



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

LUIZ FABIANO OLIMPIO JUNIOR

**A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E
DO STF: ANÁLISE CRÍTICA À DELIMITAÇÃO DA LEGITIMIDADE ATIVA AD
CAUSAM PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS
INDIRETOS**

**JOÃO PESSOA
2021**

LUIZ FABIANO OLIMPIO JUNIOR

**A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E
DO STF: ANÁLISE CRÍTICA À DELIMITAÇÃO DA LEGITIMIDADE ATIVA AD
CAUSAM PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS
INDIRETOS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientadora: Prof.^a Ma. Juliana Coelho
Tavares Marques

**JOÃO PESSOA
2021**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

046r Olímpio Junior, Luiz Fabiano.

A repetição do indébito tributário e a jurisprudência do STJ e do STF: análise crítica à delimitação da legitimidade ativa ad causam para a propositura da ação de restituição de tributos indiretos / Luiz Fabiano Olímpio Junior. - João Pessoa, 2021.

75 f.

Orientação: Juliana Coelho Tavares Marques.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Tributo indevido. 2. Tributação indireta. 3. Direito à restituição. 4. Legitimidade ativa ad causam. 5. Interpretação jurisprudencial. I. Marques, Juliana Coelho Tavares. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

LUIZ FABIANO OLIMPIO JUNIOR

A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DO STF: ANÁLISE CRÍTICA À DELIMITAÇÃO DA LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Ma. Juliana Coelho Tavares Marques

DATA DA APROVAÇÃO: 5 DE JULHO DE 2021

BANCA EXAMINADORA:

**Prof.^a Ma. JULIANA COELHO TAVARES MARQUES
(ORIENTADORA)**

**Prof. Me. HECTOR RUSLAN RODRIGUES MOTA
(AVALIADOR)**

**Prof. Me. FRANCISCO DE ASSIS DIEGO SANTOS DE SOUZA
(AVALIADOR)**

À Giulia Ohana, *in memoriam*.

AGRADECIMENTOS

Ao meu pai, Fabiano, pela dedicação e obstinação em tudo que se propõe a fazer. És a maior fonte de inspiração e exemplo de amor e de luta. À minha mãe, Viviane, exemplo de profissional e entusiasta do Direito. Sua determinação e avidez são protótipos sob os quais me guio.

Às minhas irmãs, Vivian e Fabyanne. Vocês resplandecem afeto e cumplicidade. Sou grato por sempre me apoiarem e estarem presentes.

Aos meus amigos de trajetória: Anne, Daniel, Danilo, Fabrícia, Letícia Viana, Lucas Gondim, Maria Alice, Tessa, Pâmela, Vitória e, em especial, à Letícia Pires e ao Lucas Galiza, por analisarem cada vírgula deste trabalho e sempre me apoiarem nos momentos de instabilidade emocional.

Aos meus amigos de longa data, Ana Gabriela, Joanderson, Pedro, Tatianne e todos aqueles com quem dividi as manhãs do ensino médio.

Aos colegas da Procuradoria Regional da Caixa Econômica Federal, lugar onde tive a oportunidade de ultimar minha trajetória enquanto estagiário. Sem dúvidas, um marco de amadurecimento e prosperidade intelectual.

Na oportunidade, agradeço aos profissionais da Procuradoria Geral do Município de João Pessoa, com quem pude dividir meu itinerário acadêmico-profissional e cultivar meu interesse pelo Direito Tributário.

À minha orientadora, professora Juliana Coelho, por ter me acolhido e guiado durante esta árdua caminhada.

Aos professores do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba. Exemplos de profissionais e exímios doutrinadores.

“Se a luta por uma ideia de descrição exaustiva dos aspectos da regra abstrata de incidência foi uma forma de combater o arbítrio ou não é uma discussão. O fato é que para se defender a ideia de uma legalidade tributária, hoje, há de se enfrentar os fantasmas que a doutrina nacional tributária pareceu não muito disposta a encarar”.

(José Maria Arruda de Andrade)

RESUMO

A ação de restituição constitui um dos principais mecanismos processuais que visam à efetivação do princípio da capacidade contributiva no Direito Tributário. Muito além da sua pertinência objetiva frente às garantias do dever de somente pagar tributos de acordo e na proporção do que é devido, a referida demanda pode ser concebida enquanto um símbolo efetivo do direito de acesso à prestação jurisdicional, prerrogativa esta esculpida no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. O que se percebe, porém, é que, apesar de toda essa estrutura jurídico-principiológica em que está inserida, quando o assunto é a restituição de tributos indiretos, muitas são as celeumas engendradas pela jurisprudência nacional, especialmente em favor do ente fazendário. Isso porque o tratamento conferido pelos Tribunais Superiores, mormente o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, relativamente à delimitação da sujeição ativa na ação de restituição de tributos indiretos, praticamente inviabiliza o pleito repetitório dessa modalidade de tributos. Dessa forma, esta monografia, com alicerce no método indutivo, tem o propósito de aferir as incorreções conceituais sobre as quais se assentaram a jurisprudência nacional, demonstrando, ao final, que a prática de condicionar o direito à restituição de tributos indiretos, pelo contribuinte de direito, à necessidade de se fazer prova da assunção do encargo financeiro ou, no caso da translação, de que o contribuinte de fato autorizou o pleito repetitório está dissociada dos preceitos normativos que regulamentam a própria ideia de restituição.

Palavras-chave: tributo indevido; tributação indireta; direito à restituição; legitimidade ativa *ad causam*; interpretação jurisprudencial.

RÉSUMÉ

L'action en restitution constitue l'un des principaux mécanismes procéduraux visant à mettre en œuvre le principe de la capacité contributive dans le droit fiscal. Bien au-delà de sa pertinence objective devant les garanties de l'obligation de seulement payer des tributs en conséquence et au prorata de ce qui est dû, ladite demande peut-être conçue comme un symbole effectif du droit d'accès à la prestation juridictionnelle, prérogative qui est sculptée dans l'art. 5e, XXXV, de la constitution fédérale. Ce que l'on perçoit, cependant, c'est que, malgré toute cette structure juridique-principe à laquelle elle s'insère, quand il s'agit de restituer des tributs indirects, de nombreuses afflictions sont engendrées par la jurisprudence nationale, en particulier en faveur de l'être humain. C'est parce que le traitement accordé par les cours supérieures, notamment la Haute Cour et la Cour suprême fédérales, en ce qui concerne la délimitation de l'assujettissement actif dans l'action en restitution de tributs indirects, Cela rend pratiquement impossible le plaidoyer répétitif de cette modalité de tribut. Ainsi, cette monographie, reposant sur la méthode inductive, a pour objet d'apprécier les erreurs conceptuelles sur lesquelles s'est fondée la jurisprudence nationale, en démontrant finalement que la pratique de conditionner le droit à la restitution de taxes indirectes, par le contribuable de droit, à la nécessité de faire la preuve de la prise en charge de la charge financière ou, dans le cas de la translation, que le contribuable de fait a autorisé le plaidoyer répétitif est dissociée des préceptes normatifs régissant l'idée même de restitution.

Mots-clés: fiscalité indirecte; droit à la restitution; légitimité active *ad causam*; interprétation jurisprudentielle.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 ANÁLISE DOS ASPECTOS FUNDAMENTAIS RELATIVOS À AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO	13
2.1 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO	14
2.2 O TRIBUTO INDEVIDO E A NATUREZA JURÍDICA DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	17
2.3 O PAGAMENTO DO TRIBUTO INDEVIDO E O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO	21
3 LEGITIMIDADE ATIVA <i>AD CAUSAM</i> PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS	27
3.1 A CONTROVERTIDA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS E A DEFINIÇÃO DOS CONTRIBUINTES DE FATO E DE DIREITO...	28
3.1.1 A teoria da repercussão jurídica enquanto meio de caracterização do tributo indireto	32
3.2 O INSTITUTO DA LEGITIMIDADE ATIVA <i>AD CAUSAM</i> E O FENÔMENO DA REPERCUSSÃO JURÍDICA À LUZ DO ART. 166 DO CTN	34
4 ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA NACIONAL EM MATÉRIA DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS	41
4.1 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	42
4.1.1 O posicionamento do STJ acerca da legitimidade ativa <i>ad causam</i> na restituição de tributos indiretos	46
4.1.2 O posicionamento do STF acerca da legitimidade ativa <i>ad causam</i> na restituição de tributos indiretos	50
4.2 A INCORREÇÃO DAS PREMISSAS ADOTADAS PELA JURISPRUDÊNCIA...	54
4.2.1 A dificuldade em se determinar a extensão do conceito de repercussão	57
4.2.2 A inobservância da distinção entre os institutos do preço e do tributo ..	59
4.2.3 A necessidade da inversão do ônus da prova da repercussão em desfavor do ente fazendário	61
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
REFERÊNCIAS	71

1 INTRODUÇÃO

No Direito Tributário, os tributos podem ser classificados como diretos ou indiretos, levando-se em consideração, para essa categorização, a quem se atribui o encargo financeiro relativo à realização da prestação pecuniária compulsória. Nesse sentido, o tributo direto é aquele em que o próprio indivíduo que realizou a hipótese de incidência tributária, comumente designada como fato gerador, realiza o pagamento correspondente. Já em relação ao tributo indireto, o indivíduo responsável por arcar com o ônus financeiro relativo à hipótese de incidência tributária é pessoa distinta de quem efetivamente realizou o fato gerador.

Nessa esteira, o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o instituto da repetição do indébito, prevê que a legitimidade ativa *ad causam* para a propositura da ação de restituição do indébito tributário recai sobre o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Na doutrina e jurisprudência nacionais, ressalte-se, o sujeito passivo é um gênero do qual decorre as espécies contribuinte e responsável tributário.

Com efeito, o contribuinte de direito caracteriza-se como sendo a pessoa que tem uma ligação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. O responsável tributário, por outro lado, é aquele que, substituindo o contribuinte, figura no polo passivo da relação jurídico-tributária em razão de uma predeterminação estatal, cujo objetivo é facilitar as atividades de arrecadação e de fiscalização tributária.

Para a presente monografia, não se fazem necessárias maiores considerações quanto à figura do responsável tributário, mas sim a análise conjectural dos deslindes conceituais a partir do contribuinte tributário. Isso porque, como anteriormente mencionado, os tributos indiretos permitem o repasse do encargo financeiro ao próximo da cadeia produtiva. Tal situação, em si mesma considerada, constitui a problemática atinente à restituição dessa modalidade de tributos e, consequentemente, a importância da decomposição analítica do contribuinte tributário.

Em outras palavras, portanto, para que seja possível pleitear a restituição de tributos indiretos, é necessário observar a ocorrência da transferência da repercussão jurídico-tributária, compreendida sob a perspectiva de quem suporta, legalmente, o ônus da carga tributária.

Com efeito, para que o ônus tributário seja transferido, faz-se necessária a presença de uma dualidade de sujeitos: o contribuinte de direito (*de jure*) e o contribuinte de fato (*de facto*). O primeiro, como já posto, é o sujeito eleito pelo legislador ordinário com vistas a integrar o polo passivo da relação obrigacional tributária, comumente designado como sujeito passivo. O segundo, por sua vez, é quem, por efeito da transferência, suporta efetivamente a carga tributária, embora a lei não o designe para esse fim.

É a partir dessa subdivisão na classificação do contribuinte tributário que surge, para a restituição de tributos indiretos, a problemática quanto à legitimidade ativa para a propositura da ação, uma vez que, conforme dispõe a regra do Código Tributário Nacional, apenas o sujeito passivo (contribuinte de direito e responsável tributário) teria legitimidade para a propositura da demanda.

Dessa forma, a presente monografia tem como objetivo central a análise das disposições jurisprudenciais que consolidaram a tese interpretativa que restringe o direito à repetição de tributos indiretos ao contribuinte de direito, condicionando o exercício dessa prerrogativa, no entanto, à prova da assunção do encargo financeiro ou à prova de que o contribuinte de fato autorizou o pleito repetitório.

Como objetivos específicos, pretende-se demonstrar que: (i) a classificação dos tributos em diretos e indiretos é absolutamente difusa e de difícil delimitação, de modo que a utilização dessa categoria, com vistas a restringir ou condicionar a legitimidade ativa na ação de restituição, é uma prática eminentemente contrária à relação jurídico-tributária; (ii) o direito à restituição, muito embora expressamente previsto em normas específicas do Código Tributário Nacional, é uma prerrogativa constitucionalmente prevista, de modo que as hipóteses que erigem o direito repetitório não são extraídas exclusivamente da norma infraconstitucional; e, por fim, que (iii) o instituto da legitimidade ativa *ad causam*, muito embora de cunho eminentemente processual, pode ser compreendido a partir da sua pertinência subjetiva frente à relação jurídica de direito material.

Para isso, analisar-se-á, em um primeiro momento, os aspectos fundamentais relativos à ação de repetição do indébito tributário no direito brasileiro. Nessa oportunidade, serão destacados os conceitos primordiais que envolvem a ação de restituição enquanto medida processual que visa a devolução de quantias indevidamente recolhidas aos cofres públicos. Trata-se, portanto, de uma análise

preambular à problemática desta pesquisa, indispensável ao aprofundamento das discussões que aqui serão abordadas.

Após, passar-se-á à decomposição analítica do instituto da legitimidade ativa *ad causam* para a propositura da ação de restituição de tributos indiretos. Nesse momento, serão demonstrados os pontos divergentes da doutrina quanto à classificação dos tributos em diretos e indiretos e a influência que tal categorização exerce na delimitação da sujeição ativa para a propositura da demanda, bem como a definição processual do instituto da legitimidade e a conexão subjetiva que esse elemento pressupõe com a relação jurídica de direito material.

Por derradeiro, serão tecidos comentários críticos à doutrina nacional em matéria de restituição de tributos indiretos. Isso porque, conforme se pretende demonstrar ao longo desta monografia, o tratamento conferido pela jurisprudência dos Tribunais Superiores relativamente à legitimidade ativa para figurar na demanda repetitória de tributos indiretos praticamente impossibilita o exercício pleno da restituição dessa modalidade de tributos. Assim, serão demonstradas as incorreções das premissas adotadas pela jurisprudência de forma a evidenciar os obstáculos criados pelo ente fazendário à pretensão da restituição dos tributos sob essa modalidade.

A discussão abordada nesta monografia mostra-se relevante à medida em que pressupõe a necessidade da compreensão sistemática das normas, considerando-se, para isso, as disposições constitucionais que erigem o direito à restituição à categoria de direito fundamental, conforme se demonstrará nos próximos capítulos.

Além disso, a ação de restituição, conforme demonstrado alhures, constitui uma medida processual que objetiva garantir ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária a devolução de tributos que, porventura, tenham sido pagos indevidamente ou recolhidos a maior. Nesse sentido, a importância do direito à repetição está consignada na efetivação do princípio da capacidade contributiva, compreendido sob uma perspectiva que visa a justiça fiscal, uma vez que a referida demanda tem como objetivo o restabelecimento do *status quo ante* do contribuinte tributário com a devolução daquilo que fora indevidamente recolhido aos cofres públicos.

Nesse diapasão, a importância da presente pesquisa, sob o prisma social, está no sentido de se ver efetivadas as garantias constitucionais previstas no ordenamento jurídico, uma vez que o direito à restituição de um tributo pago

indevidamente, seja ele decorrente de uma exigência sem amparo legal, seja ele decorrente de exigência inconstitucional, tem fundamento na própria Constituição Federal.

No que diz respeito à razão para que o tema se mostre juridicamente relevante, evidencia-se a necessidade da interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, objetivando que os direitos ali contidos sejam efetivamente cumpridos, ainda que não expressamente exarados. Esse ideário, conforme se pretende demonstrar, traduz-se como um dos objetos da presente monografia, cuja pretensão é evidenciar, especificamente, as incorreções jurisprudenciais que fundamentaram a interpretação dos Tribunais Superiores relativamente ao tratamento conferido à matéria de restituição de tributos indiretos.

Quanto à perspectiva metodológica, o método utilizado para a abordagem do problema é o método indutivo, uma vez que, a partir da exposição de casos concretos, pretende-se extrair a conclusão relativa às incorreções conceituais sobre as quais se fundamentam a jurisprudência nacional, especialmente no que diz respeito à delimitação do direito à restituição de tributos indiretos, pelo contribuinte de direito, à necessidade comprobatória.

Quanto aos métodos de procedimentos, utilizar-se-á o método histórico, à medida em que a pesquisa pretende analisar as variadas disposições jurídicas acerca da problemática, visando a uma concatenação de posicionamentos doutrinários desde os primórdios da aparição do instituto da repetição no direito brasileiro até a atualidade, além do método comparativo, consistente no confronto de disposições doutrinárias acerca do problema analisado, pretendendo-se demonstrar os variados posicionamentos existentes na doutrina acerca do instituto da legitimidade ativa *ad causam* na ação de restituição de tributos indiretos.

Já em relação às técnicas de pesquisa, por fim, utilizar-se-á a documentação indireta, uma vez que as fontes para o levantamento da problemática aqui exposta serão erigidas através da pesquisa documental, como a análise de documentos públicos, a exemplo do Código Tributário Nacional e a Constituição Federal. Empregar-se-á também a pesquisa bibliográfica enquanto fonte secundária, tendo em vista que o presente trabalho fundamentar-se-á a partir da análise de publicações científicas, livros didáticos e periódicos informacionais.

2 ANÁLISE DOS ASPECTOS FUNDAMENTAIS RELATIVOS À AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO

A noção atrelada à constitucionalidade das normas do ordenamento jurídico brasileiro justifica-se à medida em que se compreende que a Constituição Federal, enquanto norma superior, estabelece parâmetros principiológicos sobre os quais deve se fundamentar o sistema normativo infraconstitucional. Dessa forma, o direito à restituição de tributos indevidamente recolhidos aos cofres públicos, embora expressamente consignado no Código Tributário Nacional – norma hierarquicamente inferior à Constituição – também encontra guarida sob os preceitos constitucionais da Carta Maior.

É dizer, pois, que o direito à restituição, conquanto não esculpido, *stricto sensu*, em normas específicas da Constituição Federal, está presente na subjetividade dos preceitos ali contidos, especialmente quando se compreende que a integração das normas do ordenamento jurídico brasileiro segue a hermenêutica da interpretação sistemática, segundo a qual as normas não devem ser individualmente assimiladas, mas sim compreendidas a partir de uma contextualização normativa sob a qual estão inseridas.

Com efeito, a estrutura normativo-constitucional que estabelece os alicerces sobre os quais é constituído todo o sistema jurídico-tributário é instituída por uma série de princípios que norteiam e limitam a atividade do ente federativo tributante. Essa estrutura, sistematicamente considerada, tem o condão de condicionar a atividade tributária ao exercício da competência tributária, signo presuntivo da aptidão de instituir tributos.

