



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A Ilegitimidade do Contribuinte de Fato para a Ação de Repetição de Indébito

Vinícius Paiva Galhardo

Rio de Janeiro  
2009

VINÍCIUS PAIVA GALHARDO

A Ilegitimidade do Contribuinte de Fato para a Ação de Repetição de Indébito

Artigo Científico Apresentado à Escola da Magistratura do  
Estado do Rio de Janeiro, como Exigência para Obtenção  
do Título de Pós-Graduação.

Orientadores: Prof<sup>a</sup>. Néli Fetzner  
Prof. Nelson Tavares  
Prof<sup>a</sup>. Mônica Areal

Rio de Janeiro  
2009-1

# A ILEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

VINÍCIUS PAIVA GALHARDO

Graduado pela Universidade Estácio de Sá – Campus Nova Friburgo. Advogado. Pós-Graduando em Direito Público e Privado pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

**Resumo:** a relação jurídica tributária é matéria das mais controvertidas no Direito. O encargo econômico que recai sobre o denominado contribuinte de fato é assunto assente na jurisprudência dos Tribunais Superiores, em especial no Superior Tribunal de Justiça, que vem afastando a legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de fato para a ação de repetição de indébito. O presente trabalho visa justamente analisar esse entendimento jurisprudencial, passando, antes, pela análise teórica do tema.

**Palavras-chave:** ação de repetição de indébito tributário, contribuinte de fato, ilegitimidade.

**Sumário:** 1- Introdução. 2- A Relação Jurídico-tributária. 3- O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária. 4- A Responsabilidade Tributária. 5- O Fenômeno da Repercussão Tributária. 6- A Ação de Repetição de Indébito e a Ilegitimidade do Contribuinte de Fato. 7- Conclusão. Referências.

## 1- Introdução

O presente trabalho científico visa ao aprofundamento acerca dos aspectos atinentes à ação de repetição de indébito tributário, com a análise da doutrina e da jurisprudência sobre a questão da ilegitimidade do contribuinte de fato para a repetição referente ao pagamento dos tributos que se classificam como indiretos.

Como sabido, os tributos são classificados quanto ao aspecto econômico, em diretos e indiretos. No primeiro caso, ocorre o fenômeno da percussão tributária, isto é, não há transferência do encargo financeiro para terceira pessoa; já no segundo caso, há o fenômeno da repercussão econômica, indicando que o ônus financeiro recai sobre terceira pessoa que não faz parte da relação jurídica tributária inicial - o denominado contribuinte de fato.

Neste artigo, estuda-se a razão jurídica que levou ao entendimento acerca da ilegitimidade do contribuinte de fato para pleitear a repetição - ou a restituição - dos valores pagos em relação aos tributos qualificados como indireto.

O estudo justifica-se tendo em vista a ampla divergência doutrinária e até jurisprudencial sobre o tema. A matéria gera reflexo direto no seio social-econômico, ante a natureza compulsória do dever de pagamento do tributo.

Em síntese, serão analisados os seguintes itens: a relação jurídico-tributária; o sujeito passivo da obrigação tributária; a responsabilidade tributária; o fenômeno da repercussão tributária e; os principais aspectos da ação de repetição de indébito. Em todos estes tópicos será dada ênfase aos aspectos que levam à conclusão da ilegitimidade do contribuinte de fato

Ao final, busca-se concluir pela ilegitimidade do contribuinte de fato para pleitear a restituição dos valores pagos indevidamente por tributo indireto, apontando-se a diferença existente para os casos que se qualificam como substituição tributária.

O artigo foi realizado pelo modo de pesquisa bibliográfico parcialmente exploratório.

Para o aprofundamento científico foram levantadas as seguintes questões norteadoras: qual a natureza jurídica da relação tributária; quais os aspectos relevantes no que tange à classificação da responsabilidade tributária; a distinção processual entre aquele que recolhe o tributo devido aos cofres públicos sem manter relação tributária com o Estado, daquele que mantém dita relação. Todas essas questões são analisadas ao longo do artigo.

## **2- A Relação Jurídico-Tributária**

No que concerne à natureza jurídica da relação tributária, inicialmente, a doutrina afirmava que ela se originava única e exclusivamente sob a perspectiva de uma relação de poder ou de força existente entre o Estado e os cidadãos. Nota-se que essa teoria, já ultrapassada, calcava-se na ideia central de uma relação de subordinação absoluta entre o indivíduo e o Poder Constituído. ROSA JUNIOR (2006).

Com o desenvolvimento da sociedade, amparada na busca de uma justiça isonômica, outras teorias começam a surgir, até que se atingiu o panorama atual, em que a relação jurídica tributária é vista como uma relação obrigacional *ex lege* com enfoque constitucional.

Em resumo, podem ser colacionadas algumas posições teóricas, de acordo com o grau de desenvolvimento histórico e principiológico sobre tema. A primeira delas, como já dito, é a

teoria da relação de poder, indicando que bastaria a existência de lei para que o Estado pudesse cobrar os tributos, independentemente da observância dos princípios constitucionais. Essa teoria estava calcada na ideia equivocada do conceito de soberania estatal, que não via qualquer limite para a exação tributária.

