

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**GIOVANE RYMSZA**

**O DIREITO À DEVOLUÇÃO DE TRIBUTOS INDEVIDOS E O ARTIGO 166 DO  
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**CURITIBA  
2004**

**GIOVANE RYMSZA**

**O DIREITO À DEVOLUÇÃO DE TRIBUTOS INDEVIDOS E O ARTIGO 166 DO  
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito. Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dra. Betina Treiger  
Gruppenmacher

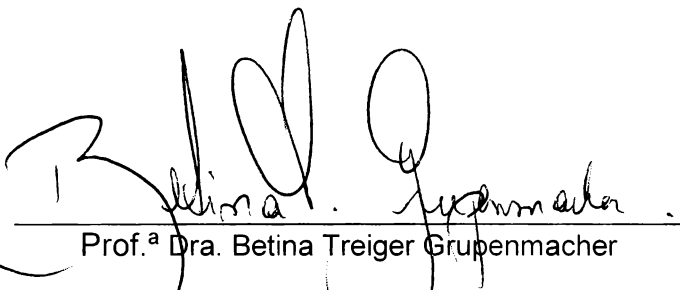
**CURITIBA  
2004**

GIOVANE RYMSZA

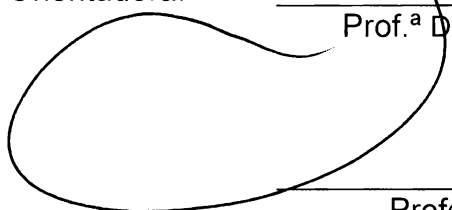
O DIREITO À DEVOLUÇÃO DE TRIBUTOS INDEVIDOS E O ARTIGO 166 DO  
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel, no  
Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Paraná, pela Banca  
Examinadora formada pelos professores:

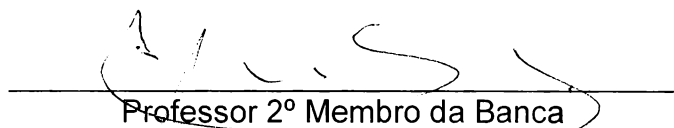
Orientadora:



Prof.ª Dra. Betina Treiger Gruppenmacher



Professor 1º Membro da Banca



Professor 2º Membro da Banca

Curitiba, 18 de outubro de 2004.

*Para Cyntia Brandalize,  
a quem espero restituir  
a ajuda, a compreensão e, em especial, o amor  
sem os quais não teria chegado à conclusão desta monografia.*

*Agradeço a Deus e a todos que  
contribuíram para a realização deste trabalho.  
Meu especial agradecimento à colega de trabalho e  
verdadeira amiga, Leticia Rachel de Lara Cardoso,  
pela inestimável ajuda e abnegado empréstimo.  
Muito obrigado!*

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	vii
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>1 O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE COMO FUNDAMENTO DO DIREITO À DEVOLUÇÃO DE TRIBUTOS INDEVIDOS</b> .....	3
<b>2 O DIREITO À DEVOLUÇÃO E A OBRIGAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DE TRIBUTOS – INSERÇÃO NA REGRA MATRIZ DE DEVOLUÇÃO</b> .....	6
2.1 ASPECTOS RELEVANTES DO ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ DA DEVOLUÇÃO .....	9
2.1.1 O Pagamento Indevido .....	9
2.1.2 O Instante de Nascimento da Obrigação de Devolução .....	12
2.2 ASPECTOS RELEVANTES DO CONSEQÜENTE DA REGRA-MATRIZ DA DEVOLUÇÃO .....	15
2.2.1 A Obrigação de Devolução – Natureza Jurídica .....	15
2.2.1.1 Formas de Efetivação da Obrigação de Devolução .....	18
2.2.2 Sujeitos da Obrigação de Devolução – Critério Pessoal.....	19
<b>3 O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS DENOMINADOS TRIBUTOS INDIRETOS E O ARTIGO 166 DO CTN</b> .....	21
3.1 CRÍTICA COM BASE NO FUNDAMENTO DO DIREITO À RESTITUIÇÃO .....	23
3.2 A NATUREZA JURÍDICA DA RELAÇÃO EXISTENTE ENTRE SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E “CONTRIBUINTE DE FATO” .....	25
3.3 CRÍTICA À UTILIZAÇÃO DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA E DA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS PARA SE DETERMINAR A TITULARIDADE DO DIREITO À RESTITUIÇÃO .....	26
3.3.1 Importância das Classificações para o Direito .....	27
3.3.2 A Incidência Econômica e a Repercussão Econômica do Tributo .....	28
3.3.3 A Classificação dos Tributos em Diretos e Indiretos.....	29

3.3.4 A Distinção entre Contribuinte de Fato e Contribuinte de Direito .....	29
3.3.5 Conteúdo das Críticas ao Critério da Repercussão Econômica e à Utilização da Classificação dos Tributos em Diretos e Indiretos .....	30
3.4 CONCLUSÕES PRELIMINARES .....	33
3.5 A REPERCUSSÃO JURÍDICA E AS SUAS MODALIDADES.....	34
3.6 A NECESSIDADE DE OCORRÊNCIA DA REPERCUSSÃO JURÍDICA PARA POSSIBILITAR A APLICAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CTN.....	36
3.7 TRIBUTOS QUE COMPORTAM A REPERCUSSÃO JURÍDICA .....	38
3.8 O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS NOS CASOS CONTEMPLADOS PELO ARTIGO 166 DO CTN.....	41
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>45</b>

## RESUMO

O presente trabalho objetivou analisar o direito à devolução de tributos pagos indevidamente, em seus aspectos gerais e, especificamente, a sua conformação em face do disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional. O critério para a interpretação do texto normativo e a titularidade do direito à devolução nos denominados tributos indiretos foram as principais questões que se pretendeu resolver. Quanto à primeira, conclui-se que o critério da repercussão econômica, amplamente utilizado na jurisprudência brasileira, não é capaz de atender aos ditames de um sistema tributário informado pela legalidade estrita, devendo ser preterido em favor do critério da repercussão jurídica. Por este critério, somente nos casos em que a lei expressamente confere ao sujeito passivo da obrigação tributária a possibilidade de transferir o ônus tributário para terceiros, é que seria possível a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional. É o critério da repercussão jurídica, portanto, que servirá de resposta à segunda questão, referente à titularidade do direito à restituição nos tributos denominados indiretos.

## INTRODUÇÃO

O Estado, para atingir os fins a que se destina, necessita da participação de todos os indivíduos. É eminentemente com o pagamento dos tributos que essa participação se efetiva, permitindo a atuação estatal.

Ao mesmo tempo em que é imposto, aos particulares, o dever de pagar impostos, o Estado sofre limitações no seu poder de tributar, para que não o exerça de forma arbitrária.

O direito à devolução dos tributos pagos indevidamente constitui-se em verdadeira garantia aos particulares, frente ao poder estatal, de que, caso lhes seja cobrado e paguem tributo indevido, o Estado terá o dever de promover a devolução.

O direito à devolução, como todos os institutos do direito, encontra a sua fundamentação, primordialmente, em princípios, em especial naqueles positivados na Constituição Federal. A análise dos fundamentos informativos do direito à devolução, assim, é essencial para conformá-lo às disposições constitucionais, estabelecendo-lhe a extensão e, conseqüentemente, os limites que lhe podem ser impostos.

Tendo por base os fundamentos, é possível realizar uma análise sistemática da conformação dos elementos do direito à devolução, inserindo-o em uma relação obrigacional que, de outro lado, também é constituída pelo dever, imposto ao Estado, de devolver o indevido.

Essa relação obrigacional, ainda, está colocada no conseqüente de uma regra-matriz, a regra-matriz da devolução do indébito tributário, que tem no seu antecedente a descrição do fato que dá ensejo ao surgimento da relação obrigacional de devolução, qual seja, o pagamento indevido.

O pagamento indevido, por sua vez, tem conformação diferenciada no direito tributário, e como tal será estudado, para que possa ser definido em que situações ocorrerá e em que momento. Isso para que, com a identificação do momento da realização do pagamento indevido possa se determinar o do surgimento da obrigação de devolução do tributo indevidamente recebido.

Retornando à análise da relação obrigacional de devolução, surge, então, a problemática quanto à legitimidade para o recebimento do tributo a ser devolvido.

Inserese nesta problemática, a questão quanto à aplicabilidade da classificação de tributos em diretos e indiretos, bem como a questão relacionada à repercussão, econômica e jurídica, do tributo, questões estas iminentes à discussão sobre a interpretação do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Pela análise destas questões, por fim, pode-se determinar a titularidade do direito à restituição de tributos pagos indevidamente e em relação a que tributos é possível a aplicação da norma contida no artigo 166 do Código Tributário Nacional.

## 1 O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE COMO FUNDAMENTO DO DIREITO À DEVOLUÇÃO DE TRIBUTOS INDEVIDOS

Pelo princípio da legalidade tributária garante-se, em primeiro lugar, que qualquer tributo só possa ser instituído mediante lei. Isso quer dizer que apenas o Legislativo é legitimado a inserir, no direito positivo, nova modalidade de tributo.

O princípio da legalidade no direito tributário, contudo, possui um conteúdo mais amplo, pois a indispensabilidade de que uma lei preveja a existência do tributo não seria suficiente para proteger o cidadão contra a arbitrariedade estatal. Por isso, o princípio da legalidade determina também que o conteúdo do tributo deve ser definido pela lei. É o que se costuma chamar de estrita legalidade tributária.

A respeito da diferença entre a estrita legalidade e a mera legalidade, disseta o penalista Luigi Ferrajoli:

Enquanto o axioma de *mera legalidade* se limita a exigir a lei como condição necessária da pena e do delito (...), o princípio da *legalidade estrita* exige todas as demais garantias como condições necessárias da legalidade penal (...). Graças ao primeiro princípio, a lei é condicionante; graças ao segundo, é condicionada.<sup>1</sup> [Grifo nosso]

Transpondo esses conceitos para o direito tributário, a mera legalidade limita-se a exigir a existência de lei para que um tributo possa existir, enquanto pela estrita legalidade a lei deve preencher o tributo de conteúdo, e este deve estar em conformidade com o sistema constitucional. Nesse sentido o autor penalista disserta:

A simples legalidade da forma e da fonte é condição da vigência ou da existência das normas que prevêm penas e delitos, qualquer que seja o seu conteúdo; a legalidade estrita ou taxatividade dos conteúdos, tal como resulta de sua conformidade para as demais garantias, por hipótese de hierarquia constitucional, é, ao revés, uma condição de validade ou de legitimidade das leis vigentes.<sup>2</sup>

Segundo Alberto Xavier, para quem o princípio da legalidade, no Direito Tributário e no Direito Penal, teve origens bem mais remotas que o próprio Estado

<sup>1</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002. pg. 76.

<sup>2</sup> Ibidem, loc. cit.

de Direito, tal princípio reveste um conteúdo mais restrito do que nos outros ramos do Direito. Isso para proteger o indivíduo da arbitrariedade e do subjetivismo na aplicação dos tributos, o que se consegue com a reserva absoluta de lei, ou, mais comumente chamada, estrita legalidade. Disserta o autor:

Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal.<sup>3</sup>

Nesse sentido, Cesar Garcia Novoa disserta que a legalidade tributária se expressa sob um duplo ponto de vista: “No sólo exigiendo el fundamento legal de todo tributo, sino delimitando esa exigencia para especificar qué elementos del tributo están reservados a la ley (...)”<sup>4</sup>.