Nessa esteira, este capítulo é dedicado à análise dos aspectos fundamentais que norteiam a ação de repetição do indébito tributário, especialmente a base constitucional sob a qual se insere o direito à restituição de tributos indevidamente recolhidos aos cofres públicos, bem como a definição do que vem a se caracterizar enquanto o indébito tributário e o pagamento de tributo indevido. Trata-se de uma abordagem essencial para a contextualização da matéria, a fim de que, nos próximos capítulos, o instituto esteja clarificado sob as suas hipóteses de cabimento.

Aqui, a análise consubstancia-se, portanto, a partir da aferição do direito material relativo à ação de repetição do indébito tributário no direito brasileiro, pretendendo conduzir o leitor à aferição das instruções normativas que legitimam a

insurgência do direito à restituição, viabilizando, dessa forma, a posterior análise conjectural dos seus deslindes processuais.

2.1 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO

É possível apontar, em um primeiro momento, dentre a base principiológica que fundamenta os direitos básicos do contribuinte, o princípio constitucional da legalidade, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). O conteúdo normativo nele previsto condiciona a validade da exação tributária à expressa previsão legal, isto é, para que um tributo seja válido, é necessária uma lei, formalmente considerada, que o institua.

E não apenas isso. A extensão semântica atrelada ao princípio da legalidade atinge também o seu viés material, o que significa dizer que, sob o ponto de vista material, a legalidade deve ser observada como uma forma de proteção do contribuinte contra quaisquer exigências sem fundamento legal e, especialmente, como forma de evitar a aplicação equivocada das normas (PRIA, 2016). Em outras palavras, para que o princípio da legalidade exerça, de fato, a sua função no ordenamento jurídico, não basta que as leis infraconstitucionais obedeçam a critérios técnico-procedimentais, devendo estas buscarem contextualizar as situações fáticas à extensão sistemática das normas.

É a partir desse entendimento, portanto, que se verifica o direito à restituição como consequência do princípio da legalidade, uma vez que todo tributo cobrado fora dos parâmetros fixados em lei consubstanciar-se-á em uma exação exigida irregularmente, de forma que qualquer pagamento efetuado a pretexto do recolhimento de exigência imposta nessa circunstância será considerado indevido, pois viola, diametralmente, o conceito de legalidade, formal e materialmente considerado (PRIA, 2016).

Além disso, é possível apontar, como segundo fundamento constitucional do direito à restituição, o princípio do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Esse princípio, individualmente considerado, consubstancia a prerrogativa conferida ao contribuinte de somente contribuir para a arrecadação do Estado nos limites da razoabilidade e da proporcionalidade.

No entanto, problemas ocorrem no momento da delimitação do que vem a ser caracterizado, no ordenamento jurídico brasileiro, como um tributo confiscatório. A doutrina de Carvalho (2013, p. 158-159), por exemplo, assevera a dubiedade atrelada a essa categorização. *In verbis*:

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectiva para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica. [...] Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.

A partir do entendimento acima exposto, é possível afirmar que a extensão do conteúdo semântico associado à conceituação da confiscatoriedade perpassa uma série de indeterminações jurídicas do que vem a se manifestar dentro dos limites da razoabilidade. Assertivamente analisando a questão, salutar é a premissa de Darzé (2014, p. 30), que confirma ser “a primeira delas o fato de conviver, no sistema jurídico, vedação genérica de confisco com previsão expressa autorizando a tributação excessivamente elevada em casos específicos”.

Com efeito, em que pese existir, na doutrina e jurisprudência nacionais, inquietações quanto à extensão semasiológica do conceito de confiscatoriedade, não se pode olvidar que se trata de um princípio constitucional sob o qual se fundamenta o direito à restituição. Isso porque, ainda segundo Darzé (2014, p. 34), “a carga tributária deverá ser fixada de forma razoável e moderada, como forma de não comprometer a existência do patrimônio ou das fontes de renda dos administrados”, sob pena de, ao proceder-se de modo diverso, dar origem, irremediavelmente, ao direito à repetição.

Ainda dentre os fundamentos constitucionais do direito à restituição, cita-se o tão consagrado princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. De fato, analisar o instituto da repetição do indébito sem que se faça menção à vedação ao locupletamento ilícito é tarefa desarrazoavelmente impensável. Tal afirmação justifica-se, pois, dentre toda a estrutura principiológica a que está submetido o direito à

restituição, o locupletamento sem causa se consagra como principal fonte de fundamentação e, ao mesmo tempo, como impulsionador do atraso no desenvolvimento do estudo deste tema, especialmente em razão das indeterminações do alcance da expressão “enriquecimento sem causa” no direito tributário.

Dessa forma, a primordial incorreção ao se consagrar o princípio ora em comento como ponto justificante, por excelência, do direito à restituição está na absoluta irrelevância da configuração do enriquecimento, em si mesmo considerado, como condicionador do surgimento do direito subjetivo à restituição. A doutrina de Canto (1964, p. 112-114), por exemplo, sustenta que “nenhum requisito mais se pode exigir além da prova do pagamento antijurídico do tributo. O fundamento da devolução reside, assim, na simples demonstração da ilegalidade da cobrança efetuada.”

A doutrina de Darzé (2014, p. 36-37) corrobora esse entendimento ao enfatizar que:

Em regra, basta a prova da ilegalidade do pagamento para justificar o pedido de repetição do indébito, não importando se dele tenha decorrido enriquecimento do Fisco ou, sob outro ângulo, empobrecimento do particular em favor do Estado. [...] A causa da repetição é, pura e simplesmente, a ausência de causa para a cobrança, sendo irrelevantes seus efeitos: empobrecimento do particular x enriquecimento do Fisco.

A partir dos entendimentos acima delineados, é possível verificar que, em essência, o direito à repetição surge como consequência do pagamento de uma exação indevida, seja ela por vícios formais na sua previsão legal, seja por ter o contribuinte recolhido valores a mais do que deveria. Não importa, pois, se dessa situação se extrai um empobrecimento do contribuinte ou, por outro lado, o enriquecimento sem causa do Estado. Essa situação, individualmente considerada, contribui para a criação de critérios outros que não aqueles previstos constitucionalmente, isto é, produz requisitos que não compõem o rol normativo que prevê o direito à restituição.

Essa discussão, na verdade, manifesta-se a partir da aferição de que parte da doutrina, justificando ser a vedação ao locupletamento ilícito a fonte por excelência do direito à restituição, sustenta o argumento de que, entre o enriquecimento sem causa do Estado ou do contribuinte, o primeiro deveria prevalecer, sob a premissa de que, sendo este o caso, estar-se-ia atendendo à vontade do interesse público. No entanto, não se pode falar em atendimento ao interesse público quando o Estado,

utilizando-se do seu poder legiferante, toma, para si, uma exação sem fundamento legal, agindo de forma arbitrária e contrária à lei.

Sobre a discussão, necessária se faz, mais uma vez, a observância do que leciona Darzé (2014, p. 37):

Com efeito, não se pode condicionar o direito à repetição à prova do efetivo empobrecimento do sujeito passivo tributário ou de qualquer outra pessoa envolvida, de forma mais ou menos direta, com o pagamento de tributo sem fundamento de validade, legal ou factual. Em nossa singela opinião, atitude como esta implica o estabelecimento de requisito novo, não previsto pela Constituição da República, que prescreve expressamente que somente é legítima a exigência de tributos nos patamares definidos pela lei.

Superada essa abordagem, é possível constatar que, em síntese, a problemática atinente à eleição do princípio do enriquecimento sem causa como fonte primária do direito à restituição não é, unicamente, a razão para que parte da doutrina refute essas disposições. Coaduna-se a isso, ganhando contornos de motivo preponderante, a prática de condicionar o direito à repetição do indébito à necessária ocorrência do enriquecimento.

Como mencionado anteriormente, nos comentários acerca do princípio da legalidade, o direito subjetivo de se pleitear a restituição daquilo indevidamente recolhido aos cofres públicos tem sede constitucional, o que não legitima, consequentemente, o condicionamento desse direito a requisitos não contemplados na Carta Maior.

Com base nessas disposições, portanto, é possível concluir que, de certa forma, os preceitos constitucionais sob os quais se fundamentam o direito à repetição do indébito podem ser reconduzidos à estrita legalidade, uma vez que é a lei, sistematicamente considerada, que se traduz como o fundamento último do dever de restituir o indébito tributário.

2.2 O TRIBUTO INDEVIDO E A NATUREZA JURÍDICA DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Com base nas lições apontadas no tópico anterior, pode-se perceber que o direito à restituição tem fundamento constitucional e, paralelamente, que a sua principal característica decorre do recolhimento, aos cofres públicos, de quantia indevida, seja em razão de excesso do montante a ser recolhido, seja por ser inválida a lei que codificou a exação. Dessa premissa, partir-se-á, primeiramente, ao estudo

do instituto do pagamento, atributo indispensável à análise da natureza jurídica do indébito tributário.

Na verdade, a análise do instituto do pagamento, enquanto meio de consecução para a aferição da natureza jurídica do indébito tributário, está intrinsecamente relacionada às intempéries doutrinárias quando da definição do denominado “tributo indevido”. Isso porque, como se demonstrará ao longo deste tópico, parte da doutrina entende que, havendo o pagamento de tributo indevido, não haveria razão, sequer, de se considerar a exação enquanto uma prestação tributária, mas sim como uma mera prestação. Outros, no entanto, defendem a natureza tributária daquilo que fora recolhido de forma indevida.

Conforme preconiza a doutrina de Becker (2007), por exemplo, se o que está sendo recolhido aos cofres públicos não encontra guarida sob as normas do sistema, é impossível atribuir-lhe natureza tributária, pois, conforme mencionado no estudo dos fundamentos constitucionais do direito à restituição, a exação tributária segue, rigorosamente, o princípio da legalidade, o que significa dizer, consequentemente, que lei que institui o tributo deve ser dotada de validade.

Dessa forma, se o que fora recolhido de forma indevida não pode ser caracterizado como tributo, segundo o que defende parte da doutrina, tampouco teria natureza tributária a eventual devolução da quantia que fora recolhida sob esse pretexto.

Na mesma linha de raciocínio, Torres (1983, p. 32) conclui pela rejeição da natureza tributária da prestação que fora indevidamente recolhida, pois, segundo ele, “se o cidadão recolhe uma importância não prevista em lei ou exigida pela autoridade administrativa em desconformidade com a lei, aquela prestação não será tributo, mas erro, violência, excesso”. Nessa esteira, inúmeros são os autores que defendem que o tributo indevido é indevido, mas não é tributo, corroborando o entendimento de que o recolhimento de quantia indevida a título de tributo não é, de fato, uma exação tributária, implicando em mero pagamento indevido de quantia inominada (DARZÉ, 2014).

Ocorre que essa discussão, como já pontuado anteriormente, não é doutrinariamente pacificada. Outra parte da doutrina, contrariamente, defende que, conquanto indevido, aquilo que fora recolhido sob título de prestação tributária deve sim ter sua natureza tributária reconhecida. Nessa vertente, merece destaque o que assevera Cerqueira (2000, p. 237), *in verbis*:

O denominado tributo indevido ou ilegal também é tributo, pois determinada exigência tributária mesmo contrariando o ordenamento, terá índole tributária até que esta norma incompatível portadora de validade relativa seja retirada do sistema. Enquanto não expulsa do sistema a norma tributária individual e concreta, não se poderá empregar a terminologia “tributo indevido”. É importante essa assertiva, pois somente outra norma individual e concreta, judicial ou administrativa – que reconhece o indébito tributário – que qualificará o tributo como pago indevidamente, isto é, “indevido”. Determinada como tributária a sua cobrança indevida, a mesma regra vale para efeito de devolução do indébito, pois advém de uma mesma relação jurídica tributária. É, portanto, obrigação *ex lege* do Estado em devolver os ingressos pecuniários indevidos. Se as importâncias pagas em consequência de uma exigência ilegal é [sic] tributo, o que será devolvido ao particular numa relação jurídica de devolução do indébito será “tributo indevido”. A locução “tributo indevido” é conferida para denotar aquelas exigências já qualificadas pelo sistema, por intermédio de regra individual e concreta, como indevida.

De fato, em que pese o tributo não ter sido instituído nos moldes que determina a lei, não seria razoável concluir pela ausência de sua natureza tributária. O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, preceitua que tributo é toda prestação pecuniária compulsória instituída em lei (BRASIL, 1966). Nesse aspecto, pouco importa se a lei que o instituiu venha a ser caracterizada, ou não, como válida.

Sob essa perspectiva, se a lei, embora inválida, chegou a ser aplicada na realidade fática, certo é o entendimento de que os efeitos dela decorrentes seriam os mesmos caso fosse instituída de forma legal. Isto é, no caso do direito tributário, a lei que cria o tributo tem como finalidade precípua fazer com que o sujeito passivo recolha, compulsoriamente, a exação tributária. Dessa forma, sendo a lei inválida aplicada, a repercussão dela decorrente – de compelir o sujeito passivo ao recolhimento do tributo – seria a mesma caso fosse instituída seguindo os preceitos legais.

Ao mesmo tempo, sistematicamente analisando, o próprio CTN confere ao sujeito passivo a possibilidade de se pleitear a restituição daquilo que fora indevidamente recolhido a título de tributo. Assim, se o direito à restituição decorre do pagamento indevido de tributo, aqui compreendido como sendo aquele instituído por uma lei inválida, certo é o entendimento de que o próprio legislador, seguindo o preceito da integração sistemática das normas, abriu a possibilidade de se ver caracterizada a natureza tributária daquilo que fora indevidamente exarado.

No mesmo sentido, preceitua a doutrina de Carvalho (2013, p. 303):

As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional. A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente. Não sendo suficiente o procedimento administrativo que para esse fim se instale, terá o interessado acesso ao Poder Judiciário, onde poderá deduzir, com os recursos inerentes ao processo judicial, todos os argumentos e provas que deem substância aos seus direitos.

Dessa forma, malgrado a doutrina não tenha definido, unanimemente, a natureza jurídica do tributo indevido, aqui compreendido como sinônimo de indébito tributário, o mesmo não ocorre quando se passa ao estudo da relação jurídica *lato sensu* de natureza tributária. É dizer, pois, que o indébito tributário, enquanto relação jurídica, tem seus deslindes delimitados a partir de critérios de identificação que culminam, conseqüentemente, na possibilidade de se ver aferida a sua natureza tributária.

No mesmo sentido, a doutrina de Darzé (2014, p. 47), com assento no que codificou os ensinamentos de Novoa (1983, p. 114), sumarizou, assertivamente, as características que pressupõem a relação jurídica de natureza tributária, confira-se:

Somente de posse desses critérios será possível saber tratar-se, efetivamente, de relação de natureza tributária ou não. E foi justamente esse o caminho seguido por Cesar Garcia Novoa, o qual, ao analisar as particularidades do nosso sistema jurídico, relacionou as seguintes características das relações de indébito tributário: (i) trata-se de obrigações *ex lege*, que têm como pressuposto fático um pagamento indevido (artigo 165 do CTN); (ii) têm como conteúdo uma prestação pecuniária; (iii) possuem índole pública em face do interesse indisponível que tutelam, sendo irrelevante a qualidade privada do ente credor (artigos 165 a 169 do CTN); e (iv) consistem, antes de mais nada, em verdadeiro instrumento de proteção do interesse coletivo pela correta aplicação da lei.

Com efeito, é possível constatar que o indébito tributário tem natureza tributária, o que se justifica porque, apesar de parte da doutrina concordar que o tributo indevido, por ser indevido, não tem natureza tributária, não se pode olvidar que o sujeito passivo, quando infligido por essa exação, recolhe a prestação pecuniária por ela representada como se tributo fosse. Em outras palavras, o indébito tributário pode ser compreendido como sendo um “simulacro de tributo, idêntico a um verdadeiro tributo, exceto na legalidade” (TROIANELLI, 1998, p. 15).

No mesmo sentido, a doutrina de Machado (1984, p. 64) conclui que “é tributária a natureza jurídica do pleito de quem repete imposto indevido, já que ontologicamente ligado à relação de débito do tributo”. Nesse aspecto, destaca-se a fundamental lição de que a repetição do indébito, enquanto mecanismo de devolução daquilo que fora indevidamente recolhido aos cofres públicos, também tem natureza tributária.

Sob esse prisma, é possível concluir que o indébito tributário, conquanto não tenha, tecnicamente, a fisionomia de um tributo, já que instituído em desacordo com os preceitos legais, ainda é cobrado pelo Fisco como se tributo fosse (DARZÉ, 2014). Destarte, a relação de indébito, como um simulacro de tributo, deve ter sua natureza tributária reconhecida até o momento em que uma lei posterior, dotada de validade e eficácia, revogue a sua incidência, utilizando-se, para isso, do argumento da inobservância dos preceitos da legalidade sob os quais deveria ter se assentado.

Sustentando o entendimento aqui exposto, basilar é a premissa de Darzé (2014, p. 49), que assevera que “a controvertida figura do tributo indevido permanecerá correspondendo a tributo válido, vigente e eficaz, mesmo nos casos de flagrante ilegalidade ou inconstitucionalidade”. Essa característica, como anteriormente mencionado, subsistirá até o momento da entrada em vigor de uma lei que reconheça a sua ilegalidade e, conseqüentemente, declare inválida a sua aplicação.

2.3 O PAGAMENTO DO TRIBUTO INDEVIDO E O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Identificada a natureza jurídica do indébito tributário, passa-se, neste tópico, à análise do direito à restituição do indébito como decorrência do pagamento de tributo indevido. Como visto, apesar de não haver, na doutrina, um consenso conceitual quanto à definição da natureza jurídica do indébito tributário, o reconhecimento do direito à restituição como consequência natural do recolhimento de tributo indevido tem assento pacificado quanto à sua extensão conceitual.

Com efeito, o art. 165 do Código Tributário Nacional prevê que, ao contribuinte, é assegurado o direito à restituição do indébito tributário, independentemente de prévio protesto (BRASIL, 1966). A hermenêutica associada à interpretação desse dispositivo, relativamente à expressão “independentemente de

prévio protesto”, culmina no entendimento de que o “direito ao ressarcimento independe de qualquer pronunciamento administrativo ou judicial” (TROIANELLI, 1997, p. 24).

Trata-se, nesse caso, da inquirição de que eventuais procedimentos administrativos ou judiciais, que porventura venham a se manifestar no momento da aferição do pagamento indevido a fim de constatar o direito à restituição, não têm natureza constitutiva, mas sim natureza meramente declaratória. Sobre a temática, leciona a doutrina de Rodrigues (2015, p. 21), *in verbis*:

O reconhecimento por parte da autoridade administrativa e ou judicial são procedimentos legais existentes no ordenamento jurídico a serem utilizados diante da eventual dúvida quanto ao direito à restituição do indébito – meros procedimentos de verificação e confirmação, quer dizer, dúvida quanto à existência ou não do pagamento indevido que importa na restituição do indébito.

A partir desse entendimento, pode-se perceber que o direito à restituição, enquanto consequência do pagamento indevido de tributo, não está condicionado a um pré-exame, no sentido de constatar se há, de fato, a ocorrência de uma situação que legitime a devolução, restando decorrente da própria dicção legal, edificada sob os parâmetros constitucionais que fundamentam o direito à restituição.