Após, surgiu a teoria da relação obrigacional *ex lege*. Para essa teoria, a imposição do dever de pagamento do tributo decorre meramente da lei que prevê a ocorrência de um fato gerador, ou seja, basta que o indivíduo pratique o fato descrito abstratamente na lei para que nasça a obrigação de pagamento do tributo ali veiculado.

Modernamente, contudo, a relação jurídica tributária é vista sob uma ótica constitucional. Trata-se, pois, de uma relação jurídica obrigacional *ex lege* com enfoque constitucional. Isso significa que o legislador infraconstitucional, ao criar uma relação tributária, encontra-se subordinado aos comandos constitucionais que incidem sobre a matéria. Em consequência, a relação tributária passa a ser vista como uma relação de direito, já que o Estado não mais exerce livremente o seu poder fiscal; está ele limitado na sua atuação às condições estabelecidas pela Carta Federal, que traz em seu bojo, o princípio da legalidade - *nullum tributum sine lege*.

Assim, o Estado permanece com o direito de cobrar o tributo, mas passa a exercer esse poder-dever em consonância com os princípios constitucionais e nos termos definidos em lei. No mesmo sentido, o contribuinte tem o dever de pagar o tributo, mas nos estritos termos da lei que o instituiu.

O princípio da estrita legalidade passa a ser visto como a viga mestra da relação em exame. Ele encontra-se explicitado no artigo 5º da Carta Política, mas seu fundamento decorre da adoção, pela Carta Federal, do Estado Democrático de Direito, bem como da República como forma de governo, opções essas esculpidas no artigo 1º da Constituição Federal. Em matéria tributária, o princípio da estrita legalidade vem expresso no artigo 150, I do mesmo diploma.

Neste aspecto, uma observação importante merece registro. O princípio da estrita legalidade deve ser analisado sob dois ângulos distintos, mas que se unem para a correta formação da relação jurídica tributária: a estrita legalidade formal e a estrita legalidade material. MEYER-PFLUG (2007).

A estrita legalidade formal, também denominada reserva de lei, indica quais são os instrumentos legislativos que podem tratar da matéria tributária, ou seja, quais instrumentos legislativos podem majorar ou instituir tributos. Pela regra geral, essa atividade é desenvolvida por lei ordinária.

Contudo, a Constituição Federal aduz que somente por lei complementar poderão ser instituídos: os empréstimos compulsórios do artigo 148; os impostos residuais de competência da União, com previsão no art. 154, I e; os tributos para a seguridade social do art. 195, § 4º.

Aponta-se ainda como exceção à instituição de tributos por lei ordinária, o Decreto-Legislativo Federal, para os casos de retificação de tratados internacionais, e o Decreto-Legislativo Estadual, para retificação de convênios entre estados membros, para os casos de ICMS.

Por fim, mostra-se possível a instituição de tributos por meio de medida provisória, desde que obedecidos os requisitos do art. 62 da Constituição Federal. Apenas vale frisar que paira profunda divergência, ao menos na doutrina, sobre esse ponto, o que não poderá ser examinado nesse artigo, por incompatibilidade com o tema proposto. Para aprofundamento no tema, recomenda-se a leitura do acórdão proferido no julgamento do Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1667/DF, Relator Ministro Ilmar Galvão, publicado em 21/11/97.

Vista a estrita legalidade formal, cabe ainda o exame da estrita legalidade material, também denominada tipologia tributária ou simplesmente tipicidade. Ela indica o conteúdo mínimo da lei tributária, ou seja, deve tratar de forma expressa sobre aquilo que a doutrina convencionou chamar de hipótese de incidência tributária, que significa a previsão hipotética da lei ao fato apto a gerar a obrigatoriedade tributária.

De forma resumida, pode-se afirmar que o conteúdo mínimo da lei tributária deve responder aos seguintes pontos: qual o aspecto espacial – onde ocorre o fato gerador e onde ocorrerá o cumprimento da obrigação; qual o aspecto temporal – quando ocorre o fato gerador e quando deve ser cumprida a obrigação; qual o aspecto material – qual o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota, e; qual o aspecto subjetivo – indicação do sujeito ativo e passivo. CARRAZZA (2006).

Cumprir advertir que o Supremo Tribunal Federal entende que a mera alteração da data para pagamento do tributo independe de lei e não se sujeita ao princípio da anterioridade, conforme se afigura do enunciado nº. 669 da súmula de jurisprudência predominante da Suprema Corte, *verbis*: “norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

A relação jurídica tributária, como se observa do que até aqui exposto, faz nascer uma obrigação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo dessa relação. Obrigação, de forma geral, pode ser conceituada como o vínculo pelo qual uma pessoa - o sujeito ativo -, com base na lei ou no contrato, pode exigir de outra - o sujeito passivo -, o cumprimento de uma prestação.

No Direito Tributário, como já foi registrado, a obrigação somente pode decorrer por meio dos instrumentos legislativos pertinentes, em homenagem ao princípio da estrita legalidade formal ou reserva de lei.

A obrigação tributária, nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional, é classificada como principal e acessória.

