

# A NEGATIVA DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS INDIRETOS E O LOCUPLETAMENTO DO ESTADO:

Críticas e propostas de soluções

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage<sup>1</sup>  
Jéccika Cardoso dos Santos<sup>2</sup>

10

## 10.1. INTRODUÇÃO

A repetição de indébito é tema polêmico, tendo em vista a diversidade de posicionamentos defendidos tanto pelos tribunais superiores, como por teóricos do Direito Tributário. Determinar a quem deveriam ser restituídos os valores recolhidos indevidamente a título de tributo é fundamental para que, ocorrendo o pagamento, o Estado cumpra a obrigação de repetir o indébito, sob pena de locupletamento.

Diante de óbices impostos pela Fazenda e pela (interpretação da) legislação para que o contribuinte de direito pleiteie a repetição do indébito, acaba por ocorrer o locupletamento do Estado. Objetiva-se, portanto, demonstrar a impossibilidade de o Estado locupletar-se dos valores pagos indevidamente a título de tributo de natureza indireta, inclusive sob a justificativa de que o locupletamento do ente público seria preferível ao do particular, tendo em vista a suposta “supremacia do interesse público sobre o privado”<sup>3</sup> e, ao final, apontam-se algumas

<sup>1</sup> Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Ouro Preto. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Ex-Procurador Chefe da Fazenda em Contagem/MG. Advogado.

<sup>2</sup> Graduada em Direito pela Universidade Federal de Ouro Preto.

<sup>3</sup> A respeito da temática, sugere-se: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse*

soluções para se evitar o cerceamento de direitos do sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

## 10.2. OS TRIBUTOS INDIRETOS

A classificação de tributos como “indiretos” causa polêmica há muitas décadas, especialmente em relação aos estudos do Direito Tributário, da Economia e do Direito Financeiro. Controvérsias à parte, analisa-se, por hora, a conceituação de “tributo” com foco no desdobramento em tributos diretos e indiretos.

O conceito legal de tributo está disposto no art. 3º, do Código Tributário Nacional, que dispõe que

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

A variedade de tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro e a respectiva pluralidade de naturezas jurídicas dificulta a criação de classificação congruente. As classificações podem levar em conta inúmeros fatores, tais como a discriminação das rendas por competências, o poder de indução de comportamentos na sociedade, a busca pela capacidade contributiva e a possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro, podendo o tributo ser direto ou indireto.<sup>4</sup> Atem-se à última categorização, qual seja, a que se refere à classificação dos tributos quanto à possibilidade de se repercutir o encargo econômico-financeiro.

Em razão de relacionar-se com os estudos das finanças, uma das mais antigas classificações de tributos em diretos e indiretos foi tratada por Stuart Mill<sup>5</sup>, que afirmava que

---

público. 2. tir. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2005.

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.96-97.

<sup>5</sup> *apud* SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. *Nomos*, v.32, n2, 2012, p.266. Disponível em: <periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/359/341> Acesso em: 5 jan. 2016.

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

Consideram-se diretos os tributos que não permitem a translação do seu encargo financeiro ou seja, o sujeito passivo legal confunde-se com a pessoa que efetivamente suporta a repercussão fiscal. Nesse contexto preleciona João Marcelo Rocha<sup>6</sup>:

Em algumas hipóteses, o contribuinte de direito (eleito pela lei), no cumprimento de seu dever de pagar, suporta economicamente o ônus do tributo, sendo, pois, também o contribuinte de fato. Quando há essa coincidência das figuras, do contribuinte de direito e do contribuinte de fato na mesma pessoa, teremos o chamado tributo direto.

Por outro lado, classificam-se como tributos indiretos aqueles em que o contribuinte legalmente estabelecido como tal, conhecido como contribuinte “de direito”, trespassa o ônus do tributo a um terceiro, que o suporta economicamente, denominado em virtude disso como contribuinte “de fato”, conforme infere João Marcelo Rocha: “Em algumas outras oportunidades, o contribuinte, eleito pela lei tributária como devedor, consegue, por meio de uma circunstância de mercado, transferir a outra pessoa o encargo econômico”.<sup>7</sup>

Contudo, na prática, tal entendimento encontra empecilho quando se esquadrinha quais deverão ser os tributos considerados indiretos. Hugo de Brito Machado Segundo<sup>8</sup> alega que de maneira um

<sup>6</sup> ROCHA, João Marcelo. *Direito tributário*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008, p. 66.

<sup>7</sup> ROCHA, João Marcelo. *Direito tributário*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008, p. 66.

<sup>8</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.13.

tanto quanto despreziosa se diz, por exemplo, que seriam indiretos os impostos incidentes sobre o consumo, à medida que aqueles que oneram o patrimônio e a renda sã̃iam considerados diretos.

O próprio imposto de renda é tradicional e frequentemente classificado como tributo direto, reunindo em uma mesma pessoa a qualidade de contribuinte de direito e contribuinte de fato. Entretanto, o imposto referido poderia ter o seu ônus repassado ao consumidor final, que nesse caso figuraria como o contribuinte de fato. Até mesmo os tributos que se relacionam às operações da cadeia de consumo (ICMS, IPI, ISS),<sup>9</sup> comportam a transferência, ou não, do encargo-financeiro trasladado ao consumidor final.

A efetiva e integral transferência do ônus a terceiro, o consumidor final, se mostra de difícil comprovação real, vez que deveria ser analisada em cada fase da cadeia de produção, para classificar o tributo como direto ou indireto.

Ao julgar o EREsp 699.292/SP a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça entendeu ser o ICMS tributo indireto pois

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.

Entretanto, tal julgado desacerta ao considerar a repercussão econômica do tributo como único elemento distintivo de tributos diretos e indiretos, vez que todo tributo comportaria a transferência do ônus ao consumidor final.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Respectivamente: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Serviços.

<sup>10</sup> MACHADO SEGUNDO. *Repetição...*, p.29.

Diante do entendimento jurisprudencial ora proferido, o Fisco passou a qualificar como indiretos todos os tributos em que fosse requisitada a repetição do indébito. Tal conduta inviabilizava a efetiva repetição do indébito, já que o Fisco aplicava o art. 166 do CTN a qualquer tipo de tributo que se cogitava restituir, legitimando o indeferimento de grande parte dos pedidos.

Frente à incerteza do motivo pelo qual o ICMS e o IPI deveriam ser considerados indiretos e não poderiam ser tratados como tal a contribuição previdenciária e o imposto sobre a renda suportados por uma pessoa jurídica, o Superior Tribunal de Justiça foi compelido a elucidar a controvérsia.

O STJ acolheu, então, a tese segundo a qual seriam considerados indiretos aqueles tributos incidentes sobre determinada operação, praticada por dois ou mais indivíduos, que levam determinados bens ou serviços ao consumo, o que permite o repasse do ônus tributário ao preço do produto e do serviço ao preço.<sup>11</sup>

Contudo, vale ressaltar que mera transferência do encargo-financeiro de determinado tributo não possui o condão, do ponto de vista jurídico, de classificá-lo como indireto.

Com isso, seriam considerados indiretos, para fins jurídicos, o ICMS, o IPI e o ISS (quando a base de cálculo for o preço do serviço), segundo o entendimento jurisprudencial do STJ, o qual pretende-se elucidar adiante.

### 10.2.1. Repercussão Fiscal

Conforme foi possível observar anteriormente, a compreensão da conceituação de repercussão fiscal é de suma importância para classificar os tributos em diretos ou indiretos. Ademais, relevante averiguar sua ocorrência no intuito de verificar a legitimidade *ad causam* para pleitear a repetição do indébito.

A repercussão fiscal seria, sem grande rigor, a transferência a terceiros do ônus devido a título<sup>12</sup> de tributo. Conforme explicitado

<sup>11</sup> MACHADO SEGUNDO. *Repetição...*, p.19-20.

<sup>12</sup> Em que pese a terminologia comumente empregada por grande parte dos autores seja a "repetição do tributo" ou "restituição de tributo", considera-se

anteriormente, o contribuinte de direito seria aquele obrigado pela lei ao recolhimento do tributo em razão de figurar como sujeito passivo<sup>13</sup> da relação obrigacional tributária. Já o contribuinte de fato, é o indivíduo que, apesar de não figurar no polo passivo da relação obrigacional tributária, é quem efetivamente suporta seu encargo fiscal.

