir não só porque a lei determina. Devolver o que não faz parte do seu patrimônio é o que se espera de um comportamento minimamente ético. Se assim é com o particular, quem dirá com o Estado.

#### 4.1 DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

O princípio jurídico é um enunciado que, por sua generalidade, “ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito”. (COUTURE, 2009 apud CARRAZA, 2010, p. 44-45).

Se assim é, cabe ao operador do direito utilizá-lo como instrumento primeiro para o alcance da justiça, a qual, de fato, deve sempre ser o escopo tanto no campo tributário como em todo o complexo de normas. É o emaranhado de princípios que garante ao contribuinte o equilíbrio jurídico. “O princípio não é só farol, tem de *projetar luz*, clarear o papel do legislador, obrigando-o a realizá-lo”. (DARZI, 1982 apud COELHO, 2005, p. 271, grifo do autor).

Diante da grande importância que os princípios assumem no Direito Tributário, a não observância de qualquer deles acarretaria uma agressão a todo sistema jurídico, recheando-se o ato, assim, de ilegalidade. (HABLE, 2008).

Com relação ao direito à repetição do indébito, Velloso (2010, p. 2) refere que este encontra guarida em diversos princípios constitucionais além da legalidade, tais como a igualdade, a segurança jurídica, a vedação ao enriquecimento sem causa, dentre outros. Já no aspecto processual, a busca pela tutela jurisdicional mediante a ação de repetição do indébito é respaldada pelo princípio da universalidade de jurisdição, que preconiza o pleno acesso ao Judiciário, na forma do artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal (CF).

Além do dever principiológico, Torres (2006, p. 293-294) afirma que o dever de restituir é obrigação de direito público, pois idêntica a qualquer outra obrigação estatal. Em verdade, a repetição se coaduna com os preceitos de um Estado de Direito, uma vez que é imprescindível aqui se garantir a equidade e a justiça à toda coletividade. O escopo deve ser devolver ao contribuinte a sua capacidade contributiva anterior, porque aquele montante não se trata de receita do Estado e sim um valor que o contribuinte despendeu indevidamente.

#### **4.1.1 O Estado de Direito e a legalidade**

Quanto à legalidade tributária, vê-se no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (CF) que nenhum dos entes federativos poderá “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. É sob esta ótica que o constituinte firmou a ideia de consentimento e vontade geral, a qual está submetido o Estado de Direito. (CARRAZA, 2000 apud PINTO, 2008, p. 123).

Carraza (2010, p. 278) acentua que diante da relação tributária atual, “Fisco e contribuinte encontram-se em pé de igualdade, pela idêntica subordinação de ambos à lei”. Todos a ela se sujeitam.

Ademais, é só assim que Estado de Direito e legalidade na tributação serão termos equivalentes. Até porque o arbítrio tributário é rechaçado neste Estado. Por tal relevo, tributar é uma questão a ser discutida não somente pelos chefes de governo, mas também pelos representantes do povo, que por meio das leis devem responder aos anseios sociais. Aliás, este é o motivo de a legalidade tributária significar “o povo se tributando a si próprio”. (COÊLHO, 2005, p. 213-221).

Ressalta-se que a determinação constitucional de que a instituição e majoração de tributos somente ocorram por lei, acaba por atender à separação dos poderes, uma vez que tal atribuição não cabe ao Executivo e ao Judiciário, os quais, por conseguinte, vinculam-se “aos ditames impostos pelo Legislativo em matéria tributária”. (MARTINS, 2010, p. 148).

Nesta ótica, se o Estado de Direito está submetido às leis e estas devem atender aos interesses da coletividade, tem-se que a repetição de indébito no direito tributário brasileiro tem base constitucional. Assim, todo o valor que for recolhido em desconformidade com o sistema jurídico deve ser repetido. (ESTRELA, 2005).

#### **4.1.2 A isonomia tributária**

Quando se trata de isonomia logo vem em mente: o que é igual, o que é justo?

Darzi (1982 apud COÊLHO, 2005, p. 271) comenta que o enfoque mais comum da igualdade jurídica passa pela “proibição de distinguir”. Todos são iguais perante à lei,

segundo o artigo 5º da Constituição Federal (CF). (BRASIL, CF, 2012). Todavia, não se pode deixar de considerar as diferenças que permeiam a sociedade, as quais levam à necessária distinção de tratamento. É o que ocorre na seara tributária. Se a isonomia é tratar os desiguais desigualmente, então é de direito que cada um contribua de acordo com a sua possibilidade.

Assim, veda-se que pessoas em uma mesma situação de fato tenham um tratamento jurídico diferenciado, com a concessão de privilégios ou favorecimentos. (HARADA, 2006, 383).

Em virtude dessa característica, Torres (2006, p. 124) menciona que a isonomia passa a ser direito fundamental, pois é o que legitima o regular exercício da atividade estatal, seja para instituir, majorar ou até mesmo suprimir a obrigação tributária.

E tudo isso é possível, porque pagar tributos é um dever no Estado Democrático. Uma obrigação que para ser cumprida deve ser isonômica, o que impede que o tributo represente um dispêndio igual a todos os cidadãos. (DARZI, 1982 apud COELHO, 2005, p. 272).

Permitir que tão somente os tributos considerados “diretos” possam ser restituídos quando pagos indevidamente, é impor tratamento diferenciado, não compatível com o princípio da isonomia, entre contribuintes que se encontram na mesma situação.

#### **4.1.3 A ideia de segurança jurídica**

No Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica não é um princípio em si mesmo, mas sim oriundo do contorno constitucional, como a legalidade e a isonomia, o que implica a paz social, pois garante a tutela dos direitos fundamentais do contribuinte. (TORRES, 2006, p. 106).

Por tal motivo é que todas as normas jurídicas devem propiciar segurança, isto é, “criar condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros.” (FERRAZ JÚNIOR, [s.d.] apud CARRAZA 2010, p. 449).

Baleeiro menciona que “a segurança jurídica, a certeza e a confiança norteiam a interpretação”. (2003, p. 685).

A etimologia do sentido fundamental da palavra 'segurança' é assaz sugestiva [...] aponta para tranqüilidade de ânimo, indica isenção de preocupações, cuidados [...] emerge como sendo certamente um esteio do Estado Democrático de Direito, com uma básica formulação de exigência: previsibilidade da ação estatal. (RABELLO FILHO, 2002 apud CARRAZA 2010, p, 448).

A ideia do autor se complementa quando coloca que a lealdade deve ser característica fundamental do nosso Estado, porque somente assim podem os cidadãos “prever, com relativa certeza, as conseqüências que advirão das situações jurídicas a que deram causa”. (CARRAZA, 2010, p. 450).

Logo, a edição de leis, decretos, sentenças e tantos outros atos normativos dependem dessa segurança. É a garantia de que os valores maiores da sociedade serão preservados.

A incerteza gerada pela definição da legitimidade no indébito, por critérios de natureza econômica, fragiliza a ideia de segurança, uma vez que tal critério é pela sua natureza indefinido enquanto oriundo do contexto do mercado.

#### 4.2 DO DIREITO À REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Os Romanos já contemplavam o pagamento indevido como forma de enriquecimento ilícito, exigindo para tanto o erro no pagamento e a boa fé de quem o recebeu. Tentaram então desenvolver princípios referentes à aplicação da teoria do enriquecimento indevido com base na equidade<sup>4</sup>, no entanto, não conseguiram atribuir a esta modalidade de obrigação o desenvolvimento desejado, cabendo aos legisladores contemporâneos a evolução e o aprimoramento do instituto. (CORREIA, 1998).

O atual Código Civil (CC) prevê no seu artigo 876 que "todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir". (BRASIL, CC, 2012).

Venosa (2005, p. 231) define que sendo efetuado um pagamento erroneamente, quem tiver recebido fica obrigado a devolver a quantia, sob pena de configurar enriquecimento sem causa, injusto e contrário ao direito. Como um patrimônio aumentou em

---

<sup>4</sup> A equidade é a justiça no caso concreto. Por ela corrige-se a insuficiência decorrente da generalidade da norma. (MACHADO, 2004).

detrimento do outro, é função do direito “manter o equilíbrio social, como fenômeno de adequação social”.

Corroborando tal entendimento, Monteiro (2003 apud GALESKI JÚNIOR, 2008, p. 139) aduz que não havendo causa que justifique o enriquecimento, sendo, portanto, este desmotivado, a devolução é sempre devida.

Diniz (2007, p. 231) aponta que há duas formas de pagamento indevido. Um, dito em sentido objetivo, ocorre quando se paga uma dívida inexistente. Todavia, ressalva que se o sujeito cumpre a prestação mesmo sabendo que o débito não existia, tem-se um ato de mera liberalidade, e que, portanto, não deve ser tutelado pelo direito. No que se refere ao pagamento em sentido subjetivo, esse se caracteriza quando “for feito por quem erroneamente se julgava ser o devedor”. Houve um equívoco, pois o sujeito se julgava devedor, mas não o era. Ocorre ainda o indébito subjetivo se o erro é quanto ao credor, porque este se enriquece por um crédito que não é seu.

Da mesma forma que no direito civil, no âmbito tributário também se disciplina o pagamento indevido. No Código Tributário Nacional (CTN) é tratado no capítulo referente à extinção do crédito tributário. Da mesma forma que no campo privado, aqui o direito à restituição se fundamenta no princípio que impede o enriquecimento sem causa. (AMARO, 2007, p. 419).