Principal é a obrigação que surge com a ocorrência do fato gerador, e que tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária e que se extingue juntamente com o crédito dela decorrente, conforme consta do parágrafo primeiro do aludido dispositivo legal.

A doutrina afirma que a obrigação principal deve ser analisada por fases, quais sejam: a lei; o fato gerador e; o lançamento.

Como foi visto anteriormente, cabe a lei contemplar a obrigação tributária de forma abstrata com a definição de uma hipótese de incidência. Essa obrigação somente restará concretizada com a efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, com a materialização da hipótese abstrata prevista em lei no mundo empírico.

Nessas duas primeiras fases da obrigação tributária principal não há certeza e liquidez da obrigação. Por isso, faz-se necessário o lançamento, que se traduz na verificação da ocorrência do fato gerador, na determinação da matéria tributável, no cálculo do montante do tributo devido, na indicação do sujeito passivo, dentre outros requisitos.

De forma resumida do que dito acima, pode-se concluir que a obrigação tributária surge de forma abstrata com a lei, concretiza-se com o fato gerador e individualiza-se com o lançamento.

Nota-se, pois, que a obrigação tributária e o crédito tributário nascem em momentos distintos. Conforme autorizada doutrina, o crédito tributário passa pelas seguintes etapas de concreção: ele nasce com o fato gerador; torna-se atendível com o lançamento; torna-se exigível com o fim do prazo para pagamento ou impugnação pelo sujeito passivo e, por fim; torna-se exequível com a sua inscrição em dívida ativa. TORRES (2006).

Tem-se, ainda, a obrigação tributária acessória, que nos termos do artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional, decorre da legislação tributária - não está sujeitando, em consequência, ao princípio da estrita legalidade - e tem por objeto o cumprimento de prestações positivas ou negativas, visando ao interesse da Fazenda Pública quanto à arrecadação e à fiscalização dos tributos.

### **3- O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**

Entende-se por sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa física ou jurídica obrigada ao cumprimento da prestação tributária principal, tenha ou não relação direta e pessoal com a situação hipotética que constitua o fato gerador.

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

A expressão sujeito passivo é entendida em sentido amplo, e assim, abrange duas subespécies, quais sejam: o contribuinte e; o responsável. DENARI (2007).

Contribuinte, conforme definição do Código Tributário Nacional, é a pessoa física ou jurídica que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador definido em lei. Por isso, diz a doutrina que o contribuinte é o sujeito passivo direto, sendo a sua responsabilidade originária; há relação direta entre a pessoa e o fato econômico que faz gerar o dever de pagamento do tributo.

Uma observação merece registro. O contribuinte de direito não se confunde com o contribuinte de fato, também denominado mero pagador do tributo. Este não integra a relação jurídica tributária e não pesa sobre ele a responsabilidade de pagamento do tributo - ao menos diretamente.

Analisado o conceito de contribuinte, passa-se ao de responsável. A definição também é legal e pode ser assim entendido: é aquele que, sem ostentar a posição de contribuinte, sofre a imposição do pagamento pela lei. Uma vez que a sua responsabilidade não decorre da ligação com a natureza econômica do fenômeno, diz a doutrina que ele é considerado sujeito passivo indireto. Em geral, a lei lhe concede essa responsabilidade tendo em vista a facilitação da arrecadação do valor devido decorrente da obrigação tributária.

Quanto ao responsável tributário, contudo, um ponto merece cautela. É que a lei não pode atribuir essa forma de responsabilidade a qualquer pessoa, sem qualquer parâmetro de razoabilidade. Exatamente por isso, os artigos 128 e 121, parágrafo único, inciso II, ambos do Código Tributário Nacional, traduzem a ideia de que o terceiro, para poder ser considerado responsável, deve ter relação de qualquer natureza com o fato gerador.

A lei, ao contemplar a figura do responsável tributário, poderá ainda excluir a responsabilidade tributária do contribuinte - o que ocorrerá pelo fenômeno denominado substituição tributária -, ou conferir a ele caráter supletivo.



Pode-se ainda apontar outras distinções fundamentais entre o contribuinte e o responsável tributário, como o faz a melhor doutrina. Assim é que se diz que o contribuinte tem sobre ele o débito e a responsabilidade - *haftung*. Nas lições da doutrina alemã, débito - *schuld* - é o dever de prestação.

Por outro lado, o responsável tributário tem a responsabilidade, sem, contudo, ter o débito, já que ele pagará o tributo por conta do contribuinte.

Outra distinção reside no fato de que a posição de contribuinte na relação jurídica tributária nasce com a só realização do fato gerador, ao passo que a posição de responsável somente nasce com a realização fática do pressuposto previsto em lei que regula a responsabilidade. Tal fenômeno é denominado pela doutrina alemã de *haftungstatbestand*. TORRES (2006).

A sujeição passiva indireta da obrigação tributária – responsabilidade - é dividida pela doutrina em diversas modalidades, não havendo unicidade doutrinária sobre o tema. A melhor orientação aponta as seguintes modalidades: a sujeição passiva indireta por transferência e; a sujeição passiva indireta por substituição.