Este conceito de legalidade serve perfeitamente para fundamentar o direito à devolução, pois se, por um lado, é indevido o tributo exigido sem base legal, também o é o tributo cobrado em quantidade superior à especificada legalmente, ou seja, em desconformidade com os elementos do tributo descritos legalmente. Como aduz Brandão Machado: “(...) o fundamento jurídico da restituição é sempre o direito público subjetivo do pagante de ser tributado exatamente como prescreve a lei.”<sup>5</sup>

Por isso, pode-se dizer que tanto a obrigação tributária como a obrigação de devolver o tributo têm sua origem num mesmo princípio constitucional, qual seja, o de que o tributo só pode ser exigido mediante lei que o estabeleça.

Nesse sentido, como disserta Novoa, “el indebido es consecuencia de la no coincidencia de una deuda tributaria concreta con la cantidad implícitamente contenida em la ley”<sup>6</sup>.

Ou seja, o direito à restituição de tributos não se justifica apenas pela transgressão à taxatividade legal, mas também pela transgressão dos elementos

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 37-38.

<sup>4</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993. p. 60.

<sup>5</sup> MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

<sup>6</sup> NOVOA, op. cit., p. 61.

componentes da descrição legal do tributo, o que faz com que o princípio da estrita legalidade seja o fundamento do direito à devolução.

## 2 O DIREITO À DEVOLUÇÃO E A OBRIGAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DE TRIBUTOS – INSERÇÃO NA REGRA-MATRIZ DE DEVOLUÇÃO

As regras jurídicas, de um modo geral, apresentam uma estrutura lógica com antecedente e conseqüente. Naquele o intérprete encontra descrito um fato que determina o nascimento da relação jurídica prescrita pelo conseqüente da regra jurídica.

Essa foi a base a partir da qual se construiu a denominada regra-matriz de incidência tributária, e também é partir dela que se constrói a denominada regra-matriz da devolução.

Para Marcelo Fortes Cerqueira<sup>7</sup>, está contida no artigo 165 do Código Tributário Nacional, a descrição normativa que constitui o antecedente do que denomina de regra-matriz da repetição do indébito. Segundo o citado autor:

(...) regra-matriz da repetição do indébito é a que demarca abstratamente no antecedente o evento do 'pagamento indevido' e define formalmente no conseqüente os termos e o objeto da relação jurídica de devolução do indébito efectual.<sup>8</sup>

No antecedente da chamada regra-matriz da devolução estão descritos os elementos cuja existência dá ensejo ao surgimento da relação jurídica prescrita no conseqüente.

Segundo Cerqueira, assim como na hipótese de incidência tributária, também no antecedente da regra-matriz da devolução estão presentes os critérios material, espacial e temporal.

O critério material, consistente no núcleo da hipótese normativa, é sempre formado por um verbo, seguido de um complemento, pelos quais se descreve um comportamento humano, o qual, sendo realizado, determina o surgimento das relações jurídicas prescritas legalmente. A respeito, disserta Cerqueira:

No critério material do antecedente da regra-matriz da devolução há referência a um comportamento determinado: realizar o pagamento, a título

---

<sup>7</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000.

<sup>8</sup> Ibidem, p. 312.

de tributo, de uma importância pecuniária em desacordo com o Sistema Tributário Brasileiro.<sup>9</sup>

Sintetizando o raciocínio, pode-se dizer que no critério material do antecedente da regra-matriz da devolução está descrito o comportamento de realizar um pagamento indevido.

Quanto ao critério espacial, segundo Marcelo Fortes Cerqueira, na regra-matriz da devolução, não assumiria grande relevância, pois em nada diferiria do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária:

O critério espacial não assume maior importância porque, para existir evento de pagamento 'indevido', tem que ter havido antes um pagamento, de acordo com as regras de direito tributário formal. (...) Assim, o critério espacial da regra-matriz da devolução do indébito coincide com os requisitos prescritos nas regras de direito tributário formal reguladoras do pagamento (forma, lugar, prazo, etc.).<sup>10</sup>

No que atina ao critério temporal da hipótese de incidência tributária, disserta Paulo de Barros Carvalho:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.<sup>11</sup>

Aplicando-se este raciocínio à regra-matriz da devolução, pode-se dizer que, pelo critério temporal, torna-se possível a determinação do momento em que ocorre o fato jurídico, no caso o pagamento indevido, em razão do qual surge o liame jurídico que une o Estado, enquanto devedor, ao contribuinte, credor da obrigação de devolução. É o entendimento de Marcelo Fortes Cerqueira:

(...) o critério temporal do suposto da regra-matriz da repetição presta-se a determinar o exato instante em que surge a obrigação efectiva de devolução, instaurando um vínculo abstrato entre o Estado-Administração, no pólo passivo, e o sujeito passivo ou responsável da obrigação tributária,

---

<sup>9</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000. p. 313.

<sup>10</sup> Ibidem, loc. cit.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 258-259.

no pólo ativo, em torno de um objeto, no caso, a importância indevidamente recolhida como tributo.<sup>12</sup>

Quanto ao conseqüente da regra-matriz da devolução, assim como o da regra-matriz da incidência tributária, fornece os critérios para identificação do liame jurídico que nasce em razão da realização do antecedente, e permite conhecer quem é o titular do direito subjetivo, a quem a lei imputou o dever jurídico de cumprir a prestação, e qual o comportamento que a ordem jurídica impõe ao sujeito passivo da relação jurídica<sup>13</sup>.

Ou seja, no conseqüente da regra-matriz da devolução encontra-se prescrita a obrigação de devolução, conferindo o direito subjetivo à devolução, ao sujeito ativo, e imputando um dever jurídico de devolução ao sujeito passivo. A respeito do conseqüente, leciona Cerqueira:

(...) é a peça do juízo normativo que estipula abstratamente a obrigação de devolução do indébito tributário, em que se encontram prescritos direitos subjetivos e deveres jurídicos às pessoas relacionadas direta ou indiretamente ao evento do pagamento "indevido".<sup>14</sup>

Dois são os critérios que compõem o conseqüente da regra-matriz da devolução, quais sejam, o critério pessoal e o critério quantitativo.

No critério pessoal estão contidos os elementos que possibilitam identificar os sujeitos da relação jurídica de devolução, ou seja, quem é o credor da obrigação e quem é o devedor.

Já o critério quantitativo permite identificar o montante a ser restituído ao contribuinte. Tal critério, basicamente, determina que deve ser restituída, ao contribuinte, a diferença entre o valor pago, a título de tributo, e o valor que era efetivamente devido conforme o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

---

<sup>12</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000. p. 313-314.

<sup>13</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 278.

<sup>14</sup> CERQUEIRA, op. cit., p. 314.

## 2.1 ASPECTOS RELEVANTES DO ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ DA DEVOLUÇÃO

### 2.1.1 O Pagamento Indevido

O surgimento de uma obrigação que decorre de lei se dá quando da realização do seu pressuposto fático. No caso da obrigação de devolução de tributos, o seu pressuposto fático é sempre o pagamento indevido. É o que nos diz Cesar Garcia Novoa:

Como ocurre en todas las obligaciones *ex lege*, su surgimiento viene determinado por la realización de un presupuesto de hecho; en el caso de la obligación del Estado de devolver el ingreso indebido, dicho presupuesto consistirá en el pago indebido de un tributo.<sup>15</sup>

O pagamento indevido, enquanto pressuposto fático da obrigação de devolução de tributos, não é o mesmo pagamento indevido de que trata a legislação civil. Isso porque o Código Civil exige, para conferir o direito à devolução das quantias indevidamente pagas, a caracterização do elemento subjetivo do erro.

Assim prescreve o artigo 877 do Código Civil de 2002: “Àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro.”

Quanto ao pagamento de tributos, tal requisito não pode ser exigido, pois, na verdade, a vontade do contribuinte não tem qualquer relevância no pagamento de tributos e, por isso, também não a têm os vícios de consentimento. É o que entende Hugo de Brito Machado:

O tributo decorre da lei e não da vontade, sendo por isto mesmo irrelevante o fato de haver sido pago voluntariamente. Na verdade o pagamento do tributo só é voluntário no sentido da inoportunidade de atos objetivando compelir alguém a fazê-lo. Mas é óbvio que o devedor do tributo não tem alternativas. Está obrigado por lei a fazer o pagamento.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993. p. 92.

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 174.

A própria doutrina civilista concorda com esse entendimento. Para Sílvio Venosa:

(...) o erro é elemento do pagamento voluntário. Quem pagou à força, coativamente, não deve provar erro, é evidente. Não só quando houve coação, no sentido estrito, mas também quando o *solvens* foi colocado em uma situação na qual não tinha outra saída, como o caso de pagamento de tributos não devidos.<sup>17</sup>

Conforme relata Gilberto de Ulhôa Canto, em parecer datado de 1961, há muito tempo que também a jurisprudência brasileira vem seguindo esse entendimento:

Também argüiu o fisco, ao se defrontar com ações de restituição, a aplicabilidade do art. 965<sup>18</sup> do Código Civil, segundo o qual, àquele que paga voluntariamente, só se restitui mediante prova de erro; essa objeção mereceu, sistematicamente, a repulsa dos tribunais, firmes em reconhecer que o pagamento de tributos jamais é voluntário, no sentido que justificaria o recurso ao dispositivo em foco, assim inaplicável.<sup>19</sup>

Tal entendimento é, atualmente, confirmado pelo disposto no artigo 165 do CTN, que no seu *caput* prescreve:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento (...). [Grifo nosso]

Para Brandão Machado, ao utilizar-se da expressão “independentemente de prévio protesto”, o legislador quiz dirimir qualquer dúvida que pudesse surgir quanto à dispensa da caracterização do erro para a devolução de tributos:

A referência do protesto prévio do sujeito passivo, por ocasião do pagamento do tributo indevido, é reminiscência do requisito de prova do seu próprio erro, como condição para repetir o indébito. Como alguns juízes poderiam exigir ainda a satisfação do requisito, a norma do Código teve de explicitar a sua desnecessidade. A falta de prévio protesto significava, para

<sup>17</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 226.

<sup>18</sup> Atual Art. 877 do Código Civil de 2002.

<sup>19</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Natureza Tributária da Taxa de Despacho Aduaneiro. **Revista de Direito Público**, v. I, p. 99, Julho-Setembro 1967.

alguns julgadores brasileiros do passado, que o contribuinte aceitava a imposição e, portanto, não tinha direito à restituição.<sup>20</sup>

Nos incisos do artigo acima aludido, o legislador tentou descrever as situações em que ocorre o pagamento indevido:

- I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Para Brandão Machado, as três hipóteses, na realidade, podem ser resumidas em uma única, “que tem sempre por pressuposto a falta de fundamento legal para a exigência ou pagamento do tributo indevido.”<sup>21</sup>

Nesse sentido, pode-se dizer que a importância recolhida a título de tributo pode ser indevida tanto por exceder ao montante da dívida real, delineada em lei, quanto por inexistir dever jurídico-tributário a ser cumprido<sup>22</sup>.

Diverge a doutrina quanto à natureza jurídica da prestação indevidamente paga pelo contribuinte e a ser posteriormente devolvida pelo Estado.