Doutro modo, vale ressaltar que no direito civil, a repetição do indébito vem fundamentada pela existência de erro no pagamento, isto é, presume-se que se alguém deu certa quantia a outrem é porque fez no cumprimento de uma obrigação, só podendo então restituir caso demonstre o erro.

Como veremos a seguir, de forma diversa ocorre no Direito Tributário uma vez que, conforme menciona Martins (2006, p. 206), o tributo não é pagamento voluntário, mas sim compulsório, assim, se dependesse da vontade do contribuinte, este não o pagaria. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional (CTN) reconhece o direito à restituição mesmo que o pagamento não decorra de uma cobrança administrativa, pois tem o contribuinte direito à restituição do tributo pelo simples fato de ter sido recolhido indevidamente. (AMARO, 2007, p. 421).

### 4.3 DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Conforme define Hable (2008), no Direito Tributário, o pagamento indevido ocorre justamente quando o sujeito passivo recolhe uma suposta dívida tributária, espontaneamente ou à vista de cobrança efetuada por quem se apresenta como sujeito ativo. É o que determina o artigo 165 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual menciona que o sujeito passivo possui direito à restituição do tributo quando houver cobrança ou pagamento espontâneo indevido ou em valor maior, além dos casos de erro na identificação do sujeito passivo, e nas hipóteses de ilegitimidade ativa da pessoa política que realizou a cobrança. *In verbis*:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fora a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4.º do art. 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. (BRASIL, CTN, 1966).

No entender de Amaro (2007, p. 422) diferentemente do apontado no inciso I, não interessa à restituição se o pagamento foi efetuado espontaneamente ou por cobrança, ou “de tributo indevido ou maior”, porque, de uma forma ou de outra o Fisco procedeu ao recolhimento indevido, logo, deve restituir.

Inconsistente, segundo o autor, a menção do inciso II, pois, mais uma vez se repete que se houve o recolhimento indevido, nada modifica a situação ao constatar-se que houve “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”. (AMARO, 2007, p. 423).

Por fim, o autor refere que a redundância se completa com o inciso III, ao afirmar que:

O CTN refere-se a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Para efeitos práticos não importa a distinção entre esses diversos modos de desfazimento da decisão, pois conduzem ao mesmo resultado, que é o de ensejar a restituição do indébito. (MACHADO, 2004, p. 194).

Apesar das críticas, ao tratar do indébito tributário, o legislador também estipulou limites no artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual prevê:

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. (BRASIL, CTN, 1966).

Machado (2004 apud SOARES, 2009) aponta que o escopo do legislador, ao estatuir o artigo supracitado foi se valer de meios econômicos e financeiros para definir quem suportou o ônus tributário indevido, permitindo que apenas aquele que sofreu o encargo seja ressarcido por subtração patrimonial injusta. Da mesma forma, visa coibir o enriquecimento sem causa, pois permitir ao substituto pleitear o ressarcimento sem observância do artigo 166 “seria premiar injustamente com a devolução de tributo recolhido por outrem, o consumidor final.”

Historicamente, levanta-se que a limitação da repetição de indébito dos tributos indiretos nasce com a jurisprudência anterior ao Código Tributário Nacional (CTN). Mais precisamente com o entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal e transposto pelo legislador de 1967.

O art. 166 do CTN foi inserido na Codificação Tributária a partir da evolução da jurisprudência do c. STF, que deixou de entender que, embora pago indevidamente, não cabe a restituição de tributo indireto (Súmula 71), para admiti-la com restrições: 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 (Súmula 546). (BRASIL, TRF1, 2000).

Quanto ao tema, Torres (2006, p. 294) refere que antes mesmo da edição do Código Tributário Nacional (CTN), já havia o Supremo Tribunal Federal inserido nas suas orientações, em março de 1964, a Súmula nº 71, a qual define que: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.” (BRASIL, STF, 1964).

Contudo, discutia-se na época que tal disposição generalizou por demais a questão, ao passo que, ainda hoje, há uma dificuldade reconhecida tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência acerca da real caracterização dos tributos diretos e indiretos, já porque apesar de ser a regra, não há um critério seguro para definir que a repercussão sempre ocorra. Viu-se, portanto, que na feitura da referida orientação “a preocupação é eminentemente econômica”. (BRASIL, STJ, 1999). Sendo assim, ter-se-ia como ideal a análise desse fenômeno em cada caso concreto. (BALEEIRO, 1969).

Neste cenário, decidiu o Supremo Tribunal Federal editar, posteriormente, a Súmula nº 546, a qual previu que seria possível a restituição, quando por decisão judicial, ficar comprovado que o contribuinte de direito não recuperou o valor discutido do contribuinte de fato. Diferentemente do que ocorreu com a Súmula nº 71, aqui se “registra a preocupação do Julgador quanto à imprecisão do enfoque eminentemente econômico, sugerindo que fosse examinada a situação em cada caso”. (BRASIL, STJ, 1999).

É isso que menciona Torres (2006, p. 296) ao afirmar que a partir de então, passou o Supremo Tribunal Federal a examinar os casos dispostos a sua apreciação sempre no sentido de auferir se houve ou não a transferência do encargo tributário, o que acabou inserindo a orientação jurisprudencial no Código Tributário Nacional (CTN).

Com a incorporação, “sob pena de se constituir um locupletamento totalmente injustificável, por ser restituído de quantia que não despendeu” (BRASIL, TRF2, 2009), como conseguiria o contribuinte de direito provar que assumiu o encargo financeiro, considerando que apesar de os tributos incidirem sobre um determinado contribuinte, repercutem financeiramente sobre um terceiro (contribuinte de fato), o qual arca com o ônus do tributo, que vem sendo inserido no preço dos bens e serviços? (AMARO, 2007, p. 424).

Inicialmente, quanto à tal exigência, é certo que havendo a comprovação de que o contribuinte de direito suportou o ônus financeiro, não o tendo transferido a terceiro, “não houve negativa de vigência do artigo 166 do CTN, mas antes lhe deu exata aplicação, pois nele é que se prevê a exigência de tal prova.” (BRASIL, STF, 1989).

Contudo, a lei tributária não define o meio de prova a ser utilizado para se demonstrar a incoerência da translação do ônus financeiro do tributo. Assim, tem-se como opção, na forma do artigo 108 do Código Tributário Nacional (CTN), a aplicação das regras do Código de Processo Civil concernentes à produção probatória, ou seja, a analogia, os princípios gerais de Direito Tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade. Além disso, sendo o Processo Civil guiado pelo princípio da persuasão racional do juiz, podem ser utilizadas ainda, a produção de prova testemunhal, documental, pericial, inspeção judicial, confissão, depoimento pessoal da parte, inspeção judicial, bem como presunções e indícios. (SCACCO, 2008, p. 28).

Apesar das modalidades existentes, os casos mais complexos exigem uma instrução mais apurada. Assim, Morschbacher (1984, p. 74) aponta como alternativas a existência de um tabelamento oficial que impossibilite o aumento dos preços dos produtos além da margem estabelecida, assim, o indébito não poderia ser repassado aos adquirentes dos

bens gravados. Indica como meio de prova ainda, o uso de notas fiscais de venda de bens idênticos, extraídas antes, durante e depois das vendas questionadas.

Todavia, na prática, a prova é difícil de ser feita, tendo em vista que de uma forma ou de outra, o tributo certamente será embutido no custo final da mercadoria ou do serviço prestado. Em verdade, nada impede que na busca do lucro, seja repassado ao contribuinte o tributo indevido, o que prejudica qualquer espécie de prova que se pretenda fazer. (MARTINS, 2006, p. 208).

Como se vê, a certa identificação da repercussão tributária é importante, pois ainda há dificuldade de se definir quando ela ocorre. Na doutrina, chegou-se à conclusão de que “todos os tributos repercutem no preço do bem ou serviço como custo, sob pena de ter-se um valor adicional acima de qualquer contabilidade”. (BRASIL, STJ, 1999). Afirma então, ser necessária a leitura harmoniosa dos artigos 166 e 128<sup>5</sup> do Código Tributário Nacional (CTN).

Coelho (2005, p. 720-721), ao tratar dos contornos do artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN), aduz ser de suma importância observar que é condição da responsabilidade por substituição que o responsável – substituto - tenha ligação com o fato praticado pelo substituído, sob pena de qualquer terceiro, sem nenhuma justificativa jurídica, ser imputado pelo pagamento. Desta forma, vê-se que a referida disposição tem por intuito restringir o poder de tributar e ao mesmo tempo proteger o contribuinte. “O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão”.

#### 4.4 A LEGITIMIDADE PARA REPETIR NA JURISPRUDÊNCIA

A interpretação no direito busca “captar o verdadeiro alcance e conteúdo da lei, por meio de regras próprias”, ou seja, é a forma de compreender os contornos da norma e aplicá-la ao caso concreto. (HARADA, 2006, 476).

---

<sup>5</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, CTN, 1966).

O texto, preceito, enunciado normativo é alográfico. Não se completa no sentido nele impresso pelo legislador. [...] A interpretação do direito opera a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular: isto é, opera a sua inserção na vida. [...] As normas, portanto, resultam da interpretação. (GRAUS, 1997 apud COELHO, 2005, p. 685).

Aliás, como exemplo de norma produto da interpretação dos tribunais, tem-se o presente tema, o qual decorreu do exame antecipado da jurisprudência em relação ao legislador.