Ocorre o fenômeno da transferência quando o terceiro é considerado o responsável em razão de algum evento ocorrido após o fato gerador. Citam-se ainda, três subespécies de transferência: a solidariedade - de direito; a sucessão e; a responsabilidade, esta analisada no tópico seguinte.

Já no fenômeno da substituição, o terceiro é considerado responsável desde a ocorrência do fato gerador. Tal fato se dá tanto nos tributos diretos quanto nos indiretos, sendo que neste último, pode-se referir a fato gerador já ocorrido ou que ainda ocorrerá, o que será estudado em momento posterior.

A solidariedade tributária vem consagrada de forma genérica nos artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional, que tratam, respectivamente, da solidariedade passiva propriamente dita e dos efeitos que decorrem dessa solidariedade.

De acordo com o primeiro dispositivo (artigo 124), podem ocorrer duas modalidades de solidariedade: de direito e de fato.

Fala-se em solidariedade de fato quando diversas pessoas têm interesse comum na situação que origina o fato gerador da obrigação tributária principal. Em resumo: ocorre quando duas ou mais pessoas realizam conjuntamente a situação abstratamente prevista em lei como fato gerador.

A solidariedade de direito resulta da vontade da lei e ocorre quando uma pessoa responde conjuntamente com o sujeito passivo direto pelo pagamento do tributo, em que pese a inexistência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Pode-se afirmar que a solidariedade de direito ocorre entre o contribuinte e o responsável, ao passo que a solidariedade de fato ocorre entre contribuintes. ROSA JUNIOR (2006).

Ainda sobre a questão da solidariedade, deve-se ter em mente que o Código Tributário Nacional, almejando o melhor interesse arrecadatório da Fazenda Pública, expressamente afastou a possibilidade de o devedor solidário invocar, em seu favor, o benefício de ordem, como consta na letra do parágrafo único do artigo 124 do mencionado diploma legal.

Quanto aos efeitos da solidariedade, a matéria vem tratada no artigo 125 do Código Tributário Nacional, e pode ser sucintamente resumida nos seguintes tópicos: o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; a isenção ou remissão de crédito exonera os obrigados, salvo quando outorgada pessoalmente a um deles; a interrupção da prescrição favorece ou prejudica os demais, conforme o caso.

Analisada a posição do sujeito passivo da obrigação tributária principal, vejamos a questão inerente à responsabilidade tributária.

#### **4- A Responsabilidade Tributária**

O Código Tributário Nacional disciplina o tema responsabilidade tributária dividindo-o em três tópicos: a responsabilidade por sucessão; a responsabilidade de terceiros e; a responsabilidade por infrações. Neste tópico do trabalho será dada maior ênfase à responsabilidade de terceiros, mais especificamente, do substituto tributário.

Como já foi afirmado nos tópicos anteriores, cabe à lei atribuir expressamente a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, que não participa diretamente da relação econômica que se forma entre o fato concreto praticado e a hipótese abstrata prevista em lei como geradora do dever de pagar o tributo.

Quando assim o faz, o legislador pode ainda excluir a responsabilidade do contribuinte ou dar-lhe caráter supletivo pelo cumprimento da obrigação tributária, de forma total ou parcial.

Parcela considerável da doutrina sustenta que o artigo 128 do Código Tributário Nacional traduz todas as figuras possíveis de responsabilidade, quais sejam: o substituto e os responsáveis solidários ou subsidiários. TORRES (2006).

Para esta parcela da doutrina, substituto tributário é aquele que fica no lugar do contribuinte e que afasta *in totum* a responsabilidade deste pelo cumprimento decorrente da obrigação tributária. Responsáveis solidários ou subsidiários - que seriam os sucessores e terceiros - seriam aqueles que assumiriam o dever de cumprimento decorrente da obrigação tributária juntamente com o contribuinte, que conserva a sua responsabilidade, porém, em caráter supletivo.

Ainda de acordo com essa corrente doutrinária, a responsabilidade tributária originária ocorre quando a posição de sujeito passivo se mantém na mesma pessoa, antes e depois do inadimplemento da obrigação tributária. Já na responsabilidade tributária derivada haveria distinção entre as pessoas obrigadas, antes e depois no inadimplemento.

Em resumo, a denominação “substituto tributário” designa o fenômeno pelo qual a responsabilidade tributária já se origina tendo como responsável uma pessoa diversa da do contribuinte.

Com fundamento no princípio da tipicidade tributária, vale frisar que a figura do substituto tributário somente pode decorrer da vontade do legislador, já que se trata de situação excepcional; uma pessoa que não tem relação direta, pessoal e econômica com o fato gerador, passa a assumir a responsabilidade pelo cumprimento decorrente da obrigação tributária. O substituto tributário ocupa o lugar do contribuinte na relação tributária, e este, retira-se dessa relação.

Afirma a doutrina que entre o substituto e o substituído nasce uma relação meramente de direito comum, que não se confunde com a relação tributária.

## **5- O Fenômeno da Repercussão Econômica**

Dentre as diversas classificações apresentadas pela doutrina especializada, no que se refere aos impostos, uma merece destaque para que se possa concluir corretamente acerca do tema ora proposto. Trata-se da classificação dos impostos em diretos e indiretos.

