

# Revista de Estudos Tributários

ANO XIX — Nº 110 — JUL-AGO 2016

EDIÇÃO ESPECIAL — Os IMPACTOS DO NOVO CPC NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

## REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal Federal – Nº 29/2000  
Superior Tribunal de Justiça – Nº 42/1999  
Tribunal Regional Federal da 1ª Região – Nº 21/2001  
Tribunal Regional Federal da 2ª Região – Nº 1999.02.01.057040-0  
Tribunal Regional Federal da 3ª Região – Nº 22/2010  
Tribunal Regional Federal da 4ª Região – Nº 07/0042596-9  
Tribunal Regional Federal da 5ª Região – Nº 10/2007

## EDITORIAL SÍNTESE

**DIRETOR EXECUTIVO:** Elton José Donato

**GERENTE EDITORIAL E DE CONSULTORIA:** Eliane Beltramini

**COORDENADOR EDITORIAL:** Cristiano Basaglia

**EDITOR:** Cristiano Basaglia

## EDITORIAL IET — INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

### DIRETORES

Milton Terra Machado  
Hebe Bonazzola Ribeiro  
Geraldo Bemfica Teixeira

### CONSELHO EDITORIAL

Domiciano Cunha, Heleno Taveira Tôrres, Hugo de Brito Machado,  
Humberto Bergmann Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, José Mörschbacher,  
Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho,  
Renato Lopes Becho, Roberto Ferraz, Roque Carrazza, Walmir Luiz Becker

### COMITÊ TÉCNICO

Adler Baum, Adolpho Bergamini, Carlos Mário da Silva Velloso,  
Carlos Roberto Lofego Cañibal, Fernando Dantas Casillo Gonçalves, Henrique Tróccoli Júnior,  
Marcel Gulin Melhem, Paulo de Mello Aleixo, Paulo de Vasconcellos Chaves, Wilson Darós

### COLABORADORES DESTA EDIÇÃO

Airton Freitas Feitosa Filho, Alexandre Mamatov Lipovsky, Alexandre Pantoja, Anderson Andreoli Martins, Andrei Furtado Fernandes, Angela Vidal da Silva Martins, Antonio Baptista Gonçalves, Bernardo Motta Moreira, Betina Treiger Gruppenmacher, Bruno Pellegrino, Cláudio Carfaro dos Santos, Cristiano Agrella Basaglia, Daniel Corrêa Szelbrackowski, Daniela Darci Coelho, Danielle Bertagnolli, Debby Helena Sou Chu, Eduardo Souto do Nascimento, Emmanuel Biar, Fátima Fernandez Rodriguez de Souza, Gabriel Abrantes, Henrique Tróccoli Júnior, Henry Gonçalves Lummertz, Hugo Barroso Uelze, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Kiyoshi Harada, Leonardo Romero de Lima, Luís Rodolfo Cruz e Cruz, Luiz Augusto Almeida Maia, Luiz Fernando Maia, Marcel Gulin Melhem, Marcelo Fróes Del Fiorentino, Marcelo Martins da Silveira, Marcelo Salles Annunziata, Marcos Gasperini, Maria Izabel de Macedo Vialle, Maurício Pereira Faro, Michel Gulin Melhem, Paulo Caliendo, Pedro Alexandre Marquês de Sousa, Pedro de Mello Martins Teixeira, Pedro Tinoco, Phernanda Cirino de Lima, Priscilla Versatti, Rafael Dinoá Mann Medeiros, Rafael Pandolfo, Renato Lopes Becho, Ricardo Braghini, Ricardo Micheloni da Silva, Rocco Antonio Rangel Rosso Nelson, Walmir Luiz Becker, Walter Alexandre Bussamara

# Da Legitimidade *Ad Causam* dos Tributos Indiretos e o Novo CPC

**PAULO CALIENDO<sup>1</sup>**

Graduado em Direito pela UFRGS, Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS, Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP, Professor Titular na PUCRS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no País, Conselheiro do CARF, Vice-Presidente da Academia Tributária das Américas, Árbitro da Lista Brasileira do Mercosul, Advogado.

**RESUMO:** O presente artigo tem por objetivo questionar o problema da legitimidade *ad causam* nos tributos indiretos sob a égide do novo CPC. Será que o novo CPC propicia uma solução satisfatória para o antigo problema da repetição de indébito dos tributos indiretos? Será que os contribuintes de direito e de fato possuem legitimidade *ad causam* para requerer a repetição de indébito, em determinadas situações?

**PALAVRAS-CHAVE:** Legitimidade *ad causam*; repetição de indébito; tributos indiretos; contribuinte de fato e de direito.

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Do problema da legitimidade ativa e o regime do artigo 166 do CTN; 2 Da teoria geral do repasse jurídico: da distinção entre tributos diretos e indiretos; 3 Do regime da repetição do indébito do ICMS: para uma superação da histórica vedação prática ao direito dos contribuintes; 4 Do interesse protegido na repetição de indébito: para uma superação da ilegítima prevalência de interesses ilegítimos do Estado; 5 Da legitimidade *ad causam* dos contribuintes de direito e de fato para requerer a repetição de indébito; 6 Da legitimidade *ad causam* dos contribuintes de direito e de fato para requerer a repetição de indébito, conforme o novo CPC; Conclusões; Referências.

## INTRODUÇÃO

O problema de *quem possui a legitimidade ativa ad causam para exigir a repetição de indébito por pagamento indevido* nos tributos indiretos tem ultrapassado gerações de juristas sem uma resposta satisfatória. Nem o CPC de 1939 nem o CPC de 1973 auxiliaram nessa tarefa. O problema não encontrou solução satisfatória sob a égide da CF de 1946, da CF de 1967 e nem sob a atual CF de 1988. O trabalho pretende indagar se o novo CPC possui instrumentos analíticos e normativos capazes de permitir a correta resolução desse problema. Será que interpretação e aplicação do art. 166 do CTN encontrará novas luzes sob o novo CPC? Este é um problema da máxima importância. Diversas interpretações doutrinárias entraram em conflito, especialmente quando o consumidor participa de relações comerciais de massa. A evolução jurisprudencial historicamente vacilante sobre o tema, somada a diversos pré-conceitos interpretativos resultaram

---

1 Autor do livro finalista do Prêmio Jabuti 2009 intitulado *Direito tributário e análise econômica do direito*, publicado pela Editora Elsevier.

em uma situação de vedação concreta ao direito dos contribuintes, em uma cruel ineficácia normativa concreta.

## 1 DO PROBLEMA DA LEGITIMIDADE ATIVA E O REGIME DO ARTIGO 166 DO CTN

A discussão judicial sobre a legitimidade ativa para requerer a repetição de indébito em juízo representa uma das questões mais controversas em direito tributário nacional, sendo objeto de uma longa evolução histórica perquirindo as bases dogmáticas do instituto.

Os problemas da legitimidade *ad causam* e da repetição de indébito são distintos, porém relacionados, tornando a questão deveras complexa.

O problema da repetição do indébito dos tributos indiretos surge com maior relevância em face da problemática distinção entre repasse jurídico e repercussão econômica do tributo, ou seja, de sua natureza indireta, e tem sido exaustivamente questionado pela doutrina e jurisprudência. A melhor doutrina nacional escreveu excelentes trabalhos sobre o assunto, e a jurisprudência tratou de casos importantíssimos. Sem dúvida, não se trata de um tema novo, mas, com certeza, merece uma nova abordagem. O tema, como veremos, é permeado de inúmeras incompreensões e equívocos.

O ponto fundamental de análise está na interpretação do sentido e alcance do dispositivo do art. 166 do CTN, que determina:

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

Ele previsto na Seção III do CTN, acerca do “Pagamento Indevido”.

Diversos são os questionamentos sobre o dispositivo acima: i) teria sido este artigo recepcionado pela CF/1988?; ii) quem irá possuir *legitimidade ad causam* para requerer a repetição de indébito no pagamento indevido ao Estado?; iii) qual o regime jurídico da repetição de indébito nos casos de pagamento indevido?

### A) EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PROBLEMA ATÉ O CTN

Até o advento do CTN, o problema da restituição de impostos indevidos era objeto de estudo com base nos institutos de direito privado e tinha as suas regras regidas pelo art. 964 do Código Civil de 1916<sup>2</sup>, o que autorizava, via de regra, um posicionamento bastante favorável aos contribuintes.

2 Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizado por DERZI, Misabel. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 882.

Modificando radicalmente a jurisprudência ora existente, foi editada a Súmula nº 71 do STF, que declarava sucintamente: “Pagamento Indevido – Restituição de tributo indireto – Cabimento: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”, de 13 de dezembro de 1963, publicado na Imprensa Nacional em 1964, p. 57.