Interessante observar, neste tópico, que o pagamento indevido é caracterizado como sendo aquele realizado em circunstância em que não o deveria ou, ainda, quando realizado em excesso ao montante correspondente à prática da incidência tributária. Nesse aspecto, é possível aferir que o pagamento indevido decorre da insurgência do erro de direito.

O erro de direito, por seu turno, pode ser compreendido como a expressão da assimetria sistêmico-normativa, genericamente consignada. Trata-se de “um desalinhamento (incompatibilidade) da norma quando vertida ao caso concreto, que importa na constituição de obrigação tributária fora do espaço da legalidade” (RODRIGUES, 2015, p. 23). Em outras palavras, o erro de direito é aquele que decorre da ausência de legalidade da norma que institui a exação. O direito à restituição, nesse caso, decorre da ilegalidade da própria lei que codificou, sem observância aos preceitos constitucionais, o tributo em questão.

Por outro lado, o erro de fato, ainda segundo a doutrina de Rodrigues (2015, p. 22), “decorre da natureza ou das circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido, quer dizer, a situação de fato prescrita na lei, sopesada pelo sujeito passivo,

não importa no nascimento da obrigação tributária”. Trata-se de situação atinente à observância do próprio fato gerador, e não à legalidade sob a qual se fundamentou a exação, como é o caso do erro de direito. Aqui, o erro recai sobre a interpretação extraída pelo sujeito passivo, que recolhe o tributo como decorrência da prática de um fato sobre o qual se presumiu a existência de uma norma tributária codificando a exação.

Em ambos os casos, é possível perceber que o objetivo do direito à restituição está em assegurar ao contribuinte a possibilidade de se restabelecer o *status quo ante* da capacidade contributiva. Versa-se, assim, sobre o signo presuntivo sob o qual se fundamenta o Poder Tributante, que deve respeitar “a capacidade econômica de pagar tributos de acordo e na proporção de suas rendas e haveres” (BERNARDES, 2009, p. 22).

Dessarte, ao passo em que há o pagamento indevido de tributo, certo é a conclusão de que há, também, ofensa ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que, no caso de pagamento a maior, os limites sobre os quais se sedimentam a regra matriz de incidência tributária ficam excedidos pelo pagamento indevido, ou, ainda, no caso da ausência de legalidade da norma que codificou a exação, ilegítimos sob o prisma da pertinência subjetiva.

Dessa forma, o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 165 e incisos, codificou as situações que se caracterizam enquanto pagamento indevido e, conseqüentemente, culminam no direito à restituição (BRASIL, 1966), *in verbis*:

Art. 165. O sujeito passivo tem o 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 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.

Percebe-se que o legislador, utilizando-se de uma linguagem geral e abstrata, codificou as situações que asseguram a devolução das quantias eventualmente pagas de forma indevida pelo sujeito passivo, positivando, além disso, a definição embrionária do instituto do pagamento indevido. Importa salientar que a ressalva mencionada no *caput* do art. 165, relativamente ao § 4º do art. 162, referia-

se à extinta hipótese do recolhimento por meio de estampilhas, instituto que não mais encontra guarida sob o sistema normativo hodierno.

Analisando as disposições do artigo ora em comento, a doutrina de Oliveira (1999, p. 358) estabelece as seguintes lições, *in verbis*:

[...] o art. 165 do CTN, em absoluta consonância com o direito constitucional à restituição de tributo indevidamente pago, descreve esse direito de forma amplíssima, reconhecendo-o como existente em toda e qualquer situação de pagamento indevido, inclusive independentemente de protesto, da modalidade de pagamento, de ter sido o tributo cobrado pelo fisco ou pago espontaneamente pelo sujeito passivo, de ter havido erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante devido ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento. Mais, o art. 165 reconhece o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido, seja em face da legislação aplicável, seja em face da natureza ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, e o reconhece também em casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

O entendimento acima exposto foi no sentido de se caracterizar o art. 165 do CTN como verdadeiro gênero do qual decorre toda e qualquer situação de pagamento indevido. No entanto, parte da doutrina, contrariamente, e com razão, assevera que as disposições ali contidas devem ser entendidas como hipóteses meramente exemplificativas, pois, tendo o direito à restituição sede constitucional, é mediante a Constituição, e não unicamente o CTN, que se extraem as situações que desafiam o direito à restituição.

Dessa forma, a doutrina de Darzé (2014, p. 52), ao analisar a questão, é salutar ao concluir que “existem situações que não foram contempladas especificamente pela lei, tampouco podem ser reconduzidas a qualquer das hipóteses relacionadas em seus incisos, e ainda assim geram o direito em questão”. Assim, entende-se que existem situações que, embora não previstas no rol do art. 165 do CTN, geram, igualmente, o direito à restituição, razão pela qual deve se concluir por sua natureza meramente exemplificativa.

A crítica que se faz é que o legislador infraconstitucional deveria ter reconduzido o direito à restituição às hipóteses em que o pagamento indevido decorresse de erro de direito ou erro de fato, conforme as lições anteriormente apontadas, pois, se assim fosse, as situações que legitimariam o direito à devolução estariam amplamente consignadas, respeitando, inclusive, a implicitude da Constituição Federal.

Analisando a temática, a doutrina de Darzé (2014, p. 53) é perspicaz ao constatar que o art. 165 do CTN “não contemplou, por exemplo, as hipóteses em que a ilegalidade da exigência só se consubstancia posteriormente ao pagamento do tributo”. Complementando esse raciocínio, a doutrina de Torres (1983, p. 13), por sua vez, defende que “se o recolhimento do tributo opera de forma procedimentalmente correta e se coincide com diversos elementos do fato gerador, a restituição ditada por motivos supervenientes não se subordina àquelas normas.”

Ainda na mesma linha argumentativa, a tese de Gonçalves e Marques (1999, p. 201) defende o entendimento de que a extensão normativa do art. 165 não abrange a totalidade das situações que desafiam o direito à restituição. *In verbis*:

Essas disposições do CTN não alcançam os casos de pagamento indevido de tributo inconstitucional, isto é, de valores recolhidos ao erário a título de tributo, cuja existência tenha sido baseada em atos normativos que não se conformem às disposições constitucionais que delimitam as competências tributárias outorgadas ao legislador derivado. [...] Em outras palavras, tratando-se de exação inconstitucional não será hipótese de pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, pois segundo a legislação aplicável o tributo era devido, de forma que o pagamento foi compulsório até o reconhecimento judicial da inconstitucionalidade dessa legislação, cuja aplicação resultou no pagamento indevido.

O que se percebe, a partir da análise dos trechos acima, é que o direito à restituição, apesar de ter sua regulamentação infraconstitucional condicionando-o às hipóteses previstas pelo *caput* e incisos do art. 165 do CTN, não pode se limitar às disposições ali contidas, sob pena de se descaracterizar o objetivo da repetição do indébito.

Sob essa perspectiva, tendo o direito à restituição sede na Constituição Federal, a hermenêutica associada à interpretação de quais as situações que se caracterizam enquanto pagamento indevido e, conseqüentemente, culminam no direito à devolução deve ser consignada a partir da conclusão de que existem situações que, conquanto não previstas no rol do art. 165 do CTN, também se caracterizam como manifesto pagamento indevido.

Assim, a negativa da devolução das quantias recolhidas de forma indevida, sob o pretexto de que não se enquadram nas situações que previu o legislador infraconstitucional, manifesta-se enquanto verdadeira supressão de direitos, uma vez que se legitima aos cofres públicos a manutenção de quantias não devidas, única e

exclusivamente em razão da ausência de pertinência objetiva aos parâmetros genéricos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional.

Entende-se que o direito à restituição, enquanto consequência do pagamento indevido de tributo, surge como efeito natural da aferição de que, se o Fisco não tinha direito subjetivo para codificar a exação, ou ainda se recebeu quantia maior que a devida, certa é a conclusão de que surgirá o dever de restituir ao sujeito passivo a quantia em questão, pois “não tinha título jurídico que legitimasse a manutenção dessas quantias a seu patrimônio” (DARZÉ, 2014, p. 51).

Dessa forma, conclui-se que o pagamento indevido de tributo, estando ele consignado nos termos do art. 165 do CTN ou não, gera o direito à restituição, uma vez que o objetivo central do instituto ora em comento é restabelecer o *status quo ante* da capacidade contributiva do sujeito passivo. Assim, com fulcro nos princípios constitucionais que fundamentam a repetição do indébito, toda e qualquer prestação recolhida aos cofres públicos, de forma indevida ou a maior, legitima o direito à restituição.

3 LEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM* PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS

Superada a abordagem material relativa à ação de repetição do indébito tributário, passa-se, neste capítulo, à análise de seus deslindes processuais, especialmente no que se refere à restituição de tributos indiretos, cuja decomposição analítica caracteriza-se como ponto central do presente trabalho, sem prejuízo, ressalte-se, de eventuais abordagens de direito material imprescindíveis à compreensão da matéria.

Assim, em um primeiro momento, é preciso firmar o entendimento de que, no Direito Tributário, os tributos podem ser classificados como sendo diretos ou indiretos, levando-se em consideração, para essa categorização, a quem se atribui o encargo financeiro relativo à realização da prestação pecuniária compulsória.

Essa classificação, no entanto, quando erigida à processualística tributária, notadamente em relação ao instituto da repetição do indébito, pode ocasionar impasses no momento da delimitação do sujeito que tem, de fato, a legitimidade para pleitear, em juízo, a restituição de tributo eventualmente pago a maior ou indevidamente. Isso porque a regra para a propositura da ação de restituição, como se verá, compreende tão somente o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que, na doutrina, é compreendido como sendo o contribuinte de direito e o responsável tributário.

Dessa forma, a presunção silogística associada à legitimidade ativa *ad causam* para a propositura da ação de restituição, em razão da realização indevida ou a maior de tributo, compreende o sujeito que praticou o fato gerador. Tal conclusão, como se pretende demonstrar ao longo deste capítulo, não satisfaz as ramificações existentes a partir da classificação tributária ora em comento.

Com efeito, este capítulo pretende demonstrar que, conquanto se tenha esculpido a teoria de que a legitimidade ativa para a propositura da ação de repetição do indébito compreenderia apenas o sujeito passivo, aqui concebido como contribuinte de direito ou responsável tributário, essa premissa não abrange a totalidade dos tributos, em especial os indiretos, cuja legitimidade poderá recair, inclusive, no contribuinte de fato.

Dessarte, será necessária, em um primeiro momento, a análise classificatória dos tributos como diretos e indiretos, a fim de que, a partir dela, torne-

se possível o entendimento das figuras dos contribuintes de fato e de direito e, subsequentemente, a desenvoltura da problemática atinente à bipartição da sujeição passiva como consequência da repercussão jurídico-tributária, ensejando, desse modo, o exame do controvertido instituto da legitimidade ativa *ad causam* para a propositura da ação repetitória de tributos indiretos.

3.1 A CONTROVERTIDA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS E A DEFINIÇÃO DOS CONTRIBUINTES DE FATO E DE DIREITO

A discussão em torno da classificação dos tributos em diretos e indiretos não é incipiente. Há tempos que a doutrina e jurisprudência nacionais se debruçam acerca da relevância da referida classificação, especialmente em se tratando do seu ponto de vista dogmático, uma vez que, conforme se pretende demonstrar, as tentativas de se estabelecer critérios rígidos e estáveis com vistas à estabilização dessa classificação são comumente refutáveis (MOREIRA, 2009).

O que ocorre, no entanto, é que existe um interesse implícito no ordenamento jurídico brasileiro no que se refere à manutenção da dicotomização entre tributos diretos e indiretos. A doutrina de Moreira (2009, p. 09), por exemplo, sustenta que esse interesse se traduz à medida em que se compreende que, “no direito pátrio, tal distinção importa para saber se o contribuinte *de jure* é parte legítima para pleitear a compensação ou restituição de tributo indevidamente pago”.

Conforme fora apontado na introdução deste capítulo, o legitimado para a propositura da ação de restituição – e, conseqüentemente, da compensação –, via de regra, compreende o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária, e este, por sua vez, se traduz como sendo o contribuinte de direito ou o responsável tributário.

Dessa forma, do ponto de vista da classificação ora em comento, a legitimidade para pleitear a restituição de um tributo eventualmente recolhido de forma indevida ou a maior, que seja classificado como direto, será do sujeito que praticou a hipótese de incidência tributária. Isso se justifica porque, sendo o tributo direto, o sujeito interessado à repetição do indébito será o mesmo que recolheu, indevidamente ou a maior, o tributo em questão.

Já no que se refere às exações tidas como indiretas, o sujeito que procedeu à realização da prestação pecuniária compulsória somente poderá ter direito à repetição se, nos termos do art. 166, do Código Tributário Nacional, (i) estiver

expressamente autorizado pelo terceiro que arcou com o ônus fiscal; ou (ii) fizer prova de que não houve repasse da carga tributária ao próximo da cadeia produtiva, tendo sido o indivíduo que realizou a hipótese de incidência o mesmo que procedeu ao pagamento da importância tributária (BRASIL, 1966).

Em síntese, a classificação dos tributos em diretos e indiretos tem, como ponto justificante, a observância da ocorrência ou não da intercalação de sujeitos entre a insurgência do fato gerador e o dever de pagar o tributo. Assim, o tributo direto seria aquele que, entre a ocorrência do fato gerador e o dever de pagar o tributo, não há intercalação de sujeitos, de modo que o próprio indivíduo praticante da hipótese de incidência tributária será o mesmo que deverá proceder ao recolhimento do tributo. Já o tributo indireto, por outro lado, seria aquele que, entre a ocorrência do fato gerador e o dever de pagar o tributo, há intercalação de sujeitos, de modo que o responsável ao recolhimento do tributo é pessoa distinta de quem realizou, efetivamente, o fato gerador.

Percebe-se que a classificação dos tributos em diretos e indiretos, desconsiderada aqui a sua influência na processualística tributária, manifesta-se como consequência da análise do ônus financeiro, isto é, se este fora arcado exclusivamente pelo contribuinte ou se houve transferência do encargo financeiro a um terceiro alheio à relação obrigacional originária. Essa dicotomização, com base na transferência da carga tributária, ressalte-se, remonta aos fisiocratas do século XVIII, que se utilizaram da teoria da repercussão econômica para atestar a classificação sob cotejo.

Seguindo essa teoria, os tributos diretos são aqueles cujo encargo financeiro recai sobre o indivíduo que realizou, de fato, a hipótese de incidência tributária. Trata-se, em outras palavras, de tributos “nos quais o peso fiscal não é economicamente trasladado ao consumidor final” (MOREIRA, 2009, p. 10), sendo o encargo financeiro suportado pelo mesmo indivíduo obrigado ao recolhimento da quantia aos cofres públicos.

Já os tributos indiretos são aqueles cuja carga tributária é suportada por pessoa distinta de quem realizou o fato tributável. Em outras palavras, é a pessoa que, alheia à relação obrigacional tributária, é infligida pelo recolhimento do tributo em razão de critérios mercadológicos, isto é, “tinham o seu gravame financeiro trasladado para terceiros, posto que compunham o preço de mercadorias ou serviços vendidos pelo contribuinte” (MOREIRA, 2009, p. 11).

Analisando os deslindes da teoria da repercussão econômica, a doutrina de Schoueri (1987, p. 39) apontou as seguintes considerações, *in verbis*:

De acordo com este critério, direto é o imposto cuja incidência econômica atinge (de modo direto) aquele contribuinte definido pelo legislador como sujeito passivo da obrigação tributária; indireto é aquele em que, devido ao fenômeno da translação, o contribuinte definido como sujeito passivo daquela obrigação vê seu ônus transferido para outrem, que passa a ser o contribuinte 'de fato' na relação jurídico-tributária.

Ao analisar o trecho acima, é possível constatar, incipientemente, as figuras dos contribuintes de fato e de direito. Conceitualmente analisando, o contribuinte de direito pode ser compreendido como sendo o indivíduo eleito pelo legislador para ocupar o polo passivo da relação jurídico-tributária. Tal definição caracteriza o sujeito passivo a partir da sua pertinência subjetiva em relação à concretização fática da hipótese prevista para a incidência tributária.

Em outras palavras, o contribuinte de direito é a pessoa que coincide com o sujeito escolhido pelo legislador para figurar como responsável na realização pecuniária representada pelo fato gerador. Já o contribuinte de fato é a pessoa que, embora alheia à relação obrigacional originária da hipótese de incidência tributária, é compelida ao pagamento do tributo em razão da translação da carga tributária realizada pelo contribuinte de direito.

Pode-se, assim, concluir que “o contribuinte de fato, por adquirir bens ou serviços do contribuinte de direito, permite que este lhe repasse o ônus financeiro da exação” (MOREIRA, 2009, p. 11). Isso possibilita, conseqüentemente, que o contribuinte de fato suporte a carga tributária, ainda que alheio à insurgência do fato gerador. Trata-se, portanto, do entendimento de que “o repasse econômico do tributo do contribuinte de direito ao contribuinte de fato ocorre por meio do preço do produto ou serviço, ou qualquer outro processo mercantil” (LAURENTIIS, 2014, p. 114).

Essa classificação, no entanto, não satisfaz a maioria da doutrina. Os próprios fisiocratas, na verdade, chegaram à conclusão de que a categorização dos tributos em diretos e indiretos, unicamente em relação à teoria da repercussão econômica, não abrangia as ramificações decorrentes do cotidiano tributário. Isso porque é possível “acontecer de um imposto qualificável como direito, numa dada conjuntura econômica, transformar-se em indireto e vice-versa, sem que em nada se altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico” (ATALIBA, 2006, p. 143).

Percebe-se, nesse caso, a existência de uma regra de cunho mercadológico que influi, veementemente, na fragilização da teoria da repercussão econômica. Não se pode negar que, na prática, todo e qualquer tributo pode ser repercutido sob o seu viés econômico (COELHO, 2007). Nada impede que o sujeito praticante da hipótese de incidência tributária transfira a carga tributária a um indivíduo completamente alheio à relação obrigacional, ainda que se trate de um tributo direto.

Sobre a questão, elucida a doutrina de Moreira (2009, p. 12), *in verbis*:

[...] assim como as despesas com salários dos empregados e matérias-primas, os tributos são computados como custos da produção e embutidos no preço das mercadorias ou serviços. Indiretamente, portanto, até mesmo o Imposto sobre a Renda, o IPTU do imóvel-sede da empresa e o IPVA dos veículos de sua propriedade são *economicamente* repassados a terceiros. Isso porque o preço cobrado pelo empresário-contribuinte deve ser suficiente para fazer face a todos os seus gastos (que incluem os tributários) e, ainda, permitir-lhe o auferimento de lucro. Se assim não fosse, o industrial, comerciante ou prestador de serviço estaria fadado ao fechamento de suas portas, posto que a atividade empresarial não seria auto-sustentável.