A transferência do ônus do fabricante, ao embutir no preço do produto certo encargo a título de tributo trasladado ao consumidor intermediário da cadeia de produção, por exemplo, é chamada de primeira repercussão ou translação. Quando o indivíduo (intermediário) que acabou de suportar o encargo financeiro transfere seus encargos próprios e aqueles (encargos) originais do fabricante ao consumidor, dá-se a segunda repercussão. Por fim, o consumidor final ao receber o ônus tributário, sem poder transferi-lo a um terceiro, sofre a incidência do tributo.<sup>14</sup>

Lado outro, o contribuinte de direito poderá não transferir o encargo financeiro tributário ao consumidor final. As condições para que ocorra ou não a repercussão são as mais diversas possíveis. Para Aliomar Baleeiro, é de grande relevância averiguar se a demanda do objeto é rígida ou elástica, que remonta a conceitos da microeconomia e, refletem o tamanho do impacto que a alteração em uma variável exerce sobre outra variável. Quanto maior a elasticidade-preço, mais sensível a variação de preço está o produto.<sup>15</sup>

Com isso, ainda na lição de Baleeiro, o estudo das condições de realização do fenômeno da repercussão fiscal e, por conseguinte, o estabelecimento de relações de causa e efeito, constituem as teorias da repercussão. Não é tema pacífico nem mesmo do ponto de vista

---

que se o valor foi recolhido indevidamente não há falar na existência propriamente de “tributo” (legítima e legalmente instituído e exigido) pelo que se adota a expressão “a título de tributo” para indicar que não se refere tecnicamente a “tributo”.

<sup>13</sup> Destaca-se que é conhecida a diferença entre as figuras do contribuinte e do responsável tributário, ambas legisladas no art. 121, P.U., do CTN. Portanto, a referência nesta passagem é apenas enfocando um dos possíveis sujeitos passivos, neste caso o contribuinte.

<sup>14</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.203.

<sup>15</sup> BALEEIRO. *Uma introdução...*, p.205-206.

econômico, em que as discussões acerca do tema remontam há mais de dois séculos.<sup>16</sup>

### 10.3. A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS INDIRETOS

Além da controversa classificação dos tributos como indiretos, também é complexa a sua repetição, quando adimplidos indevidamente. O artigo 166 do Código Tributário Nacional e a jurisprudência dos tribunais superiores estabelecem critérios para a repetição do indébito dos tributos diretos e indiretos, os quais analisaremos neste e no próximo capítulo.

#### 10.3.1. Do pagamento indevido e a legitimidade *ad causam* para propor a repetição do indébito

Existe a possibilidade do indivíduo supostamente investido na condição de sujeito passivo recolher indevidamente valor a título de tributo. Esse pagamento indevido poderá exceder a importância de fato devida ou não representar a subsunção do fato à norma, tornando inexistente o dever jurídico, surgindo, então, o direito à repetição a título de tributo quitado indevidamente pelo sujeito hipoteticamente enquadrado no polo passivo da relação obrigacional tributária.

Até mesmo a nomenclatura utilizada levanta polêmica. Isso ocorre pois, na lição de Luciano Amaro<sup>17</sup>:

[...] um uso enorme de sinédoques, em que mais se fala no *rótulo falso* do que no *conteúdo verdadeiro*. Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido. Porém a disciplina da matéria fala em “sujeito passivo” (como titular do

<sup>16</sup> BALEEIRO. *Uma introdução...*, p.204.

<sup>17</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.445-446.

direito à restituição), em “tributo”, em “crédito tributário” etc., reportando-se, como dissemos, ao rótulo falso e não ao conteúdo. [...] É evidente que o Código quer referir-se a recolhimento “a título” de tal ou qual tributo, “a título” de juros etc., e quando fala em sujeito passivo quer referir a essa pessoa posta indevidamente nessa situação.

Para requerer a repetição no âmbito do Direito Privado exige-se a prova inequívoca de que o pagamento se deu por erro. Entretanto, o brocardo jurídico de “quem paga mal paga duas vezes” não se aplica, ao menos em tese, no Direito Tributário – bastando apenas evidenciar-se a inocorrência do fato imponível<sup>18</sup> tributário e, por conseguinte, a inexistência de obrigação tributária, para que caiba a ação de repetição do indébito.

A natureza jurídica da relação obrigacional tributária é *ex lege*, ou seja, o nascimento da obrigação não decorre da vontade do sujeito passivo, mas da ocorrência, no mundo fenomênico, de situações abstrata e genericamente estatuídas em lei. Mas nem sempre foi assim. Em período anterior ao advento do Código Tributário Nacional, as autoridades administrativas do Fisco, na falta do conhecimento da natureza *ex lege* da obrigação tributária, bem como de legislação tributária, aplicavam preceitos do Direito Privado para solucionar casos tributários. Com isso, exigia-se do suposto contribuinte que desejava pleitear a repetição do indébito prova de erro, o que dificultava a restituição.

A repetição do indébito funda-se no princípio da legalidade e é respaldada na equidade, vez que o objetivo da medida é retornar o contribuinte ao *status quo*, ou seja, restaurandó sua capacidade contributiva.

O Código Tributário Nacional prevê a repetição do indébito e o seu cabimento nos artigos 165 e seguintes. Para o presente estudo, foca-se a repetição de indébito a título de tributo que comporte a transferência do encargo financeiro, tal como tratada no art. 166 do CTN:

---

<sup>18</sup> Utilizando de expressão técnica cara a Geraldo ATALIBA, in *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1991

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, a 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.

A referida previsão reporta-se à repetição do indébito a título de tributos que comportam a repercussão do encargo financeiro, ou seja, os tributos considerados juridicamente indiretos.

Assim, a Fazenda Pública não procede à devolução do indébito ao sujeito passivo da obrigação tributária relacionada aos tributos indiretos se não houver prova de que este não realizou o repasse do ônus do tributo ou, se houver transferido o encargo financeiro, estar autorizado pelo contribuinte de fato a receber a restituição. Ocorre que o mandamento do artigo 166 do Código acabou por criar óbice à repetição de recolhimentos ao erário feitos a título de tributos considerados indiretos. A justificativa passa pelo fato de que o contribuinte de direito, ao, *e.g.*, vender mercadorias com o encargo financeiro a título de tributo a um terceiro, contribuinte de fato, já haveria sido ressarcido – e permitir a repetição acarretaria o locupletamento do primeiro.<sup>19</sup>

Compreende-se o objetivo de evitar o locupletamento do contribuinte de direito, mas, negada a repetição do indébito, em função (i) da falta da prova de que aquele tenha suportado o encargo financeiro ou (ii) da ausência de autorização do contribuinte de fato, inevitavelmente ocorrerá o locupletamento do Fisco, fato que demanda análise detalhada.

A legitimidade *ad causam* para propor a ação de repetição do indébito merece destaque, vez que somente o sujeito passivo da relação obrigacional tributária ajuizar medida com esse objetivo, mas somente nas hipóteses acima elencadas, o que torna a repetição, na prática, algo muito difícil.

Para Sacha Calmon, não seria justo permitir a devolução a título de tributo para o contribuinte de direito se este não houver suportado

---

<sup>19</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. *Nomos*, v.32, n2, 2012 p.229. Disponível em: <periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/359/341> Acesso em: 5 jan. 2016.

o ônus financeiro e, o artigo 166, do Código Tributário Nacional, teria brilhantemente dirimido a situação, evitando que ocorresse o locupletamento do contribuinte de direito.<sup>20</sup> Lado outro, tampouco seria ético permitir o locupletamento do Estado, nem mesmo sob alegação de que seria preferível ao enriquecimento do particular em virtude da suposta “supremacia do interesse público sobre o privado”, constituindo flagrante afronta aos princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva e, ainda, gerando insegurança jurídica para os administrados.