Essa súmula se aplicava a todos os tributos indiretos da época, como o Imposto sobre Venda a Varejo (IVC), o Imposto de Indústrias e Profissões e a Taxa Suntuária e de Assistência Social<sup>3</sup>, visto que, no entendimento dos Ministros do STF, tratava-se de tributos que se computavam no preço das mercadorias e repercutiam, em última instância, na esfera econômica do consumidor final. O seu fundamento decorria do entendimento que o contribuinte de direito jamais estaria legitimado para requerer a restituição, visto que teria realizado a translação do ônus fiscal, e, de outro lado, o contribuinte de fato não era considerado como sujeito passivo da relação tributária e, portanto, também não teria legitimidade.

A eficácia da Súmula nº 71 nunca foi tida, contudo, como absoluta. Em um caso paradigmático, o Ministro Aliomar Baleeiro, no julgamento do RE 61664/MG, de 21 de maio de 1968, entendeu que não a concessão automática da repetição de imposto pode ser considerada inconstitucional, visto que implicaria prejuízo concreto, excluindo, no caso, a tese da presunção de locupletamento ilícito por parte do *contribuinte de jure*. Para o ministro, a regra do art. 71 deveria ser entendida no *in concreto*, pois nem sempre haveria critério “científico para diagnosticar-se esse locupletamento”, visto que “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”. Afastava-se, desse modo, a aceitação automática da tese defendida pelos financistas fisiocratas.

Versava o caso da cobrança de tributo inconstitucional pelo trânsito de gado pelo território mineiro, sem que tenha ocorrido a operação de venda e, por consequência, a translação do ônus financeiro ao *contribuinte de jure*.

Lembrou o jurista que ensinaram diversas gerações financistas que o fenômeno da repercussão econômica pode ou não ocorrer na esfera econômica do consumidor, mediante a recuperação do valor do imposto no preço exigido do comprador, na condição de *contribuinte de facto*. No caso em análise, não teria ocorrido o mecanismo da venda, que ensejaria a recuperação do valor suportado pelo *contribuinte de jure*. Dessa forma, nesse caso concreto não haveria fundamento para a aplicação da Súmula nº 71 do STF.

Avançou igualmente ministro e jurista ao detalhar os aspectos fundamentais do caso concreto, extraindo deste profícuas lições, que marcaram a jurisprudência da Corte Suprema. Vejamos. Para este nem sempre em um mecanismo de

mercado ou de operação de vendas permitiria ao *contribuinte de jure* realizar a translação do imposto ao *contribuinte de facto*. Tal situação econômica poderia ocorrer em um contexto de mercado setorial em que a concorrência é pautada por livre e intensa competição, tal como no caso do setor da carne, no qual “[...] quem paga o imposto devido não pode recuperá-lo por meio da incorporação do preço, já que este é o mesmo no mercado para todos os demais vendedores que não sofreram a exigência ilegal”.

Outro elemento citado está no fato de que o preço da carne seria tabelado pelas autoridades, não permitindo ao vendedor (*contribuinte de jure*) cobrar do consumidor um preço maior, porque lhe teria sido exigido um tributo indevido. Alertava Aliomar Baleeiro ao tratar da Súmula nº 71 que:

Entendo que essa diretriz não pode ser generalizada. Há que ser apreciada em cada caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financistas não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os Fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir imposto direto do indireto.

O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado, ou natureza da mercadoria ou do ato tributado.

[...]

Estes autores recapitularam as condições sem as quais não ocorrerá a transferência do imposto, esclarecendo que a elasticidade da oferta depende da mobilidade e da “possibilidade de lucro”.

Desse modo, em alguns casos a firma poderia estar à mercê dos compradores, restando faticamente impedida de repassar o ônus fiscal no preço dos produtos. Igualmente, caso ela confronte o mercado, ela poderá estar sujeita ao risco de redução global da produção ou da venda e mesmo do aumento de custos. Esse fenômeno teria sido nominado por Marshall como “*external diseconomies*”.

Lembrava o Ministro que o Estado do Espírito Santo agia irracionalmente ao exigir de seus produtores de café um tributo inconstitucional, dado que os seus produtores não teriam condições fáticas e de mercado para procederem ao repasse do ônus fiscal para o preço, dado que o preço da mercadoria seria cotado em bolsa de valores pelo preço do dia e a competição acirrada entre os agentes de mercado impediria naturalmente que os produtores do Espírito Santo pudessem competir em igualdade econômica com os produtores de outros Estados onde inexistisse tal tributação indevida. Na competição interestadual, os produtores do Espírito Santo estariam completamente desarmados.

O fundamento pressuposto da Súmula nº 71 era a preferência pelo locupletamento em favor do Estado e contra o *contribuinte de jure*, visto que aquele representaria os interesses gerais da comunidade.

O Ministro Aliomar Baleeiro avançou seu voto ao apresentar um aspecto ainda mais relevante no debate: a questionável eticidade da conduta do Estado

em sistematicamente editar normas inconstitucionais e posteriormente impedir a repetição do indébito aos contribuintes. Nas palavras deste jurista:

Mas não se pode negar a novidade, do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito – a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e à realização da ideia força da Justiça. (*Op. cit.*, p. 210/211)

Como se pode notar pela riqueza de argumentos, esse voto paradigmático irá alterar o entendimento do STF sobre o tema, permitindo o surgimento da Súmula nº 546 do STF, de 3 de dezembro de 1969, que irá dispor que:

Cabimento – Restituição do tributo pago indevidamente: 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.<sup>4</sup>

## B) EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PROBLEMA APÓS O CTN

O CTN irá determinar, em seu art. 166 do CTN, que:

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.

Posteriormente o STF adotará uma redação menos restritiva na Súmula nº 546 do STF, ao estabelecer a exigência, não somente da prova que o contribuinte *de jure* não trasladou o imposto, mas no caso de ter transferido a terceiro que tenha autorização para a sua recuperação. Neste sentido, como bem observou o Ministro Aliomar Baleeiro, nem sempre o contribuinte *de jure*, ao realizar uma operação de venda, realiza a translação do encargo econômico, visto que existem limitações legais ou de mercado para que este fato econômico aconteça.

A Súmula nº 546 do STF irá modificar o entendimento ora existente da necessária transferência econômica, passando a exigir adequadamente a presença de repercussão jurídica do tributo sobre o contribuinte de fato ou de direito. Dessa forma, teriam legitimidade para discutir o tributo tanto o contribuinte *de facto*, quanto o contribuinte *de jure*, desde que comprovado que tenham suportado o ônus econômico do tributo<sup>5</sup>.

A jurisprudência posterior ao CTN e à Súmula nº 546 continuaram a manter sua perplexidade quanto ao conceito de tributos diretos e indiretos e ao re-

4 Outros dois julgamentos paradigmáticos serão fundamentais nessa mudança de orientação: RE 58.290/SP, de 17.06.1966, e 58.660/SP, de 10.04.1969.

5 MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, p. 96.

gime da repetição de indébito; contudo, de modo geral, pode-se concluir que prevaleceram critérios jurídicos na distinção, em uma tentativa de se distanciar dos anteriores e fugidios conceitos econômicos sobre repercussão econômica. Tal entendimento decorre da compreensão de que todos os tributos possuem uma repercussão econômica no ciclo, operação ou atividade, gerando uma translação aos preços a serem suportados na cadeia econômica<sup>6</sup>.

O STF tratou novamente da questão das limitações legais e regulamentares à regulação dos preços mediante tabelamento no RE 94377/SC, 13.04.1984, e entendeu que:

Tributário. Repetição de indébito. Imposto indevidamente pago sobre componente da fabricação de produto tabelado. Inaplicabilidade da Súmula nº 71 do Supremo Tribunal Federal, e sim da Súmula nº 546, se o imposto pago indevidamente não era trasladado ao consumidor, por ser tabelado o produto.

O julgamento do STF tratava de acórdão que condicionava a exigência à repetição de indébito para o contribuinte *de jure* à autorização do contribuinte *de facto*. Entendeu o Ministro Relator Décio Miranda que, no caso *sub judice*, a cerveja era um produto tabelado, de tal modo que não se poderia alegar que o contribuinte *de jure* teria recuperado nos preços o imposto indevidamente suportado na importação de um de seus componentes.