Essa classificação tem por fundamento a seguinte subdivisão do contribuinte: contribuinte de direito e contribuinte de fato.

De início, cumpre afirmar que se fala em imposto direto quando o dever de pagar o tributo incide sobre o próprio *solvens* - pessoa que paga. Já os impostos indiretos repercutem economicamente sobre o contribuinte de fato, que é considerado terceira pessoa.

Em resumo, pode-se afirmar que contribuinte de direito é a pessoa natural ou jurídica designada pela lei para pagar o imposto, ao passo que o contribuinte de fato é a pessoa que suporta em definitivo o ônus fiscal, pagando o tributo devido, em que pese não se encontrar obrigada por lei a fazê-lo.

Feitas estas considerações, examina-se agora os seguintes fenômenos econômicos de destaque doutrinário: a difusão; a incidência; a percussão, e; a repercussão. ROSA JUNIOR (2006).

Fala-se em difusão quando a carga tributária que deveria incidir sobre determinado contribuinte - de direito - reflete-se por toda a coletividade até que venha a recair em definitivo sobre determinada pessoa.

A incidência é o fenômeno pelo qual a carga tributária recai sobre certa pessoa, física ou jurídica, sem a possibilidade de que ela o repasse para terceira pessoa. Ela pode ser direta ou indireta. Aquela se configura quando recai sobre o contribuinte de direito. Esta, quando recai sobre o contribuinte de fato. Por fim, adverte ainda a doutrina que a incidência econômica não se confunde com a incidência jurídica; esta seria a concretização da situação prevista em lei de forma abstrata e genérica como hipótese de incidência.

Percussão ocorre quando as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato reúnem-se numa só pessoa, seja ela física ou jurídica, ou seja, o contribuinte suporta toda a carga tributária não podendo transferi-la a terceira pessoa. Em regra, este fenômeno é visualizado em relação aos impostos diretos.

Passa-se agora ao estudo de fenômeno da repercussão, que merece melhor análise.

Por este fenômeno, permite-se ao contribuinte de direito - aquele que tem o dever de recolhimento do tributo devido - transferir a carga tributária para o contribuinte de fato, que é terceira pessoa, e que não participa da relação jurídica tributária.

O contribuinte de fato, note-se, sofre o reflexo econômico da relação tributária que surge da lei entre o Poder Fiscal e o contribuinte de direito, em que pese não participar juridicamente dessa relação. Repita-se: o fenômeno é meramente econômico, e não jurídico.

Deve-se advertir, no entanto, que não são todos os impostos que permitem a utilização da repercussão econômica. Via de regra, verifica-se a incidência desse fenômeno sobre os impostos indiretos, porque estão relacionados com o processo econômico da circulação de riquezas desde a produção até o consumo.

A repercussão pode ocorrer por formas variadas, destacando-se as seguintes: a repercussão simples; a repercussão em várias etapas, também chamada de repercussão múltipla; a repercussão para a frente, denominada de progressiva, e; a repercussão para trás, chamada de regressiva ou de diferimento. ROSA JUNIOR (2006).

A repercussão se diz simples quando o contribuinte de fato, que recebe o ônus fiscal do contribuinte de direito, não o pode transferir para outra pessoa, tudo ocorrendo numa única etapa.

A repercussão é múltipla quando a transferência da carga tributária é feita de forma sucessiva entre várias pessoas, até que chegue ao sujeito que efetivamente deverá sofrer o impacto econômico, normalmente o contribuinte de fato.

Fala-se em repercussão para frente ou progressiva quando existe relação com fatos geradores futuros, ou seja, que ainda não ocorreram, mas que gozam de uma presunção de que ocorrerão no futuro.

Em razão da fundada controvérsia doutrinária e jurisprudencial que se formou acerca da constitucionalidade dessa forma de repercussão, foi editada a Emenda Constitucional nº. 3, de 17 de março de 1993, que acrescentou ao artigo 150 da Constituição Federal, o parágrafo 7º, com a seguinte redação: “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Sobre este tema, imprescindível a leitura do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1851/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgada em 22/11/02.

Cumprir advertir que a matéria encontra-se novamente em julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, até o presente momento pendente de decisão final, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2675/PE, Relator Ministro Carlos Velloso.

Na primeira Ação Direta de Inconstitucionalidade mencionada (1851/AL), pacificou-se o entendimento de que somente existe o direito de restituição se o fato gerador não ocorrer em sua integralidade, ou seja, valor a menor que o presumido não gera direito a restituição. Entendeu-se que o fato gerador presumido não é temporário, mas definitivo. Em contrapartida, se a venda futuramente realizada ocorrer por valor superior ao presumido, o Estado não pode cobrar a diferença, pelo mesmo fundamento.

Como já mencionado, resta ao interessado no assunto aguardar o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2675/PE.

Vista a repercussão progressiva e seus aspectos principais, passa-se ao exame da repercussão para trás, também chamada regressiva ou diferimento. Ela se relaciona a fatos geradores pretéritos.

Note-se que, tanto na repercussão para trás, como na repercussão para frente, o que busca o legislador é a maximização e a racionalização da forma de cumprimento da obrigação tributária, facilitando-se, por conseguinte, a fiscalização e a obtenção dos valores tributários devidos.