Ricardo Lobo Torres entende que tal importância recolhida não é um tributo: “Se o cidadão recolhe uma importância não prevista em lei ou exigida pela autoridade administrativa, em desconformidade com a lei, aquela prestação não será tributo, mas erro, violência, engano, excesso, em suma, *prestação de fato*.”<sup>23</sup>

Nesse mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker: “Pagamento de tributo *indevido* não é pagamento de tributo, mas simplesmente prestação indevida.”<sup>24</sup>

Para Cesar Garcia Novoa seria incorreto falar em devolução de tributos indevidos, pois “lo que se devuelve no es propriamente un tributo, sino una cantidad indebidamente pagada a título de tributo.”<sup>25</sup>

<sup>20</sup> MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 76.

<sup>21</sup> Ibidem, p. 78.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 451.

<sup>23</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição dos Tributos**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1983. p. 31.

<sup>24</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 526.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, diverge desse entendimento:

As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional.<sup>26</sup>

Continua o citado autor aduzindo que o fato de serem posteriormente devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo, sendo para isso que existem os controles de legalidade, exercidos pela Administração e pelo próprio contribuinte, na cobrança de tributos.

### 2.1.2 O Instante de Nascimento da Obrigação de Devolução

O critério temporal da regra-matriz de devolução permite determinar o momento em que ocorre o pressuposto fático da obrigação de devolução, ou seja, o momento em que esta nasce.

Em princípio não haveria problemas em se determinar o momento de ocorrência do pagamento indevido, já que, intuitivamente, é possível chegar-se à conclusão de que, efetivado o pagamento do tributo, se a totalidade desse pagamento ou parte dele estiver em desacordo com a norma legal, por exceder a dívida real, verifica-se aí o pagamento indevido e, conseqüentemente, surge a obrigação de devolução.

No entanto, há quem entenda que o momento de efetivação do pressuposto fático da obrigação de devolução varia em razão da modalidade de lançamento a que o tributo é submetido<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993. p. 90.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 451.

<sup>27</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000. p. 322-325.

O Código Tributário Nacional prevê a existência de três modalidades de lançamento, quais sejam, o lançamento direto, ou por ofício (art. 149), o lançamento misto, ou por declaração (art. 147), e o lançamento por homologação (artigo 150).

Quanto aos tributos submetidos ao lançamento por ofício, em que a Administração realiza todos os atos anteriores e necessários à sua efetivação, assim como no lançamento por declaração, em que o sujeito passivo da obrigação tributária auxilia a Administração, prestando declarações, segundo Marcelo Fortes Cerqueira<sup>28</sup>, o crédito tributário se extingue com o simples pagamento, sem submissão a qualquer modalidade de homologação. Disso decorre que, efetivado o pagamento em valor superior ao devido, surge, no mesmo instante, a obrigação de devolução. Disserta Cerqueira a respeito:

Quando a norma tributária individual e concreta veiculada pelo lançamento ostentar validade relativa, independentemente da causa (erro de fato, erro de direito ou qualquer outra), logo que realizado o pagamento nos termos nela fixados ter-se-á concretizado o evento do pagamento indevido, e com este terá surgido automática e infalivelmente a obrigação efectual de devolução do indébito. Todas as hipóteses de pagamento indevido nos tributos sujeitos ao ato administrativo de lançamento são contrastáveis no momento mesmo do pagamento. A partir daí já irrompe a obrigação de devolver.<sup>29</sup>

Quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sustenta Marcelo Fortes Cerqueira que o momento de nascimento da obrigação de devolução não coincidiria com o do pagamento do tributo, mas com o da sua homologação pela autoridade administrativa. Disserta o autor:

Quando a antecipação do pagamento for realizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária intranormativa em desconformidade com o ordenamento tributário, veiculando regra tributária individual e concreta com validade relativa, o pagamento indevido, pressuposto fático da obrigação de devolução do indébito, somente será caracterizado com o advento da homologação daquele pagamento antecipado indevido. (...) Faz-se necessária tal homologação para que se dê como concretizado o evento do pagamento indevido, pressuposto fático da obrigação efectual de devolução do indébito. O simples pagamento antecipado indevido, realizado com base em regra tributária válida relativamente, ou o simples pagamento antecipado irregular, por si só não bastam para irromper tal vínculo jurídico.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000.

<sup>29</sup> Ibidem, p. 323.

<sup>30</sup> Ibidem, p. 324-325.

Contudo, esse entendimento pode levar a consequências inaceitáveis. Isso porque, conforme dispõe o §4º, do artigo 150, do CTN, se a Fazenda Pública não se manifestar quanto ao lançamento, considerar-se-á homologado tacitamente em cinco anos. Por outro lado, o artigo 168, do CTN, prevê que o direito de pleitear a restituição extingue-se em cinco anos. Ou seja, se o direito à restituição, conforme sustenta Cerqueira, só se constituísse com a homologação, tal direito poderia nascer prescrito.

Cesar Garcia Novoa, analisando o direito espanhol, também chega a essa mesma conclusão:

(...) ¿cómo hacer depender la génesis del derecho a la devolución del acto de liquidación administrativa si se trata de un acto que puede ejercitarse lícitamente cuando el derecho a la devolución esté prescrito? Para rechazar que el derecho a la devolución dependa del acto de liquidación bastaría con resaltar lo patológico que resultaría que el derecho a la devolución pudiese nacer muerto.<sup>31</sup>

Para Hugo de Brito Machado<sup>32</sup>, o direito à devolução só surgiria com a extinção do crédito tributário e, por isso, nos tributos sujeitos à homologação, o nascimento do direito só se daria quando esta fosse realizada. Oferece, no entanto, uma alternativa à espera pela homologação, qual seja, a compensação do indébito:

E da mesma forma que o pagamento antecipado não extingue o crédito tributário, a compensação, feita no âmbito do lançamento por homologação, com fundamento no art. 66 da Lei n. 8.393/91, também não extingue desde logo o crédito tributário. Em um como no outro caso, a extinção fica a depender da homologação.<sup>33</sup>

Nada obstante, não há porque vincular o nascimento do direito à devolução, nas hipóteses de tributos sujeitos à homologação, à definitiva extinção do crédito tributário, pois o que há de relevante para a determinação do pagamento indevido é a sua efetivação em desconformidade com a previsão legal. Portando, a conclusão a que se chega é que o surgimento da obrigação de devolução independe da

---

<sup>31</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993. p. 166.

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 178-179.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 179.

modalidade de lançamento a que o tributo é submetido. Conforme Cesar Garcia Novoa:

Nosotros creemos, sin embargo, que el derecho a la devolución de los ingresos indebidos nace con la realización del pago indebido, entendiéndose por éste el momento en que el pago realizado se contrapone a la cuantía predeterminada en la norma tributaria.<sup>34</sup>

Ou seja, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo é submetido, o nascimento da obrigação de devolução se dá quando o pagamento realizado se contrapõe à norma tributária, em nada contribuindo para isso a homologação do lançamento.

## 2.2 ASPECTOS RELEVANTES DO CONSEQÜENTE DA REGRA-MATRIZ DA DEVOLUÇÃO

### 2.2.1 A Obrigação de Devolução – Natureza Jurídica

O direito do contribuinte à restituição e o correlato dever da Administração em restituir o tributo, estão inseridos em uma relação obrigacional que vincula contribuinte e Estado. Disserta a respeito Cesar Garcia Novoa:

La correlación del derecho a la devolución del ingreso indebido con el deber de cumplimiento de la Administración tributaria tiene lugar a través de la inserción de ambas instituciones en una relación obligatoria.<sup>35</sup>

A lei descreve o pressuposto fático que, quando verificado, determina o nascimento da relação que vincula o Estado ao contribuinte.

Disso decorre que a obrigação de restituir tributos é uma obrigação legal, haja vista o seu nascimento estar previsto em lei. Disserta Novoa:

---

<sup>34</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993. p. 168.

<sup>35</sup> Ibidem. p. 85.

(...) en el supuesto de la obligación de devolución, el surgimiento legal se justifica, fundamentalmente, por la existencia de un presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación y que en este caso es el pago indebido. Así pues, en este caso la ley no sólo ampara y protege la relación obligacional, sino que la crea directamente, constituyendo un claro ejemplo de obligación ex lege.<sup>36</sup>

Discute-se sobre a natureza jurídica da obrigação de devolução, se seria de direito público ou de direito privado e, ainda, se teria natureza tributária.

Em primeiro lugar, há que se levar em consideração a natureza do interesse a ser satisfeito pela obrigação de devolução, se privado ou público.

Embora imediatamente o interesse tutelado pelo direito à devolução seja do particular que pagou indevidamente, esse interesse está integrado num interesse maior, qual seja, o interesse público da correta aplicação dos tributos. É o que entende Novoa:

(...) desde la perspectiva del moderno procedimiento de gestión tributaria se habrá considerado fundamentalmente el interés público de la colectividad a la fiel aplicación del tributo, en el que se comprenderá el interés del particular a pagar sólo lo establecido en la ley por lo que el titular del derecho a la devolución, defendiendo su propio interés, defiende también un interés público a la legalidad.<sup>37</sup>

Nesse sentido, a obrigação de devolução não está funcionalmente destinada a satisfazer o interesse do credor, pois nela o Estado persegue também o cumprimento de interesses públicos, de maneira que o interesse particular do credor, ao invés de se opor ao interesse público, com ele se identifica<sup>38</sup>.

Por fim, como último dado que evidencia a natureza pública da obrigação de devolução, Novoa<sup>39</sup> diz que se deve levar em consideração algumas peculiaridades que são próprias das normas de Direito Público, quais sejam, a necessidade de que se determine o seu pressuposto de fato descrito legalmente e a necessidade de que se declare o direito à devolução para que seja possível a sua efetivação.

Estabelecido, assim, que a obrigação de devolução tem natureza pública, cumpre verificar se tem natureza tributária.

<sup>36</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993, p. 86.

<sup>37</sup> Ibidem, p. 88.

<sup>38</sup> Ibidem, p. 89.

<sup>39</sup> Ibidem, loc. cit.

Para Souto Maior Borges, os valores pagos indevidamente não são tributos, pois todo tributo é devido se estiver regulado pela lei. Se não estiver, não é tributo: “Não haverá tributo indevido, porque a prestação do indevido será uma mera prestação de fato, sem reconhecimento pelo ordenamento jurídico.”<sup>40</sup>

Brandão Machado, no entanto, entende:

O que é decisivo para caracterizar a natureza jurídica da relação é a *causa* em que se funda a prestação recebida pelo Estado. Se a prestação é recebida a *título de imposto*, indevido embora, a relação será de direito tributário. (...) Na verdade, a natureza jurídica da pretensão de quem repete imposto indevido é tributária, porque ontologicamente ligada à relação de débito do tributo.<sup>41</sup>

Para Cesar Garcia Novoa, a obrigação de restituição tem natureza tributária, o que é verificável por tratar-se de obrigação conexa à obrigação tributária, já que tem o fundamento claro de servir de salvaguarda à cobrança de tributos conforme a ordem constitucional. Disserta:

(...) al establecer un derecho a la devolución del indebido, no está reflejando una consecuencia del principio de enriquecimiento injusto, sino que está definiendo una verdadera obligación de devolución, conexa a la obligación tributaria principal. Y ello porque esta obligación tiene un fundamento claro: servir de salvaguarda a la exigencia de los tributos de acuerdo con su definición constitucional.<sup>42</sup>

Por fim, pode-se dizer, como o faz Novoa<sup>43</sup>, que a obrigação de devolução decorre de lei e, sob o ponto de vista funcional, é uma obrigação pública conexa à obrigação tributária, o que se determina pela norma que a estabelece e pelos interesses que salvaguarda. Por sua conexão com a obrigação tributária, enfim, pode ser definida como uma obrigação tributária.