No importante julgamento do RE 87055/SP, em 03.05.1977, o STF, tendo por relator o Ministro Moreira Alves, decidiu que:

ICM. Restituição de tributo paga indevidamente. Se a carga tributaria resultante de imposto indireto e absorvida na margem de lucro bruto do comerciante, por não haver integrado a formação do custo sobre o qual foi calculado o lucro, recai ela sobre o contribuinte de *jure*. Súmula nº 546. Recurso extraordinário não conhecido.

No caso, uma empresa varejista do setor de cervejas alegava não ter transferido o ônus financeiro para o consumidor; contudo, não havia no caso a prova da contabilidade de custos da empresa que demonstrasse a “inserção do imposto para a apuração do seu valor global”, assim entendia que “não se pode afirmar ter havido transferência, pelo menos direta, do ônus fiscal ao consumidor final”. Entendeu-se que não havia prova de transferência direta do encargo tributário, mas quando muito a sua mera translação indireta, onde: “Nesses casos, será ele suportado pelo próprio comerciante, que irá deduzi-lo da margem de lucro bruto”.

O Ministro Moreira Alves, no seu voto, tratou da perícia realizada determinada pelo juízo de primeiro grau que entendeu que o contribuinte *de jure* havia

6 MOREIRA, André Mendes. Op. cit., p. 101.

7 RE 87055/SP, p. 04.

assumido o ônus financeiro do tributo dado que se sujeitava ao regime de estimativa fiscal, de tal modo que estava obrigado a recolher o ICM sobre o volume de vendas estimado pela Secretaria Estadual da Fazenda, não importando o exato movimento econômico do contribuinte<sup>8</sup>. Afirmava, ainda, que não era exigível que o contribuinte neste gênero de negócio mantivesse a contabilidade de custo da venda de cada sanduíche ou refresco.

O perito desempataador afirmou ainda, com propriedade, que

[...] falar-se em transferência do imposto, incluído nas despesas, ao consumidor final só pode ser admitido como “teoria do risco” porque a realidade é bem outra. Não há transferência, mas absorção. Se o comerciante não tivesse que recolher o imposto de ICM bem como pagar outras despesas, o seu lucro líquido seria bem maior.

O julgador de primeiro grau irá estabelecer uma sutil distinção: de uma lado, o imposto pode significar um custo que será adicionado ao lucro para estabelecer ao final o preço de venda; de outro lado, pode ser entendido apenas como uma despesa geral a reduzir a margem de lucro e importar na sua absorção pelo comerciante.

O Ministro Moreira Alves irá afirmar que a composição do preço de revenda é um remédio elucidativo, na medida em que demonstra a correção de seu raciocínio, dado que haveria o preço de custo de fábrica, o preço nacional de revenda e a parcela correspondente ao ICM. Desse modo, se o comerciante deixa de acrescentar ao preço de revenda o *quantum* financeiro correspondente ao ICM, então se comprova que não houve repercussão. Ao questionar a Fazenda, alertava ainda: “A prevalecer a tese do recorrente, o imposto indireto somente recairia sobre o contribuinte *de jure* [...], se o contribuinte *de jure* vendesse com prejuízo”.

Em dissídio com a tradição do STF, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence, no julgamento do E 420085 AgR/SP, em 24 de março de 2006, entendeu que a prova de que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo compete a este, sob pena de inaplicabilidade do seu direito a restituição. Afastou, assim, qualquer interpretação mais favorável ao contribuinte e restringiu novamente a aplicação do instituto, novamente sob o pressuposto da preferência pelo enriquecimento do Estado em detrimento do enriquecimento privado.

O STJ passou a admitir a *legitimidade ad causam* do contribuinte de fato para pleitear a restituição do tributo até que houve radical alteração de entendimento jurisprudencial com o julgamento do REsp 903.394/AL, que, em 24 de março de 2010, se passou a entender que somente os contribuintes de direito possuem legitimidade *ad causam* para a restituição do indébito, assim:

---

8 RE 87055/SP, p. 06.

Processo civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C do CPC. Tributário. IPI. Restituição de indébito. Distribuidoras de bebidas. Contribuintes de fato. Ilegitimidade ativa *ad causam*. Sujeição passiva apenas dos fabricantes (contribuintes de direito). Relevância da repercussão econômica do tributo apenas para fins de condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte *de jure* à restituição (art. 166 do CTN). Litispendência. Prequestionamento. Ausência. Súmulas nºs 282 e 356/STF. Reexame de matéria fático-probatória. Súmula nº 7/STJ. Aplicação. [...] 3. Consequentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica a obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo. [...] 5. A exegese do referido dispositivo indica que “[...] o art. 166 do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166 do CTN”. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores. A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123 do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito. [...] 8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, “o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade de esse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 583).

Citou igualmente o relator em seu voto o julgamento no RMS 24.532/AM, tendo por Relator Ministro Castro Meira, julgado em 26 de agosto de 2008, que entendeu que:

[...] 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista. 4. Nos termos da Constituição e da LC 86/1997, o consumo não é fato gerador do ICMS. 5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.

Ao tratar da *legitimidade ad causam* das sociedades sem fins lucrativos, nas cobranças de energia elétrica, telefonia e aquisição de bens para o ativo fixo, entendeu o STJ que:

[...] Explica que a caracterização do chamado contribuinte de fato, no campo do direito, na verdade, tem função didática, ou seja, apenas explica a sistemática da tributação indireta, não se prestando a conceder legitimidade *ad causam* para que o contribuinte de fato ingresse em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual, na realidade, não faça parte. Os contribuintes do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica e sobre os serviços de comunicação são as respectivas concessionárias. Assim, arcando com o ônus financeiro do tributo na condição de consumidores, as associações autoras não possuem legitimidade para repetir a exação a respeito da qual não são obrigadas a recolher para os cofres do Fisco.<sup>9</sup>

Como se pode notar, essa decisão provocou um terremoto jurídico, visto que levou à extinção por ilegitimidade ativa *ad causam* centenas de ações, representativa de milhares de *contribuintes de facto*, que pagaram indevidamente o tributo e não puderam, de modo algum, proceder a sua restituição<sup>10</sup>. Igualmente, por serem os consumidores anônimos ou de difícil identificação, implicaram a impossibilidade de pleitearem via *contribuinte de jure* os valores devidos, de tal modo que a prática da cobrança indevida tornou-se uma nova espécie de receita do Estado, sustentada ilegitimamente pela instituição de tributos ilícitos, ofendendo diretamente aos princípios da moralidade, legalidade, repartição de competências, dentre outros.

Questiona-se, com base na evolução da jurisprudência, se estaria afastada a *legitimidade ad causam* do *contribuinte de facto*. Seria esse entendimento aplicável mesmo aos casos em que o *contribuinte de facto* é anônimo e o *contribuinte de jure* não consegue a autorização daquele para proceder a recuperação do tributo? Seria aplicável mesmo nos casos em que o *contribuinte de jure* não possui interesse na recuperação do tributo, apesar da vontade do *contribuinte de facto*?

Vejamos essas questões a partir dos pressupostos do instituto da repetição de indébito no pagamento indevido nos tributos indiretos.

9 Precedentes citados: RMS 23.571/RJ, DJ 21.11.2007; RMS 7.044/SP, DJ 03.06.2002; REsp 279.491/SP, DJ 10.02.2003; e RMS 6.932/SP, DJ 16.09.1996. REsp 983.814/MG, Rel. Min. Castro Meira, J. 04.12.2007.

10 Cf. MOREIRA, André Mendes. Os Tributos indiretos e a legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de fato para a sua restituição. In: MANEIRA, Eduardo; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição* – Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 89.

## 2 DA TEORIA GERAL DO REPASSE JURÍDICO: DA DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

A distinção entre tributos diretos ou indiretos possui relevância jurídica para a solução do problema, apesar do entendimento diverso de grande parte da doutrina nacional, ainda inspirada em dogmas positivistas<sup>11</sup>. Existem dois significados para distinção entre tributo direto e indireto: um econômico e outro jurídico, sendo que os dois nem sempre são necessariamente idênticos ou convergentes. Essa divergência demonstra que a distinção deve ser adotada no seu sentido jurídico, e não naquele meramente econômico. A leitura do debate histórico sobre o tema tende a ressaltar a impressão de que a incerteza conceitual, longe de encerrar, ainda está nos seus primórdios, visto que inexistente uma teoria jurídica geral sobre o repasse jurídico.