## **10.4. ANÁLISE HISTÓRICA DA JURISPRUDÊNCIA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

Examina-se agora o tratamento conferido pelos tribunais superiores quanto à repetição de indébito a título de tributo indireto, bem como a legitimidade *ad causam* para propor a referida ação, além de fazer-se abordagem geral do entendimento em relação aos tributos considerados indiretos.

### **10.4.1. Entendimento no âmbito do Supremo Tribunal Federal**

Na primeira metade do Século XX, logo nos primeiros anos, a repercussão do encargo financeiro (conhecida como *passing-on defense* em países de língua inglesa) já era invocada pelo Fisco como óbice à restituição de pagamentos indevidos a título de tributos indiretos. O Código Tributário Nacional ainda não havia sido editado e o Supremo Tribunal Federal repelia a teoria do *passing-on defense*, que encontrava acolhida em alguns acórdãos esparsos de Tribunais de Apelação, mas era sempre rebatida.<sup>21</sup>

Os Ministros entendiam que a relação estabelecida entre o comerciante (contribuinte de direito) e o consumidor final (contribuinte de fato) constituía relação de natureza privada e nada tinha a ver com a relação obrigacional entre o Fisco e o contribuinte de direito. Então, a ocorrência da repercussão do ônus financeiro para o

---

<sup>20</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.800.

<sup>21</sup> MACHADO SEGUNDO. *Ainda a restituição...*, p.229-230.

chamado contribuinte de fato era irrelevante para fins de repetição e, assim, a tese fazendária fora inicialmente refutada pela Corte.

Nesse sentido, Machado Segundo<sup>22</sup> colaciona trecho do Ministro Laudo Camargo, pronunciado no julgamento do RE 3.051 de 1938:

Refutando a tese da Fazenda de que o tributo indevido, por ter sido “embutido nos preços”, não poderia ser restituído ao contribuinte, o Ministro consignou que 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.

Não obstante, após insistência da Fazenda, já na segunda metade do Século XX o argumento fazendário acabou sendo acolhido pelo STF. Somado isso ao possível equívoco de utilização de institutos do Direito Civil, passou-se a entender que a repetição do indébito teria por escopo restaurar um “dano” causado ao patrimônio do contribuinte, só que tal dano já teria sido “sanado” nos casos em que o ônus a título de tributo fora repassado a um terceiro. Portanto, se autorizada a repetição ao contribuinte de direito nos casos em que houve o repasse do tributo, estaríamos frente a um locupletamento, vez que ocorreria o duplo ressarcimento do contribuinte.<sup>23</sup>

O Supremo Tribunal Federal passou, então, a presumir a existência da repercussão do encargo econômico para determinados tributos, atribuindo ao contribuinte de direito a árdua tarefa de demonstrar a inoccorrência da translação do ônus ao contribuinte de fato.<sup>24</sup> Por óbvio que não permitir a restituição ao sujeito passivo da relação obrigacional tributária significaria o locupletamento do Estado, mas, para os Ministros da Suprema Corte, era preferível o enriquecimento sem causa do Estado em razão da suposta “supremacia do interesse público ao privado”.

<sup>22</sup> MACHADO SEGUNDO. *Ainda a restituição...*, p.230.

<sup>23</sup> Ob. cit., p.230.

<sup>24</sup> MACHADO SEGUNDO. *Ainda a restituição...*, p.231.

Registra-se essa justificativa para o locupletamento do Estado em inúmeros julgados, como, por exemplo, no caso em que o Ministro Victor Nunes Leal ao proferir voto no RE 46.450/RS, em 1961,<sup>25</sup> aduziu:

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-lhe, para isso, legitimidade *ad causam*. Seria menos justo proporciona-lhe um sobre-lucro 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. (STF - RE: 46.450/RS, Relator: Ministro Antônio Villas Boas, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 02-06-1961. ADJ DATA 21/08/1961 PP- 00284 EMENT VOL-00461-03 PP-00879)

Assim, acolheu-se a teoria do *passing-on defense*, que em 1963 foi consolidada por intermédio da edição da Súmula 71 do Supremo Tribunal Federal<sup>26</sup> que dispôs: “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Contudo, àquela época não existia a definição jurídica de quais tributos seriam considerados indiretos,

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 46.450 RS, Segunda Turma, Rel. Min. Antônio Villas Boas, DJ 02/06/1961. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14594723/recurso-extraordinario-re-46450-rs> Acesso em: 27 fev. 2016.

<sup>26</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 71. Disponível em: <stf.jus.br>. Acesso em: 30 jan. 2016.

tendo em vista que economicamente seria possível o repasse econômico de quase todos os tipos de tributos, bem como foram observadas hipóteses em que os tributos não poderiam repercutir no consumidor, uma vez que ocorria o tabelamento do preço de alguns produtos pelo Poder Público e, em razão disso, a majoração do tributo não poderia desencadear a elevação no preço final.<sup>27</sup>

Então, o Supremo Tribunal Federal se viu compelido a estabelecer exceções à aplicação da Súmula 71 e, flexibilizado o entendimento firmado, editou a Súmula 546,<sup>28</sup> que determina: “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”. Cumpre dizer que a Súmula 71 não foi cancelada, apenas esclarecida pela Súmula 546.

Observa-se que o conteúdo da Súmula 546 guarda evidente relação com o disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional. Em que pese a Súmula 546 ter sido publicada anos depois do advento da Lei 5.172 de 1966 (CTN), pode-se dizer que a disposição do artigo 166 é consequência do entendimento exarado na referida Súmula.

#### 10.4.2. Entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça acolheu o entendimento formulado pelo Supremo Tribunal Federal no que se refere ao direito de propor a ação de repetição do indébito em relação aos tributos indiretos. A discussão tomou o rumo de se determinar a legitimidade do contribuinte de direito e de fato, bem como certas oscilações.

##### 10.4.2.1. *Jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - contribuinte de direito e tributos indiretos*

Quando ainda não havia jurisprudência indicando quais seriam os tributos considerados indiretos para efeitos jurídicos, a Fazenda alegava em praticamente todas as ações de repetição de indébito que

<sup>27</sup> MACHADO SEGUNDO. *Ainda a restituição...*, p.230.

<sup>28</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 546. Disponível em <stf.jus.br> Acesso em: 30 jan. 2016.

o contribuinte que pleiteava a repetição não teria suportado o ônus a título de tributo e, portanto, não possuiria legitimidade *ad causam*. Assim, como do ponto de vista econômico os tributos podem (ou não) ter seu ônus transferido a um terceiro, na prática tornou-se impossível comprovar não ter havido a repercussão.<sup>29</sup>

Nessa conjuntura, o Superior Tribunal de Justiça se viu compelido a demonstrar os motivos pelos quais alguns tributos, como por exemplo o ICMS, seriam considerados indiretos e o imposto sobre a renda ou a contribuição previdenciária adimplidos por uma pessoa jurídica não seriam. Firmou-se, portanto, o entendimento de que seriam considerados indiretos para fins de repetição do indébito o ICMS, o IPI e o ISS não-fixo.

Em suma, seriam indiretos aqueles tributos que têm como hipótese de incidência tributária uma “relação”, qual seja, uma operação ou um negócio, em que a base de cálculo é o próprio valor dessa operação ou negócio. Dando continuidade a essa linha de raciocínio:

[...] 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.<sup>30</sup>

Corroborando o entendimento acima exarado, o STJ reconheceu a ambivalência do ISS, que poderia ser considerado ora tributo direto, ora indireto, a depender do seu campo de incidência, qual seja, quando cobrado em valores fixos, como em sociedades de profissionais liberais ou sobre o valor do serviço, respectivamente. A título de exemplo, segue jurisprudência<sup>31</sup> nesse sentido:

<sup>29</sup> MACHADO SEGUNDO. *Repetição...*, p.19.

<sup>30</sup> MACHADO SEGUNDO. *Ainda a restituição...*, p.233.

<sup>31</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 228031 SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, DJ:20/02/2014, T1 – primeira turma. Disponível em: <www.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ISS. REPETIÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. IMPOSSIBILIDADE. TRIBUTO INDIRETO. AUSÊNCIA DE PROVA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. RESP 1.131.476/RS, FIRMADO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS.