Como resultado também da fase histórica vivenciada, os tribunais adotaram posicionamentos diversos, ao longo dos tempos, no que pertine a repetição do indébito tributário indireto, que agora será tratado sob o ponto de vista dos julgados proferidos até então. Acentua-se inclusive, que a nomenclatura utilizada nas seções seguintes – contribuinte de direito e contribuinte de fato – será adotada, pois é assim que os tribunais ainda designam os sujeitos da obrigação.

Assim, remonta-se, inicialmente, ao ano de 1961, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 46.450, o qual representa o entendimento manifesto na Súmula nº 71 do Supremo Tribunal Federal. Nele, Nunes (BRASIL, STF, 1961) nega provimento ao recurso interposto pelo contribuinte de direito ao aduzir que não se é possível deferir a restituição quando este já incorporou o encargo dos tributos no preço da mercadoria. Colhe-se do corpo do acórdão:

É essencial, portanto, que o autor, que reclama a restituição da quantia paga indevidamente, tenha sofrido prejuízo correspondente, isto é, tenha suportado equivalente desfalque no seu patrimônio. [...] os impostos pagos pelo recorrente, e que este pretende reaver, foram carregados no preço das mercadorias vendidas a terceiros.

Neste âmbito, em virtude da ausência de diminuição patrimonial, uma vez que o contribuinte de direito repercutiu o tributo ao contribuinte de fato, o entendimento da época inclinava-se à impossibilidade da repetição. Entretanto, conforme o exposto por Baleeiro, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 45.977, de 27.9.1966, modifica-se o entendimento, pois, o fato dos tributos repercutirem não pode obstar o direito de repetir. Se assim fosse possível, ao Estado seria oportunizado o enriquecimento ilícito. Nesse âmbito, ressalta:

A Súmula prefere que o locupletamento favoreça o Estado e não o contribuinte de jure, no pressuposto de que aquele representa a comunidade social. Mas não se pode negar a nocividade do ponto de vista ético e programático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito – a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o

proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver demais contrário ao progresso do Direito e a realização da idéia-fôrça da Justiça. (BRASIL, STF, 1966, grifo do autor).

Por conseguinte, o entendimento jurisprudencial que antes não permitia a restituição do indébito, admitiu-o quando reconhecido por decisão judicial que o substituto não recuperou do substituído o encargo respectivo, na forma da Súmula n° 546 do Supremo Tribunal Federal.

Ação de repetição de imposto. Não basta, para a restituição, que o tributo haja sido pago indevidamente, sendo de mister, ainda, prova da não repercussão. Aplicação do princípio enunciado na súmula 71, com a alteração da de n° 546. Não conhecimento de embargos de divergência. (BRASIL, STF, 1971).

Apesar da exigência, os tribunais vinham se manifestando ora a favor do contribuinte de direito, ora a favor do contribuinte de fato. É, portanto, o que será explorado a seguir.

#### **4.4.1 A legitimidade é do contribuinte de fato**

Até a década passada, havia o entendimento predominante de que a legitimidade para repetir seria do contribuinte de fato. Nesse sentido, seguem os dois julgados abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. ICMS SOBRE CONSUMO DE ENERGIA ELETRICA. LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROMOVER AÇÃO POSTULANDO EXONERAR-SE DO TRIBUTO. PRELIMINAR REJEITADA. EMBORA NÃO SEJA CONTRIBUINTE DE DIREITO, O CONSUMIDOR DE ENERGIA O E, INDIRETAMENTE, EIS QUE E ELE QUE SOFRE O ONUS TRIBUTARIO (ICMS) EMBUTIDO NO CONSUMO, TENDO LEGITIMO INTERESSE DE PROMOVER AÇÃO VISANDO EXIMIR-SE DA EXAÇÃO. RECURSO A QUE SE NEGOU PROVIMENTO, INDISCREPANTEMENTE. (BRASIL, STJ, 1999).

Tributário. ICMS. Energia elétrica. Legitimidade do consumidor. Contribuinte de fato.

1. Assentou a Primeira Turma que o contribuinte de fato tem legitimidade para propor ação em que se discute cobrança de ICMS.
2. Precedentes.
3. Recurso não provido. (BRASIL, STJ, 2002).

Corroborando tal posicionamento, Delgado em seu voto no Recurso Especial n° 279.491, e acompanhado do mesmo entendimento de Fux, ambos apoiados em outros

acórdãos e textos teóricos, defendem que a legitimidade é do contribuinte de fato, porque é ele que, em virtude da repercussão econômica, paga o tributo embutido no preço das mercadorias. Portanto, quem sofre, na prática, o encargo tem legítimo interesse de desvincular-se dessa obrigação. (BRASIL, STF, 2006).

Além disso, os Ministros levantam que o contribuinte de fato é o tutelado pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN), na medida em que ao responsável cabe tanto o recolhimento do tributo quanto o direito de exigir daquele o reembolso respectivo. Assim, admitir que o contribuinte de direito repetisse o indébito, seria permitir o seu enriquecimento injusto. (BRASIL, STF, 2006).

Também referem que o artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN) ao definir “no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la” reconhece a relevância do contribuinte de fato para a repetição, o que mais uma vez demonstra a intenção do legislador em restituir somente quem efetivamente suportou o encargo. (BRASIL, STF, 2006).

Ademais, argumentam que impedir o contribuinte de fato de questionar o indébito, seria cercear o seu acesso ao Judiciário, o qual não pode se recusar a cumprir o papel de guardião do Estado Democrático de Direito, e permitir latente ofensa ao inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal (CF)<sup>6</sup>. (BRASIL, STF, 2006).

Ainda, apontam que não cabendo ao consumidor final questionar a cobrança tributária indevida, poderia o Estado livremente onerar os contribuintes de direito - porque estes não sofrem, ao final, com a incidência do tributo – seriam um seletivo grupo de empresas sem interesse em discutir judicialmente tal exigência. Assim, eventuais ofensas aos princípios tributários poderiam ocorrer sem que os efetivamente prejudicados pudessem reclamar ao Poder Judiciário. (BRASIL, STF, 2006).

Diante do posicionamento que vinha majoritariamente sendo adotado, os responsáveis pelo recolhimento do tributo passaram a reclamar mais intensamente, por via judicial, a restituição dos valores pagos indevidamente. É o que vamos analisar a seguir.

---

<sup>6</sup> Artigo 5º, XXXV da Constituição Federal (CF) - a lei não o excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

#### 4.4.2 A legitimidade é do contribuinte de direito

Como exemplo da nova tendência jurisprudencial, tem-se o julgamento do Recurso Especial nº 903.394, de relatoria de Fux (BRASIL, STJ, 2010), que no Recurso acima votou em favor do contribuinte de fato e reviu seu posicionamento anteriormente firmado ao proferir que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para repetir o indébito tributário. Tal decisão, submetida ao rito dos recursos repetitivos<sup>7</sup>, marca um novo entendimento.

Aqui, faz-se uma ressalva sobre a seguinte questão: se o indébito tributário indireto já foi analisado sob a sistemática dos recursos repetitivos, este tema ainda pode ser revisado? A resposta é sim. E esse é o motivo que impulsionou a abordagem do presente trabalho monográfico. Rocha, no julgamento da Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 1.154.599, de 16.2.2011, define que somente é irrecurável, para o STJ, o acórdão ou a decisão do tribunal com orientação coincidente a do precedente do STJ, o que permite futuramente uma nova discussão acerca da matéria. (BRASIL, STJ, 2011).

Pois bem, retornemos aos motivos apresentados no Recurso Especial nº 903.394, de relatoria de Fux. (BRASIL, STJ, 2010).

No referido, o Ministro aponta o exposto pelo tributarista Canto (1983), membro da comissão que elaborou o projeto do Código Tributário Nacional (CTN). Esse autor afirma que apesar de não ter sido a escolha final da comissão – embora assim entendessem de modo preponderante – a repetição tributária deveria ser feita ao sujeito passivo da obrigação tributária, que é o contribuinte de direito e o responsável tributário, “único que a Fazenda conhece e a quem pode exigir o pagamento, e, portanto, a quem logicamente terá de repor no 'statu quo ante' se dele recebeu tributo a que não tinha direito”. (BRASIL, STJ, 2010).

Fux (BRASIL, STJ, 2010), mencionou também que os contribuintes dos tributos que admitem a repercussão jurídica são os substitutos, que ocupam o pólo passivo na obrigação tributária com o Estado. Esses praticam o fato gerador descrito em lei, e recolhem aos cofres públicos os encargos decorrentes dessa incidência.

Nesse sentido, repisa Benjamin no julgamento do Recurso Especial nº 928.875:

---

<sup>7</sup> A instituição dos recursos repetitivos, no artigo 543-C, do Código de Processo Civil, permite um julgamento uniforme de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A norma dispõe que quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, cabe ao presidente do tribunal

Seria contra-senso indicar como contribuinte de direito do ICMS quem não é apontado como tal pela lei. Contribuinte de direito não é definido por exclusão, mas por expressa previsão legal. Se não há previsão legal, pode-se cogitar de contribuinte de fato, no máximo, mas nunca de contribuinte de direito, o que seria uma contradição em seus próprios termos. Assim, percebe-se que o consumidor jamais será considerado contribuinte de direito nas operações internas com energia elétrica. (BRASIL, STJ, 2010).

Além disso, Fux (BRASIL, STJ, 2010) também refere em seu julgado que apesar do Código Tributário Nacional (CTN) exigir a comprovação do contribuinte de direito de que não procedeu à repercussão econômica do tributo, tal condição “não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de repetição de indébito”, pois, é o substituto que tem o vínculo com o Estado.