---

<sup>40</sup> BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. v. IV. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981. p. 200.

<sup>41</sup> MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 63-64.

<sup>42</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993. p. 89-90.

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 91.

### 2.2.1.1 Formas de Efetivação da Obrigação de Devolução

Basicamente são duas as formas pelas quais o contribuinte pode ter restituído o montante indevidamente pago a título de tributo, quais sejam, a restituição em espécie e a compensação.

Ambos pressupõem o reconhecimento, administrativo ou judicial, do direito à devolução, embora a compensação possa ser realizada pelo próprio contribuinte.

Discute-se, na doutrina, se, realizado o pedido judicial de repetição do indébito e, sendo-lhe dada procedência, seria possível a compensação, mesmo não tendo sido requerida no início do processo judicial.

Tal questão tem significativa importância prática, na medida em que, reconhecido judicialmente o direito à restituição, para receber o montante que lhe é devido, em espécie, o contribuinte teria que se submeter ao demorado procedimento do pagamento por precatórios. Nesse sentido a compensação figura como meio rápido e eficaz para efetivação do direito à devolução, já que pode ser realizada pelo próprio contribuinte.

James Marins<sup>44</sup>, dissertando a respeito da controvérsia, observa que a decisão de procedência do pedido de repetição do indébito, além de carga condenatória, possui eficácia declaratória. Para o citado autor, é a presença desta eficácia que possibilita a compensação, independentemente de ter sido requerida no pedido inicial:

O contribuinte que obtém sentença de procedência em ação de repetição de indébito (...) pode utilizar-se da carga declaratória da mesma para dar azo à compensação, inclusive sem necessidade de autorização da Fazenda Nacional, bastando comunicação em juízo de tal procedimento, através da conjugação da possibilidade de aproveitamento do efeito declaratório da sentença com a previsão legal da compensação presente no artigo 66 da lei 8.393, de 30 de dezembro de 1991.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

<sup>45</sup> Ibidem, p. 408-409.

O dispositivo legal citado no excerto acima prevê a possibilidade, conferida ao contribuinte, de compensar os valores referentes ao tributo indevido com os tributos a serem pagos em momento posterior.

Assim, sendo reconhecido judicialmente o direito à restituição do tributo indevidamente pago e estando estabelecida legalmente a possibilidade de compensação de tais valores, o contribuinte não necessita de autorização judicial para promovê-la. Basta que informe ao juiz a realização de tal procedimento para que não se dê seguimento à execução por precatório. É também esse o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos:

Sendo a compensação um direito potestativo, exercitável sem necessidade de controle judicial, e sob inteira responsabilidade do contribuinte, desnecessário se faz qualquer pedido de sua parte para que o Juiz a autorize, ainda mais porque a compensação não implica em mudança substancial do pedido, como visto. Entendemos, assim, que o contribuinte pode exercer a opção pela compensação, devendo, porém, comunicá-la ao Juiz e desistir da expedição de precatório.<sup>46</sup>

Assim, a sentença de procedência do pedido judicial de repetição do indébito é dotada de elementos suficientes para possibilitar a compensação<sup>47</sup>.

### 2.2.2 Sujeitos da Obrigação de Devolução – Critério Pessoal

O fato de existir, na relação jurídico-tributária, um pagamento indevido, é que determina a obrigação de devolver. Assim, “(...) está, em principio, obrigado a la devolución el acreedor del tributo satisfecho indebidamente.”<sup>48</sup>

Ou seja, o sujeito passivo da obrigação de devolução será sempre o sujeito ativo da obrigação tributária, entendido este, segundo Cesar Garcia Novoa, como

<sup>46</sup> MACHADO Segundo, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. **Repetição do indébito tributário e compensação**. In MACHADO, Hugo de Brito Machado (Coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999. p. 155.

<sup>47</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 409.

<sup>48</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993. p. 209.

“aquel a favor del que se constituye la obligación y que tiene derecho a exigir y recibir la prestación.”<sup>49</sup>

Se, por um lado, para a determinação do sujeito passivo da obrigação de devolução não surgem grandes obstáculos, quanto à determinação do sujeito ativo a situação é bastante diversa.

Em princípio, pode-se dizer que o titular do direito à devolução é o sujeito passivo da obrigação tributária ou, mais precisamente, aquele que realiza o pagamento indevido. No entanto, existem situações em que tal afirmação é questionável.

Nos casos de responsabilidade tributária, tal titularidade não se altera. Isso porque, o que ocorre, sinteticamente, é que a lei coloca no pólo passivo da obrigação tributária pessoa que não realiza o fato jurídico tributário, mas que a ele está vinculada. Ou seja, apesar de não realizar o fato jurídico tributário, a lei impõe a essa terceira pessoa a obrigação de pagar o tributo.

Assim, sendo o responsável quem efetua o pagamento do tributo, a ele cabe a titularidade do direito à devolução do indevido. É esse o entendimento de Marcelo Fortes Cerqueira:

(...) concretizado o evento do pagamento indevido pela figura do responsável tributário, é a este que remanesce o direito à repetição do indébito, uma vez que o responsável substitui o contribuinte no pólo passivo da obrigação tributária.<sup>50</sup>

Se quanto à responsabilidade tributária não existem maiores questionamentos, ganha amplitude a discussão quanto à titularidade do direito à devolução no caso de pagamento indevido dos denominados tributos indiretos. Tal tema será tratado, a seguir, com maiores minúcias.

---

<sup>49</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993. p. 209.

<sup>50</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000. p. 376-377.

### 3 O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS DENOMINADOS TRIBUTOS INDIRETOS E O ARTIGO 166 DO CTN

Até o final da década de 50, conforme relato de Gilberto de Ulhôa Canto<sup>51</sup>, prevalecia, nos tribunais, a idéia de que bastava a verificação do pagamento indevido de tributo para que fosse determinada a devolução.

Segundo o citado autor, o artigo 964 do Código Civil de 1916 era invocado como principal fonte desse dever. “Todo aquele que receber o que lhe não era devido fica obrigado a restituir.”

Segundo Gilberto de Ulhôa Canto, as reiteradas recusas das entidades administrativas, em restituir os chamados impostos indiretos, havia encontrado ressonância na jurisprudência. Passou-se, então, a indeferir os pedidos de restituição dos impostos indiretos, sob o seguinte fundamento:

(...) sendo transferidos pelo contribuinte de direito (“solvens”) ao contribuinte de fato, pelo processo da translação, só este teria qualidade para repetir, sob pena de, em se reconhecendo legitimidade àquele, permitir-se-lhe enriquecimento sem causa.<sup>52</sup>

Como se percebe, foi grande a influência do direito privado na formação da jurisprudência adversa à restituição dos impostos indiretos, pois o que passou a fazer foi exigir que, assim como na chamada ação de “in rem verso” do Direito Civil, se comprovasse a existência de um empobrecimento do contribuinte concomitante ao enriquecimento ilícito do Estado.

Antes da entrada em vigor do Código Tributário Nacional, o Supremo Tribunal Federal editou a súmula de número 71, nos seguintes termos: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

O STF entendia, portanto, que, quanto àqueles tributos considerados indiretos, não seria possível a restituição, podendo o Estado apossar-se do montante indevidamente pago, sem que o contribuinte pudesse ser ressarcido.

---

<sup>51</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Natureza Tributária da Taxa de Despacho Aduaneiro. **Revista de Direito Público**, v. I, p. 99, Julho-Setembro 1967.

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 100.

Segundo Aliomar Baleeiro, o CTN afastou-se desse entendimento, abrandando-o:

O CTN, consciente da dificuldade de caracterizar-se o imposto indireto em certos casos e, também, de que a repercussão, embora provável nos impostos de produtos industrializados, I.C.M. e outros que assentam nas trocas econômicas, inclusive a compra e venda, afastou-se da Súmula 71 e admitiu a restituição se o interessado nela provar ter assumido o encargo, sem transferência para outrem, ou tendo realizado tal transferência, se por este for autorizado a recebê-lo.<sup>53</sup>

A admissão da restituição, mediante a prova da assunção do encargo econômico resultante do tributo, a que se refere Baleeiro, estaria prevista no artigo 166 do CTN, que assim prescreve:

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

Já depois da entrada em vigor do CTN, também o Supremo abrandou o entendimento contido na Súmula 71, editando a súmula 546, com o seguinte teor: “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.”

Ou seja, o tribunal passou a entender pela possibilidade de restituição, desde que comprovado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, a assunção do ônus econômico do tributo.

Em todos esses entendimentos, o que se percebe é a utilização do critério da repercussão econômica do tributo, e da classificação dos tributos em diretos e indiretos, na interpretação do artigo 166 do CTN. É também o caso de Paulo de Barros Carvalho, que se utiliza do critério da repercussão econômica na interpretação do citado artigo. Disserta o tributarista:

A Súmula 71, evidentemente, está ultrapassada, e a 546 guarda sintonia com o mandamento do art. 166. Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram

---

<sup>53</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 565.

o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para que estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado.<sup>54</sup>

Assim, o autor entende que o sujeito passivo da obrigação tributária não detém legitimidade para pleitear a restituição do tributo indevido, naqueles casos em que não suportar o encargo financeiro decorrente do tributo.

De tudo isso conclui-se que, segundo o entendimento predominante na jurisprudência e avalizado por parte da doutrina, no caso de transferência do ônus econômico do tributo, o sujeito passivo da obrigação tributária não teria legitimidade para pleitear a restituição do tributo indevidamente pago.

Contra essa interpretação levantaram-se inúmeras críticas, as quais podem ser agrupadas em três principais idéias.

A primeira delas baseia-se no fundamento do direito à restituição, que não seria a proibição do enriquecimento ilícito, mas o princípio da legalidade.

A segunda ordem de críticas foca a natureza jurídica da relação existente entre o sujeito passivo da obrigação tributária e o terceiro, suposto contribuinte de fato.

Por fim, a terceira crítica que se faz a tal interpretação diz respeito à impossibilidade da efetiva verificação da repercussão econômica dos tributos, bem como à impossibilidade de se classificar os tributos em diretos e indiretos.

O conteúdo dessas três ordens de críticas será a seguir explicitado.

### 3.1 CRÍTICA COM BASE NO FUNDAMENTO DO DIREITO À RESTITUIÇÃO

O entendimento que nega, ao sujeito passivo da obrigação tributária, o direito à restituição de tributos cujo encargo financeiro foi supostamente transferido, tem como fundamento o argumento de que mantê-lo na titularidade de tal direito resultaria num desequilíbrio patrimonial indesejável, ou seja, num enriquecimento

---

<sup>54</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 453.

ilícito, já que permitiria solicitar a devolução a quem não suportou a carga econômica do tributo.

Disso resultaria que o sujeito passivo da obrigação tributária somente teria direito à restituição se demonstrasse que suportou o encargo financeiro decorrente do tributo.