A partir do trecho acima, é possível constatar que a classificação dos tributos em diretos e indiretos apenas pela teoria da repercussão econômica é facilmente refutável. Exemplo clássico utilizado pela doutrina para retorquir a efetividade da teoria ora em comento é o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) incidente sobre um imóvel locado.

Não pairam dúvidas de que o referido tributo é direto, uma vez que é suportado pelo sujeito que detém a propriedade do imóvel. O que ocorre, no entanto, é que quando o imóvel é locado, o valor referente à carga tributária é, por vezes, embutido no preço do aluguel, através de uma cláusula contratual avençada pelas partes. Isso implica que quem será compelido ao pagamento do ônus financeiro do tributo em análise é o locatário – que, nesse exemplo, é compreendido como sendo o contribuinte de fato.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Machado Segundo (2020, p. 467) assevera que “a rigor, todo tributo comporta transferência do encargo financeiro. Aliás, não apenas todo tributo, mas todo e qualquer ônus sofrido, por quem quer que seja, comporta, em tese, transferência do encargo financeiro a terceiros”. Dessa forma, ainda segundo o autor, é possível constatar que “a transferência dos ônus de um tributo, portanto, considerada sob um prisma apenas econômico, é absolutamente difusa, e de impossível determinação”.

Demonstrada a fragilidade da teoria econômica, a doutrina viu-se na necessidade de criar argumentos para sustentar a manutenção da divisão dos tributos em diretos e indiretos. Para isso, novas teorias foram erigidas, podendo elas serem sumarizadas a partir de duas categorias, quais sejam, as que se sustentam a partir de um critério econômico-contábil e as que se fundamentam em critérios jurídicos (MOREIRA, 2009).

Apesar de cada teoria abarcar uma metodologia específica, não é objeto deste trabalho se debruçar sobre cada uma delas, sob pena de enquadrar-se como uma pesquisa prolixa. Na verdade, o que importa para este estudo é se atentar para qual teoria fora abarcada pelo ordenamento jurídico brasileiro, de forma a possibilitar o estudo dos tópicos subsequentes. Passa-se, pois, à análise da teoria adotada pelo Código Tributário Nacional.

3.1.1 A teoria da repercussão jurídica enquanto meio de caracterização do tributo indireto

Contrariamente à teoria defendida pelos fisiocratas, a doutrina nacional foi construída com base na interpretação extraída do art. 166 do Código Tributário Nacional. Cumpre mencionar que existem severas críticas quanto à efetividade (ou inefetividade) do referido artigo, o que será abordado em oportunidade própria, permitindo destinar esta subseção especificamente à teoria classificatória acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Com efeito, a doutrina e a jurisprudência nacionais defendem a necessária observância da repercussão jurídica como requisito de configuração do tributo indireto. Observa-se, pois, que o critério defendido, como se demonstrará ao longo deste tópico, não se assenta apenas no ideário da repercussão pura e simplesmente econômica, como demonstrado alhures, mas sim na necessidade de se observar os seus deslindes jurídicos.

Dessa forma, com vistas à aferição da natureza indireta do tributo, a doutrina aponta a existência de critérios identificadores da repercussão jurídico-tributária. A primeira delas está na necessidade da existência das figuras dos contribuintes de fato e de direito, já que “a hipótese de incidência do tributo deverá ser um negócio jurídico bilateral que envolva a interação direta do contribuinte e do terceiro que suportará a carga fiscal” (MOREIRA, 2009, p. 50). Nesse aspecto, tem-

se que a bipartição da sujeição passiva – no sentido de exsurgir a figura do contribuinte de fato – acontece quando o legislador elege, como responsável ao recolhimento do tributo, pessoa alheia à relação jurídica obrigacional originária, o que configura, consequentemente, um negócio jurídico bilateral.

Na mesma linha de raciocínio, defende a doutrina de Machado Segundo (2020, p. 353), *in verbis*:

Cumprir analisar que a repercussão jurídica - e, por conseguinte, a bipartição da sujeição passiva tributária - ocorre quando normas jurídicas elegem como sujeito passivo pessoa distinta daquela que realiza o fato tributável, signo presuntivo de capacidade contributiva, e outorgam a esse sujeito passivo meios jurídicos de reter ou reaver da pessoa que realizou esse fato o tributo pago. [...] Por outro lado, quando o fato tributável, signo presuntivo de capacidade contributiva, é realizado pelo próprio sujeito passivo, e inexistente instrumento jurídico que lhe outorgue o direito subjetivo de exigir de terceiro o tributo pago, sendo o seu “ressarcimento” feito de forma difusa, na negociação de valores em contratos que celebrar, há repercussão simplesmente econômica.

Dessa forma, é possível entender que a repercussão jurídica, enquanto meio de verificação da tributação indireta, somente será caracterizada quando houver uma dualidade de sujeitos vinculados à hipótese de incidência tributária, de modo que seja permitido ao contribuinte de direito a transferência do encargo financeiro a um terceiro alheio à relação obrigacional originária, o contribuinte de fato.

Note-se, nesse caso, que a repercussão econômica é mera consequência do que já prevê a lei; não é, pois, o critério de identificação, em si mesmo considerado, tendo em vista que é a própria legislação que deverá instituir, em um primeiro momento, a possibilidade de que o tributo seja trasladado, como forma de aferir a sua natureza indireta. Em síntese, “o primeiro requisito para a caracterização de um tributo indireto é a existência de dois contribuintes (*de jure* e *de facto*), que estarão conectados por um negócio jurídico no qual ambos sejam partes” (MOREIRA, 2009, p. 52).

Cumprir mencionar que, além da imprescindibilidade da presença da dualidade dos contribuintes, é necessário, como segundo critério de identificação, que o contribuinte de fato seja passível de reconhecimento. Tal requisito tem como objetivo impossibilitar a ocorrência de eventuais imprecisões no momento da delimitação de quem arcou, de fato, com a carga tributária. Não basta, pois, que o tributo seja repassado a um terceiro inidentificável ou de difícil delimitação.

Esse requisito já repercutiu em âmbito de decisão jurisprudencial. No Recurso Extraordinário nº 105.340/RJ, que tramitou perante o Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 1985), por exemplo, o Ministro Francisco Rezek chegou à conclusão de que o contribuinte de direito, invocando a regra do art. 166 do CTN, somente poderia pleitear a restituição de quantia indevidamente recolhida se, ao mesmo tempo, fosse possível identificar e individualizar o contribuinte de fato que arcou com a carga tributária, de modo que ele mesmo pudesse ingressar em juízo.

Por derradeiro, tem-se, como terceiro e último critério de identificação, a necessidade de poder ser aferível, em documento fiscal, que houve o repasse da carga tributária pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato. Trata-se de um requisito formal, isto é, “sua ausência não implica na descaracterização do tributo como indireto, constituindo-se apenas em um indício da natureza da exação” (MOREIRA, 2009, p. 53).

Em síntese, tem-se que a repercussão jurídica, enquanto meio de caracterização do tributo indireto, está intimamente relacionada à previsão legal, de modo que esse fenômeno poderá ser aferível em “toda situação em que a lei efetivamente autorizar o repasse do ônus econômico do tributo” (NÜSKE, 2018, p. 57). Consiste, portanto, em um conceito absolutamente distinto da repercussão meramente econômica, uma vez que esta, por seu turno, é inerente a todo e qualquer ônus financeiro, não apenas o tributário.

3.2 O INSTITUTO DA LEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM* E O FENÔMENO DA REPERCUSSÃO JURÍDICA À LUZ DO ART. 166 DO CTN

No Direito Processual Civil, a legitimidade ativa pode ser compreendida como um atributo do interesse de agir. Trata-se, pois, de uma das condições para o exercício regular do direito de ação, “por força da qual a parte habilita-se a ver resolvido o mérito de lide *sub judice* e, por isso, deve sempre ser conhecida de plano pelo magistrado” (LAURENTIIS, 2014, p. 112).

No Processo Tributário, não diferentemente do que ocorre no Processo Civil, o interessado na relação jurídico-procedimental é, geralmente, o indivíduo que, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional, é obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (BRASIL, 1966) ou, em outras palavras, o indivíduo infligido pela pertinência subjetiva à hipótese de incidência tributária.

Dessa forma, sob o prisma da processualística civil e com base no art. 165 do Código Tributário Nacional, é possível concluir que a legitimidade ativa para figurar na condição de autor na demanda repetitória recai, a princípio, no sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, a legitimidade ativa *ad causam* compreende o sujeito que “efetuiu o pagamento dos valores a título de tributo e que, agora, possui o direito subjetivo de se voltar contra o ente público para reaver tais montantes” (LUARENTIIS, 2014, p. 114).

Trata-se, nesse caso, de uma análise referente à relação de direito material envolvendo a obrigação tributária, uma vez que o sujeito ativo, na relação obrigacional originária, é o ente instituidor do tributo, e o sujeito passivo, em contrapartida, é o indivíduo compelido ao recolhimento da exação.

Na relação processual, por outro lado, os sujeitos se invertem: a sujeição ativa, antes atribuída ao ente tributante, passa, agora, ao contribuinte, uma vez que, na relação de direito material, houve o recolhimento de quantia indevida ou maior do que a devida. A sujeição passiva, por outro lado, passa a ser do ente tributante, pois é sobre ele que recai a pretensão de se ver devolvida a quantia recolhida.

Em outras palavras, “para que haja direito à tutela jurisdicional pretendida, os sujeitos parciais do processo (partes) devem ser os mesmos que compõem a relação jurídica de direito material conflituosa afirmada na demanda” (PRIA, 2016, p. 47), pois, conforme o que disciplina o art. 18 do Código de Processo Civil de 2015, não é possível demandar, em nome próprio, direito pertencente a outrem, salvo expressa previsão legal em sentido contrário (BRASIL, 2015).

Percebe-se com isso que o vínculo existente entre os sujeitos parciais do processo e os sujeitos integrantes da relação jurídica de direito material pode ser compreendido como um critério de aferição do conceito jurídico de legitimidade ativa *ad causam*. Confirmando o entendimento aqui exposto, a doutrina de Bedaque (1997, p. 99) manifesta-se no sentido de compreender a legitimidade ativa *ad causam* enquanto um reflexo da própria relação jurídica de direito material, *in verbis*:

A legitimidade processual nada mais é que reflexo da própria legitimação de direito material. Da mesma forma que a validade e eficácia de um ato concernente a relação jurídica substancial depende de estar o agente investido de condição legal para praticá-lo, também o ato processual consubstanciado na demanda deve envolver sujeitos que, em tese, encontram-se naquela situação da vida trazida à apreciação do juiz. Se apenas o proprietário pode alienar, somente quem se diz proprietário tem

legitimidade para reivindicar. É sempre a situação substancial afirmada que determina a legitimação.

É possível perceber, com base no trecho destacado, que o direito de ação é, na verdade, uma abstração criada pela lei, de modo que a sua concretização se dará quando, no substrato fático do direito material, houver controvérsia sobre o modo de ser ou sobre a própria existência do direito em questão. Dessa forma, “as condições da ação, em especial a legitimidade para agir, estão relacionadas a aspectos (subjetivos, no caso da legitimidade e parte) do direito material controvertido” (PRIA, 2016, p. 48).

Sobre a matéria, salutar é o entendimento conferido pela doutrina de Rocco (1966, p. 161-162):

Hemos visto que el derecho de acción es um derecho abstrato y que, como tal, compete a cada ciudadano, em cuanto titular de intereses amparados por el derecho objetivo que sean inciertos o violados.

Desde este punto de vista el derecho de acción es um derecho de elementos indeterminados, pero determinables, en el sentido de que para establecer a qué interés singular y particular se refiera y a qué mediante um acto (demanda judicial) em que se determina en cada caso el objeto de la acción, ou se ala concreta relación jurídica cuya declaración se pide, o cualquiera outra providencia de los órganos jurisdiccionales, y los sujetos a quienes las normas procesales reconocen la posibilidad ou autorización para obrar.

[...] Surge la cuestión de si la *legitimatío ad causam* es condición de la acción, como afirma la doctrina más autorizada, o si es algo diverso, un *tertium genus*. La cuestión se resuelve em función del concepto del derecho de acción.

Desde nuestro punto de vista, exclusivamente publicista, no repugna colocar la legitimación para obrar entre las condiciones de la acción, refiriéndonos empero a um concepto eminentemente publicista de la acción.¹

Constata-se, assim, que a legitimidade de partes na relação processual pode ser definida como a relação de identidade existente entre os sujeitos parciais do processo e “os sujeitos-de-direito que integram a relação jurídica de direito material conflituosa plasmada na causa de pedir” (PRIA, 2016, p. 49).

¹ Tradução: Vimos que o direito de ação é um direito abstrato e que, como tal, de propriedade de cada cidadão, como titular de interesses protegidos pelo direito objetivo, que são incertos ou violados. Deste ponto de vista, o direito de ação é um direito de elementos indeterminados, mas determináveis, no sentido de estabelecer a que interesse singular e particular se refere e por qual ato (ação judicial) que se determina em cada caso: o objeto da ação, a relação jurídica específica cuja declaração é solicitada, ou qualquer outra decisão dos órgãos jurisdicionais e os sujeitos a quem as regras processuais reconfirmam a possibilidade ou autorização para agir. [...] Surge a questão de saber se a legitimidade ativa *ad causam* é uma condição da ação, como afirma a doutrina mais autorizada, ou se é algo diferente, um gênero *tertium*. O problema é resolvido com base no conceito de direito de ação. Do nosso ponto de vista, exclusivamente publicitário, não é repugnante situar a legitimidade para agir entre as condições da ação, referindo-se, no entanto, a uma concepção eminentemente publicitária da ação.

Superada a abordagem da legitimidade ativa *ad causam* enquanto relação de identidade entre os sujeitos parciais do processo e os sujeitos da relação jurídica substancial afirmada na demanda, passa-se, agora à análise dos casos em que a lei exige do titular do direito material certos requisitos para que seja possível o exercício do direito de ação (PRIA, 2016). Refere-se, nesse caso, ao entendimento de que, embora a legitimidade para figurar na condição de autor seja, em regra, isenta à prévia demonstração da pertinência subjetiva, existem casos em que o legislador exige a referida comprovação.

Em outras palavras, a regra é que nenhuma prova será exigida para que o titular do direito material possa ingressar com uma demanda processual. Essa afirmação, no entanto, como mencionado alhures, comporta exceções. Sobre a matéria, leciona Barbosa Moreira (2000, p. 373):

Às vezes, a lei reclama, para o exercício regular do direito de ação, determinada posição jurídica, peculiar a uma categoria bem definida de pessoas: v.g., a cidadania brasileira, no caso da ação popular (Constituição da República, art. 5º, no LXXIII; Lei no 6.404, de 15.12.1976, art. 159, § 3º); a de cônjuge, para ação de divórcio (Lei no 6.515, de 26.12.1977, art. 24, parágrafo único, com a ressalva final atinente ao caso de incapacidade). Em tais hipóteses, é singela a aferição da legitimidade, e é natural que se exija do interessado, *ab initio*, a comprovação da qualidade indicada no texto legal, a fim de evitar que se desenvolvam em vão processos instaurados por quem não a tenha.

Da leitura do trecho, percebe-se, de logo, a similaridade atinente à problemática da legitimidade ativa *ad causam* na ação de restituição de tributos indiretos. No tópico anterior, quando da análise da controvertida classificação dos tributos em diretos ou indiretos, foi mencionado, incipientemente, a regra contida no art. 166 do Código Tributário Nacional. Esse dispositivo, conforme demonstrado alhures, condiciona o direito à restituição à (i) prova de ter sido o contribuinte (sujeito passivo) o responsável pelo recolhimento do tributo ou, (ii) no caso de ter procedido à translação do ônus tributário, à autorização daquele que de fato arcou com o ônus financeiro.

Constata-se, nesse caso, que, diferentemente do que ocorre no art. 165 do Código Tributário Nacional, que simplesmente confere ao sujeito passivo da obrigação tributária o direito à pretensão de se restituir o tributo indevidamente pago, o art. 166 do referido diploma legal exige a prova da pertinência subjetiva para que seja possível

pleitear a restituição dos tributos indiretos. É justamente nesse dispositivo que reside o ponto de maior controvérsia doutrinária e jurisprudencial.

Conforme se depreende da leitura dos tópicos anteriores, não pairam dúvidas de que a repercussão jurídico-tributária é responsável por desequilibrar as eventuais tentativas de pacificação no momento de se atribuir a legitimidade ativa na ação de restituição de tributos indiretos. Dessa forma, ainda que o sujeito passivo seja, em regra, aquele que de fato procedeu ao pagamento da importância pecuniária, não se pode olvidar que, por vezes, o ônus tributário é repassado a um sujeito completamente alheio à relação obrigacional tributária.

Dessa forma, sendo a legitimidade ativa *ad causam* uma consequência do vínculo existente entre a relação jurídica afirmada na demanda e a relação jurídica de direito material, não seria desarrazoável concluir que, no caso da repercussão do tributo, quem efetivamente detém uma relação jurídica com o Estado é o sujeito que, de fato, suportou o ônus tributário. A própria jurisprudência, anteriormente à vigência do Código Tributário Nacional e às variadas interpretações dele decorrentes, entendia que o legitimado para propor a ação de restituição de tributos repercutidos seria o contribuinte de fato, isto é, o sujeito que, na prática, foi compelido ao pagamento do tributo.

Não é o momento, ressalte-se, de se discutir a evolução (ou ausência dela) da interpretação jurisprudencial, assunto esse reservado ao capítulo seguinte, mas, dada a conectividade com a temática ora em comento, salutar se faz a observância do que leciona a doutrina de Rossini (2017, p. 129):

[...] A jurisprudência do Supremo na década de 1900 – antes, pois, da edição do Código Tributário Nacional – **ia no sentido de que os tributos indiretos eram passíveis de restituição incondicionalmente**, apesar de alguns votos-vencidos, como os do Ministro Hermínio do Espírito Santo, que antecipava o argumento de que o tributo, sendo repassado, não poderia ser restituído “uma segunda vez” ao contribuinte de direito. [...] Em 1910, um caso curioso foi julgado pela Corte de Apelação do Rio de Janeiro. O locatário buscava a restituição do imposto predial devido sobre o imóvel, uma vez que, por força de cláusula contratual, estava obrigado ao pagamento da exação. Na ocasião, os julgadores concederam o pleito, **sendo o caso mais antigo de que se tem notícia de obtenção do direito repetitório pelo “contribuinte de fato”** (grifos nossos).

Percebe-se, nesse caso, que, diferentemente do que ocorre a partir da interpretação extraída do art. 166 do Código Tributário Nacional, o entendimento jurisprudencial, antes da entrada em vigor do referido diploma legal, ia no sentido de que os tributos “repercutíveis” eram, independentemente de quaisquer requisitos

probatórios, passíveis de restituição. De fato, “em momento algum, durante mais de um século de discussão a respeito da translação dos tributos nos tribunais brasileiros, existiu regra jurídica que literalmente mencionasse o fenômeno da repercussão” (ROSSINI, 2017, p. 129), levando esse fenômeno à categoria de efetivo empecilho à pretensão de restituição de tributos indiretos.