Ademais, cita os argumentos de Cerqueira (2007), o qual menciona que a repetição de indébito não pode ser aplicada de maneira isolada. Há de ser confrontada com os artigos do Código Tributário Nacional (CTN). E, em nenhum deles há a previsão de que “o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte”.

Ainda destacando-se a legitimidade do contribuinte de direito, colhe-se:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CIDE. COMBUSTÍVEIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE AD CAUSAM. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. ART. 543-C DO CPC.

1. O acórdão recorrido afastou a legitimidade da agravante para pleitear a compensação do valor correspondente à CIDE, reconhecendo a sua caracterização como consumidora final. Não se debateu a agora invocada característica de "contribuinte de fato e de direito".

2. O "contribuinte de fato" não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito". Precedente: REsp 903.394/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010, acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

3. Agravo regimental não provido. (BRASIL, STJ, 2012).

Para ultimar a questão, ressalta-se que apesar de o contribuinte de direito ser o legitimado para repetir, a jurisprudência exige que este ainda comprove, na forma do artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN), que não transferiu o encargo tributário ao contribuinte de fato, ou ao menos, que tenha autorização para receber tal restituição. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPI. ART. 166, DO CTN. CONTRIBUINTE DE DIREITO. ENCARGO FINANCEIRO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE

OMISSÃO OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU ERRO MATERIAL.  
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Não é porque o STJ eliminou a legitimidade do contribuinte de fato para a repetição na tributação indireta que haveria de ser reconhecida a legitimidade do contribuinte de direito para todos os casos. Ao contrário, a legitimidade do contribuinte de direito continua condicionada à prova de que não houve repasse do ônus financeiro ao contribuinte de fato ou à autorização deste para aquele receber a restituição. Interpretação do art. 166, do CTN. (BRASIL, STJ, 2011).

Considerando a dificuldade de atestar que o encargo não foi transferido, como vimos nos capítulos anteriores, as divergências sobre o tema ainda persistem. Entretanto, o atual entendimento firmado vem sendo constantemente aplicado pela jurisprudência, a qual certamente assim permanecerá até que novos paradigmas, sob novas óticas, sejam postos à apreciação do Poder Judiciário.

## 5 CONCLUSÃO

A tributação daqueles que colhem o bônus de viver em sociedade foi a alternativa encontrada pelo Estado para suprir as despesas públicas voltadas para a segurança e o bem-estar social. Em virtude dos interesses tutelados serem coletivos, o ente estatal ao repartir o seu ônus por meio dos tributos, encontra limites no império da lei, a qual solidifica a figura do Estado Democrático de Direito ao exigir que a cobrança do encargo tributário ocorra mediante atividade vinculada ao texto legal.

Pelo fato de a ação estatal se sujeitar aos ditames da lei, nada justificaria a possibilidade de o sujeito ativo apropriar-se dos tributos recolhidos de forma indevida. Por conseguinte, o direito de repetir o indébito o afasta do enriquecimento injusto. Assim determina o artigo 165 do Código Tributário Nacional (CTN) quando define que ao sujeito passivo cabe a restituição dos tributos pagos indevidamente.

A regulamentação da repetição do indébito indireto ocorreu na década de 1960, momento em que fora fixada a Súmula nº 71. Na época, apresentava-se um Brasil ainda rural, em que os tributos indiretos tinham menor relevo, pois havia menos possibilidade de consumo, o que não se coaduna com o cenário atualmente vivenciado.

Aliás, a classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem relevo jurídico no que concerne à definição do sujeito passivo da obrigação, uma vez que privilegia a concepção meramente econômica da tributação em detrimento da interpretação jurídica. Se todos os tributos repercutem no preço do produto, a classificação de acordo com a possibilidade da translação do encargo fiscal – diretos e indiretos - é inexequível.

Da mesma forma, quando o legislador incorpora a repercussão simplesmente econômica no Código Tributário Nacional (CTN), insere na relação obrigacional o contribuinte de fato. Caso considerássemos o critério da translação econômica, admitiríamos à figura daquele que suporta o encargo a possibilidade de ingressar em juízo, o que não encontra fundamento legal. Era o que os Tribunais, equivocadamente, permitiam na década de 1960. Todavia, nada garante que o contribuinte de fato corresponda à pessoa situada ao final da cadeia, porque pelas razões do mercado o tributo pode deixar de ser transferido. A própria classificação contribuinte “de direito” e “de fato” deriva da ótica econômica.

Em verdade, não há como impedir que a repercussão econômica ocorra, pois é da natureza empresarial a busca pelo lucro. É uma realidade no mercado, porém sem importância jurídica para a definição do legitimado legal.

Ademais os critérios meramente financeiros não deveriam ter afetado um tema concernente ao âmbito jurídico, apesar da proximidade entre o Direito Tributário e a Economia. Considerá-la como aspecto de relevo na elaboração de uma lei – como aconteceu com o artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN) – ou nas próprias decisões judiciais, é o mesmo que trazer para o Direito uma série de terminologias imprecisas, o que arriscaria a correta análise da matéria e implicaria uma prestação jurisdicional divergente.

Tais imprecisões afetam as situações nas quais o responsável, seja por substituição ou transferência, é o sujeito passivo da obrigação, consoante define o Código Tributário Nacional (CTN). Aliás, na repetição do indébito tributário a questão é devolver ao sujeito passivo indireto sua capacidade contributiva anterior. Por isso é que a repercussão jurídica deveria prevalecer.

Em virtude das distorções acerca do conceito de repercussão (ora jurídica, ora econômica), por tempos, a jurisprudência garantiu ao substituído, ou como equivocadamente designa, ao contribuinte de fato, a legitimidade para repetir o indébito tributário. Considerava-se, na época, que somente aquele que, na prática, sofre com o encargo poderia ser restituído.

Doutro modo, a visão atualmente predominante é de que apenas o substituto, denominado jurisprudencialmente como contribuinte de direito, deveria ser ressarcido quando comprovasse que não repercutiu o tributo indevido.

Entretanto, em qualquer dos entendimentos se faz uma leitura equivocada do tema. Assim como na jurisprudência, o erro do legislador foi aproximar o texto legal das imprecisões da repercussão econômica. No artigo 166 do Código Tributário Nacional a inconsistência se completou quando definiu que a repetição “[...] 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”. (BRASIL, CTN, 2012).

Ora, não há motivo para o legislador exigir a prova de que o repasse financeiro não ocorreu. E o motivo é simples. A repercussão jurídica sempre ocorre – é uma diretriz constitucional –, o que, de pronto, já pressupõe a legitimidade.

A jurisprudência, no mesmo momento em que legitima o responsável, por questões jurídicas, impede a efetivação do direito de repetir ao exigir que este comprove que não repercutiu o encargo. O que decorre de motivos econômicos. Na prática, o Estado continua retendo o tributo recolhido de forma indevida, apesar de não se tratar de receita pública por falta de legitimação ética e legal.

Contudo, é necessário que se defina o legitimado, vez que o Estado tem o dever de restituir. Ficar com o tributo indevido é tributar descumprindo o sagrado princípio da legalidade.

Assim, por questões de segurança jurídica, a legitimidade para pleitear a repetição de indébito tributário deveria ser do sujeito passivo indicado pela lei. Seja contribuinte ou responsável, é ele quem assume o dever de prestar o objeto da obrigação por expressa determinação legal.

Apesar de o legislador fixar o ônus sobre o responsável com a repercussão jurídica, a qual nos remete à substituição tributária e ao direito deste de repercutir ou não o encargo, o substituído, inicialmente, não faz parte da relação jurídica estabelecida entre Estado, porque este e responsável estabelecem um vínculo com o escopo de satisfazer a obrigação tributária. Assim, é irrelevante ao ente estatal conhecer sobre quem a repercussão econômica ocorreu.

Em decorrência dessas distintas relações que se estabelecem entre Estado – responsável e substituído, conclui-se que uma das alternativas seria, em tese, este último pleitear na seara privada a repetição de indébito contra o responsável tributário, uma vez que este é quem assume a obrigação com o Estado em seu próprio nome, ou seja, ele é o devedor aos olhos do Fisco. Por conseguinte, o substituto, em consequência aí sim de uma relação jurídico-tributária, demandaria o Estado, que até aquele momento detém o tributo recolhido indevidamente.

Interessante, assim, relevar que a melhor alternativa ao caso seria atribuir ao sujeito passivo da obrigação a legitimidade para exercer o direito de ação, seja na seara tributária ou civil, apesar do que dispõe o artigo 166 do CTN. Afinal, a sua atual redação não está em harmonia com o sistema jurídico, e em especial com a ordem constitucional, o que fragiliza a efetivação da Justiça fiscal, bem como, o aperfeiçoamento do homem e da sociedade.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Elementos do direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ARAÚJO, Érika Amorim. **Análise das contribuições sociais no Brasil**. Cepal. 2005.

Disponível em:

<<http://www.eclac.org/publicaciones/xml/6/24456/LCBRSR158ContribuicoesSociaisErika.pdf>>. Acesso em: 14 fev. 2012.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código tributário nacional**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. **Código civil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm)> Acesso em: 15 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 23.445**. Transcontinental Logística S/A e Fazenda Nacional. Brasília, DF, 13.3.2012.

Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em

<[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201101565303&dt\\_publicacao=28/03/2012](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201101565303&dt_publicacao=28/03/2012)>. Acesso em: 4 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 12.690.478**. Porcelana Del Porto Ltda. e Fazenda Nacional. Brasília, DF, 1.12.2011. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201101824532&dt\\_publicacao=09/12/2011](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201101824532&dt_publicacao=09/12/2011)>. Acesso em: 5 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de divergência no Recurso Especial nº 279.491**. Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor – IDEC e Eletricidade de São Paulo S/A. Brasília, DF, 27.4.2005. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200301685763&dt\\_publicacao=08/05/2006](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200301685763&dt_publicacao=08/05/2006)>. Acesso em: 2 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Lei dos recursos repetitivos entra em vigor**. Brasília, DF, 7.8.2008. Disponível em: <[http://www.stj.gov.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=88637](http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=88637)>. Acesso em: 4 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 1.154.599**. Cosan S/A Indústria e Comércio e outros e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Brasília, DF, 16.2.2011. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200900659392&dt\\_publicacao=12/05/2011](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200900659392&dt_publicacao=12/05/2011)>. Acesso em: 4 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 928.875**. Estado de Mato Grosso e Roca Engenharia e Concessões Ltda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 11.5.2010. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200700261507&dt\\_publicacao=01/07/2010](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200700261507&dt_publicacao=01/07/2010)>. Acesso em: 3 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 183.087**. Fazenda do Estado de São Paulo e Conrado Tarricone. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Brasília, DF, 21.6.2001. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=199800548637&dt\\_publicacao=11/03/2002](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=199800548637&dt_publicacao=11/03/2002)>. Acesso em: 4 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 48.135**. Indústria de hotéis Guzzoni Ltda. e Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. Brasília, DF, 24.8.1994. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num\\_processo=&num\\_registro=199400140347&dt\\_publicacao=19/09/1994](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199400140347&dt_publicacao=19/09/1994)>. Acesso em: 4 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 198.373**. Instituto Nacional do Seguro Social e Ritmo Veículos Ltda. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. Brasília, DF, 03.08.1999. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num\\_registro=199800918957&dt\\_publicacao=03-04-2000&cod\\_tipo\\_documento=3](https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199800918957&dt_publicacao=03-04-2000&cod_tipo_documento=3)>. Acesso em: 15 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 903.394**. Sindicato interestadual das empresas distribuidoras vinculadas aos fabricantes de cerveja, refrigerante, água mineral e bebidas em geral nos estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba – SINEDBEB e Fazenda Nacional. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 24.3.2010. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200602520769&dt\\_publicacao=26/04/2010](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200602520769&dt_publicacao=26/04/2010)>. Acesso em: 3 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 447-6**. Partido Socialista Brasileiro e Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, DF, 05.06.1991. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266357>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de divergência no Recurso Extraordinário nº 51.267**. Cia Swift do Brasil S/A e Fazenda do Estado. Relator: Min. Adalício Nogueira.

Brasília, DF, 5.5.1971. Disponível em: <  
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=36965>>. Acesso em: 25  
abr. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n° 68.091**. Companhia  
Antártica Paulista – Indústria Brasileira de Bebidas e Conexos e Fazenda do Estado de São  
Paulo. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. Brasília, DF, 13.11.1969. Disponível em <  
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164165>>. Acesso em  
21 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n° 46.450**. Flodoardo Silva S/A  
Importação e Exportação e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Antônio Villas Boas.  
Brasília, DF, 10.1.1961. Disponível em: <  
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=145855>> . Acesso em:  
2 maio 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n° 1.068.248**. Vulcan Material  
Plástico S.A. e União Federal. Relator: Min. Aldir Passarinho. Brasília, DF, 4.4.1989.  
Disponível em:<  
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=198350>> Acesso em:  
20 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Embargos de Declaração na Apelação  
Cível n° 1998.01.00053428-7**. Instituto Nacional de Seguro Social. Relator: Min. Juiz Hilton  
Queiroz. Brasília, DF, 28/09/2000. Disponível em:  
<<http://arquivo.trf1.jus.br/default.php?p1=199801000534287>>. Acesso em: 20 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação Cível n° 96.02.03903-5**.  
Companhia Brasileira de Pneumáticos Michelin Indústria e Comércio e União Federal.  
Relator: Des. Luiz Antonio Soares. Rio de Janeiro, RJ, 02/10/2009. Disponível em:  
<<http://www.trf2.gov.br/cgi-bin/pdbi?PRO=9602039035&TOPERA=1&I1=OK>> . Acesso  
em: 26 fev. 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo:  
Malheiros, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de  
Janeiro: Forense, 2005.

CORREIA, Jadson Dias. Pagamento indevido e enriquecimento sem causa. **Jus Navigandi**,  
Teresina, 1998. Disponível em <[http://jus.com.br/revista/texto/675/pagamento-indevido-e-  
enriquecimento-sem-causa](http://jus.com.br/revista/texto/675/pagamento-indevido-e-enriquecimento-sem-causa)>. Acesso em: 10 mar. 2012.

COSTA, Mauro José Gomes da. Acerca da sujeição passiva tributária. **Jus Navigandi**,  
Teresina, 2001. Disponível em:< [http://jus.com.br/revista/texto/2032/acerca-da-sujeicao-  
passiva-tributaria](http://jus.com.br/revista/texto/2032/acerca-da-sujeicao-passiva-tributaria)>. Acesso em: 16 abr. 2012.

COSTA, Renata. Como surgiu a declaração dos direitos do homem e do cidadão. **Nova  
Escola**. 2009. Disponível em: <[http://revistaescola.abril.com.br/historia/fundamentos/como-  
surgiu-declaracao-direitos-homem-cidadao-494338.shtml](http://revistaescola.abril.com.br/historia/fundamentos/como-surgiu-declaracao-direitos-homem-cidadao-494338.shtml)>. Acesso em: 20 fev. 2012.

**DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO**, de 2 de outubro de 1789. Disponível em: <[http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf)>. Acesso em: 24 mar. 2012.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ESTRELA, Eduardo Caldeira. Repetição de indébito nos tributos indiretos. **Jus Navigandi**, Teresina, 2005. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/7236/repeticao-de-indebito-nos-tributos-indiretos>>. Acesso em: 16 fev. 2012.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Possibilidades de sujeição passiva no direito tributário. **Revista ESMAFE**: Escola de Magistratura Federal da 5ª Região, 2003. BDJUR. Disponível em: <[http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/27632/possibilidades\\_sujeicao\\_passiva\\_direito.pdf?sequence=3](http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/27632/possibilidades_sujeicao_passiva_direito.pdf?sequence=3)>. Acesso em: 26 mar. 2012

FILOMENO, José Geraldo Brito. 2009. **Manual de teoria geral do estado e ciência política**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense universitária, 2009.

FREITAS, Rinaldo Maciel. **Pis-Cofins não cumulativos**: impostos diretos ou indiretos? Reflexões sobre a repetição do indébito frente ao artigo 166 do CTN. *Universo Jurídico*. 2007. Disponível em: <[http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/3959/PISCOFINS\\_NAO\\_CUMULATIVOS\\_IMPOSTOS\\_DIRETOS\\_OU\\_INDIRETOS\\_REFLEXOES SOBRE\\_A\\_REPETICAO\\_DO\\_INDEBITO\\_FRENTE\\_AO\\_ARTIGO\\_166\\_DO\\_CTN](http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/3959/PISCOFINS_NAO_CUMULATIVOS_IMPOSTOS_DIRETOS_OU_INDIRETOS_REFLEXOES SOBRE_A_REPETICAO_DO_INDEBITO_FRENTE_AO_ARTIGO_166_DO_CTN)>. Acesso em: 15 fev. 2012.

GALESKI JUNIOR, Irineu. **A análise econômica do direito e a repetição do indébito tributário**. PUC/PR. 2008. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucpr.br/tede//tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=928](http://www.biblioteca.pucpr.br/tede//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=928)> Acesso em: 18 mar. 2012.

GOES, Hugo. **Espécies de tributo**. Editora Ferreira. Disponível em: <[http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/hugo\\_toq5.pdf](http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/hugo_toq5.pdf)>. Acesso em: 15 fev. 2012.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Novo curso de direito processual civil**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

HABLE, José. Pagamento indevido e restituição tributária. **Clube Jurídico do Brasil**. 2008. Disponível em <[http://www.clubjus.com.br/?colunas&colunista=1258\\_&ver=160](http://www.clubjus.com.br/?colunas&colunista=1258_&ver=160)>. Acesso em: 10 abr. 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JESUS, Noel Antonio Tavares de. As contribuições especiais no direito constitucional brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7341/as-contribuicoes-especiais-no-direito-constitucional-brasileiro>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

LAURINDO, Bruno. O direito ao ressarcimento do indébito tributário. **Jus Navigandi**, Teresina, 2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1342/o-direito-ao-ressarcimento-do-indebito-tributario>>. Acesso em: 11 mar. 2012.

LISBOA, Roberto Senise. **Direito civil de A a Z**. 2008. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?id=AxtfjzIgqG4C&pg=PA91&dq=fato+e+ato+juridico&hl=pt-BR&cd=3#v=onepage&q=fato%20e%20ato%20juridico&f=false>>. Acesso em: 13 abr. 2012.