Tal entendimento se dá, segundo Cesar Garcia Novoa<sup>55</sup>, porque acredita-se que o direito à devolução tem o seu fundamento na proibição do enriquecimento ilícito do Estado, pelo que se deveria exigir, como reverso desse princípio, a comprovação do correlativo empobrecimento do sujeito passivo da obrigação tributária.

Essa forma de fundamentação representa uma vinculação do direito à restituição de tributos indevidos a pressupostos de direito privado, quando, na realidade, trata-se de uma questão de direito público. É esse o entendimento de Gilberto de Ulhôa Canto:

(...) nenhum argumento, dos diversos (...) que repudiam a tese da legitimidade ativa do "solvens", para repetir tributos indiretos, merece prosperar. Nota-se, em todos eles, uma incompreensível vinculação a pressupostos típicos do direito privado à ação "de in verso" que se funda na equidade, deixada de lado, por completo, a verdadeira implantação do problema, que é de direito público, derivando de preceito constitucional.<sup>56</sup>

Essa vinculação a pressuposto de direito privado significa, na verdade, o abandono do verdadeiro fundamento do direito à devolução, qual seja, o princípio da estrita legalidade tributária, pelo qual o cidadão só pode ser tributado nos estritos limites legais. Essa conclusão também pode ser extraída do pensamento de Brandão Machado:

(...) a doutrina do Tesouro acabou por se impor no espírito dos juristas que, impressionados com o mecanismo da translação dos impostos e com a teoria civilística do enriquecimento injustificado, abandonaram qualquer preocupação com o direito fundamental do indivíduo de estar sujeito apenas à tributação prevista na lei.<sup>57</sup>

<sup>55</sup> NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993. p. 182.

<sup>56</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Natureza Tributária da Taxa de Despacho Aduaneiro. **Revista de Direito Público**, v. 1, p. 103, Julho-Setembro 1967.

<sup>57</sup> MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 74.

Como já analisado no início do presente trabalho, o direito à restituição de tributos encontra o seu fundamento no princípio da estrita legalidade e não na proibição do enriquecimento ilícito pelo Estado. Por isso, demonstrada a ilegalidade do tributo, nenhum outro óbice pode ser colocado à restituição do indevido:

Basta que se evidencie, em determinado caso, a falta de adequação da cobrança à lei em que se pretende fundada, a inconstitucionalidade, ou qualquer outro vício que torne indevido o imposto, para que seja imperativa a sua restituição. Nenhum requisito mais é de se exigir do "solvens", além da prova da injuridicidade do tributo.<sup>58</sup>

A aceitação do princípio da estrita legalidade como fundamento do direito à devolução é, portanto, incompatível com a imposição de requisitos de direito privado para possibilitar o exercício de tal direito.

### 3.2 A NATUREZA JURÍDICA DA RELAÇÃO EXISTENTE ENTRE SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E "CONTRIBUINTE DE FATO"

Enquanto a relação jurídica tributária, existente entre o Estado e o sujeito passivo, é de natureza pública, a relação que se trava entre este e o terceiro a quem o encargo do tributo é transferido, tem natureza privada. Disso resulta que, quando o terceiro suporta o encargo do tributo, não paga um tributo ao sujeito passivo da obrigação tributária, mas uma prestação de natureza privada. É esse o entendimento de Alfredo Augusto Becker: "O substituído não paga 'tributo' ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza privada."<sup>59</sup>

Disso decorre que o argumento sustentado, dentre outros, por Paulo de Barros Carvalho<sup>60</sup>, de que entre o enriquecimento ilícito do Estado e o enriquecimento do particular, aquele seria preferível, resulta insubsistente. Isso

---

<sup>58</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Natureza Tributária da Taxa de Despacho Aduaneiro. **Revista de Direito Público**, v. 1, p. 112, Julho-Setembro 1967.

<sup>59</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 513.

<sup>60</sup> Ver citação referenciada pela nota de rodapé número 53.

porque, havendo restituição de tributo indevido ao contribuinte de direito, este não estará enriquecendo-se ilicitamente, pois “tudo o que o terceiro paga é sempre devido, pois é sempre preço.”<sup>61</sup>

Ou seja, sendo o preço ajustado livremente entre os sujeitos do negócio jurídico privado, sempre será devido, pelo que, se o valor do tributo embutido no preço for eventualmente devolvido ao sujeito passivo da obrigação tributária, este não estará se enriquecendo injustamente, pois aquela parcela lhe era devida. A respeito, disserta Brandão Machado:

Ao pagar o preço contratado, o terceiro nunca faz um pagamento indevido, pois não paga dívida inexistente. Para caracterizar o enriquecimento injustificado, necessário seria que o tributo constituísse obrigação do terceiro e que, não sendo devido, lhe fosse indevidamente exigido pelo solvens.<sup>62</sup>

Assim, segundo este último autor, não há como o contribuinte de direito se enriquecer ilicitamente, em detrimento do terceiro, com a devolução de tributo, pois este paga àquele o preço pelos bens ou serviços e não tributo.

### 3.3 CRÍTICA À UTILIZAÇÃO DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA E DA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS PARA SE DETERMINAR A TITULARIDADE DO DIREITO À RESTITUIÇÃO

O entendimento jurisprudencial predominante nega, ao contribuinte de direito, a titularidade do direito à restituição nos casos em que, supostamente, ocorre a transferência do ônus econômico-tributário.

Contra esse entendimento levanta-se parte da doutrina, demonstrando que a repercussão econômica e a classificação dos tributos em diretos e indiretos não são critérios seguros para se determinar a titularidade do direito à restituição.

---

<sup>61</sup> MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 87.

<sup>62</sup> Ibidem, loc. cit.

Para que seja possível o entendimento dessas críticas, faz-se necessária a análise de alguns conceitos que a ela são inerentes. É o que se fará nos itens seguintes.

### 3.3.1 Importância das Classificações para o Direito

Classificar, segunda a lição de Roque Antônio Carazza, "(...) é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos."<sup>63</sup>

As classificações têm por finalidade facilitar o entendimento do tema que se está a examinar, o que é feito acentuando-se as semelhanças e diferenças entre os objetos dele componentes. Nesse sentido, pode-se dizer que uma classificação é útil ou inútil, aceita ou não, pois as classificações são elaboradas conforme a necessidade do intérprete, para facilitar o entendimento. Segundo Marcelo Fortes Cerqueira:

Dentro de uma Ciência, inexistem limites à liberdade de formular classificações. Ao sujeito cognoscente é reservado o direito de fundar a classe que lhe aprouver, segundo a particularidade que se mostrar mais conveniente aos seus propósitos.<sup>64</sup>

Ressalta o citado autor, contudo, que se deve ter cautela na aplicação de uma classificação em uma ciência para a qual não foi especificamente elaborada. Disserta Cerqueira:

O expediente classificatório pode dar sentido artificial a uma palavra em decorrência da necessidade técnica de uma Ciência particular, mas deve-se tomar cautela com a transposição de uma classificação de uma Ciência para outra, porque (...) toda classificação busca a atender certas condições específicas e, com a transmutação dessas condições, a classificação fica irremediavelmente prejudicada. Com efeito, não é lícito a dada Ciência

---

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 348.

<sup>64</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000. p. 384.

importar classificações de outras Ciências, por mais limítrofes que sejam, pois o contexto será sempre outro.<sup>65</sup>

Foi isso, contudo, o que ocorreu com a classificação dos tributos em diretos e indiretos, formulada com base no critério da repercussão econômica, para atender às necessidades da Ciência Econômica e da Ciência das Finanças, mas que tem sido utilizada, pela jurisprudência, para fundamentar a impossibilidade da restituição de tributos ao contribuinte de direito.

### 3.3.2 A Incidência Econômica e a Repercussão Econômica do Tributo

Segundo Alfredo Augusto Becker, a incidência econômica do tributo é a “(...) parcela do ônus econômico tributário (ou a sua totalidade) que é suportada *definitivamente* por uma pessoa.”<sup>66</sup>

Já a repercussão econômica do tributo refere-se à trajetória do ônus econômico do tributo até chegar à incidência econômica. Segundo Becker:

O contribuinte “de jure” ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte “de jure” procurará transferir o ônus econômico do tributo a outras pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte “de jure” tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. (...) Este fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo.<sup>67</sup>

Ou seja, ocorre a repercussão econômica do tributo quando o ônus dele decorrente é sucessivamente transferido, de pessoa para pessoa, até ser definitivamente suportado por uma delas, sujeito passivo de uma obrigação tributária ou não.

---

<sup>65</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000. p. 384.

<sup>66</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p.486.

<sup>67</sup> Ibidem, p. 486-487.

### 3.3.3 A Classificação dos Tributos em Diretos e Indiretos

Com base na repercussão econômica os tributos poderiam ser classificados em diretos e indiretos. Para Alfredo Augusto Becker, “Direto seria o tributo que o contribuinte ‘de jure’ está impossibilitado de repercuti-lo. Indireto seria o tributo que o contribuinte ‘de jure’ pode repercuti-lo.”<sup>68</sup> Nesse mesmo sentido disserta Hugo de Brito Machado:

(...) o tributo é direto quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento suporta efetivamente o ônus. Diz-se que é indireto quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento transfere o ônus correspondente para terceiros.<sup>69</sup>

Ou seja, seriam diretos os tributos em que não se verifica a ocorrência da repercussão econômica, sendo que sobre o sujeito passivo da obrigação tributária recairia a incidência econômica do tributo; e indiretos aqueles nos quais o sujeito passivo da obrigação tributária transfere o ônus a outra pessoa, realizando a repercussão econômica.

### 3.3.4 A Distinção entre Contribuinte de Fato e Contribuinte de Direito

Tomando por base a incidência e a repercussão econômica dos tributos, poderiam ser identificadas duas espécies de contribuintes, quais sejam, o contribuinte de fato e o contribuinte de direito.

Contribuinte de fato, segundo Alfredo Augusto Becker, seria “A pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa (...).”<sup>70</sup> Já o contribuinte de direito seria “a pessoa

---

<sup>68</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 488-489.

<sup>69</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 176.

<sup>70</sup> BECKER, op. cit., p. 486.

que sofre a incidência jurídica do tributo (...)”<sup>71</sup>, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Seguindo essa orientação, nos tributos diretos o contribuinte de fato e o contribuinte de direito seriam a mesma pessoa, enquanto que nos tributos indiretos, contribuinte de fato e contribuinte de direito seriam pessoas distintas<sup>72</sup>.

### 3.3.5 Conteúdo das Críticas ao Critério da Repercussão Econômica e à Utilização da Classificação dos Tributos em Diretos e Indiretos

A repercussão econômica não é um critério seguro para se determinar a titularidade do direito à restituição. Isso porque, a sua verificação é muito difícil de ser realizada, e só pode ser feita com base em estudos econômicos, não jurídicos. A respeito disserta Becker:

Em cada país, sob determinadas condições de tempo e lugar, tendo-se presente a conjuntura econômica da época, após complexíssimo estudo, pode-se alcançar uma relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo. Esta relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo consiste no seguinte: a previsão nunca indicará a probabilidade da *verdadeira* incidência econômica do tributo, mas previsível é a probabilidade da *tendência* da repercussão econômica, de sua *velocidade*, de sua *forma*, de sua *graduação*, de sua *direção preferencial* a esta ou àquela classe econômica. Impossível é conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo.<sup>73</sup>

Portanto, só é possível ter uma certa previsão, mas nunca uma certeza absoluta a respeito da ocorrência da repercussão econômica do tributo, pois ela varia conforme a conjuntura econômica em que ocorre a incidência do tributo.