A fim de explicitar a regra contida no art. 166 do CTN (BRASIL, 1966), transcreve-se a redação do referido dispositivo legal:

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.

É indubitável que a redação do art. 166 do CTN é deveras controvertida. Isso porque, de um lado, condiciona o direito à restituição pelo contribuinte de direito à prova de que foi ele, de fato, que procedeu ao pagamento da importância tributária, ou, no caso de ter havido repercussão, à prova de que o contribuinte de fato autorizou o pleito. De outro lado, simplesmente nega a pretensão de restituição ao contribuinte de fato, em razão de ser este um sujeito alheio à relação jurídico-tributária, não sendo enquadrado nos moldes do que prevê o conceito jurídico de “sujeição passiva”. Não restam dúvidas de que é uma redação, no mínimo, questionável.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, a doutrina de Machado (2012, p. 210) exprime a noção de que o art. 166 do CTN é, na verdade, um óbice criado pela Fazenda ao exercício do direito de restituição, de modo que pugna pela inconstitucionalidade útil do referido dispositivo normativo, uma vez que “a produção de lei tributárias inconstitucionais [...] seriam úteis para os governantes, no sentido de que podem elevar a arrecadação, e mesmo quando declarada a inconstitucionalidade os valores arrecadados não serão restituídos”.

Dessa forma, sendo o art. 166 do CTN o dispositivo que erige o direito à restituição à compreensão do fenômeno da repercussão jurídico-tributária, não há dúvidas quanto à existência da efetiva problemática envolvendo o instituto da legitimidade ativa *ad causam*.

Já fora mencionado que a “legitimidade ativa, ordinariamente considerada, está diretamente ligada à composição subjetiva da relação jurídica conflituosa afirmada na demanda” (PRIA, 2016, p. 106). Nesse sentido, a expressão “relação

jurídica”, para a doutrina civilista, pode ser compreendida sob o seu viés objetivista ou subjetivista, sendo o primeiro compreendido como “toda e qualquer relação social disciplinada pelo direito” e o segundo representado pelo “vínculo existente entre dois ou mais indivíduos, dotados de obrigatoriedade” (AMARAL JÚNIOR, 2006, p. 15).

Na relação jurídico-tributária, não obstante exista um sujeito legalmente instituído para compor a sujeição passiva representada por esta relação, quando um terceiro é compelido ao pagamento da exação, em razão da repercussão do tributo, nascerá, irremediavelmente, pelo menos sob o prisma ontológico, a relação jurídica entre o ente fazendário e o sujeito que de fato recolheu o tributo.

Na mesma linha de raciocínio, a doutrina de Pria (2016, p. 107) entende que

a relação entre tais institutos (sujeição passiva tributária e legitimidade *ad causam*) é tamanha que, muitas vezes, instauram-se discussões sobre questões que, muito embora pertençam ao espectro normativo-conceitual de um instituto, são tratadas como se fossem pertencentes ao outro.

Assim, conforme fora demonstrado no capítulo introdutório deste trabalho, é o pagamento indevido que faz surgir o direito subjetivo à restituição, de modo que “a determinação de ‘quem’ realizou o pagamento indevido é fundamental para determinar os sujeitos da relação jurídica de indébito e, conseqüentemente, a legitimidade ativa para proceder à repetição do indébito” (PRIA, 2016, p. 111).

É sob essa perspectiva, então, que se pretende analisar a interpretação jurisprudencial conferida à matéria, à medida em que é a partir daí que se poderá tecer comentários contextualizados acerca dos critérios utilizados para aferir a legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário.

4 ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA NACIONAL EM MATÉRIA DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS

A problemática atinente à restituição de tributos indiretos, como se pôde observar no capítulo anterior, não se dá apenas em função do que dispõe o art. 166 do Código Tributário Nacional. Na verdade, o conteúdo normativo do referido dispositivo legal é resultado de uma construção paulatina do Supremo Tribunal Federal (STF), de modo que as interpretações por ele realizadas, no que se refere à tributação indireta, culminaram, praticamente, na inexequibilidade da restituição de tributos indiretos.

Paralelamente, mesmo após a criação do Superior Tribunal de Justiça (STJ), através da Constituição Federal de 1988, o direito à repetição de tributos indiretos continuou sendo objeto de incessantes indeterminações quanto à possibilidade, ou não, de sua efetivação. Nesse aspecto, assim como vinha decidindo a Corte Constitucional, o STJ não muito se desvinculou das premissas anteriormente ratificadas no âmbito da jurisprudência nacional.

De fato, o tratamento conferido pela jurisprudência brasileira, relativamente à restituição de tributos indiretos, praticamente inviabilizou a pretensão de devolução dessa modalidade de tributos. Conforme se demonstrará adiante, mesmo que a exação seja flagrantemente indevida, os condicionamentos existentes à arguição de restituição impedem o reestabelecimento do direito malferido pela cobrança descabida.

Dessa forma, além de caracterizar-se como uma interpretação dissociada da dinamicidade da relação jurídico-tributária, esse é um posicionamento que fere, diametralmente, os princípios constitucionais que preveem o direito à restituição e próprio acesso à prestação jurisdicional, direito este consagrado, expressamente, no art. 5º da Constituição Federal.

É sobre essa controvertida oscilação, portanto, que este capítulo pretende se debruçar. Para isso, será feita, em um primeiro momento, uma análise contextual da interpretação conferida à matéria de restituição de tributos indiretos, desde os primórdios da sua aparição no direito brasileiro até o entendimento hoje predominante. Após, será demonstrado o porquê de o entendimento jurisprudencial não se compatibilizar com o sistema normativo-constitucional, especialmente em razão das

incorreções sobre as quais se assentaram o entendimento que hoje se confere à matéria.

4.1 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Antes de adentrar, propriamente, na análise da interpretação jurisprudencial conferida à restituição de tributos indiretos, é imperioso mencionar, em um primeiro momento, que a função institucional do STJ, antes da edição da Carta Magna de 1988, era abarcada pelo STF, de modo que sobre este recaía a competência para discutir a interpretação e a aplicação de lei federal, o que, conseqüentemente, interfere no tema da legitimidade ativa *ad causam* para a restituição de tributos indiretos, eis que se trata de uma matéria regulada, no plano normativo-constitucional, por meio de lei federal.

Assim, a primeira manifestação de grande repercussão acerca da tributação indireta realizada pelo STF foi a edição da Súmula nº 71, cuja redação previa que, “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto” (BRASIL, 1963). Trata-se de uma redação com forte embasamento na teoria fisiocrática da repercussão meramente econômica dos tributos, que se pautou no ideário de que “na constância de um tributo indireto, sempre haverá o repasse do ônus financeiro ao consumidor final (contribuinte de fato)” (LAURENTIIS, 2014, p. 115), de modo que não seria razoável ao contribuinte de direito a pretensão de se restituir aquilo que fora economicamente suportado por um terceiro, pois, se isso ocorresse, haveria um locupletamento sem causa.

Foi com base nesse entendimento, inclusive, que o Ministro Victor Nunes Leal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 46.450/RS, chegou à célebre interpretação de que, entre o locupletamento sem causa do contribuinte ou do ente fazendário, o segundo deveria prevalecer, em razão de ser este o responsável pelo atendimento do interesse público (BRASIL, 1961). Abaixo, transcreve-se o trecho do entendimento do Ministro, *in verbis*:

Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer em favor do Estado [...], quer em favor do contribuinte [...], não há que hesitar: impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo, a cuja promoção se destina, no conjunto da receita pública, a

importância reclamada pelo particular, para sua fruição pessoal. Esta solução é que corresponde à equidade, fundamento básico da ação proposta.

Esse argumento, *data venia*, conforme fora apontado no capítulo introdutório deste trabalho, padece de substrato jurídico que efetivamente respalde a interpretação. Não há como se falar em atendimento ao interesse público quando o Estado, aproveitando-se do seu poder tributante, toma, para si, uma exação sem fundamento legal, agindo contrária e arbitrariamente aos preceitos normativos que preveem a necessidade da legalidade da exação.

No mesmo sentido, a doutrina de Moreira (2009, p. 31), rechaçando o argumento do Ministro, assim dispôs: “o estado Robin Hood, que rouba dos ricos (ou melhor, se apropria indevidamente de valores por estes pagos) para dar aos pobres seria até uma consideração jocosa – se não tivesse sido realmente autorizado perante nossa Corte Maior”.

Como consequência, a doutrina teceu severos comentários críticos ao conteúdo da Súmula nº 71, no intuito de impulsionar o entendimento jurisprudencial ao que previa a teoria da repercussão jurídica dos tributos. Refere-se aqui à discussão abordada no capítulo anterior quanto à aferição de que, na prática, um tributo tido como indireto não necessariamente teria seu ônus repassado a um terceiro alheio à relação obrigacional tributária, de modo que a negativa do exercício do direito à restituição, unicamente por se tratar de um tributo indireto, conforme previa a mencionada súmula, culminava em um efetivo impedimento do exercício regular do direito de somente pagar tributos de acordo e na proporção do que é devido.

Dessa forma, mitigando o conteúdo da Súmula nº 71, o STF, em 1969, editou a Súmula nº 546, cuja redação previa que “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo” (BRASIL, 1969). Diferentemente do que previa o conteúdo sumular anterior, que simplesmente repelia o direito à restituição de tributos indiretos, a nova redação editada pelo STF passou a conceder a prerrogativa de o contribuinte de direito fazer prova de que não houve o repasse da carga tributária, a fim de se ver autorizada a pretensão de restituição.

Promulgada a Constituição Federal de 1988, o STJ, agora encarregado da análise da matéria, não muito se afastou do que vinha construindo o STF. Na verdade, “mantém em suas decisões a diferenciação entre os tributos diretos/indiretos e contribuinte de direito/de fato, com todas as implicações que este entendimento traz

para o campo da restituição de tributos” (LAURENTIIS, 2014, p. 117). Para isso, utiliza-se da técnica interpretativa que pressupõe que os tributos incidentes sobre operações – ato por meio do qual se verifica o vínculo entre duas ou mais pessoas – e cuja base de cálculo seja a própria operação, seriam considerados tributos indiretos, pois, sobre este ato, recairia, naturalmente, a transferência do encargo financeiro por meio do preço (LAURENTIIS, 2014).

Como exemplo, cita-se os já consagrados tributos indiretos sob a ótica do STJ, quais sejam: o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o ISS (Imposto Sobre Serviços). A base de cálculo dos impostos mencionados, conforme se depreende do que fora apontado anteriormente, compreende uma operação.

Ressalte-se que o ISS, embora não incidente, *stricto sensu*, sobre uma operação, teve sua natureza indireta reconhecida nos Embargos de Divergência no Recurso Especial (EREsp) nº 873.616/PR, nos casos em que o mencionado tributo esteja sob a alíquota *ad valorem*, isto é, quando incidente sobre o valor do serviço, o que permite o repasse da carga tributária pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato (BRASIL, 2010).

Já no caso do ICMS, por outro lado, o imposto é incidente sobre o ato de operação de circulação de mercadoria, e o IPI, no mesmo sentido, incidente sobre a operação de industrialização de produtos. Em todos esses impostos, sob a ótica do STJ, a carga tributária seria repercutida por meio do preço. É dizer, portanto, que o contribuinte de direito, responsável legal pela insurgência da hipótese de incidência tributária, quando do tabelamento do preço dos produtos por ele oferecidos, incorpora a carga tributária ao preço de mercado, fazendo com que o consumidor final (contribuinte de fato) seja o indivíduo que, na prática, fica sujeitado ao recolhimento do tributo.

Clarificando o entendimento aqui exposto, o STJ, em 2006, nos EREsp nº 699.292/SP, sob relatoria do Ministro José Delgado, manifestou-se acerca da classificação dos tributos em diretos e indiretos, asseverando seu posicionamento à corrente que defende a repercussão jurídica enquanto meio de caracterização dos tributos indiretos, concluindo, paralelamente, que são os tributos cuja incidência recaia sobre uma operação que poderão ser definidos como tais, em razão de serem eles

repercutidos por meio do instituto do preço (BRASIL, 2006). Abaixo, transcreve-se trecho do voto do ministro:

Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro **são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.** Apenas em tais casos se aplica a regra do art. 166 do CTN, **pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas** que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, a aludida transferência.

[...] O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato), e a empresa (contribuinte de direito) **repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência.** Verifica-se, assim, a ilegitimidade ativa *ad causam* da empresa, por não ter ela arcado diretamente com a tributação, havendo, no caso, que se cogitar em transferência do ônus ao consumidor final (grifos nossos).

Do trecho acima delimitado, é possível perceber uma inclinação, por parte do STJ, ao que dispõe a teoria defendida pela doutrina de Greco (1983, p. 282), para quem o art. 166 do Código Tributário Nacional “contempla hipóteses de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontram elemento de aproximação”, de modo que a natureza indireta, segundo o que interpreta a Corte Superior, recai sobre os tributos incidentes em uma operação cuja base de cálculo seja o valor da própria operação.

Elucidando a discussão, salutar se faz a observância do entendimento conferido pela doutrina de Machado Segundo (2012, p. 233):

Assim, como tais relações, operações ou negócios têm dois polos ou partes, um deles, sendo escolhido pelo legislador como sujeito passivo, tem condições de transferir, na fixação do preço do negócio, o ônus do tributo ao outro. Isso pode explicar, por exemplo, o motivo pelo qual o ISS é considerado indireto quando incidente sobre o valor do serviço, mas é reputado direto quando calculado de acordo com o número de profissionais habilitados, em uma sociedade de profissionais liberais.

Percebe-se, nesse caso, que os tributos, uma vez incidentes sobre uma operação, terão sua natureza indireta reconhecida à luz do que defende a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Trata-se do entendimento de que os tributos incidentes sobre o consumo, em razão de estarem sujeitos ao tabelamento do preço pelo contribuinte de direito, podem ser repercutidos ao consumidor final. Essa

conclusão não está em consonância com o que defende parte da doutrina, o que será demonstrado em tópico próprio.

Superada a abordagem introdutória deste capítulo, passa-se, agora, à análise pormenorizada acerca da legitimidade ativa *ad causam* em matéria de restituição de tributos indiretos à luz do que defende a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

4.1.1 O posicionamento do STJ acerca da legitimidade ativa *ad causam* na restituição de tributos indiretos

Conforme apontado na introdução deste capítulo, o conteúdo normativo previsto no art. 166 do Código Tributário Nacional é resultado de uma construção jurisprudencial progressiva do Supremo Tribunal Federal. De fato, o enunciado das Súmulas nº 71 e 546 não apenas inspirou o conteúdo normativo do referido dispositivo legal, como, paralelamente, serviu como substrato jurídico para diversos julgamentos do próprio Superior Tribunal de Justiça.

Dessa forma, como bem dispõe a doutrina de Machado Segundo (2011, p. 19), o principal requisito para que seja possível ingressar com a ação de restituição de tributos indiretos “na visão hoje dominante da jurisprudência é exigir-se do contribuinte de direito a prova de que não repassou o valor do tributo ao consumidor final, o contribuinte de fato.”

Com efeito, especificamente sobre o contribuinte de direito – aquele que, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional, é o responsável pessoal pela insurgência do fato gerador (BRASIL, 1966) – o requisito exigido, frente ao STJ, para o exercício do direito à restituição está na comprovação do não repasse do encargo financeiro ao contribuinte de fato.

Essa interpretação, como se pode perceber, está em plena consonância ao que prevê a dicção literal do art. 166 do CTN, que condiciona o direito à restituição, pelo contribuinte de direito, à prova de que não houve repasse do ônus financeiro ao próximo da cadeia produtiva, ou, tendo havido a translação, à prova de que o terceiro que de fato arcou com a carga tributária tenha autorizado o pleito repetitório.

Na verdade, a interpretação do STJ, relativamente à legitimidade ativa do contribuinte de direito na ação de restituição de tributos indiretos, é uma cópia *ipsis litteris* do conteúdo normativo do art. 166 do CTN. Isso porque, conforme mencionado

alhures, a referida Corte condiciona o direito à restituição à “prova da não transmissão do encargo financeiro do tributo ou ao recebimento de autorização do contribuinte de fato para ingressar com a ação” (LAURENTIIS, 2014, p. 120).

Nesse sentido, por força da interpretação conferida pelo STJ relativamente ao contribuinte de direito, a doutrina quedou-se açorada acerca da interpretação que seria atribuída ao contribuinte de fato, pois, em razão do que dispõe o art. 166 do CTN, que condiciona o direito à restituição pelo contribuinte de direito à necessidade comprobatória – tese esta acolhida pelo STJ –, criou-se uma expectativa sobre se o direito à repetição do indébito seria transferido ao contribuinte de fato, recaindo sobre este a legitimidade para, em nome próprio, ingressar com a demanda repetitória.

De fato, não se trata de uma expectativa quimérica. No Recurso Especial nº 817.323/CE, por exemplo, a Corte Superior chegou ao entendimento de que o contribuinte de fato seria o sujeito legitimado para a propositura da ação de restituição de tributos indiretos (BRASIL, 2006). Na ocasião, o Ministro Relator Teori Zavascki chegou à conclusão de que o contribuinte de fato teria legitimidade para questionar, judicialmente, a composição da base de cálculo de um tributo, bem como para pleitear a devolução de valores recolhidos de forma indevida. Abaixo, transcreve-se a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. TRIBUTÁRIO. IPI. ABATIMENTO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO CUMULADO COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA. INTELIGÊNCIA DO ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE À PRETENSÃO REPETITÓRIA. PRECEDENTE. 1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282/STF. 2. A distribuidora de bebidas, ao adquirir o produto industrializado da fabricante para posterior revenda ao consumidor final, suporta o encargo financeiro do IPI, cujo valor vem, inclusive, destacado na nota fiscal da operação. A fabricante, portanto, ostenta a condição de contribuinte de direito (responsável tributário) e a distribuidora a de contribuinte de fato. Nessa condição, a distribuidora tem legitimidade para questionar judicialmente a composição da base de cálculo do tributo (para ver dela abatidos os descontos incondicionais), bem como para pleitear a repetição dos valores pagos indevidamente a tal título.

Interessante mencionar que, no caso referido acima, foi a Fazenda Nacional que ingressou com o Recurso Especial. Em sua fundamentação, alegou que a recorrente, na qualidade de distribuidora de bebidas, não se enquadraria no conceito jurídico de sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Nesse sentido, a recorrente pugnou, em suas razões recursais, pelo reconhecimento da ilegitimidade ativa do

agente distribuidor, porquanto carente de interesse de agir. Interessante observar que o próprio Tribunal de Justiça, na instância inferior, havia reconhecido a legitimidade do contribuinte de fato, o que motivou a interposição do recurso por parte do ente fazendário.