### A) TEORIA ECONÔMICA

A distinção entre repasse jurídico e repercussão econômica remonta à literatura econômica e aos principais autores sobre o assunto, sendo a sua origem creditada aos economistas fisiocratas. Para David Ricardo, os tributos são designados como diretos (*direct taxes*) ou indiretos (*indirect taxes*). Do ponto de vista econômico, os tributos diretos são aqueles que podem ser ajustados às características individuais do contribuinte, enquanto que os tributos indiretos são cobrados sobre transações independentemente da capacidade econômica dos sujeitos envolvidos nas operações.

Em sua obra *Sobre os princípios da economia política e da tributação* (*On the principles of political economy and taxation*), o autor afirma que a teoria da tributação diferencia os tributos ou sobre a forma que os tributos são pagos (*question of distribution*) ou sobre como eles afetam a produção (*particular taxes affect production*)<sup>12</sup>.

11 Especialmente a partir da doutrina de Alfredo Augusto Becker.

12 "9.30. From taxes on expenditure a miser may escape; he may have an income of £10,000 per annum, and expend only £300; but from taxes on profits, whether direct or indirect, he cannot escape; he will contribute to them either by giving up a part or the value of a part of his produce; or by the advanced prices of the necessaries essential to production, he will be unable to continue to accumulate at the same rate. He may, indeed, have an income of the same value, but he will not have the same command of labour, nor of an equal quantity of materials on which such labour can be exercised". "We say, the production and distribution, not, as is usual with writers on this science, the production, distribution, and consumption. For we contend that Political Economy, as conceived by those very writers, has nothing to do with the consumption of wealth, further than as the consideration of it is inseparable from that of production, or from that of distribution. We know not of any laws of the consumption of wealth as the subject of a distinct science: they can be no other than the laws of human enjoyment. Political economists have never treated of consumption on its own account, but always for the purpose of the inquiry in what manner different kinds of consumption affect the production and distribution of wealth. Under the head of Consumption, in professed treatises on the science, the following are the subjects treated of: 1st, The distinction between productive and unproductive consumption; 2nd, The inquiry whether it is possible for too much wealth to be produced, and for too great a portion of what has been produced to be applied to the purpose of further production;

Do ponto de vista econômico, a distinção a repartição de encargos entre os sujeitos envolvidos na operação de mercado não segue exatamente a mesma lógica de distribuição de encargos legais e titularidade existente no regime legal. Nem sempre a repartição de responsabilidade tributária pela norma legal implica automaticamente uma distribuição vinculada do ponto de vista econômico. Assim, por exemplo, se existir uma majoração de alíquota de determinado tributo incidente sobre operações mercantis, bem como uma determinação legal da responsabilidade tributária, esta imputação não implicará necessariamente a exata distribuição de encargos econômicos, visto que este deverá ser calculado verificando-se o nível de repercussão econômica distribuído entre os agentes econômicos anterior à alteração (*pre-tax*) e compará-lo com o preço dos bens em mercado após a vigência da alteração legal (*pos-tax*).

Esses critérios, contudo, apesar de largamente utilizados pela doutrina econômica e pelo senso comum da linguagem ordinária, *jamaís ingressaram* como componentes marcantes de distinção do regime tributário dos impostos e contribuições.

Eles servem de parâmetros importantes para uma interpretação sistemática do Direito, ou seja, de uma interpretação que leva em conta todo o sistema jurídico, seus valores, normas e contexto na busca da melhor solução para o caso concreto. Sem abandonar a dogmática, ela se enriquece da realidade dos dados sociais ao admitir que o Direito é instrumental, mas é também um produto cultural. Não se trata de substituir o Direito pela Economia e a interpretação jurídica pela interpretação econômica, mas de reconhecer que a análise econômica ajuda a interpretar as leis do comportamento humano a que o Direito visa justamente organizar. O Direito não se submete ou se corrompe aos institutos próprios da economia, mas recebe essas informações e processa segundo os seus valores e linguagem própria e, especialmente, sobre o tratamento normativo que se dá ao problema da justiça, entendida como modelo de titularidade e repartição de bens jurídicos e recursos escassos<sup>13</sup>.

Não se trata de realizar, portanto, uma leitura do art. 166 e tentar realizar uma classificação dos tributos em diretos e indiretos tão somente com base em uma teoria econômica, privilegiando apenas noção de repercussão econômica (lendo onde diz “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro [...]”). Entendemos que o dado econômico (repercussão econômica) é o elemento importante para o fenômeno normativo do regime jurídico da repetição de indébito no pagamento indevido; contudo, o estudo da

---

3rd, *The theory of taxation, that is to say, the following two questions – by whom each particular tax is paid (a question of distribution), and in what manner particular taxes affect production*”.

13 Ver CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. São Paulo: Elsevier, 2009.

matéria exige, em primeiro plano, a análise da repercussão em seu aspecto jurídico (legitimidade, princípios constitucionais, prova, procedimento, entre outros)<sup>14</sup>.

## B) TEORIA JURÍDICA

O caráter fugidio e opaco da distinção entre as duas classes de tributos impediu, de modo geral, que os critérios assumissem uma relevância de destaque na doutrina jurídica. O critério econômico da distinção pelas *manifestações imediatas ou mediatas da riqueza tributável* ou da *permanência ou intermitência das faculdades contributivas* serviu de balizamento para determinadas normas de contabilidade pública. Assim, enquanto os impostos diretos visavam a identificar capacidades econômicas permanentes, estáveis, os impostos indiretos identificavam capacidades intermitentes, instáveis e passageiras.

Esse critério irá assumir na história fiscal um cunho econômico-fiscal de outra forma, sob a roupagem de um critério administrativo: *o rol nominativo*. Conforme esse critério, adotado pela doutrina francesa, serão impostos diretos aqueles que o lançamento se baseia em uma listagem prévia de contribuintes e os indiretos aqueles que não possuem um rol nominativo<sup>15</sup>. No primeiro caso, a administração fiscal sabe previamente de quem irá cobrar, com base em uma lista nominativa dos contribuintes. É o caso da contribuição predial, da contribuição industrial, do imposto profissional, do imposto complementar, entre outros. No caso dos impostos indiretos, é praticamente impossível a elaboração de uma lista dessa natureza, nem antes e talvez nem depois da cobrança. Nos casos em que o contribuinte não precisa se identificar, não é possível nem após o pagamento elaborar uma listagem nominativa. É o caso dos impostos, quando se compra de um objeto onerado no consumo ou quando se utiliza de uma estampilha fiscal.

A tentativa de distinção administrativa confunde a estrutura dos impostos diretos e indiretos com uma das consequências de sua natureza. Os impostos não são diretos ou indiretos porque podem ser objeto de elaboração de listas de contribuintes, mas porque a estes correspondem certas características que se manifestam na sua indicação da riqueza tributável e na exposição da capacidade contributiva.

Otto Mayer irá desenvolver um critério fundado na natureza do lançamento, de tal modo que seriam diretos os impostos que fossem determinados por um ato de autoridade (de ofício), que discriminasse quem é o contribuinte e quanto este deve pagar. No caso dos impostos indiretos, caberia ao próprio contribuinte o lançamento, mediante a aplicação da lei fiscal, acrescentando ao preço de venda

14 No mesmo sentido, em importante obra sobre o assunto: MOREIRA, André Mendes. Os tributos indiretos e a legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de fato para a sua restituição. In: MANEIRA, Eduardo; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição* – Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 89.

15 Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, p. 46.

o montante do imposto de consumo, em um verdadeiro autolancamento. Esse critério sofreu diversas críticas, visto que os impostos diretos passaram, em muitos casos, a se utilizar do regime de apuração do autolancamento e alguns indiretos, como a sisa (imposto sobre a transmissão de bens imóveis), passaram a ser considerados como diretos. Novamente um critério externo estava sendo utilizado para declarar a estrutura e natureza de tributos.

A legislação portuguesa irá utilizar o critério do rol nominativo no seu Código Civil, enquanto que a legislação financeira (Decreto nº 5.519, de 8 de maio de 1919) irá utilizar *o critério da permanência ou da intermitência das faculdades contributivas*. Determina o Código Civil português, em seu art. 736º, que:

(Créditos do Estado e das autarquias locais) 1. O Estado e as autarquias locais têm privilégio mobiliário geral para garantia dos créditos por impostos indirectos, e também pelos impostos directos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores.

O Supremo Tribunal Administrativo entendeu que a distinção é entre impostos periódicos e os de obrigação única<sup>16</sup>.

A principal razão para que a teoria econômica da repercussão, como critério distintivo, entre tributos diretos e indiretos não tenha recebido a unção da teoria jurídica está no fato de que tal distinção não corresponde exatamente à distinção legal ou constitucional. No Brasil, a distinção entre tributos diretos e indiretos nunca foi considerada como uma questão pacífica pela doutrina ou mesmo necessária, de tal modo que se questionava expressamente de sua relevância para a determinação do regime jurídico dos tributos.