1. Não ocorreu ofensa ao art. 535 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos presentes autos.

2. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do RESP 1.131.476/RS, firmou a compreensão no sentido de que o ISS é tributo que permite sua dicotomização como tributo direto ou indireto e que a pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis assume natureza indireta.

3. Na hipótese dos autos, observa-se que o Tribunal de origem alinha-se à jurisprudência desta Corte, consignando a ausência de legitimidade da parte recorrente para a pretendida repetição, pois não comprovou ter suportado o tributo ou estar autorizado a transferi-lo para terceiro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ - AgRg no AREsp: 228031 SP 2012/0186964-9, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 20/02/2014, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 28/02/2014)

Portanto, restou evidenciado o entendimento do STJ no sentido de que o ICMS, o IPI e o ISS não-fixo são os impostos considerados juridicamente indiretos e o artigo 166 do Código Tributário Nacional seria aplicável à repetição desta espécie tributária.<sup>32</sup>

Embora tenha, de maneira um tanto quanto obscura, definido quais tributos estão sujeitos a aplicação do art. 166 do CTN, o Superior

---

<sup>32</sup> Ainda sobre a definição de tributos diretos e indiretos, e ampliando para outras espécies tributárias dentro da temática de não-cumulatividade, recomenda-se: MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

Tribunal de Justiça adotou a presunção da repercussão integral do ônus tributário. Em razão disso, firmou-se o entendimento de que em relação ao contribuinte de direito, exige-se que se comprove não ter havido o repasse do ônus a título de tributo, ou, havendo o repasse, que fora autorizado pelo contribuinte *de facto* a pleitear a restituição.<sup>33</sup>

#### 10.4.2.2. *Jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – contribuinte de fato*

Acerca do longo debate envolvendo a legitimidade do contribuinte de direito para pleitear a repetição de indébito, surgiu o questionamento envolvendo a legitimidade *ad causam* do contribuinte de fato demandar judicialmente a aludida repetição. Tal hipótese também tem por fundamento a dificuldade, por parte dos contribuintes de direito, em identificar e localizar os contribuintes de fato – para que autorizem o requerimento da repetição. Diante disso, a repetição de indébito dificilmente ocorre na prática.

Ora, se a justificativa do Fisco para rejeitar a repetição ao contribuinte de direito seria o fato de que haveria a repercussão presumida do encargo financeiro ao contribuinte de fato – que seria o indivíduo que efetivamente suportou o ônus a título de tributo – por qual motivo o contribuinte de fato não deteria legitimidade *ad causam* para pedir de volta os valores que indevidamente suportou a título de tributo? Então, durante certo tempo, o Superior Tribunal de Justiça passou a reconhecer legitimidade ao contribuinte de fato para pleitear a repetição do indébito, especialmente no que se referia aos consumidores de energia elétrica e à produtos sujeitos à incidência do IPI. A legitimidade seria conferida sem a necessidade de prova e nem autorização, vez que havia a presunção de que o contribuinte de fato teria suportado o ônus financeiro e estaria, portanto, autorizado a repetir o indébito.<sup>34</sup>

Entretanto, não tardou para que o Superior Tribunal de Justiça modificasse mais uma vez o entendimento acerca da legitimidade *ad causam* para requerer a repetição do indébito. A referida Corte, de forma injustificada, restringiu as possibilidades de se pleitear de volta

<sup>33</sup> MACHADO SEGUNDO. *Ainda a restituição...*, p.235.

<sup>34</sup> MACHADO SEGUNDO. *Ainda a restituição...*, p.237.

o que havia sido indevidamente exigido ou recolhido ao erário. Nesse sentido, Machado Segundo infere que

[...] o STJ passou a adotar uma forma de pensamento para negar a legitimidade ao contribuinte “de direito”, calcada na natureza indireta do ICMS, do IPI e do ISS, e na relevância jurídica do “repasse” do ônus ao contribuinte “de fato”, e outra forma, radicalmente oposta, para negar legitimidade também ao contribuinte “de fato”, apoiada na irrelevância jurídica do aludido repasse e na fragilidade da classificação dos impostos em diretos e indiretos. E, o que é pior, nenhuma referência se fez ao fato de que o próprio STJ, por anos a fio, acolhia o entendimento contrário, nem mesmo para se explicar as razões pelas quais a jurisprudência se estaria modificando. Nem é preciso dizer que essa forma de pensamento, além de contraditória, viola clara e diretamente a garantia fundamental à tutela jurisdicional (CF/88, art. 5º, XXXV), pois deixa uma lesão ao direito do contribuinte, causada pela cobrança de um tributo indevido, inteiramente imune à apreciação judicial.

Em razão das inúmeras críticas realizadas por teóricos do Direito Tributário, o Superior Tribunal de Justiça, entendeu por bem abrir exceção apenas para os consumidores de energia elétrica que seriam os contribuintes de fato, não ter ocorrido propriamente mudança no entendimento.

Isso ocorreu pois, no caso da energia elétrica, a concessionária figura como “mera responsável pelo recolhimento do tributo, e, por conveniências, não irá reclamar a cobrança de alíquota majorada indevidamente de ICMS, já que a mesma é repassada ao consumidor final”.<sup>35</sup>

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo, posicionou-se no sentido de que o consumidor final de energia

---

<sup>35</sup> REIS, Eduardo Costa dos. A legitimidade do consumidor para pleitear repetição de indébito em decorrência de pagamento indevido de ICMS incidente sobre energia elétrica. *Revista do Curso de Especialização em Direito Tributário da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro*. N. 1. 2014, p.11. Disponível em: <[emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1\\_2014/pdf/EduardoCostadosReis.pdf](http://emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/EduardoCostadosReis.pdf)> Acesso em: 26 fev. 2016.

elétrica, à exceção do entendimento majoritário, possui legitimidade *ad causam* para propor a repetição do indébito no que se refere à incidência de ICMS sobre a energia elétrica, tendo em vista a relação *sui generis* que envolve o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor. Tal posicionamento pode ser verificado no Recurso Especial 1.270.547,<sup>36</sup> sob a relatoria da Ministra Eliana Calmon:

PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO - EMBARGOS ACOLHIDOS, COM EFEITOS MODIFICATIVOS.

1. No tocante à legitimidade ativa, de acordo com a atual orientação desta Corte, fixada no julgamento do REsp 903.394/AL, sob o regime dos recursos repetitivos, somente o contribuinte de direito tem legitimidade ativa para a demanda relacionada aos tributos indiretos, ou seja, aqueles em que o ônus tributário, pela própria natureza e sistemática da exação, repercute-se no patrimônio do contribuinte de fato, nos termos do art. 166 do CTN (REsp 928875/MT, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/05/2010, DJe 01/07/2010).

2. No entanto, em relação à legitimidade ativa especificamente do consumidor de energia elétrica, a Primeira Seção desta Corte, em recurso julgado também sob a sistemática do art. 543-C do CPC, pacificou o entendimento de que, 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 processual para questionar a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, com fundamento no art. 7º, II, da Lei 8.987/95, não obstante as disposições do art. 166 do CTN, que veiculam regra geral de legitimidade apenas ao contribuinte de direito.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, a fim de se reconhecer a legitimidade do embargante para pleitear repetição/compensação de indébito.

<sup>36</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1270547/RS 2011/0109183-0, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ: 4/6/2013, T2. Disponível em: <stj.jus.br>. Acesso em: 2 fev. 2016.

(STJ - EDcl nos EDcl no AgRg no REsp: 1270547 RS 2011/0109183-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 04/6/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/6/2013)

Em suma, o atual entendimento limita a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional aos tributos considerados juridicamente indiretos. O contribuinte de direito, em regra, não possui legitimidade *ad causam* para pleitear a repetição do indébito a título de tributos indiretos, a menos que faça prova de que não repassou o ônus financeiro a outrem, ou que o contribuinte de fato autorize o pedido de repetição. Quanto à legitimidade do contribuinte de fato, o Superior Tribunal de Justiça entende que por não participar de relação jurídica com a Fazenda, com exceção dos contribuintes de energia elétrica, não poderá pleitear a repetição do indébito, apenas possuindo a liberalidade de autorizar ou não o contribuinte de direito a pleitear a repetição.