Em interpretação similar à conferida pela instância inferior, o STJ, de forma completamente oposta ao que apregoa o art. 166 do CTN, ratificou o entendimento de que a legitimidade ativa na ação de restituição de tributos indiretos recairia sobre o contribuinte de fato, em razão de ser este o sujeito que, na prática, é compelido ao pagamento da carga tributária.

Essa interpretação, no entanto, não ficou isenta de eventuais alterações. No Recurso Especial nº 903.394/AL, sob o rito de demandas repetitivas, o STJ, inusitadamente, se desvinculou do entendimento antes conferido à matéria (BRASIL, 2010). Na ocasião, afirmou que “o contribuinte de fato não constitui parte legítima para compor o polo ativo de ações repetitórias, como tampouco tem legitimidade para discutir quaisquer outros elementos da relação tributária” (LAURENTIIS, 2014, p. 121).

Como fundamentação desse julgado, a Corte Superior defendeu, em linhas gerais: (i) a inexistência de relação jurídica entre o contribuinte de fato e o ente fazendário, em razão do primeiro não fazer parte da relação jurídico-tributária de direito material; (ii) que a interpretação conferida ao art. 166 do Código Tributário Nacional não pode ser dissociada da integração sistemática das normas, de modo que sua aplicação, no sistema normativo vigente, deve estar em consonância ao que dispõe o art. 165 do referido diploma legal; e, por fim, (iii) que o art. 166 do *Códex*, muito embora mencione a necessidade de o contribuinte de fato autorizar o contribuinte de direito à pretensão de restituição, não autoriza a outorga de outros poderes, no sentido de se atribuir ao contribuinte de fato a legitimidade ativa que antes era do contribuinte de direito (LAURENTIIS, 2014).

Constata-se, no caso posto, uma mudança radical da interpretação anteriormente conferida à matéria. Conforme se depreende da ementa previamente colacionada, a Corte fundamentou sua decisão favoravelmente ao contribuinte de fato, argumentando que, em razão de ser este o sujeito que, na prática, recolhe a prestação pecuniária tributária, a legitimidade ativa deveria sobre ele recair. Não se trata de uma interpretação despautéria.

De fato, em que pese o contribuinte de fato não ter, *stricto sensu*, uma relação jurídica com o ente tributante, não se pode olvidar que, quando do pagamento

indevido, quem de fato sofre o prejuízo financeiro é o sujeito que, na prática, recolhe a carga tributária. Assim, ainda que o contribuinte de direito seja, ontologicamente, o indivíduo legitimado por excelência, não seria razoável conferir-lhe, sempre, o direito à repetição, especialmente se levada em consideração a translação do tributo ao contribuinte de fato. Ressalte-se que não se trata de uma militância em favor do contribuinte de fato. Pelo contrário, apenas não seria razoável desconsiderar as ramificações existentes a partir da discussão ora em comento.

Com efeito, não pairam dúvidas de que a fundamentação do Egrégio Tribunal, relativamente ao já mencionado Recurso Especial nº 903.394/AL, resultou em uma completa alteração do entendimento do STJ, de modo que, segundo o que sedimentou a Corte, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, “o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito” (BRASIL, 2010).

Importante mencionar que o STJ, após a abrupta mudança de interpretação, excepcionou o próprio entendimento conferido à matéria. Trata-se do Recurso Especial nº 1.299.303/SC (BRASIL, 2010), “no qual, em razão de uma suposta relação diferenciada existente no caso de energia elétrica, entre Poder Concedente e Concessionária, caberia ao contribuinte de fato a legitimidade para ajuizar ação de repetição de indébito” (LAURENTIIS, 2014, p. 121).

Tal excepcionalidade decorre, segundo o entendimento do STJ, da peculiaridade envolvendo o ICMS incidente sobre a energia elétrica. Na ocasião, a Corte fundamentou seu *decisum* a partir do entendimento de que Estados e Distrito Federal incluem na base de cálculo do ICMS as tarifas de uso e distribuição de energia, conduta essa que, na prática, confronta os ditames do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que o ICMS, nessa operação, deveria incidir tão somente sobre a energia consumida, e não sobre a contratada.

Ocorre que, em razão da transmissibilidade ínsita aos tributos indiretos, a concessionária de serviço público, ao realizar a hipótese de incidência do ICMS sobre a energia elétrica, repassa o encargo financeiro ao próximo da cadeia produtiva, o consumidor final, embutindo, no preço do serviço, o valor correspondente à carga tributária. Percebe-se, nesse caso, que o consumidor final está atuando como contribuinte de fato, em razão de ser ele o sujeito que suporta, de fato, a carga tributária.

Por essa razão, concluiu o STJ, sob relatoria do Ministro Cesar Asfor Rocha, que, “diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente” (BRASIL, 2010), a legitimidade para pleitear a restituição de tributo incidente sobre a energia elétrica pertence ao contribuinte de fato.

Por derradeiro, é possível concluir que o entendimento predominante no âmbito da jurisprudência do STJ, relativamente à legitimidade ativa *ad causam*, é no sentido de reconhecê-la apenas quanto ao contribuinte de direito, devendo este, no entanto, nos termos do art. 166 do CTN, fazer prova de que de fato assumiu o encargo financeiro ou, tendo havido a translação, de que o terceiro que realmente arcou com o tributo autorizou o pleito repetitório. Por fim, em caráter excepcionalíssimo, cabe ao contribuinte de fato, nas ações que visem exclusivamente a repetição do indébito do ICMS incidente sobre a energia elétrica, a legitimidade ativa para a propositura da ação.

Compreende-se, frente a isso, que o STJ se posiciona quase que contrariamente à possibilidade de se restituir tributos indiretos, já que, não obstante o contribuinte de direito tenha, sob a sua interpretação, a legitimidade por excelência, não se pode olvidar que se trata de um direito condicional. Isto é, somente será possível o pleito repetitório se, e apenas se, o contribuinte de direito fizer prova da assunção do encargo financeiro ou de que recebeu uma autorização.

Como se demonstrará adiante, esse condicionamento, ainda que aparentemente razoável, culmina na inexecutabilidade da restituição de tributos indiretos, além de negar o direito à restituição ao contribuinte de fato, em razão de ser este um sujeito alheio à relação obrigacional.

4.1.2 O posicionamento do STF acerca da legitimidade ativa *ad causam* na restituição de tributos indiretos

Anteriormente à vigência da Constituição Federal de 1988, o STF, conforme apontado no tópico introdutório deste capítulo, exercia a função institucional que hoje é atribuída ao STJ. Dessa forma, o entendimento predominante, à época, relativamente à legitimidade ativa *ad causam* na restituição de tributos indiretos, se manifestava contrariamente à tese do *passing-on defense*, que condicionava a

legitimidade ativa do contribuinte de direito à prova do não repasse do encargo financeiro.

Na ocasião, “a Suprema Corte fundamentava seus julgados na invalidade da imposição de condições que tivessem como consequência a impossibilidade da restituição do tributo pago indevidamente” (ARAÚJO, 2014, p. 38), de modo que a negativa do direito à restituição, simplesmente em razão da transação econômica, não poderia prevalecer à ilegalidade da exação. Consiste esse em um posicionamento com forte embasamento principiológico, especialmente no que se diz respeito ao princípio que prevê a necessidade da legalidade da instituição do tributo.

Com efeito, a Corte Constitucional entendia que, sendo o tributo instituído por meio de lei inválida, a negativa de sua eventual restituição estaria contribuindo para o perpetuamento da ilegalidade da exação. Isso porque, se não se pode restituir aquilo que fora indevidamente exarado, tampouco seria possível aniquilar a ilegalidade sob a qual se fundamentou a exigência tributária.

Nesse sentido, no Recurso Extraordinário nº 3.015/SP, sob relatoria do Ministro Laudo de Camargo, o STF firmou o entendimento de que o direito à restituição independeria de quaisquer requisitos probatórios, devendo o estado-juiz reconhecer o pleito repetitório sempre que este se fundar em um tributo cuja previsão normativa seja dotada de ilegalidade (BRASIL, 1938). Elucidando o argumento aqui exposto, necessária se faz a observância do entendimento do Ministro, *in verbis*:

O fundamento do pedido de restituição é o enriquecimento sem causa. Quem paga, o *solvens*, fá-lo sob falsa causa e o que recebe, o *accipiens*, fá-lo sem causa. Deste modo, é direito do primeiro reclamar a obrigação do segundo restituir. Tudo se resume, pois, em restabelecer a situação anterior, com reembolsar ao que mal pagou. **Mas o acórdão recorrido, ao mesmo tempo que isto ordenava, veio a estabelecer uma condição que o direito não legitima e a lei não estabelece: a prova de não ter recaído o imposto sobre os consumidores.** Não há imposto sem lei que o institua. Se há lei inconstitucional, o imposto é nenhum e nenhum, portanto, o pagamento. Entretanto, o acórdão recorrido, com a condição que estabeleceu, **permite que os pagamentos feitos por essa lei tenham subsistência e se considerem válidos, para não ser restituídos.** Em caso como o dos autos, onde se dá um pagamento indevido, o *accipiens* nada tem a ver com os negócios do *solvens*. Este, vendendo mercadorias de sua propriedade, por este ou aquele preço, com grande ou pequeno lucro, **exerce um direito que nada tem a ver com a obrigação daquele em não fazer próprio o que alheio é.** Tudo, pois, **se resume em restituir o que foi mal recebido, sem quaisquer ressalvas, como sempre temos decidido** (grifos nossos).

Do trecho acima delimitado, percebe-se, de logo, uma inclinação, por parte do STF, à discussão abordada no capítulo introdutório deste trabalho, relativo à

recondução do direito à restituição como forma de vedação do locupletamento sem causa. Nesse sentido, em que pese esse não ser, efetivamente, o fundamento por excelência do direito à restituição, é fato que, no caso acima narrado, tal princípio serviu como substrato jurídico para respaldar o direito repetitório do contribuinte de direito, ainda que este não tivesse demonstrado, nos autos, a comprovação do não repasse do encargo financeiro.

Na verdade, o voto do Ministro é patente em se contrapor ao condicionamento do direito à restituição à prévia demonstração de que não houve a translação econômica. Defendeu, veementemente, o entendimento de que a repetição do indébito e a translação econômica são institutos substancialmente opostos, de modo que não seria razoável ao estado-juiz condicionar a legitimidade do contribuinte de fato à prova da não translação.

Ocorre que, assim como no STJ, o entendimento antes conferido à matéria não ficou isento de alterações. A partir da década de 1950, a tese do *passing-on defense*, anteriormente rechaçada no âmbito do STF, acabou por ser acolhida nos julgamentos da Corte Superior. Trata-se, nesse caso, do entendimento de que, se contribuinte de direito, em razão da transmissibilidade ínsita aos tributos indiretos, repassou a carga tributária ao contribuinte de fato, não haveria razão, sequer, de se falar em restituição, pois não existiria, sob a ótica do STF, prejuízo a ser remediado.

Em outras palavras, o STF entendia que “o objetivo da repetição do indébito era a recomposição de um dano causado ao contribuinte de direito”, o que significa dizer, conseqüentemente, que, no caso de este já ter sido “ressarcido através da translação do tributo indevido no preço pago pelo ‘contribuinte de fato’, a restituição implicaria o seu enriquecimento sem causa” (ARAÚJO, 2014, p. 39). Foi nessa ocasião, inclusive, que ganhou forças a discussão relativa à opção pelo enriquecimento ilícito do Estado em detrimento do contribuinte, em razão de ser o primeiro, à luz do que defendeu o STF, o responsável pela instrumentalização do interesse público.

Nesse sentido, no Recurso Extraordinário nº 46.450/RS, o Ministro Relator Antônio Villas Boas assentou o entendimento de que o contribuinte de direito, uma vez tendo repassado a carga tributária ao consumidor final, não mais se encontraria em uma posição de prejuízo, de modo que, entre se restituir a exação indevida, ainda que nessa circunstância, ou mantê-la aos cofres públicos, a segunda opção se mostraria de maior relevância (BRASIL, 1961). Veja-se:

Nem se diga que, havendo a Fazenda Pública recebido o que não era devido, estava na obrigação de restituir, nos termos do art. 964 do Código Civil. Realmente, essa obrigação subsiste, mas não é credor dela o *solvens* que tenha transferido o imposto e, portanto, o prejuízo aos consumidores. Falta-se, para isso, legitimidade *ad causam*. **Seria menos justo proporcionar-lhe um sobrelucro sem causa, para seu proveito pessoal, do que deixar esse valor em poder do Estado, que presumivelmente já o terá aplicado na manutenção dos serviços públicos e na satisfação dos encargos diversos que oneram o Tesouro em benefício da coletividade.** Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer em favor do Estado, com a carência ou improcedência da ação, quer em favor do contribuinte, se for julgado procedente o pedido, não há que hesitar; impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo, a cuja promoção se destina, no conjunto da receita pública, a importância reclamada pelo particular, para sua fruição pessoal. Esta solução é a que corresponde à equidade, fundamento básico da ação proposta (grifo nosso).

Percebe-se, neste caso, um forte posicionamento em favor da corrente fisiocrática da definição de tributos indiretos. Na verdade, o julgamento acima exposto serviu como substrato jurídico para a edição da já mencionada Súmula nº 71, cujo conteúdo normativo repelia a restituição de tributos indiretos, unicamente em razão de serem estes passíveis de transferência econômica (BRASIL, 1963). Observa-se, pois, que o STF foi de um extremo a outro, passando da vedação do condicionamento do direito à repetição à prévia demonstração de que não houve a translação econômica à completa inviabilização da restituição de tributos indiretos.

Ocorre que, conforme anteriormente mencionado quando da contextualização da matéria ora em comento, a doutrina nacional não ficou inerte frente à mudança interpretativa do STF. Na verdade, criticou o posicionamento adotado pela Corte como forma de se ver alterada, novamente, a interpretação conferida à matéria. Daí que surge a já mencionada Súmula nº 546, cujo conteúdo previa a possibilidade de restituição de tributos indiretos, pelo contribuinte de direito, desde que este, por sua vez, comprovasse que não repassou o encargo financeiro.

No Recurso Extraordinário nº 45.977/ES, por exemplo, o Ministro Relator Aliomar Baleeiro, mitigando o conteúdo da Súmula nº 71, posicionou-se favoravelmente à possibilidade de um tributo indireto não ser, necessariamente, repercutido por meio da translação econômica, *in verbis*:

Em princípio, não se concede a do tributo indireto no pressuposto de que ocasionaria o locupletamento ilícito indébito do contribuinte de jure. Mas essa regra, consagrada pela Súmula nº 71, deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se esse locupletamento ilícito. Financistas e juristas ainda não assentaram um

standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável em caso concreto.

Percebe-se, nesse caso, a insurgência da problemática abordada no capítulo anterior relativa à análise classificatória dos tributos em função da repercussão ou não do encargo tributário. De fato, conquanto o STF tenha, outra vez, conferido nova interpretação à matéria, de forma a possibilitar a repetição do indébito de tributos indiretos, deve-se evidenciar que, como aponta Araújo (2014, p. 40),

a Súmula nº 546 não implicou no abandono do preconceito básico de presumir que o contribuinte, pelo fenômeno meramente teórico da translação dos tributos, sempre é ressarcido do encargo sofrido pelo recolhimento indevido, inserindo o respectivo valor nos seus custos e, portanto, no preço.

Tanto assim é que, na verdade, após a edição do Código Tributário Nacional, nenhuma mudança interpretativa, por parte do STF, foi conferida à matéria. Até a criação do STJ, pela Constituição Federal de 1988, a Corte Superior continuou fundamentando seus julgados a partir da necessidade de comprovação, pelo contribuinte de direito, da prova de que não houve repasse da carga tributária.

Nesse sentido, o STF presume, *juris tantum*, que o repasse econômico do tributo acontece por meio do preço, razão pela qual, na prática, quem se sujeita ao recolhimento do tributo é, sempre, o contribuinte de fato, daí o porquê a necessidade de comprovação, pelo contribuinte de direito, de que não houve a translação econômica ou, no caso de ter havido, de autorização do contribuinte de fato, a fim de que se veja autorizado o pleito repetitório.

4.2 A INCORREÇÃO DAS PREMISSAS ADOTADAS PELA JURISPRUDÊNCIA

Conforme demonstrado no tópico antecedente, a jurisprudência nacional, em matéria de restituição de tributos indiretos, praticamente inviabilizou o pleito repetitório que tenha como objetivo a devolução dessa modalidade de tributos. De fato, tanto o STF quanto o STJ – ressalvada as pontualíssimas exceções anteriormente demonstradas – condicionam o direito à restituição de tributos indiretos à prova da assunção do encargo financeiro ou, no caso da translação, à prova de que o contribuinte de fato autorizou a pretensão de restituição.

Esta interpretação, ressalte-se, é uma cópia literal do conteúdo do art. 166 do Código Tributário Nacional. O que ocorre, no entanto, é que a redação do referido dispositivo normativo, relativamente à definição do que vem a ser os tributos que comportem, por sua natureza, transferência do encargo financeiro, não é clara quanto ao seu conteúdo hermenêutico. A doutrina de Canto (1983, p. 13), por exemplo, é patente ao defender que “nenhum imposto pode se qualificar como sendo, necessária e fatalmente, transferível”.

No mesmo sentido, a doutrina de Brandão Machado (1994, p. 82) conclui que

o circunlóquio utilizado pelo codificador brasileiro em nada contribui para identificar os tributos a que se refere o artigo 166, pois todos os tributos comportam por sua natureza (qualquer que seja ela), a transferência a terceiro do respectivo encargo financeiro.

Dessa forma, não é desarrazoável concluir que a interpretação jurisprudencial conferida à matéria em nada solucionou a problemática atinente à restituição de tributos indiretos, já que, além da dificuldade de se interpretar o conteúdo semântico do art. 166 do CTN, a jurisprudência consolidou teses interpretativas que em nada se coadunam à realidade fática.

O STJ, por exemplo, como foi possível verificar alhures, considerou os tributos indiretos como sendo aqueles cuja incidência recaia sobre uma operação, uma vez que, por meio desta, o contribuinte de direito embutiria a carga tributária ao preço de mercado, transferindo o ônus financeiro ao contribuinte de fato. Na ocasião, considerou que, embora pago indevidamente, o contribuinte de direito não poderia reclamar a restituição desta modalidade de tributos, pois, sendo a carga tributária repercutida por meio do preço, não haveria razão, sequer, de se falar em prejuízo que justificasse a pretensão de restituição.

Paralelamente, simplesmente negou o direito à restituição pelo contribuinte de fato, em razão de ser este, sob sua ótica, sujeito alheio à relação jurídico-obrigacional tributária. Mais tarde, quando da mudança interpretativa, relativamente ao contribuinte de direito, apenas copiou, *ipsis litteris*, o conteúdo do art. 166 do CTN, qual seja, o de condicionar o direito à restituição aos requisitos comprobatórios.