Entende Alfredo Augusto Becker que a classificação entre tributos diretos e indiretos é falsa, visto que se trata de uma conceituação antiga e vinculada à economia e finanças pública, e não merece serventia para a teoria jurídico-tributária<sup>17</sup>.

Para Ataliba, a “[...] classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos”<sup>18</sup>. Igualmente a experiência do direito comparado deveria ser tomada com cuidado, visto que não seria relevante para a doutrina nacional<sup>19</sup>. Seguiram o entendimen-

16 Cf. acórdão de 16 de janeiro de 1974.

17 Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 536-539.

18 Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 143.

19 Cf. ATALIBA, Geraldo. *Idem*, *ibidem*.

to de Ataliba os seguintes autores: Eduardo Bottallo<sup>20</sup>, José Eduardo Soares de Melo, Tarcísio Neviani<sup>21</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>22</sup> e Ulhôa Canto<sup>23</sup>.

Esse entendimento foi reafirmado por José Morschsbacker:

A repercussão econômica, e nesse particular são unânimes todos os grandes mestres em economia financeira, como Pantaleoni, Seligman, Jêze, Hugon, Allix, Lindholm, Cosciani, Laufenburger, Recktenwald e outros, é propriedade comum, senão a todos, a quase todos os impostos, os quais, de uma forma ou outra, e dentro dos mais variados mecanismos oferecidos pela leis de mercado, repercutem economicamente.<sup>24</sup>

A legislação financeira, Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, chegou a indicar o critério do lançamento proposto por Otto Mayer como relevante. Determina o art. 52 da lei, ao versar sobre Receita Pública, que: “Art. 52. São objeto de lançamento os *impostos diretos* e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato”.

Tal distinção não foi suficiente, contudo, para oferecer um critério tributário seguro de distinção entre os tributos.

A principal razão para a irrelevância do conceito pairava sobre os fundamentos da classificação dos tributos no sistema constitucional pátrio: a repartição de competências do poder de tributar. Para Sacha Calmon, as várias pessoas políticas exercentes do poder de tributar, titulares de competências impositivas (União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios), estabelecem regras sobre a repartição do *poder de tributar*. Assim,

[...] todos os entes políticos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação.<sup>25</sup>

20 Cf. BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.87.

21 Cf. NEVIANI, Tarcísio. Repetição de indébito. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Repetição de indébito. São Paulo: Resenha Tributária, n. 08, p. 308, 1983.

22 Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, restituição do indébito e imunidade subjetiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 02, p. 33, nov. 1995.

23 Cf. CANTO, Gilberto Ulhôa. A repetição de indébito. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Repetição de indébito. São Paulo: Resenha Tributária, n. 08, p. 8-9, 1983.

24 Cf. MORSCHSBACKER, José. *A restituição dos tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 67-70.

25 Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 69.

A classificação constitucional dos tributos no direito tributário nacional possui uma dúlice função: determinar os fatos jurígenos capazes de implicar a incidência de normas tributárias e a repartição de competência entre os entes federados. Em termos constitucionais, a classificação dos tributos em diretos e indiretos não importa no Direito brasileiro para a repartição de competências do poder de tributar, diferentemente do que ocorre nos EUA.

Nos EUA, são considerados como tributos diretos o imposto sobre a renda (*income tax*) e os impostos sobre a propriedade (*property taxes*), que são referenciados a uma fato jurídico único ou sobre a propriedade, enquanto que os tributos indiretos são cobrados sobre fatos, atividades, operações e outras modalidade de circulação de bens e direitos. Dessa forma, a tributação sobre a transferência da propriedade imóvel poderia ser considerada como uma forma de tributo indireto, enquanto que a propriedade de um imóvel seria entendido como uma espécie de tributo direto.

Ao lado da dificuldade da classificação entre impostos diretos e indiretos auxiliar na repartição constitucional de competências no Brasil, ela igualmente não auxilia para determinar os fatos jurígenos capazes de implicar a incidência de normas tributárias, salvo como justificava para a eleição de determinados fatos jurídicos. Assim, para Morselli, a *causa geral de imposição* sobre a circulação decorria do fato de que esta é uma forma ocasional de manifestação da riqueza, que não determina individualmente a capacidade contributiva do contribuinte. Esta possui uma integração com a tributação direta, ao incidir sobre todas as formas de manifestação da riqueza do contribuinte<sup>26</sup>.

Para Morselli, a conjugação de tributos diretos e indiretos *era necessária para se atingir um sistema tributário ótimo*, em que todas as formas de expressão da riqueza nacional seriam identificadas<sup>27</sup>. Outra justificativa apresentada pelo autor está na teoria de De Parieu, Mayer e Besobrasoff de que a tributação da circulação se justificaria pela compensação ao Estado (*speciale compenso*) pelas despesas que possui por garantir a segurança do tráfego jurídico de mercadorias e bens e pela conservação da propriedade dos bens trocados. Essa teoria foi criticada pelo fato que não existe uma relação direta entre o custo do Estado em manter o tráfego e o valor do imposto cobrado, que obedece especialmente à lógica das necessidades financeiras do Estado, antes do que como uma remuneração pelo custo da atividade de proteção ao tráfego jurídico<sup>28</sup>.

---

26 Cf. MORSELLI, Emanuele. *Le imposte in Italia*. Padova: Cedam, 1953. p. 234. Para o autor: “*La causa generale che determina l'imposizione di questi tributi, non ordinati individualmente e non messi in relazione alle capacità economiche individuali, salvo qualche riscontro di questa relazione nelle imposte sui trasferimenti a titolo gratuito, esce dai probleme della capacità contributiva individuale che è ricercabile tanto direttamente che indirettamente*”.

27 Cf. MORSELLI, Emanuele. *Le imposte in Italia*. Padova: Cedam, 1953. p. 235.

28 Cf. MORSELLI, Emanuele. *Le imposte in Italia*. Padova: Cedam, 1953. p. 233-234.

Como se pode notar, a distinção entre tributos diretos e indiretos nunca foi considerada necessária para a determinação do regime jurídico dos tributos, nem para a sua classificação, repartição de competência ou delimitação de natureza. Em duas situações específicas, contudo, a distinção tem situação relembada como elemento esclarecedor do regime tributário: no estudo da não-cumulatividade e na repetição de indébito. O temor de inocentemente ingressar tal conceituação restrita a determinada área e autorizar que esse conceito indevidamente migre para outros setores importantes da dogmática jurídica e constitucional impediu, a qualquer custo, reconhecer a mínima importância à distinção. No nosso entender, contudo, a sua recusa enérgica de importância impediu a correta discussão da questão no Direito nacional.

O próprio CTN, em seu art. 166, reforça essa distinção ao afirmar que a repetição de indébito dirige-se aos “tributos que, por sua natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro”. Para André Moreira, a jurisprudência pátria manteve a classificação dos tributos em diretos e indiretos, bem como o art. 166 do CTN identificou o “conceito de tributo indireto em razão da repercussão jurídica”<sup>29</sup>, seguindo o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>30</sup> de que o critério jurídico é o único passível de ser admitido. Outros autores que utilizam essa classificação, com diversas nuances entre si, são Misabel Derzi<sup>31</sup>, José Morschbacher<sup>32</sup>, Zelmo Denari<sup>33</sup> e Vittorio Cassone<sup>34</sup>.

Entendemos, contudo, que o mero reconhecimento da correta classificação jurídica dos tributos indiretos e do fenômeno da repercussão jurídica dos tributos é elemento insuficiente para superar a contínua e histórica vedação prática ao direito dos contribuintes de não sofrerem tributação inconstitucional ou ilegal. Deve-se buscar, no direito constitucional e nos pilares da República, o repúdio ao sofisticado mecanismo de inconstitucionalidades e ilegalidades úteis ao orçamento público.

Os tributos indiretos são aqueles em que existe uma operação mercantil, envolvendo uma dualidade de sujeitos de direito e uma translação do encargo econômico ao consumidor final (contribuinte *de facto*). Mais importante, são aqueles estruturados juridicamente em lei para repercutir, ou seja, em que haverá uma repercussão econômica em função do repasse jurídico previsto no modo e na forma estipulada pelo ordenamento jurídico.

---

29 Cf. MOREIRA, André Mendes. Op. cit., p. 103.

30 Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 816.

31 Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizado por DERZI, Misabel. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 891.