### **10.5. O LOCUPLETAMENTO DO ESTADO DIANTE DA NEGATIVA DE SE AUTORIZAR A REPETIÇÃO DO INDÉBITO**

Serão analisadas, agora, algumas das teses invocadas pela Fazenda Pública com o fim de limitar o direito do sujeito passivo da relação obrigacional tributária. Ademais, pretende-se examinar os princípios jurídicos que envolvem o direito de propor a ação de repetição de indébito dos tributos indiretos, bem como averiguar as alegações que pretendem respaldar a preferência do locupletamento do Estado em relação ao particular.

#### **10.5.1. Incoerências das teses apresentadas em prol da Fazenda Pública**

Consoante verificado, há contradições no Direito brasileiro quanto à legitimidade para propor a ação de repetição de indébito. No entanto, é importante verificar, ao longo dos anos, como a Fazenda Pública, diante de outros aspectos da tributação indireta, defende argumentos contrários à própria tese por ela defendida acerca da legitimidade para repetir o indébito.

A depender da situação, considera-se a existência do contribuinte de fato totalmente relevante e, contrassenso, em outras situações, trata-se como inteiramente irrelevante a sua existência para fins jurídicos. Uma dessas situações contraditórias se refere à relação dos tributos indiretos com as imunidades subjetivas.

Da mesma forma que ocorre com a repetição do indébito a título de tributos indiretos, também no âmbito das imunidades subjetivas a Fazenda Pública utiliza a natureza indireta do tributo para restringir direitos do sujeito passivo da relação obrigacional.<sup>37</sup>

Para melhor assimilar o assunto, imagine que entidade assistencial sem fins lucrativos, imune a impostos em razão do disposto no artigo 150,VI, da Constituição da República de 1988, é a vendedora de determinado produto e, em razão disso decide invocar sua imunidade para pleitear o não pagamento do ICMS. Pode-se imaginar a Fazenda Pública alegando que a referida entidade é mera contribuinte de direito do tributo e que o verdadeiro contribuinte (de fato) seria o consumidor final, pois este suportaria o ônus repassado a título de tributo e, em razão disso, a entidade assistencial sem fins lucrativos não poderia se eximir do pagamento, vez que não haveria suportado o encargo financeiro.<sup>38</sup> Observa-se que nesse momento, por se tratar de interesse do Fisco, a repercussão econômica do tributo torna-se tão importante que passaria a ter o condão de suprimir a garantia constitucional do indivíduo, qual seja, o direito a uma imunidade tributária.

Lado outro, suponha-se que a mesma entidade do exemplo anterior adquira produto que sofre a incidência do ICMS e, em razão de possuir imunidade subjetiva, informe ao Fisco que não há tributação sobre a operação em questão. Possivelmente a entidade fazendária discordará do argumento, alegando que, por figurar apenas como contribuinte de fato, a mencionada entidade não possui qualquer relação com o Fisco e, por isso, não pode pleitear o não pagamento a título de tributo. Diversamente do que ocorre

---

<sup>37</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.43.

<sup>38</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.44.

no exemplo anterior, verifica-se que no caso em tela a repercussão fiscal do tributo para o consumidor final, possuidor de imunidade subjetiva, é apenas fenômeno de natureza econômica a que não se atribui nenhuma pertinência jurídica.

Diante do impasse, conforme demonstrado na obra de Machado Segundo,<sup>39</sup> o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 591 que preceitua: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”,<sup>40</sup> ou seja, a imunidade do contribuinte de fato não rechaça a incidência tributária do imposto devido pelo contribuinte de direito, que lhe é transferido embutindo-se o encargo financeiro no preço final do produto. No que se refere ao contribuinte de direito, no julgamento do RE 210.251-EDv/SP, a referida Corte entendeu que o contribuinte de direito, sendo detentor de imunidade, não deve ser onerado pelo ICMS, mesmo que possa se eximir do encargo financeiro ao transferir o ônus a título de imposto para os consumidores.

Ainda, no mesmo julgado, o Supremo Tribunal Federal consignou que se o contribuinte de direito transfere o encargo do ICMS ao contribuinte dito de fato, mesmo sendo imune à incidência do referido tributo, estaria sendo realizado o fim da imunidade, tendo em vista que desoneraria atividade assistencial não lucrativa e, mesmo que o produto comercializado pela entidade assistencial não tenha o imposto incrustado em seu preço e, em razão disso seria vendido com preço inferior ao valor de mercado, isso constituiria vantagem tanto para os consumidores, como para a entidade assistencial, que vende sem a finalidade de obter lucro. Ainda, no posicionamento do STF, não haveria desequilíbrio na concorrência<sup>41</sup> em razão do nicho limitado de mercado a que se submete a entidade assistencial, diante da impossibilidade de que ela distribua lucro.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> MACHADO SEGUNDO. *Repetição...*, p.47.

<sup>40</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Súmula 591. Disponível em <stf.jus.br> Acesso em: 10 fev. 2016.

<sup>41</sup> Discorda-se, ao menos em parte, do entendimento do STF, pois esse tipo de situação pode gerar (e efetivamente gera) desequilíbrio concorrencial em algumas situações.

<sup>42</sup> MACHADO SEGUNDO. *Repetição...*, p.47.

Resta evidenciado que, nos tributos indiretos, no que tange aos efeitos da imunidade subjetiva, dá-se importante relevo ao contribuinte de direito em relação ao contribuinte de fato, esse último quem efetivamente suporta o ônus repassado a título de tributo. Se o primeiro for imune, não incidirá o ICMS, o IPI ou o ISS. Em contrapartida, sendo o segundo imune aos impostos ora mencionados, tais tributos serão normalmente exigidos pelo Fisco do contribuinte de direito.

Entretanto, o entendimento exposto pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito das imunidades subjetivas relacionadas à tributação indireta é incoerente em relação ao entendimento firmado nas Súmulas 71 e 546, relacionadas a repetição do indébito a título de tributos também considerados indiretos.<sup>43</sup> Ora, em determinada conjuntura a Corte reputa de suma importância a repercussão fiscal do tributo indireto que seria “de fato” adimplido pelo consumidor final e, em outro cenário, tal episódio é considerado irrelevante para o ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido:<sup>44</sup>

Afinal, se, na restituição, o contribuinte de direito estaria “locupletando ilícitamente”, isso só pode decorrer da circunstância de o tributo “ser pago” pelo consumidor final. E, se assim é, cobrar o tributo deste, quando imune, implica malferir a regra imunizante. É preciso, por outras palavras, investigar a razão pela qual, na restituição, haveria “locupletamento ilícito” do contribuinte “de direito”, a qual exigiria, por igual, a não exigência desse imposto quando o contribuinte “de fato” fosse entidade imune. Ou o inverso: se não é o contribuinte de fato quem tem relação com o fisco, nem é ele quem juridicamente ocupa a posição de sujeito passivo, não é ele, perante o direito, quem deve ter os direitos e deveres de um sujeito passivo, seja para fins de imunidade, seja para fins de restituição do indébito, sendo devida a restituição, independentemente de prova da não repercussão, ao contribuinte de direito.

Além do mais, merece atenção o fato de inexistir coerência no tratamento dispensado pela Fazenda ao tratar da inadimplência do

---

<sup>43</sup> Ob.cit., p.47-48.

<sup>44</sup> Ob.cit., p.48.

contribuinte de fato em relação aos tributos indiretos. Se o Fisco alega que é o consumidor final quem efetivamente suporta o encargo financeiro e, em virtude disso o contribuinte de direito fica impossibilitado de pleitear a repetição do indébito sem que o primeiro o autorize, quando ocorre a inadimplência do consumidor final, ou seja, não há o pagamento do preço do produto e, por conseguinte, apesar de ter repassado ao Fisco o encargo financeiro o contribuinte de direito não recebe, o que poderá ser feito por ele? Suportar o encargo financeiro e ficar no prejuízo? E nos casos em que o pagamento a título de tributo é indevido, poderá pleitear a repetição mesmo tendo efetuado o repasse do ônus tributário ao consumidor final que se quedou inadimplente?