Em que pese este condicionamento aparente ser praticável, o que se percebe, na prática, é a absoluta impossibilidade de se fazer prova, pelo contribuinte

de direito, de que foi este que arcou efetivamente com a carga tributária ou de que, no caso da translação, o contribuinte de fato tenha autorizado o pleito.

O que importa observar relativamente à segunda hipótese condicionante, é que não há sequer motivos para que o contribuinte de fato dê uma declaração ao contribuinte de direito permitindo que este pleiteie, em nome próprio, a restituição de um tributo que por aquele fora arcado. Isso porque, como se sabe, o contribuinte de fato não é parte legítima à pretensão de restituição, de modo que, legalmente, não há qualquer direito que resguarde a devolução de quantias indevidas por ele recolhidas.

Pois bem. Qual seria, na prática, o motivo da autorização, pelo contribuinte de fato, à pretensão de restituição pelo contribuinte de direito? Não pairam dúvidas de que o contribuinte legal ingressará com a demanda repetitória com vistas a ter, para si, a devolução da quantia indevidamente paga, mesmo tendo sido ela arcada pelo contribuinte de fato. Não há benevolência suficiente que justifique o contribuinte de direito ingressar com a ação de restituição objetivando repassar o valor litigioso ao contribuinte de fato.

Isso sem contar ainda a dificuldade de identificar e individualizar o contribuinte de fato, a fim de que este, porventura, venha a dar uma declaração autorizando o pleito repetitório pelo contribuinte de direito. Então, na prática, não é enigmática a conclusão de que o contribuinte de fato em nada auxiliará com a pretensão de restituição pelo contribuinte de direito, tendo em vista que, certamente, não sofrerá quaisquer efeitos da decisão que eventualmente conceda a restituição.

No mesmo sentido, não é minimamente razoável a possibilidade de provar, em juízo, que o contribuinte de direito realmente arcou com a carga tributária. Ainda que todas as provas sejam admitidas em direito, em relação ao requisito da comprovação da não translação ou da assunção do encargo financeiro, trata-se de uma prova demasiadamente difícil de se produzir, especialmente em razão da dinamicidade da relação obrigacional tributária.

Analisando a questão, salutar se faz a observância do entendimento conferido pela doutrina de Machado Segundo (2012, p. 235):

Conquanto tenha, bem ou mal, “definido” a quais tributos o art. 166 do CTN se aplica, o STJ não tem aprofundado a discussão relativa à repercussão do tributo em si mesma, e, tal como fazia o STF, sempre presume a repercussão integral do ônus do tributo. Assim, **exige do contribuinte dito “de direito”, como condição para lhe reconhecer legitimidade ativa *ad causam*, a prova de que não houve o repasse do ônus, ou de que o contribuinte**

“de fato” o autorizou a pleitear a restituição. Como essa prova é praticamente impossível, assim como a identificação e a localização dos contribuintes “de fato” para que se consiga a tal “autorização”, a restituição do tributo, mesmo indevido, dificilmente acontece (grifo nosso).

Com isso, percebe-se que a interpretação realizada pela jurisprudência, relativamente à restituição de tributos indiretos, praticamente inviabiliza o pleito repetitório sobre essa modalidade de tributos. Assim, ao lado da problemática acima delimitada, existem outras incorreções sobre as quais se fundamentaram o entendimento jurisprudencial, sendo elas demonstradas nos tópicos subsequentes.

4.2.1 A dificuldade em se determinar a extensão do conceito de repercussão

Não há como se negar a ineficiência prática da adoção da teoria do *passing-on defense* enquanto critério de aferição, ou não, da exequibilidade do direito à restituição. Como anteriormente mencionado, o condicionamento do direito à repetição pelo contribuinte de direito à prova de que não houve o repasse da carga tributária é praticamente um empecilho ao exercício do direito à restituição, uma vez que, ao lado da dificuldade em se produzir a referida prova, a determinação e individualização do conceito de repercussão é demasiadamente ambíguo.

Como bem observou a doutrina de Machado Segundo (2012, p. 251), a noção atrelada à conceituação do instituto da repercussão “não é uma questão à qual se possa responder apenas ‘sim, houve repercussão’, ou ‘não, não houve repercussão’, na forma de um ‘tudo ou nada.’” Pelo contrário. A repercussão, enquanto mecanismo eminentemente mercadológico, pode ser verificada em múltiplas direções e graus de escalonamento.

Trata-se do entendimento, por exemplo, de que a dinâmica ínsita às relações de consumo pode ocasionar um aumento da carga tributária sobre determinados setores da economia, de modo que a repercussão, neste caso, não necessariamente será observada apenas entre aquele que pratica a hipótese de incidência tributária e aquele que de fato suporta o ônus financeiro.

Analisando a questão, salutar se faz a observância do que defende a doutrina de Ojha e Lent (1969, p. 532):

A sales tax may be shifted backward to the factors of production, shifted forward to consumers, or shared among the different sectors depending on the elasticities of demand and supply, but the consensus is that it is borne primarily by the final consumer. Whether a sales tax is regressive or progressive in its relationship to the size of household income depends on the commodities and services taxed and their rates. By the use of household budget inquiries the pattern of expenditures at different levels of income can be ascertained and the tax rates adjusted to eliminate regressivity.²

Do trecho acima exposto, interessante se faz a análise do que se convencionou enquanto “*shifting backwards*”, instituto este que, conforme anteriormente mencionado, é aferível na repercussão do tributo. Cuida-se, pois, do entendimento de que a repercussão não apenas ocorre em uma modalidade de tributos ou, ainda, em apenas uma direção. Na verdade, a problemática atinente à sua conceituação está justamente na dificuldade em se delimitar quando houve, ou não, a repercussão.

Conforme fora demonstrado no segundo capítulo deste trabalho, a repercussão econômica é aferível também nos tributos diretos – estes que, por definição, não seriam, em tese, repercutíveis. Então, o condicionamento do direito à repetição de tributos indiretos à prova de que não houve a translação econômica é, decerto, uma conclusão dissociada da interpretação sistemática das normas.

Não há como se conceder o direito à repetição do tributo direto sem quaisquer condicionamentos ulteriores e, ao mesmo tempo, se negar, pelo menos a princípio, a restituição do tributo indireto, em razão de ser este passível de translação econômica. Trata-se de uma interpretação que, na prática, quedou-se contraditória.

Tal afirmativa se justifica à medida em que se compreende que existem “inúmeros fatores que, combinados, levam a trilhões de cenários distintos, a serem considerados na determinação da repercussão, de sua direção, sentido e intensidade” (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 252), de modo que não seria razoável ao estado-juiz a determinação de critérios que, na prática, são improváveis de serem aferíveis.

Dessa forma, “o uso da classificação [de tributos diretos e indiretos] para restringir o direito à restituição do indébito tributário em relação àqueles considerados

² Tradução: Um imposto sobre vendas pode ser transferido para os fatores de produção, transferido para os consumidores ou repartido entre os diferentes setores, dependendo das elasticidades da oferta e da procura, mas o consenso é que ele é suportado principalmente pelo consumidor final. O fato de um imposto sobre vendas ser regressivo ou progressivo em relação ao tamanho da renda familiar depende das mercadorias e serviços tributados e de suas taxas. Por meio de pesquisas sobre o orçamento familiar, o padrão de gastos em diferentes níveis de renda pode ser verificado e as alíquotas tributárias ajustadas para eliminar a regressividade.

como ‘indiretos’” (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 252) é uma conduta que se mostra antagônica à própria interpretação sistemática das normas.

4.2.2 A inobservância da distinção entre os institutos do preço e do tributo

Conforme demonstrado alhures, a jurisprudência do STJ consolidou a tese interpretativa de que o ônus financeiro representado pela carga tributária seria transferido ao consumidor final por meio do instituto do preço, razão pela qual não seria razoável, ao contribuinte de direito, pleitear a restituição de um tributo que, em tese, já havia sido compensado pelo pagamento do preço pelo contribuinte de fato.

O que se deve observar, nesse caso, é que “a invalidade do tributo incidente sobre determinada operação não torna o preço indevido e, portanto, não há que se cogitar um locupletamento ilícito do contribuinte de direito, se este, além de receber o preço, for também considerado parte legítima para a demanda repetitória” (ARAÚJO, 2014, p. 49).

Em outras palavras, a jurisprudência entende como indevida a pretensão de restituição, pelo contribuinte de direito, de tributo que, a princípio, já havia sido restituído por meio do recebimento do preço dos produtos ou serviços por ele oferecidos, razão pela qual o eventual deferimento da restituição implicaria em um enriquecimento sem causa. No entanto, conforme se pretende demonstrar, essa interpretação desconsidera a distinção existente entre os institutos do preço e do tributo.

Com assento nos institutos de direito privado, o preço decorre de um acordo de vontade estabelecido entre as partes, de modo que o tabelamento do preço pelo contribuinte de direito em nada se confunde com a eventual invalidade da exação tributária. Isso porque, nos negócios jurídicos de natureza privada, quando não há vício de consentimento e, portanto, as partes estão em comum acordo com aquilo que fora avençado, não há que se falar em invalidade do preço estabelecido pelo contribuinte de direito, ainda que neste estejam “embutidos valores pagos a título de tributo ou quaisquer outros custos eventualmente considerados indevidos” (ARAÚJO, 2014, p. 49).

Analisando a questão, necessária se faz a observância do entendimento conferido pela doutrina de Neviani (1983, p. 172-173):

[...] o que o adquirente paga não é o preço mais imposto, é apenas preço (com o valor do imposto incluído parcial, totalmente ou não incluído). Ao adquirente, que pensa no preço que vai desembolsar, pouco importa qual seja a parte do imposto destacada na documentação fiscal: quer saber, antes de mais nada, quanto vai lhe custar aquele bem, em termos de desembolso global. Se a empresa vendedora tiver condições de impor um preço que inclua o custo total do bem mais o lucro desejado (conceito inseparável do de eficácia marginal do capital, criado por Keynes) e, além disso, o valor do tributo, é porque o adquirente, que representa a demanda, aceita o valor monetário atribuído ao bem. Existisse, ou não, o tributo, não seria outro o valor monetário dessa troca econômica e o que é considerado reembolso do imposto após a instituição deste seria lucro da empresa se imposto não houvesse: lucro legal, lícito, consentido e autorizado pelas leis comerciais em geral. Ora, se o imposto veio reduzir o lucro da empresa, que é o sujeito passivo da suposta obrigação tributária, fica bastante claro que o ônus financeiro e econômico do tributo ficariam para a própria empresa. O comprador aceitou um preço abrangente, no nível em que a troca se efetuou. Não o aceitasse tão alto e o preço seria menor, com óbvia redução adicional do lucro do vendedor na mesma medida da redução de preço forçada pelo comprador.

Assim, o preço decorre exclusivamente da noção atrelada à ideia de contraprestação. Trata-se, pois, do entendimento de que o preço, enquanto valor nominal global arcado pelo contribuinte de fato, está regulamentado pelos institutos de direito privado decorrentes da celebração de um contrato entre as partes, fato este que em nada se confunde com relação jurídica de natureza tributária. Como bem observa a doutrina de Martins (1983, p. 172-173), “quando compõe o seu preço, o sujeito passivo da obrigação tributária deixa de sê-lo e passa, regulado agora pelas regras do direito privado, a ser um alienante.”

Entende-se, pois, que em nada se deve confundir o preço com o tributo. O segundo, diferentemente do que ocorre com o primeiro, tem natureza compulsória, sendo regulamentado por institutos do direito público. Dessa forma, ainda que o contribuinte de direito venha a ser “ressarcido” pelo valor recebido a título de preço, não há que se falar em enriquecimento sem causa do eventual recebimento da restituição do tributo indevido. Como se sabe, o direito à restituição decorre da ilegalidade da exação, pouco importando se o contribuinte pagou, a título de tributo, um valor menor do que aquele que fora obtido pelo recebimento do preço.

Explicitando o entendimento posto, salutar se faz a análise do que defende a doutrina de Canto (1983, p. 05), veja-se:

Deve-se admitir, desde logo, que a repetição do tributo indevidamente pago é, antes que tudo, o restabelecimento da ordem jurídica violada pelo simples fato de que a obrigação tributária é *obligatio ex legis*, tem de ser cumprida como a lei a define, inclusive no que respeita ao montante do crédito dela

resultante. Logo, não importa que o *solvens* a quem se devolve o tributo indevidamente recebido possa ter recuperado o seu montante de terceiro.

Dessa forma, não há que se falar em compensação do prejuízo sofrido pelo pagamento indevido do tributo em razão do recebimento, pelo contribuinte de direito, do valor relativo ao preço dos produtos ou serviços por ele oferecidos. Percebe-se, pois, que a jurisprudência em muito se equivocou ao correlacionar os mencionados institutos como forma de limitar o direito à repetição de tributos indiretos, uma vez que, conforme fora observado, o preço e o tributo têm natureza ontológica completamente distinta.

4.2.3 A necessidade da inversão do ônus da prova da repercussão em desfavor do ente fazendário

Conforme fora demonstrado ao longo deste capítulo, o direito à restituição de tributos indiretos está condicionado, à luz do art. 166 do CTN, à prova do não repasse do encargo financeiro ou, no caso de ter havido a translação, à prova de que o contribuinte de fato autorizou o pleito repetitório. Com isso, o ônus da prova recairá sempre sobre o sujeito interessado na ação de repetição, o contribuinte de direito.

O que ocorre, no entanto, é que esse condicionamento não respeita as normas integrantes do ordenamento jurídico brasileiro. Conceitualmente analisando, o ônus da prova diz respeito à necessidade de provar, em juízo, fatos que constituem o direito pretendido. Como consequência, entende-se que compete àquele que produz uma alegação o ônus de prová-la. Sobre a matéria, leciona a doutrina de Sant'Anna (2019, p. 33), *in verbis*:

A distribuição do ônus da prova no ordenamento jurídico brasileiro tem como modelo a Teoria das Normas, de modo que, de forma direta e resumida, o ônus da prova recai sobre aquele que alega o fato a ela subjacente. Essa distribuição do ônus da prova está posta no art. 373 do CPC/15, sendo certo que, em regra, o sujeito processual autor da ação deve provar fatos constitutivos e o sujeito processual **réu deve provar fatos impeditivos, modificativos e extintivos que irão contra os fatos alegados na inicial**. Repita-se, em regra, pois, como se verá adiante, acredita-se que isso pode ser alterado mediante a inversão do ônus da prova, quando aplicável (grifo nosso).

No caso do condicionamento do direito à repetição de tributos indiretos pelo contribuinte de direito à prova da assunção do encargo financeiro ou da autorização

pelo contribuinte de fato, não restam dúvidas de que a Fazenda Pública, enquanto ré na demanda repetitória, está arguindo fatos impeditivos do direito do autor. Neste caso, não deveria sobre este recair a competência de provar, em juízo, o seu direito, mas sim ao ente fazendário.

Dessa forma, ao analisar o dispositivo constante do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, é possível perceber que, ao autor, é incumbido o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito (BRASIL, 2015). Relativamente à ação de restituição de tributos indiretos, é indubitável que o fato que constitui o direito à pretensão de restituição é o pagamento indevido. Na ocasião, o ônus da prova ficará adstrito à demonstração, em juízo, dos motivos pelos quais se deve considerar a exação enquanto indevida, de modo a autorizar a pretensão de restituição.

Percebe-se, pois, que o ônus da prova, sob o seu viés subjetivo, não está, no caso em análise, condicionado à prova da assunção do encargo financeiro ou à demonstração de que o contribuinte de fato autorizou o pleito repetitório. Essa subordinação, na verdade, constitui-se enquanto um impedimento do exercício pleno do direito de ação, de modo que se caracteriza, conseqüentemente, como uma efetiva arguição de fato impeditivo do direito do autor, o que deverá ser provado pelo ente fazendário que a alega.

Por essa razão, não se trata de uma consideração intransigente a conclusão da necessidade da inversão do ônus probatório em desfavor do ente fazendário. O próprio CPC/15, na verdade, estabelece situações em que ocorrerá a inversão do ônus da prova, podendo ela ter três origens distintas: judicial, convencional ou legal. A primeira, como o próprio termo indica, ocorre quando a lei permite ao juiz a alteração das regras legais de distribuição; a segunda, quando as partes, de comum acordo, modificam a distribuição do ônus da prova; e a terceira, por fim, relaciona-se às hipóteses que decorrem de uma presunção.

Sobre a matéria, salutar se faz a observância do entendimento conferido pela doutrina de Gonçalves (2021, p. 37), *in verbis*:

As presunções não são meios de prova, mas formas de raciocínio pelas quais, por meio do conhecimento de um fato, infere-se a existência de outro, deduz-se de um fato conhecido e provado um outro, que se quer demonstrar. Existem as presunções legais e as judiciais (*hominis*) ou simples. As primeiras são aquelas estabelecidas pelo próprio legislador. As simples, as que decorrem da observação sobre o que normalmente acontece. A presunção geralmente parte de um indício de prova. O indício é um sinal, um vestígio, que em regra nada prova, mas que, por meio das presunções, pode

levar à convicção sobre a veracidade de uma determinada alegação. As presunções simples são fundadas em máximas de experiência. Estabelece o CPC, no art. 375, que “o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial”. As máximas de experiência são conhecimentos adquiridos pelo juiz ao longo da vida e da sua experiência profissional e social. Estão fundadas no que normalmente acontece e têm caráter geral.

Do trecho acima, percebe-se que, embora a presunção não possa ter, tecnicamente, valor probatório, trata-se de um procedimento que serve como mecanismo de inversão do ônus da prova. Dessa forma, não é uma posição radicalista o entendimento de que a ilegalidade da exação pode ser presumida, de modo a permitir a inversão do ônus probatório em favor do autor da demanda repetitória.

Como fora demonstrado no capítulo introdutório deste trabalho, o direito à repetição decorre do pagamento indevido de um tributo, e este, por sua vez, ocorre quando a lei que codificou a exação não está em consonância com o que prevê o princípio da legalidade. Assim, não pairam dúvidas de que a ilegalidade da exação pode ser presumida, pelo juiz, no momento da distribuição da causa, eis que se trata de uma matéria que, teoricamente, diz respeito às “máximas de experiência”.

Aqui, pouco importa se se trata de um tributo indireto ou não. O fato constitutivo do direito à repetição do indébito será, sempre, ou a ilegalidade da exação ou o recolhimento a maior da quantia devida, de modo que o ônus probatório, em relação ao autor da demanda repetitória, deveria ser apenas a comprovação da ilegalidade ou do recolhimento a maior da exação.

No que se refere aos tributos indiretos, existe uma evidente arguição de um fato impeditivo do direito à repetição, relativo à necessidade de comprovar, em juízo, a assunção do encargo financeiro ou a autorização do contribuinte de fato. Trata-se de um condicionamento que deveria recair sobre o ente fazendário, eis que, como o próprio CPC/15 prevê, compete ao réu da demanda a comprovação dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor (BRASIL, 2015).