32 Cf. MORSCHBACKER, José. *A restituição dos tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 49.

33 Cf. DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 86.

34 Cf. CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, p. 82-83.

### **c) DA REPERCUSSÃO JURÍDICA NOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO**

A tributação sobre o consumo é muito antiga e remonta à formação do Estado e a busca deste recurso para financiar seus interesses e principalmente a consolidação de seu poder sobre um determinado território. Iremos encontrar nas cobranças de tarifas de fronteiras, sobre a circulação de mercadorias que ingressam ou saem de um território, os primórdios da formação do Estado antigo. Igualmente, iremos encontrar a cobrança de impostos sobre produtos específicos e economicamente importantes na antiguidade, como sobre o ouro, a prata, o sal, a carne, entre outros. Por sua vez, a tributação sobre o consumo em geral é uma criação recente, fruto dos estudos de economistas e da decisão de governos inovadores.

Os primórdios de uma tributação sobre o consumo são encontrados na história portuguesa com a instituição de um imposto sobre o consumo logo após o terrível terremoto de 1755, que arrasou Lisboa. Nesse período, Marquês do Pombal implantou um imposto sobre as mercadorias que circulavam na capital, permitindo, com esses recursos, implementar diversas obras de revigoração nacional.

Adam Smith foi o primeiro autor a afirmar a natureza indireta da tributação sobre o consumo, observando, em 1776, que a sua criação derivou da impossibilidade de se estabelecer de modo eficiente uma taxaço proporcional sobre o rendimento. Dessa forma, dada a inviabilidade de se tributar diretamente a renda, buscou-se a tributação indireta sobre os gastos dos seus súditos, ou seja, sobre uma das manifestações da renda: sua utilização para aquisição de bens.

Outra razão tem sido apontada para o surgimento da tributação sobre o consumo: a legitimidade. A tributação indireta conseguia realizar o desejo de todo governante, qual seja, aumentar a arrecadação sem impor grandes questionamentos ou oposições, dado que o tributo embutido no preço das mercadorias passava despercebido pelo contribuinte-consumidor, incapaz de diferenciar o que era pagamento de preço e o que era contribuição por meio de impostos. Para Sérgio Vasquez, a história fiscal inicia com a consolidação de um tributação geral sobre o consumo – assim o Estado Fiscal Português inicia com as sisas gerais.

No Brasil, o primeiro “Imposto de Consumo” surgiu em 31.12.1891, conforme a Lei nº 25, de competência da União e devido pelos fabricantes de bebidas, fumo, calçados etc. O Decreto nº 22.061/1932 regulamentou o Imposto sobre Vendas, de natureza multifásica e cumulativa.

No Brasil, o primeiro tributo não-cumulativo foi o IPI, em 1958, quando este se denominava Imposto de Consumo. Posteriormente, o IVC (Imposto de Vendas e Consignaçoões) foi substituído pelo ICMS não-cumulativo, de tal modo a evitar o danoso efeito cascata dos tributos cumulativos. O ICMS foi instituído como um imposto geral sobre o consumo, atingindo todos os bens e mercadorias.

Cabe notar que não estamos a comentar sobre a existência de uma incidência econômica do tributo, visto que ao Direito interessa tão somente a sua incidência jurídica, por meio de seus critérios (material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal). Igualmente, quando a norma tributária determina o contribuinte e a figura do responsável tributário se dirige tão somente aos casos em que se identifica o sujeito que pratica a ação prevista na hipótese de incidência da norma (verbo do fato gerador). No plano da eficácia da norma, ou seja, dos seus efeitos conforme prescritas no conseqüente da norma.

Do ponto de vista da incidência da norma, a realização da conduta implica a ocorrência do fato jurídico capaz de fazer operar automaticamente a incidência da norma jurídica tributária, instaurando-se a relação jurídico-tributária.

O fenômeno da repercussão, repasse ou transferência é o fenômeno translativo do encargo financeiro do tributo entre sujeitos de direitos. No caso da translação, ocorre uma cisão entre o *contribuinte de jure* e o *contribuinte de facto*. De um lado, o contribuinte de direito do imposto possui a obrigação legal de recolhimento do imposto, em função da incidência do tributo; de outro lado, teremos o contribuinte de fato, ou seja, aquele que suporta a incidência financeira do tributo.

O repasse jurídico pode ser de diversas formas: total ou parcial, para frente ou para trás, simples ou sucessiva. O repasse jurídico diferencia-se, portanto, da repercussão econômica; contudo, o repasse pode significar o surgimento de uma repercussão econômica para outrem diverso daquele que norma determina como sendo o *contribuinte de jure*.

Cabe ressaltar que o fenômeno do repasse surge logicamente na tributação sobre o consumo, visto que o custo fiscal da operação é transferido ao consumidor juntamente com o preço, de tal modo que este será considerado como efetivamente aquele que suporta o ônus tributário. A repercussão econômica irá se caracterizar como uma redução da esfera patrimonial do *contribuinte de facto*, que irá suportar o peso da tributação, mas irá indicar, por outro lado, uma manifestação ocasional de capacidade econômica em consumir bens e aplicar sua renda na satisfação de necessidades pessoais.

Lembra Alfredo Augusto Becker que a repercussão econômica recebe uma eficácia jurídica por parte do ordenamento, de tal modo que o legislador cria regra jurídica que outorga ao *contribuinte de jure* o direito de repercutir o ônus econômico do tributo para determinada pessoa, ao permitir o fenômeno da translação. Assim, poderá o *contribuinte de jure* juridicamente transferir o encargo financeiro do tributo mediante a emissão de documento fiscal correspondente (nota fiscal) ao valor do tributo devido na operação a ser cobrado do *contribuinte de facto*.

A ausência de repercussão econômica final para o contribuinte *de jure* foi reafirmada na jurisprudência nacional, que entendeu que:

O ICM por ser tributo indireto, e, portanto, não componente da receita da empresa, a qual exerce a função de mera arrecadadora aos cofres públicos, não deve integrar o faturamento para efeito de cálculo da contribuição relativa ao Finsocial.<sup>35</sup>

Não há, contudo, identidade entre a repercussão jurídico-econômica e a repercussão meramente econômica, visto que, naquele primeiro caso, a repercussão econômica efetiva pode nem mesmo ocorrer ou ocorrer parcialmente, mas tal situação é indiferente para o plano jurídico-econômico da eficácia da norma.

Duas são as formas de repercussão jurídico-econômicas previstas no ordenamento tributário: por reembolso ou por retenção na fonte. No caso do reembolso, a legislação fiscal elege o sujeito da transação como sujeito jurídico responsável pelo pagamento do tributo, permitindo a este a transferência do encargo econômico para adquirente ou consumidor final. Este é o caso do IPI e do ICMS. No caso da retenção, elege-se um substituto legal para realizar o dever de pagar tributo em nome daquele que praticou o fato jurídico. O dever do substituto decorre de um dever geral de colaboração com o Fisco, tendo por finalidade a simplificação fiscal na arrecadação.

No caso dos tributos sujeitos ao princípio da não-cumulatividade, existe ainda uma maior cisão entre o valor do tributo pago pelo contribuinte de direito e o ônus econômico, visto que caberá ao *contribuinte de facto* o encargo financeiro de todo o tributo, enquanto que o *contribuinte de jure* irá se reembolsar do valor suportado nas operações anteriores e irá compensar com o imposto devido pela operação de circulação de mercadorias.

O art. 166 do Código Tributário Nacional irá tratar especificamente do caso da repercussão jurídico-econômica nos casos de reembolso.

O art. 166 do CTN irá se referir, portanto, aos casos de repasse jurídico, e não aos casos de mera transferência econômica<sup>36</sup>. Nesse sentido, entende o STJ que

os tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência.<sup>37</sup>

35 TRF 3ª R., El-AC 89.03.30.293-1, 2ª S., Relª Juíza Ana Scartezini, DJSP 17.05.1993.

36 Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. *Repasse do ônus econômico de tributos diretos: a controvérsia sobre o PIS e a Cofins das companhias telefônicas*.

37 STJ, EAREsp 189.618/SP, 1ª T., Rel. Min. José Delgado, DJ 01.07.1999, p. 130.

### **3 DO REGIME DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO DO ICMS: DA SUPERAÇÃO DA HISTÓRICA VEDAÇÃO PRÁTICA AO DIREITO DOS CONTRIBUINTE**

O regime da repetição do indébito nos tributos indiretos, em decorrência de pagamento indevido, é marcado por uma história de vedação prática ao direito dos contribuintes de não pagarem tributos indevidos, inconstitucionais ou ilegais, visto que todo o sistema constitucional se funda sob diversas limitações constitucionais ao poder de tributar. Nesse aspecto, contudo, parece vigorar uma esfera de não-direito do contribuinte, fundamentado em diversos argumentos técnicos ou argumentativos que não se sustentam. Dentre eles podemos citar o nosso entendimento de que a natureza jurídico-tributária da repetição de indébito prevista no art. 166 do CTN e a sua submissão aos princípios constitucionais.