Um exemplo pode aclarar: uma empresa de cigarros revende seu material para uma revendedora, que por sua vez o revende para diversos pequenos estabelecimentos comerciais. Em razão da dificuldade que ocorreria para se fiscalizar o devido recolhimento do tributo incidente em cada movimentação do produto vendido, o legislador atribui a responsabilidade a primeira pessoa da cadeia. Assim, cabe a empresa de cigarros, no exemplo formulado, ao recolher o seu tributo, também recolher os que presumidamente ocorrerão nas operações seguintes - fatos geradores subsequentes e presumidos. Tem-se, aqui, um clássico exemplo de substituição tributária para frente.

Outro exemplo: uma grande empresa de laticínios adquire diariamente litros de leite de um pequeno produtor rural. Também em razão da dificuldade na fiscalização, a lei transfere à empresa de laticínios, o dever de, quando recolher o seu imposto devido, também recolher o da operação anterior - compra de leite do pequeno produtor rural. Trata-se de típico exemplo de substituição tributária para trás.

O que é importante perceber é que em todos esses casos, efetivamente, existe relação jurídica tributária entre o Poder Tributante e as pessoas envolvidas. Ou seja, existe uma relação jurídica tributária entre o Estado e a empresa de cigarros; outra relação jurídica tributária entre o Estado e a revendedora; e outra relação jurídica tributária entre o Estado e o pequeno estabelecimento comercial – no primeiro exemplo formulado. Igualmente, existe relação jurídica tributária entre o Estado e o pequeno produtor rural e outra relação jurídica tributária entre o Estado e a empresa de laticínios – no segundo exemplo.

Nesses casos, como várias são as relações jurídicas tributárias, fala-se em substituto tributário, elegendo a lei uma pessoa específica da cadeia de produção e consumo para realizar o recolhimento do tributo devido e repassar os respectivos valores ao Poder Tributante. Mas as relações jurídicas, frise-se, são diversas.

E é exatamente por este motivo que se reconhece a legitimidade do contribuinte prejudicado e substituído, para, judicialmente, requerer o que pagou indevidamente, devido à inexistência do fato gerador que presumidamente ocorreria em momento futuro.

Neste sentido, citamos as seguintes decisões proferidas pelo egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro: Apelação Cível nº. 2008.001.31461, Relator Desembargador Antônio Saldanha Palheiro, julgado em 15/07/08; Embargos Infringentes nº. 2006.005.00243, Relator Desembargador Nascimento Povoas Vaz, julgado em 07/11/06.

No mesmo sentido, caminha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como se auffle dos seguintes julgados: Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº. 776.142/RJ, Relator Ministro Castro Meira, julgado em 03/02/09; Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.077.423/RJ, julgado em 04/12/08; e Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.071.856/RJ, em que a Corte assentou que o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, só terá legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário, mediante restituição ou compensação, se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo tributário ao consumidor final.

É importante novamente ressaltar que, em todos esses casos apontados, havia relação jurídica de natureza tributária entre o Fisco e o substituto, e também entre o Fisco e o substituído. O fenômeno da substituição visa tão somente à facilitação da fiscalização e da arrecadação. Por isso, a própria legislação de regência atribui legitimidade ao substituído para buscar a repetição do indébito.

Essas hipóteses, contudo, não se confundem com aquela narrada no artigo 166 do Código Tributário Nacional; nesta, inexistente relação jurídica tributária entre o Fisco e o contribuinte de fato, pelo que não se reconhece a sua legitimidade para a ação de repetição de indébito. O assunto será analisado no próximo tema.

## **6- A Ação de Repetição de Indébito e a Ilegitimidade do Contribuinte de Fato**

Inicialmente deve ser ressaltado que a restituição só tem cabimento entre tributos.

A ação de repetição de indébito é o instrumento colocado à disposição do sujeito passivo da relação tributária que entende ter recolhido indevidamente o tributo a favor do ente tributante.

Entende a doutrina tratar-se de um poder jurídico do contribuinte de direito de exigir a devolução pelo Poder Fiscal do tributo recolhido indevidamente. De forma clara, pode-se dizer que a repetição de indébito indica pedir de volta aquilo que não é devido.

Trata-se de uma ação condenatória em que se postula a condenação da Fazenda Pública a devolver o que recebeu indevidamente por um suposto crédito tributário. LOPES (2007).

Parte da doutrina aponta ainda distinção entre as expressões repetição e restituição. Segundo esta corrente de pensamento, repetição significaria a devolução daquilo que foi recolhido indevidamente, ao passo que restituição indicaria a devolução de valor recolhido à maior ou totalmente em virtude do seu próprio procedimento de arrecadação. Contudo, não existe dita distinção na lei; tanto a repetição como a restituição são impugnáveis pela ação de repetição de indébito.

Outro ponto controvertido na doutrina toca-se à natureza jurídica da repetição de indébito. Uns sustentam que não existe repetição de indébito tributário, pois o tributo pago indevidamente não é tributo, mas sim mera prestação de fato ou indébito geral; outros defendem que o pagamento feito a título de tributo, ainda que seja indevido, não perde a natureza tributária, posto que somente em face da lei tributária é que se pode afirmar ser o mesmo indevido.