Por essa razão, são insubsistentes algumas convicções a respeito da repercussão econômica, às quais Alfredo Augusto Becker, baseado nas lições de Seligman, considerou como “simplicidade da ignorância”.

---

<sup>71</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 486.

<sup>72</sup> Cf. RABELLO Filho, Francisco Pinto. Consideração do ISS como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário. **Revista tributária e de finanças públicas**, vol. 55, p. 146 e ss., março-abril 2004.

<sup>73</sup> BECKER, op. cit., p. 499.

Para Becker, não há sentido em se dizer que, em razão de sua própria natureza, alguns tributos repercutem e outros não. Isso porque, segundo o citado autor, todos os tributos repercutem. “Noutras palavras, os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social.”<sup>74</sup>

Nesse mesmo sentido disserta Brandão Machado:

E de toda essa problemática se extrai a conclusão de que o encargo financeiro dos tributos em geral pode ser transferido a curto ou a longo prazo, e que a sua transferência depende de inúmeros fatores, e não da natureza do tributo, de modo que, qualquer que seja ele, a sua translação é sempre possível, conforme se opere a curto ou longo prazo.”<sup>75</sup>

Partindo-se de tal conclusão, poderia se dizer, portanto, que, com base no artigo 166 do CTN, a restituição de qualquer tributo, ao contribuinte de direito, estaria obstada, já que o encargo econômico de qualquer tributo pode ser transferido pelo contribuinte de direito a terceiros. “É evidente, no entanto, que essa conclusão, embora lógica, não atenderia à finalidade prática da norma, que estaria ademais em conflito com o disposto no art. 165, que assegura o direito à restituição”<sup>76</sup>, conclui Brandão Machado.

Nesse sentido, quando o artigo 166 do CTN faz referência aos “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, não pode estar tratando dos tributos que comportem a repercussão econômica, pois esta não ocorre em razão da natureza do tributo.

Continua Alfredo Augusto Becker na sua crítica, entendendo que também seria “simplicidade da ignorância” afirmar que o acréscimo do tributo ao preço significa a sua repercussão. Escreve o autor:

A prova pode parecer concludente. Contudo, se cuidadosamente estuda-se este fato óbvio, ele deixa de ser óbvio. O que o vendedor paga ao Estado, em última análise, de cada imposto, só por causalidade guarda relação com o montante calculado pela soma das parcelas que em tal conceito figuram nas faturas. Além disso, necessitaria saber-se qual seria o “preço” cotizado

<sup>74</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 493.

<sup>75</sup> MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 83-84.

<sup>76</sup> *Ibidem*, p. 84.

separadamente do imposto na ausência deste, e isto não é um fato observável.<sup>77</sup>

Para Becker, nem mesmo o exame da escrita comercial do contribuinte de direito seria capaz de demonstrar a ocorrência da repercussão econômica<sup>78</sup>. Também a intenção do legislador, para o autor, não seria prova da repercussão econômica:

Freqüentemente, o legislador outorga ao contribuinte “de jure” o direito de reembolso ou de retenção na fonte. Facilmente costuma-se concluir que a repercussão econômica do tributo seria uma decorrência necessária e óbvia desta estrutura jurídica; entretanto, a ciência demonstra que a intenção do legislador não é prova de repercussão econômica do tributo.<sup>79</sup>

Tal conclusão deve-se ao fato de que, quando o legislador outorga tais possibilidades ao contribuinte de direito, está determinando a repercussão jurídica<sup>80</sup> do tributo, que não guarda relação necessária com a repercussão econômica.

Sendo impossível ter a certeza absoluta a respeito da ocorrência de repercussão econômica do tributo, como ficou suficientemente demonstrado, não há como, com base nela, classificar os tributos em diretos ou indiretos. “A verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável”<sup>81</sup>, entende Becker. Nesse mesmo sentido disserta Hugo de Brito Machado:

A classificação dos tributos em *diretos* ou *indiretos* não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério

<sup>77</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 493.

<sup>78</sup> Disserta BECKER: “D) Simplicidade da ignorância: o exame da escrita comercial do produtor ou comerciante demonstrará se houve ou não a repercussão. ‘Caso se tivesse de determinar a incidência de um imposto – esclarece Hugh Dalton – por meio dos preços que aparecem nas estatísticas, o que dever-se-ia comparar com o preço da mercadoria gravada pelo imposto em um determinado momento e lugar, não é o preço desta mercadoria excluído o imposto em um momento ou em um lugar distinto, mas sim o preço sem o imposto no mesmo momento e lugar. E é óbvio que não existirá nenhuma estatística deste último preço, porque ele não é um preço que existiu realmente; apenas ‘teria existido’ se determinadas circunstâncias tivessem sido distintas. Quase todos os argumentos estatísticos sobre a incidência não servem para nada, porque o imposto é só um dos muitos fatores que determinam o preço de uma mercadoria gravada e o efeito das modificações que o imposto imprime sobre o preço pode ser, e é a miúdo, reduzido, quando se o compara com o efeito das modificações de outros fatores”. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 493-494).

<sup>79</sup> BECKER, op. cit., p. 494.

<sup>80</sup> Ver item 3.5

<sup>81</sup> BECKER, op. cit., p. 491.

capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte.<sup>82</sup>

Para Roque Antonio Carrazza, por fim, a classificação dos tributos em diretos ou indiretos não tem qualquer relevância para o direito, pois, juridicamente, é prescindível saber quem suportou o ônus econômico do tributo:

Esta classificação, em rigor, não é jurídica, já que, perante o Direito, é despiciendo saber quem suporta a carga econômica do imposto. O que importa, sim, é averiguar quem realizou seu fato imponible, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço, etc.<sup>83</sup>

Da impossibilidade de se determinar em que situações efetivamente ocorre a repercussão econômica do tributo também decorre a impossibilidade de se identificar quem é, efetivamente, o contribuinte “de fato”. Alfredo Augusto Becker, a propósito, diz que “A identificação do contribuinte ‘de fato’ é impraticável.”<sup>84</sup> Isso porque, na realidade, não havendo como se identificar quando ocorre a repercussão econômica do tributo, também não há como se identificar quem efetivamente suporta o ônus econômico-tributário.

### 3.4 CONCLUSÕES PRELIMINARES

Tendo em vista que é impossível se verificar quem efetivamente suporta o ônus econômico do tributo, ou seja, quem seria o contribuinte de fato, assim como é impraticável a classificação dos tributos, com base na repercussão econômica, em diretos e indiretos, também é inaceitável a interpretação que tem sido dada, pelos tribunais e mesmo por parte da doutrina, ao artigo 166 do CTN.

Ou seja, a utilização do critério da repercussão econômica na interpretação do artigo 166 do CTN é insustentável. Contudo, é possível a elaboração de

---

<sup>82</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 176.

<sup>83</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 352.

<sup>84</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 49.

interpretação que mantenha íntegro o citado artigo, construída com base no conceito de repercussão jurídica do tributo. Este é o critério que pode fornecer as respostas quanto à determinação do sujeito ativo da obrigação de restituição de tributos delineada no artigo 166 do CTN.

### 3.5 A REPERCUSSÃO JURÍDICA E AS SUAS MODALIDADES

A respeito da repercussão jurídica, Alfredo Augusto Becker apresenta a seguinte lição:

A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte “de jure” o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa.<sup>85</sup>

A repercussão jurídica do tributo ocorre, portanto, quando o legislador outorga, ao sujeito passivo da obrigação tributária, o direito de transferir o encargo financeiro a terceira pessoa.

É importante ressaltar, contudo, que a repercussão jurídica não se confunde com a repercussão econômica. Para ocorrer, esta depende da conjuntura econômica, enquanto aquela depende de lei que a preveja. Segundo Hugo de Brito Machado:

Não se pode desconhecer a relevância jurídica da distinção entre a repercussão que se opera em face de autorização legal, daquela outra na qual se verifica a repercussão simplesmente em decorrência de circunstâncias econômicas. Para evidenciar a relevância jurídica dessa distinção basta o fato de que o preço do produto, fixado em um contrato de compra e venda, pode ser acrescido do tributo se a repercussão for autorizada por lei. O comprador não poderá recusar o acréscimo. Se, todavia, a repercussão não estiver autorizada por lei, o comprador não estará obrigado ao acréscimo.<sup>86</sup>

<sup>85</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 487.

<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Repetição do indébito tributário. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, v. 8, p. 246, 1983 *apud* MACHADO, Hugo de Brito Machado (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999. p. 17.

Assim, na repercussão jurídica do tributo, "(...) o fenômeno da translação, por expressa determinação legal, e só por isso, passou a ser considerado como fato jurídico"<sup>87</sup>, embora no plano econômico possa não ocorrer.

Dois seriam os sistemas de realização da repercussão jurídica do tributo, segundo Alfredo Augusto Becker: a repercussão por reembolso e a repercussão por retenção na fonte.

Na repercussão jurídica por reembolso é outorgado, ao sujeito passivo da obrigação tributária, o direito de se ressarcir, perante terceira pessoa, do tributo a que é legalmente obrigado a pagar ao Estado. Segundo Becker, entre o contribuinte de direito e essa terceira pessoa a quem o tributo é juridicamente transferido, forma-se uma relação jurídica, de conteúdo creditício. Em razão desta, o contribuinte "de jure" teria um direito de crédito contra aquela terceira pessoa, comumente denominado de contribuinte de fato.

Por outro lado, na repercussão jurídica por retenção na fonte, a lei outorga, ao contribuinte de direito, a possibilidade de descontar, de um débito que possui perante terceira pessoa, o montante devido a título de tributo. Quanto à retenção na fonte, é esclarecedor o exemplo oferecido por Becker:

Exemplo: a sociedade anônima, ao ser aprovado o dividendo, torna-se devedora desse dividendo para com o acionista titular de ação ao portador; entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de imposto de renda sobre o dividendo da ação ao portador é a própria sociedade anônima, de modo que a lei outorga-lhe o direito de compensar com o débito do dividendo um imposto por ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda devido com referência ao mesmo.<sup>88</sup>

A distinção entre a repercussão jurídica por retenção na fonte e a por reembolso, se dá no seguinte sentido:

No reembolso, há o *acréscimo* do direito de crédito do tributo ao *crédito* que o contribuinte "de jure" possui com relação a uma outra pessoa em razão de um determinado negócio jurídico. Na retenção na fonte, há uma *redução*

---

<sup>87</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos. **Revista de Direito Público**, vol. 22, p. 331, Outubro-Dezembro 1972.

<sup>88</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 488.

*num débito* que o contribuinte “de jure” tem perante uma determinada pessoa em virtude de um determinado negócio jurídico.<sup>89</sup>

### 3.6 A NECESSIDADE DE OCORRÊNCIA DA REPERCUSSÃO JURÍDICA PARA POSSIBILITAR A APLICAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CTN

Tendo em vista que, como já explicitado, a repercussão econômica é de difícil constatação, já que depende da conjuntura econômica para que possa ocorrer, não pode servir de critério na interpretação do artigo 166 do CTN.

Assim, a repercussão jurídica dos tributos figura como critério apropriado à interpretação do citado artigo. O próprio histórico da formação do artigo 166 do CTN, a seguir exposto, fornece-nos esse entendimento.