MACEDO, Erick. **Substituição tributária**: efeitos da medida judicial proposta em face das obrigações do substituto. PUC/SP. 2008. Disponível em: <[http://www.sapientia.pucsp.br//tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=10560](http://www.sapientia.pucsp.br//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=10560)>. Acesso em: 10 abr. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Substituição tributária e realidade afins: legitimidade ativa "ad causam". **Jus Vigilantibus**. 2002. Disponível em <<http://jusvi.com/artigos/1108>>. Acesso em: 20 abr. 2012.

MARTINEZ, Vinício C. Estado de Direito Político. **Revista Urutágua**. Maringá, n° 6, abril/jul. 2005. Disponível em: <<http://www.urutagua.uem.br/006/06martinez.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2006.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. Uma visão crítica da substituição tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, 2000. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/1404/uma-visao-critica-da-substituicao-tributaria/3>>. Acesso em 14 abr. 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELO, Edson Teixeira de. Artigo 166 do código tributário nacional: transferência de encargo. **Jus Vigilantibus**. 2007. Disponível em: <<http://jusvi.com/pecas/26175>>. Acesso em: 14 fev. 2012.

MIRANDA, José Benedito. **Repetição de indébito tributário**: legitimidade ativa. Disponível em: <<http://www.ejef.tjmg.jus.br/home/files/publicacoes/artigos/0182009.pdf>>. Acesso em:

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat. **O espírito das leis**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

MOTTA, Marianna Martini. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. **Âmbito Jurídico**. Rio Grande, 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2252](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252)>. Acesso em: 8 fev. 2012.

PERSIKE, Patrícia. **O tributo e a sua classificação**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/9919-9918-1-PB.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2012.

PINTO, Cláudia Maria Borges Costa. **O “excepcional interesse social” e o direito à repetição do indébito**. PUC/PR. 2008. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucpr.br/tede//tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=937](http://www.biblioteca.pucpr.br/tede//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=937)>. Acesso em: 25 mar. 2012.

PRESSER, Ilan. A não-cumulatividade do IPI e a sua interpretação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Jus Navigandi**, Teresina, 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17655/a-nao-cumulatividade-do-ipi-e-a-sua-interpretacao-na-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal>>. Acesso em: 20 maio 2012.

REALE, Miguel. **Da experiência jurídica à filosofia**. 2002. Disponível em: <<http://www.miguelreale.com.br/artigos/ejurfil.htm>>. Acesso em: 20 jan 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. UERJ. Disponível em <<http://www.epublicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>>. Acesso em: 10 fev. 2012.

ROCHA, Marcelo Hugo da. Contribuições parafiscais. **Jus Navigandi**, Teresina, 1999. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1420/contribuicoes-parafiscais>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social**. 2002. Disponível em: <<http://www.cfh.ufsc.br/~wfil/contrato.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

SCACCO, Paulo Sérgio. **A repetição do indébito decorrente do recolhimento do ICMS indevido, em face da ilegitimidade do estado que recebeu o tributo e o tributário fenômeno da repercussão**. 2008. BDJUR. Disponível em: <[http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/24461/Repeti%c3%a7%c3%a3o\\_Ind%c3%a9bito\\_Decorrente.pdf?sequence=1](http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/24461/Repeti%c3%a7%c3%a3o_Ind%c3%a9bito_Decorrente.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 10 jan. 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TALAMANI, Eduardo; WAMBIER, Luiz Rodrigues. **Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VEIGA, Fabiano Macedo da. **A substituição tributária progressiva no ICMS**. TCE/RJ. 2010. Disponível em: <[http://www.ecg.tce.rj.gov.br/arquivos/MONOGRAFIA\\_VEIGA.pdf](http://www.ecg.tce.rj.gov.br/arquivos/MONOGRAFIA_VEIGA.pdf)>. Acesso em: 26 fev. 2012.

VELLOSO, Renato Belo Vianna. Repetição do indébito tributário e a súmula vinculante 8. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. BDJUR. 2010, v. 22, nº 3.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

**ANEXOS**

**ANEXO A – Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 23.445.**

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA  
AGRAVANTE : TRANSCONTINENTAL LOGÍSTICA S/A  
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S)  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**EMENTA**

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CIDE. COMBUSTÍVEIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE AD CAUSAM . JURISPRUDÊNCIA DO STJ. ART. 543-C DO CPC.

1. O acórdão recorrido afastou a legitimidade da agravante para pleitear a compensação do valor correspondente à CIDE, reconhecendo a sua caracterização como consumidora final. Não se debateu a agora invocada característica de "contribuinte de fato e de direito".
2. O "contribuinte de fato" não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito". Precedente: REsp 903.394/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010, acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.
3. Agravo regimental não provido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin (Presidente), Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 13 de março de 2012(data do julgamento).

Ministro Castro Meira  
Relator

**ANEXO B – Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 12.690.478.**

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
EMBARGANTE : PORCELANA DEL PORTO LTDA  
ADVOGADA : ANDRÉIA MINUZZI FACCIN E OUTRO(S)  
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPI. ART. 166, DO CTN. CONTRIBUINTE DE DIREITO. ENCARGO FINANCEIRO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU ERRO MATERIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Não é porque o STJ eliminou a legitimidade do contribuinte de fato para a repetição na tributação indireta que haveria de ser reconhecida a legitimidade do contribuinte de direito para todos os casos. Ao contrário, a legitimidade do contribuinte de direito continua condicionada à prova de que não houve repasse do ônus financeiro ao contribuinte de fato ou à autorização deste para aquele receber a restituição. Interpretação do art. 166, do CTN.
2. Não havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser rejeitados os embargos declaratórios interpostos que têm o propósito infringente.
3. Embargos de declaração rejeitados.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco." Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 1º de dezembro de 2011.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
Relator

**ANEXO C – Embargos de divergência no Recurso Especial nº 279.491.**

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO  
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS  
EMBARGANTE : INSTITUTO BRASILEIRO DE DEFESA DO CONSUMIDOR - IDEC  
ADVOGADO : DULCE SOARES PONTES LIMA E OUTROS  
EMBARGADO : ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S/A - ELETROPAULO  
PROCURADOR : FREDERICO BENDZIUS E OUTROS

**EMENTA**

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

1. A lei e a jurisprudência evoluíram no sentido de proclamar a legitimidade do consumidor para impugnar a cobrança do ICMS, no regime de substituição tributária.
2. O Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor, pessoa jurídica de direito privado, além de não ser o consumidor final, não é entidade de classe ou sindicato, carecendo de legitimidade para propor, em nome da coletividade que não representa, ação de repetição de indébito tributário, haja vista o art. 166 do CTN.
3. Correto, portanto, o acórdão embargado em não conhecer do recurso especial cujos fundamentos, por suas características, não se paralelizam nem podem ser confrontados com o paradigma indicado.
4. Embargos de divergência improvidos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, após o voto-desempate da Sra. Ministra Eliana Calmon, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator, Franciulli Netto, Luiz Fux e João Otávio de Noronha, negar provimento aos embargos. Votaram com o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki (voto-vista), Castro Meira, Denise Arruda e Eliana Calmon (voto-desempate). Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão (RISTJ, § 2º, art. 162). Licenciado, nessa assentada, o Sr. Ministro Franciulli Netto.

Brasília (DF), 27 de abril de 2005 (Data do Julgamento)

MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS  
Relator p/ Acórdão

**ANEXO D – Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 1.154.599.**

RELATOR : MINISTRO PRESIDENTE DO STJ  
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA  
AGRAVANTE : COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTROS  
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**EMENTA**

QUESTÃO DE ORDEM. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CABIMENTO. EXEGESE DOS ARTS. 543 E 544 DO CPC. AGRAVO NÃO CONHECIDO.

– Não cabe agravo de instrumento contra decisão que nega seguimento a recurso especial com base no art. 543, § 7º, inciso I, do CPC. Agravo não conhecido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da CORTE ESPECIAL do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Luiz Fux acolhendo a questão de ordem, no que foi acompanhado pelos Srs. Ministros Felix Fischer, Aldir Passarinho Junior, Gilson Dipp, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Francisco Falcão, Nancy Andrichi, Laurita Vaz e João Otávio de Noronha, por maioria, acolher a questão de ordem, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Vencido o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. Os Srs. Ministros Felix Fischer, Aldir Passarinho Junior, Gilson Dipp, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Francisco Falcão, Nancy Andrichi, Laurita Vaz, Luiz Fux e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 16 de fevereiro de 2011(data do julgamento).

MINISTRO ARI PARGENDLER  
Presidente

MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA  
Relator

**ANEXO E – Recurso Especial nº 928.875.**

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
RECORRENTE : ESTADO DE MATO GROSSO  
PROCURADOR : NELSON PEREIRA DOS SANTOS E OUTRO(S)  
RECORRIDO : ROCA ENGENHARIA E CONCESSÕES LTDA  
ADVOGADO : JOSÉ GASPAR MACIEL DE LIMA

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. ENCARGO DE CAPACIDADE EMERGENCIAL ("SEGURO-APAGÃO"). CONSUMIDOR EM OPERAÇÃO INTERNA. ILEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM*.