Parte da doutrina e mesmo a jurisprudência tendem a afirmar que a repetição de indébito do art. 166 do CTN se trata de mero instituto de direito civil, e a norma tributária citada representa apenas norma específica de direito privado. Nada poderia estar mais distante da realidade porque o sujeito da norma, o seu objeto, regime e princípios aplicáveis são absolutamente diversos. Trata-se de norma de direito público e não de direito privado; os sujeitos são contribuintes e não contratantes ou particulares; trata-se de norma prevista sobre o crédito tributário e submetido a todos os princípios constitucionais tributários. De modo algum se poderia partilhar desse entendimento.

### **4 DO INTERESSE PROTEGIDO NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO: PARA UMA SUPERAÇÃO DA ILEGÍTIMA PREVALÊNCIA DE INTERESSES ILEGÍTIMOS DO ESTADO**

A tese da preferência do enriquecimento ilícito do estado ao enriquecimento do contribuinte aparece pela primeira vez, de modo significativo, no julgamento do RE 44.115, em 11 de outubro de 1960, que se entendeu que

[...] é certo que o consumidor anônimo e inominado dificilmente poderá recuperá-lo. Mas, entre devolvê-lo a quem não o pagou ou conservá-lo nos cofres públicos, onde entrou indevidamente, é preferível e convincente optar pela última alternativa, que assegura a sua aplicação no interesse geral da coletividade.

Este entendimento inverte todo o sistema constitucional, visto que o interesse público ou geral da coletividade encontra-se no texto constitucional, e não na peça orçamentária por si só. A defesa da liberdade de estabelecimento ou de iniciativa é um direito subjetivo público, quanto a um interesse geral da coletividade, que o elevou a matéria protegida.

Entender que uma sociedade deve ser livre, que os seus cidadãos devem ser prósperos não é mero interesse particular, mas é o próprio interesse geral positivado no texto constitucional. Igualmente não há nenhuma locução que afirme que os recursos públicos são mais importantes que os recursos privados; estes somente terão preferência se forem deliberados como relevantes e coletados conforme os meios admitidos socialmente, de tal modo que o confisco, a desapropriação sem indenização e outras restrições à propriedade são vetadas. Afinal,

por que remanesceria uma esfera de arbítrio e abuso no Estado Democrático de Direito? Não há sustentação constitucional para a afirmação de recursos ilegítimos como justificáveis. Seria quase como uma lavagem pública de dinheiro, onde o dinheiro com origem ilícita ou inconstitucional seria novamente integrado ao sistema jurídico<sup>38</sup>.

Em caso contrário, esse mecanismo de inconstitucionalidades e ilegalidades úteis se transformaria em um incentivo ao comportamento ilegítimo. Não haveria *risco moral* (*moral hazard*) em o Estado, na condição de agente institucional, atuar com normas inconstitucionais ou ilegais, visto que não teria o risco de realizar a devolução do tributo indevidamente recolhido.

A ideia de *risco moral* é conhecida no Direito há séculos e recebeu em Montesquieu sua formulação mais acabada, ao lembrar que o poder sem freios corrompe e, portanto, torna-se fundamental um sistema de *freios e contrapesos*, que impeça um governo de abusos.

Os defensores da supremacia do interesse ilegítimo do Estado ainda alegam que a vedação prática de restituição decorre da constatação de que não existe “devolução sem qualquer ressarcimento”, sendo vedado no ordenamento, o que acarretaria enriquecimento ilícito ou apropriação indébita. Como iremos demonstrar, sempre haverá a quem ser restituído o valor indevidamente arrecadado nos impostos indiretos, ou ao *contribuinte de jure* ou ao *contribuinte de facto*, conforme a prova ser realizada *in concreto* por um ou por outro.

## 5 DA LEGITIMIDADE *AD CAUSAM* DOS CONTRIBUINTES DE DIREITO E DE FATO PARA REQUERER A REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Como verificamos, a jurisprudência inclinou-se ora pela aceitação da legitimidade *ad causam* do *contribuinte de jure*, ora pelo *de facto* e ora por negar o direito de qualquer um dos dois em recuperar o imposto indevidamente pago. Mesmo a doutrina pensou desse modo vacilante.

Para autores como Eduardo Domingos Botallo,

[...] somente o contribuinte chamado *de jure* é parte da relação jurídico-tributária; conseqüentemente, somente a ele é atribuível o título jurídico; somente a ele cabe o direito de repetição do tributo indevido e nenhuma condição adicional se lhe pode ser imposta para o exercício desse direito.<sup>39</sup>

No RMS 24532/AM, Relator Ministro Castro Meira, julgado em 26.08.2008, a *ratio decidendi* acrescentou mais um elemento argumentativo: “[...] 3. Os con-

38 TÔRRES, Heleno. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. Tese apresentada ao concurso público de títulos e provas para provimento do cargo de Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009, p. 1046.

39 Cf. BOTALLO, Eduardo. Restituição de impostos indiretos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 2, p. 320.

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

Essa decisão ressaltou o entendimento de que o contribuinte de fato não pratica o fato gerador e não faz parte da relação jurídico-tributária, de tal modo que não poderá pleitear qualquer direito, visto que não realiza nenhum ato gerador de direitos.

A expressão *de fato* chocar-se-ia com a necessária positividade do conceito de contribuinte, que somente pode existir na condição de contribuinte de direito. Esse entendimento foi firmado no julgamento do RMS 19.921/RS, Relator Ministro Castro Meira, DJU de 12.09.2005, em que se afirmou exatamente o exposto acima, ao afirmar que:

1. A Associação impetrante representa inúmeros hospitais no Estado do Rio de Janeiro que, para o exercício de suas atividades, consomem serviços de energia e comunicação. 2. Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídico-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação. Precedentes.

No julgamento do tratou-se de difícil caso da não incidência do ICMS sobre a demanda contratada, da seguinte forma:

Processual civil e tributário. ICMS. Energia elétrica. Demanda reservada de potência. Operação interna. Ação de restituição do indébito tributário. Consumidor da energia elétrica. Lei Complementar nº 87/1996. Ilegitimidade ativa *ad causam*. Caracterização de contribuinte de fato. Recurso especial representativo de controvérsia (REsp 903.394/AL). Aplicação analógica. 1. O sujeito passivo da obrigação tributária, atinente ao ICMS incidente nas operações internas com energia elétrica, é aquele que a fornece ou promove a sua circulação, *ex vi* do disposto no art. 4º, *caput*, da Lei Complementar nº 87/1996, razão pela qual sobressai a ilegitimidade do consumidor (contribuinte de fato) para figurar no polo ativo da ação judicial que busca a restituição do indébito tributário pertinente (Precedentes do STJ: REsp 928.875/MT, 2ª T., Rel. Min. Herman Benjamin, J. 11.05.2010, DJe 01.07.2010; REsp 1.147.362/MT, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, J. 10.08.2010, DJe 19.08.2010; e AgRg-AgRg-REsp 1.086.196/RS, 1ª T., Rel. Min. Benedito Gonçalves, J. 14.12.2010, DJe 17.12.2010). 2. O recolhimento indevido de tributo implica a obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo (art. 165 do CTN). 3. Em se tratando dos denominados “tributos indiretos” (aqueles que comportam, por sua constituição jurídica, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (art. 166 do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprove haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido. 4. A exegese do referido

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

Concluir-se-ia que o contribuinte de fato estaria impedido, por falta de legitimidade, de utilizar-se de qualquer meio judicial ou administrativo com a pretensão de ser restituído do indébito. Em nosso entender, tal posicionamento é equivocado perante a dogmática constitucional.