Conforme relato de Eduardo Domingos Botallo, no anteprojeto do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Souza, não havia nenhuma norma que impusesse qualquer requisito diferenciado para a restituição dos denominados tributos indiretos, “atribuindo incondicionalmente ao ‘solvens’ o direito de repetição, à vista da ocorrência ‘in concreto’ das hipóteses previstas de pagamento indevido.”<sup>90</sup>

Revisto o projeto por comissão do Ministério da Fazenda, foi inserida uma norma que já contemplava a figura dos impostos indiretos. Segundo Botallo, estava expressa no artigo 131 do Projeto de CTN, com a seguinte redação:

Art. 131. Existindo disposição legal expressa que determine ou faculte ao contribuinte a transferência do tributo a terceiro, o direito referido no artigo anterior fica subordinado à prova de que a transferência não ocorreu, por impossibilidade material ou jurídica em face das circunstâncias materiais do caso.

Parágrafo único. O terceiro que faça prova de lhe haver sido transferido o tributo pelo contribuinte nos termos deste artigo, sub-roga-se no direito daquele à respectiva restituição.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 488.

<sup>90</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos. **Revista de Direito Público**. vol. 22. Outubro-Dezembro 1972. pg. 330.

<sup>91</sup> Cf. BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos. **Revista de Direito Público**. vol. 22. Outubro-Dezembro 1972. pg. 330.

Para Botallo, a redação do artigo 131 do projeto, apesar de imperfeita, apresentava, em relação à do atual 166 do CTN, a vantagem de indicar, de maneira mais clara, os tributos que sofreriam o condicionamento da prova da assunção do ônus pelo “solvens”. Disserta:

Ao invés de referir-se imprecisamente a tributos que ‘por sua natureza’, comportam a transferência do ônus, o artigo 131 do projeto falava em tributos que, por determinação legal específica, podem ou devem ser transferidos, situação, como se percebe, de compreensão muito mais imediata.<sup>92</sup>

Continua, ainda, o citado autor a dizer que, embora eivado de defeitos, o artigo 131 deveria servir de diretriz para a interpretação do artigo 166 do CTN. Assim, para Botallo, a interpretação do art. 166 deveria ser a seguinte:

(...) parece-nos que o artigo 166 diz respeito exclusivamente a restituição daqueles tributos cuja lei outorga ao contribuinte ‘de jure’ o direito de receber de determinada pessoa o reembolso do montante por ele pago, ou de reter, de valor devido a terceiro, o quantum do tributo a pagar.<sup>93</sup>

Ou seja, já com base no histórico da formação do artigo 166 do CTN pode-se dizer que este não se refere à repercussão econômica, mas à repercussão jurídica do tributo.

A doutrina contemporânea também tem avalizado esse entendimento, concluindo que o artigo 166 do CTN só pode ser aplicado nos casos de ocorrência da repercussão jurídica. Em demonstração do pensamento dos vários autores<sup>94</sup> que compartilham tal entendimento, é suficiente a citação de Hugo de Brito Machado:

A nosso ver, *tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro* são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a *natureza*

<sup>92</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos. **Revista de Direito Público**. vol. 22. Outubro-Dezembro 1972. pg. 330.

<sup>93</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>94</sup> Dentre outros: CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002; CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000.; GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do código tributário nacional à repetição de indébito do ISS**. In *Direito Tributário*. Coordenador: Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.; RABELLO Filho, Francisco Pinto. Consideração do ISS como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário. **Revista tributária e de finanças públicas**, vol. 55, março-abril 2004.

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, tal transferência.<sup>95</sup>

Esse autor, na continuação do texto, disserta que se não fosse esse o entendimento, teria que se concluir pela inconstitucionalidade do artigo 166 do CTN, pois representaria "(...) um óbice intransponível ao exercício do direito à restituição do indébito."<sup>96</sup>

### 3.7 TRIBUTOS QUE COMPORTAM A REPERCUSSÃO JURÍDICA

Impende analisar, ainda que perfunctoriamente, quais os tributos em cuja incidência pode se verificar a ocorrência da repercussão jurídica.

Como visto, ocorre a repercussão jurídica do tributo quando a lei confere, ao sujeito passivo da obrigação tributária, a possibilidade de transferir o ônus decorrente do tributo a terceiros.

Boa parte da doutrina e até mesmo parte da jurisprudência, concordam em dizer que apenas quanto ao IPI (art. 153, IV, CF) e ao ICMS (art. 155, II, CF) se presume a ocorrência da repercussão jurídica.

Isso porque, quanto a essas duas modalidades tributárias, existe a consagração constitucional do princípio da não cumulatividade, previsto, para o IPI, no art. 153, §3º, II, da CF, e, para o ICMS, no art. 155, §2º, I, também da CF. Tal princípio também está previsto, é importante ao menos relembrar, para os impostos que eventualmente venham a ser instituídos em decorrência da competência residual da União, nos termos do art. 154, I, da CF, assim como para as contribuições sociais a que se refere o art. 195, §4º, da CF.

A não cumulatividade, segundo Francisco Pinto Rabello Filho:

---

<sup>95</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 176.

<sup>96</sup> *Ibidem*, loc. cit.

(...) impõe que o contribuinte desses impostos (sujeito passivo de direito), nas operações que efetuar, transfira ao adquirente (sujeito passivo de fato) o ônus do imposto que adiantará ao Estado, e ao mesmo tempo possa creditar-se (direito de crédito) do imposto que pagou (suportou) nas operações anteriores. O encargo financeiro do tributo, de tal arte, não é suportado pelo contribuinte, que o transfere, ao revés, ao agente seguinte da cadeia ("terceiro").<sup>97</sup>

Por isso, conforme disserta Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua *constituição jurídica*, são feitos para *obrigatoriamente* repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é *jurídica*. A transferência é juridicamente possibilitada.<sup>98</sup>

Roque Antonio Carrazza diverge desse entendimento, quanto à aplicação do artigo 166 do CTN ao ICMS. Disserta o autor:

Estamos convencidos de que, por sua natureza (CTN, art. 166), o ICMS, em rigor, não repercute.

Ao contrário do que ocorre, por exemplo, com o IPI, o valor do ICMS em determinada operação ou prestação não é a ela acrescido, mas, pelo contrário, vê-se "embutido", por assim dizer ao preço da mercadoria ou serviço.

Nisto o ICMS difere do IPI, que, como é sabido e consabido, tem seu montante acrescido ao preço do produto industrializado, de sorte a majorar, por título próprio, o valor da operação realizada. Neste sentido, sua natureza – ao contrário da do ICMS – conforma-se com o mecanismo de repasse a que alude o art. 166 do CTN.<sup>99</sup>

Para ele, portanto, em razão da forma como o ICMS é calculado, não seria possível a aplicação do artigo 166 CTN.

Contudo, independentemente do modo como se chega ao montante devido a título de tributo, o ICMS continua a ser não cumulativo, por determinação constitucional, o que impõe a aplicação do citado artigo.

Discute-se, ainda, sobre a aplicabilidade do artigo 166 do CTN ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Na doutrina é assente o entendimento de

<sup>97</sup> RABELLO Filho, Francisco Pinto. Consideração do ISS como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário. **Revista tributária e de finanças públicas**, vol. 55, p. 153, março-abril 2004.

<sup>98</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 709.

<sup>99</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 335.

que, não estando submetido ao princípio da não-cumulatividade, ao ISS não é aplicável o citado artigo do CTN. Nesse sentido, disserta Betina Treiger Grupenmacher:

Definitivamente não há qualquer disposição constitucional que submeta o ISS ao princípio da não-cumulatividade, não se lhe aplicando, portanto, a regra estatuida no art. 166 do CTN, por não ser de sua "natureza" o repasse do encargo financeiro do tributo. É possível que o consumidor final venha a suportá-lo, mas este será um fator circunstancial sem qualquer fundamento jurídico.<sup>100</sup>

Nesse mesmo sentido, Mizabel Abreu Machado Derzi:

É dentro desse contexto que deve ser compreendido o art. 166 do CTN. Tributos que, por sua natureza jurídica, sujeitam-se à transferência ou translação são apenas o IPI e o ICMS. É de se presumir de sua natureza, a repercussão.

(...) Afirmar que tributos como o (...) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) (...) são indiretos ou suportados pelo consumidor, é uma conclusão de cunho econômico.<sup>101</sup>

Mesmo algumas decisões judiciais já vêm concordando com tal entendimento, como tem ocorrido na Sexta Câmara Cível do Tribunal de Alçada do Paraná<sup>102</sup>.

Portanto, considerar como aplicável o artigo 166 do CTN ao ISS, é utilizar-se de um critério econômico, já que nesse tributo não existe a previsão de repercussão jurídica. Resulta, assim, inaplicável o artigo 166 do CTN ao ISS.

<sup>100</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do código tributário nacional à repetição de indébito do ISS**. In Direito Tributário. Coordenador: Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

<sup>101</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

<sup>102</sup> Repetição de indébito tributário - Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN (ISS) - Tributo "direto" - Imposto que não comporta, por sua própria natureza jurídica, transferência do respectivo encargo financeiro - Não aplicação ao caso do CTN, art. 166 - Inteligência deste. I - (...). II - A inteligência que atualmente se extrai do art. 166 do CTN é no sentido de que deve ser analisada a natureza jurídica do imposto, sem qualquer consideração de ordem econômica. Com isso, "tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência", como ocorre com o IPI e o ICMS, unicamente nesses casos tendo aplicação o art. 166 do CTN. III - O ISS não é tributo que comporte, por sua própria natureza jurídica, transferência de seu ônus financeiro, em relação a ele não se aplicando, por conseguinte, o disposto no art. 166 do CTN. Em caso de pagamento indevido, portanto, não se haverá de exigir, para a restituição, que o contribuinte satisfaça a uma das exigências referidas nesse dispositivo do CTN. (BRASIL. **Acórdão Judicial** do processo nº 229.202-0, da 6ª Câmara Cível do Tribunal de Alçada do Paraná, julgado em 25.11.2003. Acórdão disponível em: <http://www.ta.pr.gov.br>. Acesso em 03 set. 2004).

### 3.8 O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS NOS CASOS CONTEMPLADOS PELO ARTIGO 166 DO CTN

Analisados os aspectos mais relevantes quanto à interpretação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, resta analisar a quem caberia a titularidade do direito à restituição: se ao contribuinte de direito ou ao terceiro que, em razão da repercussão jurídica do tributo, suportou o ônus tributário.

Para Alfredo Augusto Becker, tanto a corrente que nega a legitimidade do contribuinte de direito à restituição, como a que a reconhece, tomam posições extremas e radicais. A primeira, basicamente, porque funda-se na verificação da repercussão econômica. A segunda, por sua vez, “fundamenta seu reconhecimento na tese da irrelevância jurídica, quer da repercussão econômica, quer da repercussão jurídica do tributo.”<sup>103</sup>

Ives Gandra da Silva Martins filia-se a esta última corrente, e assim conclui: “(...) a meu ver, se o artigo 166 do CTN fosse constitucional, somente o sujeito passivo é que poderia ser tido como titular do direito de repetir.”<sup>104</sup>

Contudo, é o critério da repercussão jurídica que define a aplicação do artigo 166 do CTN e, portanto, a legitimidade para pleitear a restituição de tributos. Assim, segundo Becker:

O contribuinte “de jure” tem “legitimatío ad causam” para obter a restituição do tributo pago indevidamente, naqueles casos em que a repercussão econômica do tributo tem como fator presuntivo a natureza do tributo ou a existência de substituição legal tributária *sem* direito de reembolso ou retenção.<sup>105</sup>

Portanto, em toda e qualquer hipótese em que não se verificar a ocorrência de reembolso ou retenção na fonte, pelo contribuinte de direito, ou seja, sempre que não se verificar a ocorrência da repercussão jurídica, a titularidade do direito à

---

<sup>103</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 524.