Partindo do pressuposto lógico de que para a Fazenda o contribuinte de fato é quem efetivamente realiza o pagamento do tributo indireto, quando constatada a inadimplência em relação ao contribuinte de fato, não seria correto vindicar do contribuinte de direito o adimplemento do tributo que teve o seu ônus repassado ao consumidor final. Todavia, a jurisprudência dos tribunais superiores entende que no tocante aos tributos indiretos, a inadimplência do consumidor final não deve ser arguida pelo contribuinte de direito para se eximir do pagamento do tributo.<sup>45</sup> Restaria ao contribuinte de direito perquirir a reparação do dano sofrido no âmbito do direito privado.

Segundo a tese das entidades fazendárias, o contribuinte de fato realiza o pagamento do preço de um produto, independentemente de ali estar embutido o repasse do ônus tributário e, em razão disso, não haveria relação jurídica nenhuma daquele com o Fisco. Contudo, conforme tal raciocínio da Fazenda, a repercussão econômica do ônus tributário também não poderia ser invocada para justificar a inviabilização do contribuinte de direito pleitear a repetição do indébito.

Como bem conclui Machado Segundo, o que se observa é “que o fato do tributo ser considerado indireto faz com que a relação jurídica obrigacional a ele relativa tenha o seu polo passivo bastante maltratado”. Ainda, para o referido autor, ocorre maciça supressão de direitos, até mesmo aqueles constitucionalmente garantidos, do

---

<sup>45</sup> MACHADO SEGUNDO. *Repetição...*, p.57.

sujeito passivo de relação obrigacional tributária sob o enfoque dos tributos indiretos e, em contrapartida, tampouco há transferência desses direitos suprimidos ao contribuinte de fato.<sup>46</sup>

Evidencia-se, portanto, que a variação das teses defendidas pela Fazenda, balizadas pelos tribunais superiores, ocorre em benefício das entidades fazendárias e em prejuízo do contribuinte de direito. O Fisco e os tribunais superiores vêm tratando o tema da repercussão fiscal dos tributos de natureza indireta sem a coerência e linearidade que seriam desejáveis.

Não há congruência ao considerar ora juridicamente importante a relação entre o contribuinte de direito e o repasse do ônus tributário ao contribuinte de fato, ora irrelevante do ponto de vista jurídico tal translação.

#### 10.5.2. Do dever do Estado restituir os valores recolhidos indevidamente a título de tributo

Passa-se agora a refletir acerca da impossibilidade de o Estado locupletar-se dos valores pagos indevidamente a título de tributos indiretos. Diante disso, pretende-se analisar adiante as incoerências de teses quanto à repetição do indébito, em função de alguns princípios jurídicos, tais como o da legalidade, da isonomia e também da segurança jurídica. Por fim, objetiva-se esmiuçar o locupletamento do Estado, bem como desconstruir a suposta “supremacia do interesse público sobre o privado”.

##### 10.5.2.1. A Repetição do indébito e o princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária tem origem precipuamente histórico-política, relacionando-se ao esforço dos povos mais antigos para limitar a tributação do Estado, coibindo excessos. Atualmente, devido a sua grande importância como norte do Direito Tributário, o princípio da legalidade tributária encontra-se inserido em grande parte das Constituições de países mundo afora.<sup>47</sup> Ives Gandra da

<sup>46</sup> MACHADO SEGUNDO. *Repetição...*, p.61.

<sup>47</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 20. ed. São Paulo:Atlas, 2011, p.366.

Silva Martins defende o princípio da legalidade como sustentáculo do Estado Democrático de Direito. O referido princípio assegura que qualquer conduta imposta ao indivíduo de uma sociedade deve ser estabelecida legalmente, sendo ainda importante esteio da segurança jurídica.<sup>48</sup>

O princípio da legalidade tributária vem esculpido no artigo 150, I da Constituição Federal de 1988 e determina:

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

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

Conforme Luciano Amaro, o princípio da legalidade tributária não significa apenas a autorização do legislador constituinte para que o Estado cobre tributo. Na verdade, faz-se necessário que a lei estabeleça de forma abstrata todos os aspectos importantes para que no caso concreto possa se precisar quem será o sujeito passivo, o *quantum debeatur*, etc. Em suma, a lei deve exaurir os dados imprescindíveis à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo sem que se possibilite ao administrador impor o recolhimento de tributos de acordo com o seu juízo de conveniência e oportunidade.<sup>49</sup>

Do mandamento constitucional do princípio da legalidade decorre o princípio da especialidade tributária, segundo o qual o legislador deverá, ao formular a lei, estabelecer taxativamente e de forma completa as situações tributáveis. A ocorrência de qualquer situação descrita em lei como tributável será suficiente ao nascimento da obrigação tributária.

Ademais, veda-se ao aplicador da lei “a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários”.<sup>50</sup> O princípio da legalidade tributária, portanto,

<sup>48</sup> MARTINS, Ives Gandra. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.144.

<sup>49</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.134.

<sup>50</sup> AMARO. *Direito...*, p.135.

não se desvela apenas na vedação de instituição ou majoração do tributo sem prévia cominação legal, configurando-se como importante norteador de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa.<sup>51</sup>

A propósito, como brilhantemente assinala Kiyoshi Harada<sup>52</sup>:

Finalmente, outra questão diretamente ligada ao princípio da legalidade, pouco lembrada pelos estudiosos, é a que diz respeito à repetição de indébito. Para nós o verdadeiro fundamento da repetição de indébito não repousa na parêmia de Pompônio, o princípio do locupletamento indevido, mas no princípio da estrita legalidade que impõe a reposição do *solvens* no *statu quo ante* sempre que constatado o pagamento sem fundamento na lei. Com esse posicionamento, resolvem-se as dificuldades hoje enfrentadas nesse campo. O sujeito passivo que efetuar pagamento de tributo sem base legal – não praticou o fato típico; a base de cálculo não corresponde à previsão legal; a alíquota aplicada é maior que aquela estatuída em lei etc. – terá direito à repetição independentemente de ter suportado ou não o respectivo encargo financeiro. O problema do consumidor que, de fato, assumiu o ônus financeiro, pelo fenômeno da repercussão, é matéria de natureza privada que não interessa à Fazenda Pública, a qual não pode nem deve posicionar-se como tutora do contribuinte econômico, principalmente se o direito comum já prevê sua solução.

Diante disso, infere-se que o direito à repetição do indébito, independentemente de quem suportou o ônus tributário, seria desdobramento do princípio da legalidade tributária, pelo que o pagamento a título de tributo sem prévia determinação legal direcionaria a repetição àquele que realizou o seu adimplemento.

---

<sup>51</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.367.

<sup>52</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.367.

### 10.5.2.2. Da isonomia tributária e da segurança jurídica

O princípio da isonomia tributária decorre do princípio genérico da igualdade de todos perante a lei, insculpido no art. 5º,<sup>53</sup> *caput* e inciso I da Constituição da República de 1988 e constitui direito fundamental, perpassando todo o ordenamento jurídico brasileiro. O princípio da isonomia tributária está inserido no art. 150, II, da nossa Carta Magna e, tem por objetivo desautorizar o tratamento jurídico distinto de indivíduos sob os mesmos pressupostos de fato, coibindo discriminações tributárias através da concessão de privilégios ou até o desfavorecimento de algumas pessoas físicas ou jurídicas.<sup>54</sup>

Cumpre salientar que a igualdade é garantia do indivíduo e não do Estado. A isonomia é direito fundamental, pois é em razão disso que se legitima o regular exercício da atividade estatal, em que pagar tributos configura dever, decorrente de lei, no Estado Democrático de Direito. Autorizar a repetição apenas daqueles tributos considerados diretos pelo ordenamento jurídico brasileiro é o mesmo que discriminar aqueles contribuintes que se encontram na mesma situação, mas que pleiteiam a repetição dos tributos ditos indiretos.