1. A jurisprudência do STJ vinha admitindo a legitimidade ativa processual do consumidor para discussão relativa ao ICMS sobre energia elétrica, especificamente quanto à demanda contratada.
2. Ocorre que, no julgamento do REsp 903.394/AL, sob o regime dos repetitivos (Rel. Ministro Luiz Fux, j. 24/3/2010, DJe 26/4/2010), a Primeira Seção, ao analisar pleito de distribuidora de bebidas relativo ao IPI, modificou o entendimento para afastar sua legitimidade ativa *ad causam*, porquanto somente o contribuinte de direito tem essa prerrogativa.
3. No caso da energia elétrica, embora o consumidor possa ser considerado contribuinte de fato, jamais o será de direito nas operações internas, pois não promove a circulação do bem, e tampouco há previsão legal nesse sentido.
4. Contribuinte de direito é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN. Indicado na lei para ocupar o pólo passivo da obrigação tributária, é também quem deve, em última análise, recolher o tributo ao Fisco.
5. Assim, contribuinte de direito é, por definição, aquele e somente aquele determinado pela lei.
6. Contribuinte de fato é quem suporta o ônus econômico do tributo, ou seja, a quem a carga do tributo indireto é repassada, normalmente o consumidor final.
7. No caso do ICMS sobre energia elétrica, a Constituição Federal e a LC 87/1996 não deixam dúvidas quanto ao contribuinte de direito: a) nas operações internas, contribuinte é quem fornece a energia, nos termos do art. 4º, *caput*, da LC 87/1996; e b) nas operações interestaduais, há imunidade nos termos do art. 155, § 2º, X, da CF.
8. Nas operações internas, não há como afirmar que o consumidor possa ser contribuinte de direito do ICMS. Inexiste lei que o inclua no pólo passivo da relação tributária. A ele não compete recolher o imposto ao Fisco estadual. Em sentido inverso, a Fazenda não cogita promover Execuções Fiscais contra o consumidor nessa hipótese, o que certamente seria rejeitado pelo Judiciário.
9. Pode-se até discutir se a concessionária promove a saída da energia ou simplesmente a intermedeia e, com isso, questionar sua condição de contribuinte (v.g. AgRg no Ag 933.678/SC, rel. Min. Luiz Fux), matéria estranha à presente demanda. Isso, entretanto, não permite concluir que o consumidor é contribuinte de direito, sem que haja previsão legal nesse sentido.

10. Se inexistir previsão legal em relação ao consumidor da energia nas operações internas, pode-se cogitar de contribuinte de fato, no máximo; nunca, porém, de contribuinte de direito, o que seria uma contradição em seus próprios termos.

11. A imunidade sobre operações interestaduais com energia elétrica (art. 155, § 2º, X, "b", da CF) é absolutamente peculiar, pois se refere exclusivamente à operação interestadual, e não à interna subsequente. Afasta-se a tributação em relação ao Estado de origem, mas isso não aproveita ao consumidor final. O beneficiário é o Estado de destino, que auferir a totalidade do tributo. Apesar de críticas doutrinárias, é a jurisprudência pacífica do STF.

12. Se o adquirente da energia elétrica na operação interestadual revende-a ou emprega-a em processo industrial, não se credita de nada a título de ICMS (pois não houve incidência na operação de entrada). Com isso, ao revender a energia ou o produto industrializado, ele recolherá o tributo estadual integralmente ao Estado em que se localiza (destino), que é, como dito, o beneficiário da sistemática. Ou seja, há incidência e contribuinte apenas em relação à revenda ou à circulação do produto industrializado, e não sobre a aquisição da energia.

13. Quando o adquirente da energia elétrica na operação interestadual é consumidor final, ou seja, não a revende ou a emprega industrialmente, deverá recolher o ICMS sobre essa aquisição integralmente ao Fisco de seu Estado (destino), na condição de contribuinte, conforme a norma excepcional do art. 4º, parágrafo único, IV, da LC 87/1996.

14. Esta é, portanto, a única hipótese em que o adquirente de energia elétrica é contribuinte de direito do ICMS (art. 4º, parágrafo único, IV, da LC 87/1996): se a obtiver em operação interestadual e não destiná-la à comercialização ou à industrialização, ou seja, no caso de ser consumidor final em operação interestadual.

15. A autora da Ação é empresa que adquire energia elétrica em Mato Grosso da concessionária local de energia, as Centrais Elétricas Matogrossenses S/A – Cemat.

16. Trata-se de operações internas de energia elétrica, em que contribuinte de direito é quem promove a saída, aquele indicado na lei para ocupar o pólo passivo da relação tributária, que não se confunde com o consumidor, nos termos do art. 4º, *caput*, da LC 87/1996.

17. Adotando a nova orientação do STJ, fixada no julgamento do REsp 903.394/AL, sob o regime dos repetitivos, somente o contribuinte de direito tem legitimidade ativa *ad causam* para a demanda relativa ao tributo indireto, o que não é o caso da recorrida.

18. Recurso Especial provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Castro Meira e Humberto Martins (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 11 de maio de 2010(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
Relator

**ANEXO F – Recurso Especial nº 183.087.**

RELATOR : MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA  
RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
ADVOGADO : ÂNGELA MANSOR DE REZENDE E OUTROS  
RECORRIDO : CONRADO TARRICONE  
ADVOGADO : ARIEL MARTINS E OUTROS  
INTERES. : ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S/A - ELETROPAULO

**EMENTA**

Tributário. ICMS. Energia elétrica. Legitimidade do consumidor. Contribuinte de fato.

1 .Assentou a Primeira Turma que o contribuinte de fato tem legitimidade para propor ação em que se discute cobrança de ICMS.

2.Precedentes.

3 .Recurso não provido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão na ausência justificada do Sr. Ministro José Delgado. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira e Humberto Gomes de Barros votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 21 de junho de 2001 (data do julgamento).

Ministro José Delgado  
Presidente

Ministro Milton Luiz Pereira  
Relator

**ANEXO G – Recurso Especial nº 48.135.**

PROCESSUAL CIVIL. ICMS SOBRE CONSUMO DE ENERGIA ELETRICA. LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROMOVER AÇÃO POSTULANDO EXONERAR-SE DO TRIBUTO. PRELIMINAR REJEITADA. EMBORA NÃO SEJA CONTRIBUINTE DE DIREITO, O CONSUMIDOR DE ENERGIA O E, INDIRETAMENTE, EIS QUE E ELE QUE SOFRE O ONUS TRIBUTARIO (ICMS) EMBUTIDO NO CONSUMO, TENDO LEGITIMO INTERESSE DE PROMOVER AÇÃO VISANDO EXIMIR-SE DA EXAÇÃO. EM SENDO, A ENERGIA ELETRICA, "MERCADORIA", NA DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL - PARA EFEITO DA INCIDENCIA TRIBUTARIA - BASTA QUE A LEI ESTADUAL INDIQUE (GENERICAMENTE PARA AS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS) A BASE DE CALCULO E A ALIQUOTA, PARA SE TER COMO SATISFEITO O PRINCIPIO DA LEGALIDADE INSCRITO NO ARTIGO 97 DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL. O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELETRICA, AO USUARIO, CARACTERIZA UMA OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO (SAIDA) DE MERCADORIA, SUJEITA AO ICMS, CUJA BASE DE CALCULO E O VALOR DA OPERAÇÃO (VALOR DA CONTA DE CONSUMO). ANTES DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELETRICA SO ESTAVA SUJEITO AO "IMPOSTO UNICO", DE COMPETENCIA DA UNIÃO. TRANSFERIDO, ESSE TRIBUTO, AOS ESTADOS, SOB A RUBRICA DE ICMS, A SUA IMPOSIÇÃO PODE SER DISCIPLINADA ATRAVES DE CONVENIO (ARTIGO 34, PAR. 8., DO ADCT). RECURSO A QUE SE NEGOU PROVIMENTO, INDISCREPANTEMENTE. (REsp 48135/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/08/1994, DJ 19/09/1994, p. 24660)

**ANEXO H – Recurso Especial nº 198.373.**

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS. LEIS 7.787/89 (ART. 3º, I) E 8.212/91 (ART. 22, I). INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. PRAZO PRESCRICIONAL. LIMITE PERCENTUAL. AUSÊNCIA DE INTERESSE. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.

1. Declarada a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre os pagamentos a administradores, autônomos e empregados avulsos, os valores recolhidos a esse título são compensáveis com contribuição da mesma espécie incidente na folha de salários.

2. Pacífico o entendimento do STJ sobre o prazo prescricional de ação para haver a restituição ou compensação de tributo indevido lançado por homologação.

3. A contribuição social de que se trata não tem natureza de tributo indireto, incorrendo o fenômeno da repercussão ou repasse.

4. Recurso especial não conhecido.

(REsp 198373/RS, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/1999, DJ 03/04/2000, p. 138).

**ANEXO I – Recurso Especial nº 903.394.**

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE CERVEJA REFRIGERANTE ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO ALAGOAS PARAÍBA - SINEDBEB

ADVOGADO : VIRGÍNIA TEIXEIRA FÉLIX DA SILVA E OUTRO

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES : RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(S)  
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

**EMENTA**

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM . SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

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

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que:

"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.

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 ."

3. Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar

haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores .

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

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

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

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

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto,

legitimidade processual " (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável :

(...)

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial .

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente .

(...)"

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. Mutatis mutandis , é certo que: "1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

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

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

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

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJE 25.09.2008)

14. Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detêm legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao

IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa" .

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda. Sustentou, oralmente, o Dr. CLAUDIO SEEFELDER XAVIER FILHO, pela recorrida.