<sup>104</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Repetição do indébito**. In MACHADO, Hugo de Brito Machado (Coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999. p. 176.

<sup>105</sup> BECKER, op. cit., loc. cit.

restituição do tributo pago indevidamente cabe ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Essa conclusão, para Becker, não admite restrições, pois, segundo o autor, mesmo que se pudesse comprovar a repercussão econômica do tributo, em não havendo repercussão jurídica, o contribuinte de direito teria legitimidade para receber a devolução. Fundamenta esta conclusão nos seguintes argumentos:

Mesmo que seja possível provar a repercussão econômica do tributo, ainda assim, a negação da legitimidade ao contribuinte “de jure” importaria em decisão fundada num puro *arbitrio*. O julgador estará, segundo um critério *subjetivo* de lucro *razoável*, interferindo no lucro de negócio jurídico livremente ajustado entre as partes. Observe-se que não se pode nem falar em lucro lícito ou ilícito, pois para isto seria necessário a existência de uma *lei* que declarasse quando o lucro é lícito ou ilícito. No caso em exame, não existe lei que estabeleça um limite ao lucro e se existisse somente será ilícito o excesso de lucro *ao limite legal* e não o fato de o tributo indevido ter sido um dos elementos que contribui para a formação do preço do negócio jurídico.<sup>106</sup>

Quanto às hipóteses em que se verifica a ocorrência da repercussão jurídica do tributo, segundo Becker, “(...) o contribuinte ‘de jure’ não tem legitimidade para pedir a restituição do tributo por ele pago indevidamente (...).”<sup>107</sup>

Isso porque, a lei só outorga o direito de reembolso ou retenção ao contribuinte de direito no caso de pagamento de tributos efetivamente devidos. No caso de pagamento indevido, não há direito de reembolso ou retenção. Conforme Becker:

Somente o pagamento de tributo devido realiza a hipótese de incidência da regra jurídica que outorga ao substituto direito de reembolso ou retenção contra o substituído. (...) No caso ora focalizado, o substituto pagou tributo indevido e, a seguir, indevidamente exigiu e recebeu do substituído o valor do mesmo.<sup>108</sup>

Assim, havendo repercussão jurídica, a legitimidade do contribuinte de direito para pleitear a restituição de tributos indevidos estaria restrita aos casos em que, nos termos do artigo 166 do CTN, “prove haver assumido referido encargo, ou,

---

<sup>106</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 525.

<sup>107</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>108</sup> *Ibidem*, p. 526-527.

no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Se, por outro lado, ocorrendo a repercussão jurídica, o contribuinte de direito não conseguir comprovar a assunção do ônus decorrente do tributo, a legitimidade para pleitear a restituição, por exclusão, caberia à terceira pessoa em relação a qual o tributo foi juridicamente repercutido.

A conclusão diversa chega Gilberto de Ulhôa Canto, entendendo que somente o sujeito passivo da obrigação tributária teria legitimidade para pleitear a restituição de tributo indevido:

(...) o primeiro passo na reposição das coisas no ponto de equilíbrio em que se deveriam encontrar se não fosse pela cobrança de imposto indevido, é sem dúvida alguma a restituição, pelo fisco, ao “solvens”. A partir de então, o contribuinte de fato, provando que recebeu o impacto da transferência do imposto indireto, agirá contra o de direito, e dele reaverá o que lhe corresponde.<sup>109</sup>

Tal conclusão, contudo, inclui-se dentre aquelas consideradas por Becker como extremadas, exatamente por não conceder, ao instituto da repercussão jurídica, qualquer relevância.

As ponderações feitas por Hugo de Brito Machado podem servir de conclusão ao presente item:

A legitimidade para pedir a restituição do indébito tributário é do sujeito passivo da relação tributária, que efetuou o correspondente recolhimento, ou, nos casos de repercussão jurídica, do contribuinte que efetivamente suportou o respectivo encargo financeiro.<sup>110</sup>

Portanto, via de regra, a titularidade do direito à restituição cabe ao sujeito passivo da obrigação tributária, o que não ocorrerá nos casos de repercussão jurídica. Havendo repercussão jurídica, a titularidade do direito à restituição será do terceiro a quem o ônus tributário foi transferido. Restam, contudo, as exceções expressas no artigo 166 do CTN, pelas quais o contribuinte de direito continua a ter a titularidade do direito à restituição, mesmo havendo repercussão jurídica, quando

<sup>109</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Natureza Tributária da Taxa de Despacho Aduaneiro. **Revista de Direito Público**, v. I, p. 113-114, Julho-Setembro 1967.

<sup>110</sup> MACHADO, Hugo de Brito Machado (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999. p. 16-17.

estiver expressamente autorizado a receber a restituição ou consiga provar que arcou com o ônus tributário.

## CONCLUSÃO

Realizada a análise do tema da restituição de tributos, bem como da sua efetivação em face do disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional, impende concluir o que segue.

A estrita legalidade, por exigir que não apenas a existência do tributo esteja prevista em lei, mas também todos os seus elementos, é o fundamento do direito à restituição de tributos indevidos. Isso porque, o pagamento indevido ocorre tanto quando o pagamento é feito sem lei que o determine, assim como quando é feito em desconformidade com a norma legal, o que faz com que o montante o pago seja maior que o devido.

O fato do pagamento indevido está descrito legalmente e, quando realizado, dá surgimento a uma relação obrigacional que une o contribuinte ao Estado, na qual este figura como sujeito passivo e aquele como sujeito ativo. Por apresentar esta estrutura lógica, o direito à devolução, a relação obrigacional de devolução e a descrição legal do fato do pagamento indevido podem ser inseridos em uma regra-matriz, a regra-matriz de devolução.

No antecedente da regra-matriz de devolução encontra-se descrito o fato que dá ensejo ao surgimento da relação obrigacional de devolução. Tal fato constitui-se no pagamento indevido.

O pagamento indevido é verificado sempre que seja realizado em desconformidade com a norma legal. Para sua verificação independe a que modalidade de lançamento o tributo esteja submetido. Por isso, tão logo se verifique pagamento em desconformidade com o sistema tributário, ocorre a subsunção do fato à norma, dando surgimento à relação obrigacional de devolução.

Na relação obrigacional de devolução estão inseridos, tanto o direito do contribuinte de ser ressarcido, como o dever do Estado em devolver. Essa obrigação de devolução tem natureza pública, pois pleiteando o seu direito, para ser ressarcido pelo que pagou além do devido, o contribuinte também está pleiteando um direito público qual seja, o de que o Estado só possa tributar dentro dos estritos limites delineados legalmente.

Duas são, basicamente, as formas pelas quais o contribuinte pode ver-se ressarcido dos tributos pagos indevidamente, quais sejam, a restituição em espécie e a compensação. Nos casos de pedido judicial de restituição, reconhecido o direito, ao contribuinte também é facultado realizar a compensação, haja vista que, declarado o seu direito à devolução de tributos indevidos, a lei permite a sua compensação.

Pelo critério pessoal da regra-matriz da devolução, contido no conseqüente desta, podem ser identificados os sujeitos da relação obrigacional.

Quanto ao sujeito passivo da obrigação, não existem muitas discussões, haja vista que sempre será a entidade estatal que figurou no pólo ativo da obrigação tributária.

Já no que diz respeito ao sujeito ativo da obrigação de devolução, ganha dimensão a discussão a respeito da titularidade do direito à devolução no caso de pagamento indevido dos denominados tributos indiretos, cuja disciplina, supostamente, estaria expressa no artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Embora ainda prevaleça na jurisprudência o critério da repercussão econômica, a doutrina contemporânea vem solidificando o entendimento de que tal critério não deve ser utilizado para se determinar a titularidade do direito à devolução. Isso porque, a repercussão econômica é de difícil verificação, dependendo da conjuntura econômica em que ocorrer a incidência do tributo.

Em razão disso, não há como, com base no critério da repercussão econômica, se determinar que tributos podem ser considerados diretos ou indiretos, assim como não há como se identificar quem efetivamente é o contribuinte de fato.

Por tudo isso, a repercussão econômica, bem como a classificação dos tributos em diretos e indiretos, não serverm à interpretação do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

O único critério aceito pela doutrina, e que começa a ter reflexos na jurisprudência, para a interpretação do artigo 166 do CTN, é o da repercussão jurídica. Por esta, a lei confere, ao contribuinte de direito, a possibilidade de se ressarcir, perante terceiros, do valor pago a título de tributo, seja mediante reembolso, seja mediante retenção na fonte.

Seguindo-se este critério, no atual sistema tributário brasileiro, apenas o IPI e o ICMS, por sua natureza, comportam a repercussão jurídica. Isso porque, ambos

os tributos, por expressa determinação constitucional, são informados pelo princípio da não cumulatividade e, portanto, o ônus deles decorrente deve ser transferido a terceiros. Quanto ao ISS, não possui expressa previsão legal de repercussão, pelo que não lhe é aplicável o artigo 166 do CTN.

Diante dessas conclusões, a titularidade do direito à restituição, nos casos em que não ocorre repercussão jurídica, cabe sempre ao contribuinte de direito, sujeito passivo da obrigação tributária.

Nos casos em que ocorre a repercussão jurídica, a titularidade do direito à restituição cabe ao terceiro que suportou o ônus decorrente do tributo e, aplicando-se o artigo 166 do CTN, o contribuinte de direito só poderá pleitear a restituição se estiver expressamente autorizado a fazê-lo ou comprovar que arcou com o ônus decorrente do tributo.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. v. IV. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos. **Revista de Direito Público**, vol. 22, Outubro-Dezembro 1972.

BRASIL. **Acórdão Judicial** do processo nº 229.202-0, da 6ª Câmara Cível do Tribunal de Alçada do Paraná, julgado em 25.11.2003. Acórdão disponível em: <<http://www.ta.pr.gov.br>>. Acesso em 03 set. 2004.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Natureza Tributária da Taxa de Despacho Aduaneiro. **Revista de Direito Público**, v. I, Julho-Setembro 1967.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonand, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *In* BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do código tributário nacional à repetição de indébito do ISS**. *In* Direito Tributário. Coordenador: Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_ (Coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

MACHADO Segundo, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. **Repetição do indébito tributário e compensação**. *In* MACHADO, Hugo de Brito Machado (Coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Repetição do indébito**. In MACHADO, Hugo de Brito Machado (Coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

NOVOA, Cesar Garcia. **La devolución de ingresos tributarios indebidos**. Madrid: Marcial Pons, 1993.

RABELLO Filho, Francisco Pinto. Consideração do ISS como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário. **Revista tributária e de finanças públicas**, vol. 55, março-abril 2004.

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

VAZQUEZ, Rafael Navas. **La devolución de los ingresos tributarios**. Madrid: Editorial Civitas, 1992.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 2. ed. São Paulo Atlas, 2002.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.