Em nosso sentido, entendeu corretamente no nosso ponto de vista, o REsp 1.299.303/SC que o *contribuinte de fato* também possui legitimidade *ad causam* para a restituição de tributos cobrados indevidamente, em determinados casos, em que:

Recurso especial. Representativo da controvérsia. Art. 543-C do Código de Processo Civil. Concessão de serviço público. Energia elétrica. Incidência do ICMS sobre a demanda “contratada e não utilizada”. Legitimidade do consumidor para propor ação declaratória c/c repetição de indébito. Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

Em um voto muito bem elaborado, entendeu o Relator Ministro Asfor Rocha:

Ocorre que, no caso dos serviços prestados pelas concessionárias de serviço público, a identificação do “contribuinte de fato” e do “contribuinte de direito” deve ser enfrentada à luz, também, das normas pertinentes às concessões, que revelam uma relação ímpar envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor. Os dois primeiros, observo, ao longo de toda a exploração do serviço de fornecimento de energia elétrica, de competência da União (art. 21, XII, *b*, da CF/1988), trabalham em conjunto, estando a concessionária em uma posição de quase total submissão, sob pena de rescisão do contrato de concessão na hipótese de desrespeito a alguma diretriz, política pública, projeto ou norma imposta pelo Estado-concedente. Politicamente, portanto, nas relações contratuais em geral es-

tabelecidas com o Poder Público, a concessionária sempre evitará embates desgastantes e que gerem prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos.

Em nosso entender, tanto o *contribuinte de facto* quanto o *contribuinte de jure* teriam legitimidade *ad causam* para requerer a restituição do indébito tributário, visto que o ordenamento constitucional não admite a lesão a direito individual sem a justa reparação, bem como veda qualquer uso da tributação como meio de confisco disfarçado. O próprio ordenamento pune essa conduta como crime de excesso de exação no art. 316, § 1º, do CP (“Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido...”). Tem a mesma eficácia exigir, manter ou não restituir tributo indevido sem restituição.

De igual modo, o interesse público está consagrado no texto constitucional, que estabelece como valores mais importantes a propriedade, a liberdade, a justiça e os princípios constitucionais e não a manutenção de recursos indevidos nos cofres públicos.

Por fim, manter o sistema de ineficácia concreta do direito à restituição seria a consagração do mecanismo de inconstitucionalidades e ilegalidades úteis, o que ofende toda a teoria constitucional construída desde Montesquieu.

A *legitimidade ad causam* do *contribuinte de facto* justifica-se pelas seguintes razões:

- primeiro se ele tem o poder para autorizar o contribuinte de direito para requerer a restituição para si é porque possui o direito a restituição, logo poderá igualmente exigir da Administração Pública, ainda mais nos casos em que o contribuinte de direito não tenha interesse na restituição;
- segundo, o seu direito decorre de um repasse jurídico indevido que acarretou um dano contra o seu patrimônio e havendo dano deve ocorrer a reparação;
- terceiro, o direito a restituição decorre do surgimento de dano ao patrimônio pessoal decorrente de repasse indevido, por ausência de lei ou norma legítima que autorize a transferência do ônus econômico. Assim, o direito a restituição não decorre diretamente por ser sujeito passivo da obrigação tributária, visto que esta não se realizou, dado que não existe obrigação sem lei que estabeleça e nesse caso não existia norma lícita. A restituição decorre da prática de ato ilícito ou inconstitucional por parte do Estado, que autoriza a quem suportou o dano a recuperar o valor devido.

Igualmente o contribuinte de direito terá o direito à recuperação do pagamento indevido nos casos em que não tenha transferido o ônus econômico ao contribuinte de fato. Nos casos que houve transferência e o contribuinte é anônimo ou não identificável, será o *contribuinte de jure* que terá o direito a re-

querer a restituição do tributo indevidamente pago, visto que, dada a estrutura de competição comercial, provavelmente este terá suportado o encargo sob a forma de diminuição da margem de lucro. Igualmente o seu direito pode ser justificado com base no princípio da não-cumulatividade, que impede que ele venha a suportar uma tributação não-neutra e indevida.

## **6 DA LEGITIMIDADE *AD CAUSAM* DOS CONTRIBUINTES DE DIREITO E DE FATO PARA REQUERER A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, CONFORME O NOVO CPC**

O STJ decidiu sob o regime dos recursos repetitivos no REsp 1299303/SC que: “2. O consumidor tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito que busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada”.

Desse modo, com base nos arts. 926 e 927 do novo CPC, os tribunais deverão observar este novo entendimento:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

[...]

Os efeitos uniformizadores se estendem, inclusive, no respeito imediato e concreto ao que foi decidido sob o regime dos recursos repetitivos, implicando a improcedência liminar do pedido em sentido contrário. Assim, conforme o art. 332:

Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar:

[...]

II – acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

[...]

Creemos que a decisão que autorizou a aplicada legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito ao consumidor de energia elétrica para a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada aplica-se igualmente aos casos de consumidores que desejam afastar a incidência do ICMS sobre as tarifas de TUSD e TUST ou de outras cobranças indevidas. Salvo contrário, não se estaria mantendo a *jurisprudência estável, íntegra e coerente*.

Creemos, assim, que o novo CPC permite vislumbrar uma solução adequada para o grave e antigo problema da legitimidade ativa do contribuinte de fato.

Soma-se a esse argumento formal outro de natureza material. O novo CPC exige uma solução satisfativa integral dos conflitos; conforme o art. 4º, “as partes têm o direito de obter em prazo razoável a *solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa*”. Não são mais admissíveis os julgamentos que conferiam direito ao consumidor de direito ou de fato em afastar determinada norma como sendo ilegal ou inconstitucional, excluindo a cobrança de tributo indireto, mas impediam o direito à repetição do indébito sob a alegação de ausência de legitimidade num ou noutro caso.

Oxalá o novo Código traga novos e alvissareiros tempos para os sofridos contribuintes brasileiros.

## CONCLUSÕES

Entendemos que o problema da legitimidade *ad causam* do contribuinte de fato pode ser adequadamente resolvido sob a égide do novo CPC, em especial após o julgamento do REsp 1299303/SC, no regime dos recursos repetitivos. Tal compreensão fundamenta-se, igualmente, nas seguintes assertivas:

- i) é inconstitucional o regime legal que veda na prática a repetição de indébito aos contribuintes (ineficácia normativa concreta): o conceito de tributo indireto apresenta elementos formais (previsão em lei e estrutura jurídica), bem como uma estrutura caracterizada pela presença de dualidade de sujeitos, operação e sujeito passivo que pode economicamente transferir. O regime da repetição de indébito deve ser submetido igualmente aos princípios constitucionais tributários, entre os quais se destaca o da não-cumulatividade;
- ii) é inconstitucional o entendimento de que entre o enriquecimento ilícito do Estado e a repetição do indébito aos contribuintes de fato deve-se sempre privilegiar o interesse público, mesmo que ilegítimo, em detrimento aos interesses privados. Entender em sentido diverso seria inverter todo o sistema constitucional, visto que o interesse público ou geral da coletividade se encontra no texto constitucional, e não na peça orçamentária por si só. A defesa da liberdade de estabelecimento ou de iniciativa é um direito subjetivo público, quanto um interesse geral da coletividade, que o elevou a matéria protegida;
- iii) tanto os contribuintes de direito e quanto os de fato possuem legitimidade *ad causam* para requerer a repetição de indébito, em determinadas situações, ou seja, conforme a demonstração de quem efetivamente sofreu o ônus fiscal. O interesse de agir será de quem sofreu o “empobrecimento ilícito”.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizado por DERZI, Misabel. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. São Paulo: Elsevier, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação*. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANTO, Gilberto Ulhôa. A repetição de indébito. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias, Repetição de indébito*, São Paulo: Resenha Tributária, n. 08, p. 8-9, 1983.
- CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- GRECO, Marco Aurélio. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária, n. 8, p. 286-287, 1983.
- LAURÉ, Maurice. *La taxe sur la valeur ajoutée*. 1. ed. Paris: Sirey, 1953.
- MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, restituição do indébito e imunidade subjetiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 02, p. 33, nov. 1995.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina.
- MOREIRA, André Mendes. Os tributos indiretos e a legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de fato para a sua restituição. In: MANEIRA, Eduardo; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição – Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, p. 89, 2012.
- MORSCHSBACKER, José. *A restituição dos tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.
- MORSELLI, Emanuele. *Le imposte in Italia*. Padova: Cedam, 1953.
- NEVIANI, Tarcísio. Repetição de indébito. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias, Repetição de indébito*. São Paulo: Resenha Tributária, n. 08, p. 308, 1983.
- TÔRRES, Heleno. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. Tese apresentada ao concurso público de títulos e provas para provimento do cargo de Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.
- TÔRRES, Ricardo Lobo. *O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado*. Série Pesquisas Tributárias. Nova Série, São Paulo: RT, n. 10, 2004.
- VITA, Jonathan Barros. (Re)definindo o conceito de encargo financeiro no âmbito do artigo 166 do CTN. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília: Fortium, v. 6, n. 2, p. 191-211, jul./dez. 2011.