Brasília (DF), 24 de março de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

## ANEXO J – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 447-6.



*Supremo Tribunal Federal*  
SERVIÇO DE JURISPRUDÊNCIA  
D.J. 05.03.93  
EMENTÁRIO Nº 1694 - 1

25

05.06.91

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 447-6 - DISTRITO FEDERAL

RELATOR : O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI  
REQUERENTE : PARTIDO SOCIALISTA BRASILEIRO-PSB  
REQUERIDOS : PRESIDENTE DA REPÚBLICA E CONGRESSO NACIONAL

EMENTA: - Na exclusão da incidência estabelecida pelo § 3º do art. 155 da Constituição, situa-se a Taxa de Conservação Rodoviária, criada pela Lei nº 8.155, de 28-12-90, cujo fato gerador é a aquisição de combustível líquido.

01694010  
05040000  
04471000  
00000100

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da Ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, julgar procedente a ação, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 8.155, de 28-12-90.

Brasília, 5 de junho de 1991.

SYDNEY SANCHES - PRESIDENTE

*Octavio GalloTTi*  
OCTAVIO GALLOTTI - RELATOR

/raf/



## ANEXO K - Embargos de divergência no Recurso Extraordinário nº 51.267.



SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

2.12.70

Seção de Jurisprudência  
Aud. de Publ. de 5/5/70 41

TRIBUNAL PLENO 100

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 51.267  
( EMBARGOS )

SÃO PAULO

EMBARGANTE: CIA SWIFT DO BRASIL S/A  
EMBARGADO: FAZENDA DO ESTADO

*Restituição -  
Repercussão Prova -  
Sim. 41  
546*

EMENTA: - Ação de repetição de imposto. Não basta, para a restituição, que o tributo haja sido pago indevidamente, sendo de mister, ainda, prova de não repercussão. Aplicação do princípio enunciado na Súmula 71, com a alteração da de n. 546. Não conhecimento de embargos de divergência.

A C Ó R D ã O

00834010  
02400510  
02671000  
00000130

Vistos, etc.

Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plena, por maioria de votos, não conhecer dos embargos, na conformidade das notas taquigráficas.

Brasília, 2 de dezembro de 1970.

OSVALDO TRIGUEIRO - PRESIDENTE

ELOY DA ROCHA - RELATOR  
P/ ACÓRDÃO

## ANEXO L - Recurso Extraordinário nº 68.091.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

13.11.69

Seção de Jurisprudência

Aud. de Publ. de 10 / 12 / 1969

Primeira Turma

2338

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 68.091 - SÃO PAULO

RECORRENTE: COMPANHIA ANTARCTICA PAULISTA INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS E COMÉRCIO

RECORRIDA: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

TEMA: REPETIÇÃO DE IMPOSTO INDEVIDO

1. Em princípio não se concede a de tributo indireto no pressuposto de que ocasionaria o locupletamento indebito do contribuinte de iure.

2. Mas essa regra consagrada pela Alínea 71 deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se esse locupletamento.

3. Financeiros e juristas ainda não assentaram um standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que a transferência de ônus, às vezes é matéria de fato, apreciável em caso concreto.

4. Cabe ao Contribuinte a demonstração de ter suportado, sem transferir, o gravame do tributo. - C.T.N., art. 156.

## A C Ó R D ã O

Vistos e relatados estes autos do Recurso Extraordinário n. 68.091, do Estado de São Paulo, em que

*demunstração cabível ao contribuinte - CTR*

2) Alínea 71  
3) " 291

00788060  
04370680  
00911000  
00000110

## ANEXO M - Recurso Extraordinário nº 46.450.

RS - 16 -

Aud. de Publ. de 3/15/1961

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

10.1.961

/edna

879

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 46.450 - RIO GRANDE DO SUL

RECORRENTE: FLODOARDO SILVA S/A. Importação e Exportação

RECORRIDO: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

- Imposto indireto - Repetidas - Reque-  
- sito para sua prolação. -EMENTA: - Recurso despro-  
vido.A C Ó R D ã ORelatados estes autos de recurso extraor-  
dinário nº 46.450, do Rio Grande do Sul, entre partes Flodo-  
ardo Silva S.A. e o Estado do Rio Grande do Sul;Resolve o Supremo Tribunal Federal, pela  
sua Segunda Turma, conhecer do recurso, para lhe negar pro-  
vimento, ut notas. Custas ex lege.

BRASÍLIA, D.F., 10 de janeiro de 1961

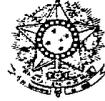
(as.) ANTONIO CARLOS LAFAYETTE DE ANDRADA

PRESIDENTE

(as.) VILAS BOAS - RELATOR

00461030  
04370460  
04501000  
00000110

## ANEXO N - Recurso Extraordinário nº 1.068.248.



Supremo Tribunal Federal

359

SERVIÇO DE JURISPRUDÊNCIA

D.J. 09.06.89

EMENTÁRIO Nº 1545 - 2

4.4.89

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 106.824-8

SÃO PAULO

01545020  
04371060  
08241000  
00000140

RECORRENTE: VULCAN MATERIAL PLÁSTICO S.A.

RECORRIDA : UNIÃO FEDERAL

EMENTA: Processual. Pressupostos para conhecimento pre-  
liminar do extraordinário.

Imposto sobre Operações Financeiras.

Se o acórdão não negou que não pudesse haver repetição do indébito, em tese, mas deixou expresso que seria cabível desde que comprovado fosse ter o recorrente suportado o ônus tributário, não o tendo transferido a terceiro, não houve negativa de vigência ao art. 166 do CTN, mas antes lhe deu exata aplicação, pois nele é que se prevê a exigência de tal prova.

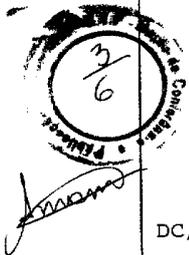
Não é, outrossim, de conhecer-se do extraordinário, com base em dissídio jurisprudencial, quando se tem que dois dos acórdãos trazidos à baila como divergentes são do mesmo Tribunal (Súmula 369), e o terceiro diz respeito a taxa de despacho aduaneiro, e não ao IOF.

## A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por sua Segunda Turma, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso.

Brasília, 04 de abril de 1989.

*Aldir Passarinho*  
ALDIR PASSARINHO - PRESIDENTE E RELATOR



DC/

**ANEXO O – Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 1998.01.00053428-7.**

EDAC 1998.01.00.053428-7/DF.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA APELAÇÃO CIVEL

Relator: JUIZ HILTON QUEIROZ

Órgão Julgador: QUARTA TURMA

Publicação: DJ p.64 de 20/06/2001

Data da Decisão: 25/04/2001 Decisão: À unanimidade, acolheu os Embargos de Declaração sem alterar o resultado do julgamento. Participaram do Julgamento os(as) Exmos(as) Sr.(as) Juízes ITALO MENDES e CARLOS OLAVO.

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. COMPENSAÇÃO. JUROS DE MORA . OMISSÃO. Embargos acolhidos para afastar da condenação os juros de mora estabelecidos nos termos do art. 161, § 1º, c/c o art. 167, parágrafo único, do CTN.

**ANEXO P – Apelação Cível nº 96.02.03903-5.**

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ ANTONIO SOARES  
APELANTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE PNEUMATICOS MICHELIN  
INDUSTRIA E COMERCIO  
ADVOGADO: EDUARDO OBINO CIRNE LIMA E OUTROS  
APELADO: UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL  
ORIGEM: VIGÉSIMA SEXTA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (0004944925)

TRIBUTÁRIO. IOF. DECRETO-LEI Nº 1.783/80. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. VIOLAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 166 CTN. SÚMULA 546 STF. 1. O Supremo Tribunal Federal, bem como o extinto Tribunal Federal de Recursos, pacificaram a jurisprudência de que a cobrança majorada de IOF no exercício de 1980, quando entrou em vigor o Decreto-lei nº 1.783/80 é inconstitucional, pois afronta o princípio da anterioridade. 2. O legislador, ao estatuir o art. 166 do CTN, buscou utilizar instrumentos econômicos e financeiros para apurar quem suportou o encargo tributário indevido, de forma que possibilite o ressarcimento apenas a quem suportou a subtração patrimonial injusta. Por outro lado, vislumbrou, também, coibir o enriquecimento sem causa, pois permitir ao produtor/vendedor pleitear o ressarcimento sem observância do art. 166 do CTN seria premiar injustamente com a devolução de tributo recolhido por outrem, o consumidor final. 3. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência (tributos indiretos). 4. No caso de pagamento indevido, o Imposto Sobre Operações Financeiras deve ser restituído sem as restrições do art. 166, CTN. Precedente do Supremo Tribunal Federal. 5. Em relação ao termo de início dos juros moratórios, considero que a interpretação que mais se harmoniza com a situação da presente lide, em que o pagamento indevido se deu anteriormente ao advento da Lei nº 9.250/95 e cujo trânsito em julgado ainda não ocorreu, seria no sentido da incidência dos seguintes critérios de correção: a) OTN, para o período anterior a fevereiro/90, inclusive; b) IPC, para o período de março/90 a janeiro/91; INPC, no período compreendido entre fevereiro/91 a dezembro/91; d) UFIR, de janeiro/92 a dezembro/95; e) taxa SELIC, a partir de janeiro/96. 6. O arbitramento da verba honorária deve observar os princípios da equidade, proporcionalidade e razoabilidade, de forma que represente a dignidade do trabalho do advogado, e não promova um locupletamento injustificável, pautando-se em elementos essencialmente fáticos, quais sejam, o grau de zelo profissional, o lugar da prestação do serviço, a natureza da causa, o trabalho realizado pelo causídico e o tempo exigido para o seu serviço. 7. Apelação provida em parte. Agravo retido prejudicado.