Quanto à segurança jurídica,<sup>55</sup> é sabido que ela constitui um dos corolários do Estado de Direito e não se evidencia princípio determinado, mas decorre dos contornos constitucionalmente estabelecidos. A garantia da segurança jurídica nada mais seria do que uma das principais finalidades do Estado de Direito. Nesse sentido, assevera Canotilho:<sup>56</sup>

o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por

<sup>53</sup> Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes...

<sup>54</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.371.

<sup>55</sup> Para farto material sobre a temática, sugere-se: ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

<sup>56</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito.

A caracterização da segurança jurídica como fundamento inerente à existência do próprio Estado de Direito pode ser observada na fixação de seu conteúdo nos livros de Direito e na jurisprudência dos tribunais superiores com base em ideias como: a confiança dos atos do Poder Público, que deverão ser orientados pela boa-fé e pela razoabilidade; a estabilidade das relações jurídicas, manifestadas através da durabilidade das normas, na anterioridade das leis em detrimento dos fatos sobre os quais dispõem e na conservação de direitos e garantias em razão do advento de lei nova; a previsibilidade dos comportamentos; a igualdade na lei e diante da lei etc.<sup>57</sup>.

Na mesma senda:<sup>58</sup>

[...] segurança jurídica pressupõe normas jurídicas estáveis, regulares e previsíveis, porque conformadas com os direitos e garantias fundamentais consagrados pela Carta Política em nível de cláusula pétrea. A previsibilidade de normas jurídicas futuras é inerente ao sistema de segurança jurídica. Normas casuísticas imprevisíveis, ditadas por legisladores idiossincráticos, que surgem do nada, na calada da noite, com toda certeza não se harmonizam com o sistema jurídico fundamentado na Constituição Federal.

O exercício da competência do legislador, bem como a sua aplicação devem ser permeados pela segurança jurídica, garantindo e resguardando os interesses da sociedade. Com isso, o tratamento incoerente conferido à legitimidade da ação de repetição do indébito no que se refere à repercussão do ônus a título de tributo gera incerteza entre os administrados, o que atrofia e ameaça a ideia de segurança jurídica, vez que o Estado, através de alguns de seus agentes,

---

<sup>57</sup> OLIVEIRA, Aline Lima de. *A Limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos norte-americano, austríaco e alemão*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008, p.10. Disponível em: <puers.br/orgaos/edipucrs/> Acesso em: 10 fev. 2016.

<sup>58</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.603.

tenta dificultar a repetição do indébito a título de tributos indiretos, gerando aumento patrimonial sem causa para si.

### 10.5.3. Do locupletamento do Estado

Consequência que se extrai dos capítulos anteriores é que na jurisprudência dos tribunais superiores predomina a concepção de que se exige do contribuinte de direito a prova de que não realizou o repasse a título de tributo ao consumidor final, contribuinte de fato. Não ocorrendo a prova de que inexistiu o repasse, considera-se que o contribuinte não possui legitimidade *ad causam* para requerer a repetição, mesmo que o pagamento tenha sido realizado indevidamente. Diante disso, ocorre o locupletamento do Estado, sob a já demonstrada justificativa de que em razão da suposta “supremacia do interesse público sobre o privado”, seria preferível ao locupletamento do particular. Passa-se agora a debater algumas dessas teses fazendárias.

O singelo argumento de que ocorre o locupletamento do particular não merece prosperar. Isso porque, conforme já explicitado anteriormente, mesmo que o contribuinte de direito tenha repassado o ônus do tributo, o seu direito à repetição deverá subsistir em razão do princípio da inafastabilidade de jurisdição que constitui garantia constitucional de todo cidadão. Tal princípio encontra-se na Constituição da República de 1988 em seu artigo 5º, XXXV, que em outras palavras proíbe a lei de excluir ou afastar da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito. Da forma que se tem decidido hodiernamente, ninguém (nem contribuinte de direito, nem contribuinte de fato) recupera o indébito.

Deve-se atentar para o fato de que o tributo pago pelo contribuinte de direito não se confunde com preço, ainda que tenha embutido o ônus tributário integralmente no valor repassado. A ocorrência da repercussão, no que se refere aos tributos indiretos, faz com que o consumidor adquira o produto por um preço mais alto, somente. O valor adimplido pelo contribuinte de fato, portanto, não é tributo, mas sim preço e não deixa de ser preço em razão dos tributos serem pagos pelo devedor e serem por ele considerados em sua fixação e muito menos se torna indevido se

um desses quesitos levados em conta no estabelecimento do preço for considerado inválido.<sup>59</sup>

Assim, a cobrança indevida de um tributo causa um dispêndio ao contribuinte de direito,<sup>60</sup> passível de reparação, mesmo que ocorra a repercussão fiscal, tendo em vista que tal conduta não diz respeito ao Fisco, tratando-se de relação de natureza privada entre o consumidor final e o contribuinte de direito. Portanto, se a quantia recolhida a título de tributo é indevida, a repetição é consequência lógica como reparação da ordem jurídica violada, afinal, “a causa do dever de restituição não é um ‘empobrecimento’ do contribuinte, mas a violação à lei, que há de ser reparada sem perquirição a respeito de quem enriquece ou empobrece com isso”,<sup>61</sup> não devendo, em vista disso, ser invocada tal tese pelo Fisco.

Quanto ao argumento de que o locupletamento sem causa do Estado seria preferível sobre o particular, em razão de um suposto princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, faz-se necessário, inicialmente, desvelar o conceito de interesse público, que na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>62</sup> seria:

É que, na verdade, o interesse público, o interesse do todo, do conjunto social, nada mais é que a *dimensão pública dos interesses individuais*, ou seja, dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da Sociedade (entificada juridicamente no Estado), nisto se abrigo também o depósito intertemporal destes mesmos interesses [...]. Veja-se: um indivíduo pode ter, e provavelmente terá, pessoal – e máximo – interesse em não ser desapropriado, *mas não*

<sup>59</sup> MACHADO SEGUNDO. *Ainda a restituição...*, p.253.

<sup>60</sup> Considerando que tributo e preço não são a mesma coisa, Machado Segundo: “justamente porque tributo e preço são distintos, quando o comerciante encarece o seu preço para recuperar o ônus (econômico) do tributo, o valor recebido a título de preço é legítimo mesmo se o tributo vier a ser considerado indevido. Assim, não há porque afirmar que o comerciante não experimentou um ‘ônus’ com o pagamento do tributo indevido, que, em lhe sendo restituído, não ensejará nenhum enriquecimento sem causa.” (*Ainda a restituição...*, p.254).

<sup>61</sup> MACHADO SEGUNDO. *Ainda a restituição...*, p.254.

<sup>62</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros 2009, p.60

*pode, individualmente, ter interesse em que não haja o instituto da desapropriação, conquanto este, eventualmente, venha a ser utilizado em seu desfavor.*

A supremacia do interesse público sobre o privado seria, portanto, princípio implícito no ordenamento jurídico e significaria, a grosso modo, que os interesses da coletividade são mais importantes que os interesses individuais, razão pela qual a administração pública possui prerrogativas em face da sujeição dos administrados.<sup>63</sup>

Importaria, nesta lógica, diferenciar ainda o interesse público primário e o secundário. No primeiro caso, apenas quando o Estado agisse em prol da coletividade seria defensável a sua prevalência sobre o particular. Lado outro, quando o Estado atuasse buscando exclusivamente a preservação do Erário, deveria atuar como se particular fosse, não sendo merecedor de prerrogativas próprias – é a tese que advogam alguns reconhecidos teóricos do assunto, como Celso Antônio Bandeira de Mello e Renato Alessi.<sup>64</sup>

Assim, do ponto de vista da repetição de indébito, estaria o Estado atuando guiado por seus próprios interesses (secundários), quando, sob o argumento de que o locupletamento do Fisco seria preferível ao particular em razão da suposta “supremacia do interesse público” o Estado atua sem observar os mandamentos constitucionais e apresentando teses por vezes contraditórias, ao sabor da teoria que melhor lhe aproveite. O argumento fazendário, portanto, não deve ser aceito, eis que a prevalência do interesse público sobre o privado (se é que deveria haver alguma preponderância nesta seara) não deve ser acatada de forma irrestrita e absoluta, já que, ao dificultar a repetição do indébito, o Fisco objetiva apenas o incremento pecuniário do tesouro público e não o benefício direto da sociedade.