Analisando o entendimento aqui exposto, importante se faz a observância do que defende a doutrina de Machado Segundo (2012, p. 254), veja-se:

[...] se se pudesse cogitar de uma situação, excepcionalíssima, na qual a tese da repercussão do ônus do tributo e do enriquecimento sem causa poderiam ter alguma relevância, **o ônus de demonstrá-lo, realmente, deveria ser sempre da Fazenda, ré que estaria assim opondo fato impeditivo ou modificativo do direito do autor da ação de restituição do indébito.** Na verdade, em regra, o correto é rejeitar-se o uso da *passing-on defense*. Mas,

se em algum caso particularíssimo seu uso poderia ser justificado, o ônus dessa justificação, e dos fatos que lhe dariam base, não pode ser senão da Fazenda que o alegasse (grifo nosso).

Pelo que foi demonstrado até aqui, portanto, não pairam dúvidas de que a restituição de tributos indiretos é praticamente inexecutável. Isso porque, de um lado, o direito de ingressar com a demanda repetitória, pelo contribuinte de direito, está condicionado à demonstração de um dos requisitos mencionados pelo art. 166 do CTN, quais sejam: a assunção do encargo financeiro ou a autorização do contribuinte de fato.

O que ocorre, no entanto, é que esse condicionamento, conforme fora demonstrado, inviabiliza a pretensão de restituição, pois a prova relativa à demonstração da assunção do encargo financeiro é demasiadamente melindrosa e, ao mesmo tempo, a demonstração da autorização, pelo contribuinte de fato, é indiscutivelmente inconcebível.

De outro, simplesmente é repelida, ao contribuinte de fato, a mera cogitação da legitimidade ativa, uma vez que este, por conceito, não é sujeito passivo da relação jurídico-obrigacional e, conseqüentemente, não pode demandar, em nome próprio, a restituição daquilo que não lhe é devido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das disposições abordadas nesta pesquisa, foi possível constatar a evidente problemática atinente à delimitação da legitimidade ativa para figurar na ação de restituição de tributos indiretos. Essa conclusão justifica-se à medida em que se foi possível perceber as incorreções sobre as quais se assentaram a interpretação jurisprudencial conferida à matéria. Percebeu-se, na análise realizada, que a forma como os Tribunais Superiores se posiciona, no que diz respeito à restituição de tributos indiretos, em muito se distancia da própria concepção do direito à repetição.

Conforme fora demonstrado no capítulo introdutório desta pesquisa, o direito à restituição decorre do pagamento indevido ou maior que o devido. Dessa forma, o direito subjetivo para concretizar a materialidade do direito à repetição do indébito está na ocorrência da ilegalidade da exação ou, no caso do pagamento a maior, da ausência de pertinência objetiva aos critérios exarados pelo legislador.

Dessa premissa, concluiu-se que o direito à restituição, muito embora regulamentado pelo Código Tributário Nacional, tem sede na Constituição Federal, sendo ela, inclusive, fonte basilar da qual se deve extrair as interpretações relativas à aferição, ou não, do direito à repetição do indébito. Dessa forma, não obstante o CTN condicione o direito à repetição pelo contribuinte de direito à prova da assunção do encargo financeiro ou, no caso da translação, à prova de que recebeu autorização do contribuinte de fato, é sobre a própria Constituição que se deve verificar a insurgência do direito à restituição.

Nesse sentido, ainda no capítulo introdutório deste trabalho, ficou atestado que a eventual negativa do direito à restituição, simplesmente em razão da suposta ausência de pertinência objetiva aos parâmetros criados pelo legislador infraconstitucional, constitui uma efetiva supressão de direito, uma vez que, em conformidade às disposições aqui lecionadas, o direito à repetição sempre decorrerá do recolhimento, aos cofres públicos, de quantia indevida ou maior que a devida.

Dessa feita, a interpretação que se extraiu do estudo do primeiro capítulo desta monografia está justamente na aferição da base constitucional do direito à repetição, o que significa dizer, consequentemente, que o condicionamento desse direito a requisitos outros que não aqueles previstos na Carta Magna não pode ser aplicado em total disparidade com os termos constitucionais.

No mesmo sentido, quando da análise do segundo capítulo, foi possível observar a ineficiência prática da divisão classificatória dos tributos em diretos e indiretos. Na ocasião, demonstrou-se que a referida classificação é demasiadamente imprecisa, de modo que a negativa do direito à restituição de tributos indiretos, simplesmente em razão do fenômeno da transferência econômica, é absolutamente difusa e de difícil compreensão.

De fato, apesar de tal classificação ser plausível para efeitos pedagógicos, não se pode olvidar que, na prática, acabou por desequilibrar a delimitação da sujeição ativa na ação de restituição de tributos indiretos. Verificou-se, pois, que classificar os tributos em diretos e indiretos, levando-se em consideração, para isso, apenas a transferência da carga tributária, é uma prática que se mostra antagônica à própria interpretação sistemática das normas.

Assim, o segundo capítulo teve como objetivo central a desconstituição do ideário em que se fundamenta a doutrina e jurisprudência nacionais, relativamente à aferição de que tributos tidos como indiretos seriam sempre repercutidos ao próximo da cadeia produtiva, de modo que não haveria razão, sequer, de se falar em restituição dessa modalidade de tributos.

Demonstrou-se, portanto, que, em que pese o tributo indireto poder, sim, ser repercutido a um terceiro alheio à relação obrigacional, essa característica não é exclusiva a esta modalidade de tributos. O próprio tributo direto – que, por definição, não seria passível de repercussão – é, por vezes, trasladado a um terceiro alheio à relação obrigacional. Extraiu-se, então, do segundo capítulo, a refutação à teoria fisiocrática da repercussão econômica dos tributos, que impedia a restituição de tributos indiretos simplesmente em razão de serem estes passíveis de transferência financeira.

Procedeu-se, ainda no segundo capítulo, à definição dos contribuintes de fato e de direito, demonstrando a importância que a decomposição analítica dessa temática possui para o problema da presente pesquisa. Na ocasião, convencionou-se designar o contribuinte de direito como sendo aquele que coincide com o sujeito eleito pelo legislador ordinário para figurar como o responsável pelo pagamento da carga tributária, enquanto o contribuinte de fato, por outro lado, seria o sujeito que, por efeito da transferência, suporta, efetivamente, o ônus financeiro.

Ademais, demonstrou-se que a razão para que a legitimidade ativa na ação de restituição esteja limitada ao contribuinte de direito está justamente no fato de

inexistir relação jurídica entre o ente fazendário e o contribuinte de fato. Neste momento, refutou-se as disposições legais que limitavam a legitimidade ativa ao contribuinte de direito, demonstrando que o conceito de relação jurídica, ontologicamente considerado, pode sim ser estendido ao contribuinte de fato. Verificou-se, ainda, que a própria jurisprudência se manifestava favoravelmente à concessão da legitimidade ativa *ad causam* ao contribuinte de fato, contribuindo para o enfraquecimento da corrente que se posicionava de modo contrário.

Transcorrida a análise ao capítulo derradeiro desta pesquisa, mostrou-se como as disposições jurisprudenciais culminaram na inexequibilidade prática do direito à restituição de tributos indiretos. Para isso, analisou-se como a matéria atinente à restituição dessa modalidade de tributos foi tratada no âmbito dos Tribunais Superiores desde o momento da sua aparição no sistema normativo brasileiro até as disposições hodiernas.

Constatou-se, assim, que tanto o STF quanto o STJ em muito divergiam no tratamento conferido à matéria. No próprio âmbito dos Tribunais, individualmente considerados, foi possível perceber uma oscilação interpretativa, de modo que, em um momento, se posicionavam favoravelmente a uma teoria e, repentinamente, alteravam o entendimento antes predominante, o que colaborou para a perpetuação de uma oscilação interpretativa a respeito da delimitação legitimidade ativa *ad causam*.

Na ocasião, verificou-se que o STF, antes da edição da Constituição Federal de 1988, era o responsável pela interpretação e aplicação de lei federal, razão pela qual sobre ele recaía a competência para dirimir questões relativas à restituição de tributos. Desta feita, ficou demonstrado que, no âmbito desta Corte, o direito à restituição de tributos indiretos era, em um primeiro momento, isento de quaisquer condicionamentos, posicionando-se o Tribunal, inclusive, contrariamente à tese da *passing on-defense*.

Após, mudou-se a posição interpretativa, tendo ela se inclinado à presunção *juris tantum* do repasse econômico do tributo pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato por meio do instituto do preço, razão pela qual a pretensão de restituição de tributos indiretos, pelo contribuinte legal, prescindia da prova da assunção do encargo financeiro ou, no caso da transferência, da prova da autorização do contribuinte de fato.

Relativamente ao STJ, verificou-se que a posição interpretativa conferida à tributação indireta impescindia, também, da aferição da repercussão econômica por meio do preço. Demonstrou-se na discussão que, embora os tributos sujeitos ao tabelamento de preço tivessem sua natureza indireta reconhecida, não seria possível pleitear a sua eventual restituição, em razão de serem eles “ressarcidos” através do preço recebido. Nesse momento, definiu-se, enquanto tributos indiretos, o ICMS, o IPI e o ISS. Este último, apesar de não incidir sobre uma operação, teve sua natureza indireta reconhecida pelo STJ.

Após, verificou-se, em síntese, que o STJ se posiciona favoravelmente ao que dispõe a dicção literal do art. 166 do Código Tributário Nacional, de modo que a legitimidade ativa para a propositura da ação de restituição de tributos indiretos pertence exclusivamente ao contribuinte de direito, devendo este, no entanto, fazer prova da assunção do encargo financeiro ou, no caso da translação, de que o contribuinte de fato autorizou o pleito repetitório. A única exceção a essa interpretação, ressalte-se, diz respeito aos consumidores de energia elétrica, caso em que o STJ reconhece a legitimidade ativa ao contribuinte de fato em razão da peculiaridade envolvendo a concessionária de serviço público e o estado concedente.

Verificada as premissas estruturadas pela jurisprudência, passou-se à demonstração das incorreções por ela adotadas. Demonstrou-se que a restrição do direito à restituição, em razão da repercussão do tributo, é uma prática que se mostra diametralmente oposta aos preceitos que constituem o direito à repetição do indébito.

Extraiu-se, nesse momento, a noção atrelada à aferição de que a repercussão, enquanto mecanismo eminentemente mercadológico, pode ser verificada em múltiplas direções e graus de escalonamento, de modo que esse fenômeno não necessariamente ocorre apenas entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Por isso, não há razão, sequer, de se utilizar da teoria da *passing-on defense* enquanto critério aferidor da legitimidade ativa na ação de restituição, uma vez que, conforme ficou demonstrado, trata-se de um condicionamento arbitrário e inconsistente.

Além disso, verificou-se que os institutos do preço e tributo têm natureza ontológica completamente distintas, de modo que a invalidade de um não afeta o outro. O preço, enquanto representação pecuniária do valor de um produto ou serviço, é regido pelos institutos do direito privado, estando ele regulamentado por um acordo

de vontades realizado entre as partes. O tributo, por outro lado, decorre dos institutos do direito público e é regulamentado por lei.

Dessa forma, verificou-se que a invalidade do tributo em nada influencia a validade do preço, razão pela qual não há que se falar em “ressarcimento” do prejuízo sofrido pelo pagamento do tributo indevido em função do eventual recebimento do preço dos produtos ou serviços oferecidos pelo contribuinte de direito.

Demonstrou-se ainda que o condicionamento do direito à repetição do indébito, pelo contribuinte de direito, à prova da assunção do encargo financeiro ou, no caso da translação, à prova de que o contribuinte de fato autorizou o pleito repetitório, constitui-se enquanto uma efetiva arguição de fato impeditivo e modificativo do direito do autor. Assim, deveria recair sobre o ente fazendário, e não sobre sujeito interessado na demanda, o ônus probatório relativo a essas determinações.

Por derradeiro, verificou-se como a interpretação jurisprudencial em nada ultimou a problemática atinente à delimitação da legitimidade ativa na ação de restituição de tributos indiretos. Pelo contrário, as considerações por ela adotadas, na realidade, inviabilizaram o pleito repetitório dessa modalidade de tributos.

De um lado, negam o direito à repetição pelo contribuinte de fato em razão de ser este um sujeito alheio à relação jurídico-obrigacional – mesmo sendo este o sujeito que, na prática, é compelido ao pagamento do tributo – e, de outro, condicionam o direito à repetição, pelo contribuinte de direito, à prova da assunção do encargo financeiro ou, no caso da translação, de que o contribuinte de fato autorizou o pleito repetitório.

Assim, conforme fora demonstrado, a prova relativa à assunção do encargo financeiro é de difícil produção, de modo que se torna inviável a sua concepção. Ao mesmo tempo, a prova relativa à demonstração de autorização pelo contribuinte de fato é uma pressuposição, no mínimo, anedótica, em razão da falta, inclusive, de motivos que respaldem a eventual concessão de uma autorização.

O que se apreende, portanto, é que a perpetuação do tratamento jurisprudencial relativamente à matéria de restituição de tributos indiretos, que erige o direito à repetição à categoria de um direito eminentemente condicional, em muito se distancia da própria ideia que fundamenta o direito repetitório. Ao lado das incorreções conceituais sobre as quais se assentaram o entendimento jurisprudencial, o direito esculpido no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, relativo à garantia do acesso à

jurisdição, resta, nesse caso, malferido pela condicionante despautéria, de modo que o contribuinte – de fato ou de direito – permanece desassistido frente ao recolhimento do tributo indevido.

REFERÊNCIAS

- AMARAL JÚNIOR, Aluísio Gurgel do. **Constituição e Relação Jurídica**. 2006. 102 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.
- ARAÚJO, Natalice Lima da Frota. **Legitimidade ativa para a ação de repetição do indébito relativa a "tributos indiretos"**: uma análise crítica da jurisprudência do STF e do STJ. 2014. 69 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Legitimidade Passiva. In: BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **Direito Aplicado II (Pareceres)**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Direito e processo**: influência do direito material sobre o processo. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BERNARDES, Flávio Couto. **Direito Tributário Moçambicano**. Belo Horizonte: Mandamentos. 2ª Ed. Revisada e Atualizada, 2009.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 de mar. 2021.
- BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF, mar. de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 21 de abr. 2021.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, out. de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 21 de abr. 2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 873.616/PR**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Primeira Seção. Embargante: Centro de Imagem São Lucas S/C Ltda. Embargado: Município de Curitiba. Julgado em 30 de set. 2010. Publicação: DJe, 06 de out. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16666553/eresp-873616>. Acesso em: 14 de abr. 2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **Recurso Especial n. 817.323/CE**. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Dinel

Participações LTDA. Julgado em 6 abr. 2006. Publicação: DJe, 24 abr. 2006. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7163359/recurso-especial-resp-817323-ce-2006-0026047-7/inteiro-teor-12889599>. Acesso em: 14 de abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **Recurso Especial n. 903.394/AL**. Rel. Min. 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. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 24 mar. 2010. Publicação: DJe, 26 abr. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9112631/recurso-especial-resp-903394-al-2006-0252076-9/inteiro-teor-14259475>. Acesso em: 14 de abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **Recurso Especial n. 1.299.303/SC**. Rel. Min. Cesar Asfor Rocha. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S.A. Julgado em 08 de ago. 2012. Publicação: DJe, 01. fev. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-legitimidade-contribuinte.pdf>. Acesso em: 14 de abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 699.292/SP**. Rel. Min. José Delgado. Primeira Seção. Embargante: Dabi Atlante S.A Indústrias Médico Odontológicas. Embargado: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 26 de abr. 2006. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200600178360&dt_publicacao=22/05/2006. Acesso em: 14 de abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal (2ª Turma). **Recurso Extraordinário n. 46.450/RS**. Rel. Min. Antônio Villas Boas. Segunda Turma. Recorrente: Flodoardo Silva S.A. Importação e Exportação. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Julgado em 20 de dez. 1960. Publicação: DJ, 02 de jun. 1961. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur63751/false>. Acesso em: 15 de abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **Recurso Extraordinário n. 3.051/SP**. Rel. Min. Laudo de Camargo. Recorrente: Romani, Simonini, Toschi & Cia. Recorrida: Prefeitura Municipal de Santos. Julgado em 28 de nov. 1938. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=480256>. Acesso em: 15 de abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). **Recurso Extraordinário n. 105.340/RJ**. Rel. Min. Aldir Passarinho. Recorrente: BETON - Engenharia Arquitetura e Urbanismo LTDA; Recorrido: União Federal. Julgado em 16 de dez. 1985. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur65839/false>. Acesso em: 14 de abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). **Recurso Extraordinário n. 46.450/RS**. Rel. Min. Antônio Villas Boas. Recorrente: Flodoardo Silva S.A. Importação e Exportação. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Julgado em 1 de jan. 1970. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=145855>. Acesso em: 14 de abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 71**. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal [1963]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2212>. Acesso em: 26 de abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 546**. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal [1969]. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula546/false>. Acesso em: 26 de abr. 2021.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de pesquisas tributárias nº. 8: Repetição do Indébito**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Natureza jurídica da taxa de despacho aduaneiro – repetição do imposto indireto. **Revista de Direito Administrativo**. v. 75. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas**. 2014. 426 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Curso de direito processual civil: Processo de conhecimento e procedimentos especiais**. vol. 2. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

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

LAURENTIIS, Thais Catib de. **Restituição de tributo inconstitucional**. 2014. 271 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, v. 32, n. 2, 2012, p. 223-259.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do Indébito Tributário Indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito no direito tributário. In: Brandão Machado (Coord.), **Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº. 8: Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Resenha tributária, 1983.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. 496 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

NÜSKE, João Ricardo Fahrion. **Os impostos indiretos e a (des)proteção de direitos fundamentais: uma necessária reanálise das imunidades tributárias**. 2018. 131 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018.

OJHA, P. D.; LENT, George E. Sales Taxes in Countries of the Far East. **Staff Papers (International Monetary Fund)**, v. 16, n. 3, p. 529-581, nov. 1969. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/3866284>. Acesso em: 07 de mai. 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999. p. 355-398.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário**. 2016. 157 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-

Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

ROCCO, Ugo. **Trattato di diritto processuale civile**. 2. ed. Torino: UTET, 1966. v. 1 e 2.

RODRIGUES, Tales de Almeida. **A modulação dos efeitos nas decisões tributárias relativas à repetição do indébito**. 2020. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020.

ROSSINI, Guilherme de Mello. **Subsídios econômicos na hermenêutica tributária: da retórica intuitivista às considerações elasticidade-preço para o efetivo controle da seletividade**. 2017. 300 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

SANT'ANNA, Henrique Celso de Castro. **A inversão do ônus da prova instituída pelo art. 373 do Código de Processo Civil no processo tributário**. 2019. 80 f. Dissertação (Mestrado Profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 27, n. 1, p. 39-48, 1987. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rae/v27n1/v27n1a05.pdf>. Acesso em: 16 de abr. 2021.

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

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação do Indébito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Fundamentos Constitucionais do Direito ao Ressarcimento do Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 27. São Paulo: Dialética, 1997.