À luz do artigo 165 do Código Tributário Nacional, não há necessidade de prévio protesto para que o sujeito passivo busque a devolução da importância paga. Isso porque o contribuinte recolhe por imposição legal e não por mera manifestação de vontade.

A doutrina aponta a seguinte indagação: caso o sujeito passivo reconheça a dívida tributária por termo revestido das formalidades legais, estaria ele impedido de posteriormente buscar a repetição de indébito? A resposta negativa se impõe. Como afirmamos anteriormente, o dever de recolhimento se traduz numa imposição legal, sob pena de sanção, de cunho administrativo e até penal. Ademais, a confissão não tem o condão de validar uma cobrança estatal ilegal.

Outra indagação processual merece registro: o sujeito passivo que recolheu indevidamente o tributo deve buscar a devolução inicialmente na via administrativa ou pode ir diretamente ao Judiciário? Em que pese o entendimento parcial da doutrina no sentido de que a via administrativa deve ser percorrida anteriormente ao ajuizamento da ação, ao menos com simples requerimento, o melhor entendimento caminha em sentido oposto, em homenagem ao princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Contudo, para a compensação tributária, faz-se necessário o prévio requerimento administrativo, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o que pode ser verificado nos acórdãos proferidos nos seguintes julgados: Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.088.222/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 03/03/09;



Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 554.878/PE, Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 23/04/08.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se ao exame do artigo 166 do Código Tributário Nacional, que é o foco principal do artigo ora apresentado.

Diz o dispositivo legal que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. O dispositivo está a tratar do tributo indireto.

Como foi visto no tópico anterior, fala-se em tributo indireto quando existe a possibilidade de o contribuinte de direito repassar o encargo econômico para o contribuinte de fato. Este é quem sofre o impacto fiscal, mas o recolhimento é feito por aquele.

O que se deve ter claro em mente é que a relação do Fisco com o contribuinte de fato pode ou não ser de natureza tributária. Se a relação for tributária, como ocorre nos casos de substituição tributária do ICMS, não há como negar a legitimidade do contribuinte de fato para pleitear a devolução do tributo pago indevidamente.

Assim, “somente aqueles que são sujeitos de uma relação jurídica de direito material serão legitimados para demandar a respeito desse direito”, conforme se lê no duto julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº. 594.339/SP, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 01/06/04.

Fica então a seguinte indagação: como é feita a restituição tratada pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional?

A matéria era tratada inicialmente pelo enunciado nº. 71 da súmula de jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal, com a seguinte redação: “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Vê-se, pois, que a Suprema Corte negava legitimidade ao contribuinte, ainda que de direito, para pleitear a devolução do tributo indevidamente recolhido.

Esse enunciado tinha por fundamento a construção teórica de que se o encargo econômico foi repassado a terceira pessoa, não haveria qualquer prejuízo ao contribuinte de direito, e por consequência, não teria ele legitimidade ativa para postular a devolução.

O enunciado apontado tem por fundamento as seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal: Recurso Extraordinário nº. 46.450, Relator Ministro Antônio Villas Boas, julgado em 10/01/1961; Recurso Extraordinário nº. 47.069, Relator Ministro Victor Nunes, julgado em 30/06/1961.

A doutrina, contudo, evoluiu, e almejando evitar o enriquecimento sem causa do Estado-Fiscal, passou a admitir a legitimidade do contribuinte de direito para postular a devolução do tributo pago indevidamente.

Para tanto, exige-se que o contribuinte de fato comprove ter assumido o encargo financeiro, ou, caso o tenha repassado para terceiro – chamado contribuinte de fato –, esteja previamente por ele autorizado a pleitear a devolução, como consta no artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Assim, alterou-se a posição do Supremo Tribunal Federal, que editou o enunciado nº. 546 da súmula de sua jurisprudência predominante, com o seguinte texto normativo: “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”.

Note-se que o referido enunciado parece limitar a pretensão de o contribuinte de direito postular a devolução do tributo pago indevidamente. Isso porque, exige a Suprema Corte, para a restituição, prévio reconhecimento por decisão, de que o contribuinte de direito não repassou ao contribuinte de fato o valor pago indevidamente.

Pelo enunciado ora em exame, caso o contribuinte de direito não tenha sofrido qualquer prejuízo econômico, não caberá a restituição do valor pago indevidamente. Ou seja, autoriza-se o enriquecimento do Estado por valores impostos coercitivamente e de forma ilegal aos contribuintes.

O enunciado em exame tem por base as seguintes decisões da Suprema Corte: Recurso Extraordinário nº. 58.660/SP, Relator Ministro Amaral Santos, julgado em 10/04/1969; Recurso Extraordinário nº. 58.290/SP, Relator Ministro Luis Gallotti, julgado em 17/06/1966 e; Recurso Extraordinário nº. 45.977/ES, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, julgado em 27/09/1966.

A melhor interpretação a ser conferida ao enunciado 546 da Suprema Corte, à luz do que dispõe o texto legal, no artigo 166 do Código Tributário Nacional, é a de que bastam dois requisitos para que se reconheça a legitimidade: a comprovação de que o tributo foi recolhido indevidamente pelo contribuinte de direito, e; que caso o encargo econômico tenha sido repassado ao contribuinte de fato, esteja previamente autorizado por ele.