Merece menção, sem incursão profunda no âmbito do Direito Financeiro, a seguinte indagação: qual seria a destinação conferida

---

<sup>63</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.61.

<sup>64</sup> Vide: SANTANA, Rômulo Pinto de Lacerda. Do interesse público primário e secundário e da necessária revisão dos privilégios da fazenda pública. *Processo e jurisdição jurisdição III*. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <publicadireito.com.br/artigos/?cod=dcbf892ffba18a23>. Acesso em: 10 fev. 2016.

pelo Estado à verba resultante dos valores que não são repetidos em razão dos óbices impostos pelo fisco ao contribuinte de direito? As receitas públicas devem decorrer de lei e o orçamento configura-se como uma lei anual, de efeito concreto, com o fim de estimar as receitas e fixar as despesas necessárias ao desenvolvimento da política governamental.<sup>65</sup> Os valores recolhidos de maneira teoricamente incorreta a título de indébito não estão previstos (ou não poderiam estar) nas leis orçamentárias, razão pela qual não devem constituir o patrimônio financeiro do Estado.

Ademais, o locupletamento do Estado tem sido visto por alguns como matéria prima da conhecida “indústria da inconstitucionalidade útil”<sup>66</sup> que consistiria, *in casu*, no desempenho irregular do poder legislativo em razão dos óbices impostos pela Fazenda para evitar que ocorra a repetição do indébito e, assim, incrementar a arrecadação aos cofres públicos.

Para Machado Segundo,<sup>67</sup> o art. 166 do Código Tributário nacional atua como instrumento de uma “inconstitucionalidade eficaz” em que até o suposto tributo, cobrado com base em lei declarada inconstitucional, não será objeto da restituição, pois “embora inconstitucional, os efeitos jurídicos oriundos da lei serão considerados válidos, não podendo ser desfeitos ou reparados pelo Poder Judiciário”. O tema das inconstitucionalidades úteis também gerou indignação do Ministro Octávio Gallotti, que em 1993, em seu discurso de posse na presidência do Supremo Tribunal Federal, pontuou: “É preciso acabar com as inconstitucionalidades úteis”.<sup>68</sup>

<sup>65</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.64.

<sup>66</sup> Para compreensão da expressão “inconstitucionalidade útil”, sugere-se: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p.529.

<sup>67</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.31.

<sup>68</sup> GALLOTTI, Luiz Octavio Pires e Albuquerque [Discurso]. In: SESSÃO SOLENE DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1, 1993, Brasília. Ata da [...], realizada em 13 de maio de 1993. *Discurso posse dos Exce-*

Ao exigir a autorização do consumidor final quando o repasse do ônus do indébito tiver ocorrido, o Estado – além de violar inúmeros princípios jurídicos – acabou por perpetuar o próprio locupletamento em detrimento do particular, conforme observa Aliomar Baleeiro, voto vencido no ERE 47.624/ES,<sup>69</sup> julgado pelo Supremo Tribunal Federal:

Mas não se pode negar a nocividade do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e à realização da idéia (sic)-força da Justiça.

Resta evidenciado, portanto, que o Estado se vale, por vezes, de teses contraditórias e incoerentes a fim de obstar a restituição ao particular e incrementar a arrecadação dos cofres públicos.

Ademais, os difíceis critérios impostos pelo art. 166 do Código Tributário Nacional e o entendimento jurisprudencial dos tribunais superiores no que tange à repetição do indébito servem de estímulo à cobrança de quantias indevidas por parte do Fisco, em razão da grande dificuldade de se propor a ação de repetição de indébito pelo contribuinte de direito.

Verificado, assim, o injustificável locupletamento do Fisco, dever-se ia permitir que o contribuinte de direito, sujeito passivo da relação obrigacional tributária, ainda que houvesse transferido o efetivo encargo financeiro a outrem, figurasse como parte legítima para pleitear a repetição de indébito, independente de autorização

---

*lentíssimos Senhores Ministros Octavio Gallotti, na presidência do Supremo Tribunal Federal, e Paulo Brossar, na vice-presidência.* Diário da justiça, 28 de maio de 1993. Seção 1. Disponível em: <stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaMinistro&pagina=OctavioGallottiDiscursos>. Acesso em: 10 fev. 2016.

<sup>69</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 47.624 EDv/ES, Tribunal Pleno, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 17/05/1967, p. DJ 29/03/1968. Disponível em: <stf.jus.br> Acesso em: 30 jan. 2016.

do contribuinte de fato. Assim, quem provasse a transferência do encargo poderia intentar ação regressiva contra o sujeito passivo reembolsado pelo Fisco, tendo em vista o caráter eminentemente privado dessa relação.

Nesse sentido, Gilberto Ulhôa Canto<sup>70</sup> como integrante da Comissão encarregada de elaborar o anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário, a fim de dirimir as controvérsias que há muito envolviam (e envolvem) a questão da repetição do indébito de tributos indiretos ofereceu a seguinte redação:

Art. 117. É parte legítima para pleitear a repetição, o sujeito passivo da obrigação tributária ou o infrator que tiver pago a penalidade, ainda que o efetivo encargo financeiro tenha sido transferido a outrem. Quem provar a transferência, disporá de ação regressiva contra o sujeito passivo reembolsado, ou poderá integrar a lide como assistente e requerer ao juiz que a restituição lhe seja feita

Poderia a legislação criar obrigação legal que estabeleceria espécie de notificação compulsória do contribuinte de fato acerca da repetição do indébito proposta pelo contribuinte de direito, bem como o envio de tal informação através de correspondência para os contribuintes de fato, etc. (em tempos de intimação eletrônica, amplo acesso à internet, etc. são muitas as razões para se avançar nessa temática). O que não se pode permitir é a utilização de mecanismos incoerentes para se respaldar o locupletamento do Estado e não reconhecer a legitimidade *ad causam* do contribuinte de direito para pleitear a repetição do indébito, no intuito de se apropriar das quantias recolhidas indevidamente a título de tributo.

## 10.6. À GUIA DE CONCLUSÃO

Diante do que foi visto, pode-se concluir, em apertada síntese, que:

- a) o adimplemento de determinado valor a título de tributo tem o condão de extinguir a obrigação inicialmente vista

---

<sup>70</sup> O processo tributário - publicação nº 2 da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1964.

como tributária. Entretanto, se o pagamento efetuado pelo contribuinte for considerado indevido, surge no ordenamento jurídico o direito à repetição;

- b) a Fazenda Pública só permite a ocorrência da repetição do indébito se o sujeito passivo da relação hipoteticamente obrigacional tributária comprovar que não realizou o repasse do encargo financeiro, ou, se tiver ocorrido a transação, caso o contribuinte de fato autorize o pedido. O argumento defendido pelo Fisco encontra guarida no entendimento firmado pelos tribunais superiores. O objetivo supostamente seria evitar o locupletamento do contribuinte de direito. Autorizar a repetição seria, do ponto de vista fazendário e dos tribunais superiores, permitir o locupletamento do particular. Contudo, não ocorrendo a repetição, o Estado locupleta-se em função dos valores já pagos pelo contribuinte e esse locupletamento do Estado, na visão do Judiciário, seria preferível em relação ao enriquecimento do particular, sob o fundamento da suposta “supremacia do interesse público sobre o privado”. Entretanto, não há que se justificar o locupletamento do Estado no referido princípio, pois tal conduta enriquece os cofres públicos, atropelando direitos constitucionalmente garantidos aos contribuintes e gerando situação de insegurança jurídica, que não condiz com o Estado de Direito.
- c) O art. 166 do CTN acaba por atuar como instrumento de “inconstitucionalidade eficaz” e o referido artigo, em conjunto com o entendimento jurisprudencial firmado no âmbito dos tribunais, perpetua o locupletamento do Estado, o que deveria ser considerado antijurídico, com a aplicação de soluções para dirimir a controvérsia, conforme sugestões aqui apresentadas – ou através da propositura de novas ideias que iluminassem o debate e dirimissem a questão.