O que não se pode permitir é o enriquecimento, ainda que do Poder Público, por ato reconhecidamente ilegal. Afinal, o Estado também se submete aos rigores da lei.

Sobre o tema, relevante a leitura das seguintes decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, ambas da lavra do Ministro Teori Albino Zavascki: Recurso Especial nº. 898.192/ES, julgado em 23/09/08 - noticiado no informativo nº. 369 da Corte Superior - e;

Recurso Especial nº. 1.110.550/SP, julgado em 22/04/09 - noticiado no informativo nº. 391 da Corte Superior.

## 7- Conclusão

Após a análise da relação jurídica de natureza tributária, do estudo do sujeito passivo e da responsabilidade tributária, conclui-se pelo acerto da orientação jurisprudencial que nega legitimidade ativa ao contribuinte de fato, uma vez que ele não possui relação de direito material – tributário – com o ente tributante; sobre ele, recai apenas o ônus econômico, inexistindo relação jurídica de direito material a ser tutelada.

A hipótese tratada no artigo 166 do Código Tributário Nacional, no entanto, não se confunde com os casos em que a lei transfere a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido para terceira pessoa, que também participa da relação jurídica tributária, ainda que diversa. Nesses casos, deve ser reconhecida a legitimidade do contribuinte, não cabendo, para essa situação, a distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato; aqui, todos são verdadeiramente contribuintes, posto que mantêm suas relações tributárias com o Fisco.

Assim, por exemplo, uma fábrica de cigarros comercializa seus produtos para revendedores; estes os revendem para pequenos estabelecimentos. A lei transfere a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido para a primeira pessoa da cadeia da relação tributária, a fim de facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo devido, presumindo a ocorrência futura do fato gerador. Contudo, se ele não ocorrer, como existe relação jurídica de natureza tributária entre todas as operações, o substituído – revendedor - pode ir a juízo requerer a devolução do tributo eventualmente pago.

No entanto, falece legitimidade ativa, *v.g.*, ao consumidor final da cadeia para postular a devolução do tributo indevidamente recolhido. Imagine que o pequeno estabelecimento comercial acima mencionado, revenda o cigarro para um consumidor final, que pagou, já embutido no preço do produto, o valor do tributo devido. Caso, posteriormente, perceba-se que o tributo recolhido era indevido, não poderá o consumidor final demandar em juízo em face do ente tributante almejando a devolução do valor tributário. E o motivo é simples: ele carece de legitimidade ativa *ad causam*, já que inexistente relação jurídica entre o consumidor e o ente tributante.

É exatamente nesses casos que incide a regra do artigo 166 do Código Tributário Nacional: somente o contribuinte de direito - único contribuinte da relação -, poderá ir a juízo demandar a devolução do tributo pago, e desde que comprove os requisitos expressos no mencionado artigo, quais sejam: ter assumido o encargo, ou seja, a comprovação de que não repassou o valor ao consumidor final e; estar devidamente autorizado pelo consumidor final a demandar em face do Poder Público, caso tenha repassado a ele o encargo tributário.

Note-se que o artigo 166 do Código Tributário Nacional criou uma modalidade de legitimação extraordinária, que tecnicamente dá origem à denominada legitimação extraordinária autônoma exclusiva ou substituição processual, posto que somente o contribuinte de direito pode postular a devolução do valor recolhido indevidamente em face do entre tributante.

Restará ao consumidor final demandar em face daquele que lhe vendeu o produto adquirido - no exemplo formulado, o pequeno estabelecimento que lhe vendeu o cigarro. Mas, nesse caso, não se invoca relação de direito tributário, e sim, de direito comum.

Uma observação final merece registro: encontra-se pendente de julgamento pela egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, recurso em que se discute a legitimidade do locatário de imóvel para postular a declaração de inexistência da relação jurídico-tributária ou a repetição de indébito referente ao IPTU, taxa de conservação e limpeza pública, e taxa de iluminação pública. Note-se que, caso se entenda pela legitimidade do locatário, estará Superior Tribunal de Justiça, *in casu*, autorizando ao locatário – que não é contribuinte - a pleitear a devolução do que pagou ao Fisco. A mencionada decisão foi noticiada no boletim de informativo nº. 393 da Corte, referente ao julgamento proferido pela Primeira Turma, no Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 836.089/SP, Relator Ministro Luiz Fux, e demonstra a divergência que paira sobre o tema.

## REFERÊNCIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva. 2006.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

GOMES, Marcus Lívio Gomes; ANTONELLI, Leonardo Pietro (COORD.) SILVA, Cláudia Freze da. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 2. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

LOPES, Mauro Luiz Rocha. *Processo Judicial Tributário*. Execução Fiscal e Ações Tributárias. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1993.

MARTINS, Ives Gandra (COORD.). MAYER-PFLUG, Samantha. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2006.

\_\_\_\_\_. DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed.. Rio de Janeiro: Forense. 1994.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras. 1964.

ROSA JR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.