



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A interpretação sobre a adequada aplicação do artigo 166 do CTN

Diego Mauber Vasconcellos de Araújo

Rio de Janeiro  
2014

DIEGO MAUBER VASCONCELLOS DE ARAÚJO

**A interpretação sobre a adequada aplicação do artigo 166 do CTN**

Projeto de Pesquisa apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato Sensu da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Professores Orientadores:

Dra. Mônica Areal

Dra. Néli Luiza C. Fetzner

Dr. Nelson Tavares

Dr. Rafael Iorio

Rio de Janeiro  
2014

## A INTERPRETAÇÃO SOBRE A ADEQUADA APLICAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CTN

Diego Mauber Vasconcellos de Araújo

Pós-Graduado pela Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Público e Privado. Juiz Leigo do XXIII Juizado Especial Cível da Comarca da Capital-RJ.

**Resumo:** O artigo enfoca a temática da repetição de indébito tributário sob a ótica do art. 166 do Código Tributário Nacional, principalmente diante de sua infeliz redação e da adequação da fórmula jurídica que é antinômica aos demais preceitos até basilares nele encartados, arts. 121, 123 e 165, bem como, com aqueles dispostos na Carta Maior.

**Palavras-Chave:** Repetição de Indébito Tributário. Transladação. Tributação Indireta. Defesa do Repasse. Artigo 166 do Código Tributário Nacional.

**Sumário:** Introdução. 1. Tributos diretos e indiretos. 2. Fundamentos Jurídicos e tratamento da matéria no Direito Brasileiro. 3. A adequada interpretação do artigo 166 do CTN. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

Tema dos mais controvertidos em Direito Tributário, talvez até pela multiplicidade de ciências que se teima em envolvê-lo, a repetição do indébito tributário, sob a invocação do disposto no artigo 166 do CTN, tem recebido as mais díspares interpretações das diversas vertentes do pensamento jurídico: doutrinária, jurisprudencial e autêntica. A jurisprudência pátria confere peculiar tratamento à restituição dos tributos classificados como indiretos, em face da exigência ao contribuinte de provar a falta de transferência do ônus correspondente a terceiros.

A restituição de tributos indiretos suscita questionamentos não apenas no Brasil, mas em diversas partes do mundo, principalmente por conta da alegada repercussão ou translação do ônus do tributo a consumidores finais e do uso da defesa com base nesse repasse para evitar a repetição de indébito. Por sua vez, os Tribunais Superiores têm dado

ao assunto tratamento inadequado e por vezes disforme, que termina por inviabilizar a tutela jurisdicional da relação tributária.

Nesse estudo, pretende-se analisar o modo como essa problemática é tratada, visando à reflexão sobre o tema para que possam ser discutidos os equívocos sobre a interpretação do dispositivo legal, principalmente, verificando se a atual interpretação dada à norma legal coaduna-se com os princípios constitucionais da legalidade, acesso à justiça, moralidade e isonomia e com os demais preceitos legais do próprio Código Tributário Nacional.

## **1. TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS**

Em razão do escopo desse trabalho, convém ser definido e identificado o que é considerado como tributo indireto. O legislador não arrolou quais os tributos que seriam assim considerados, pois, o próprio artigo 166 do CTN, que no entendimento da jurisprudência se aplica a tais tributos, não diz quais são eles, restringindo-se a mencionar os “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do encargo financeiro”. Assim, apesar de não fazer expressa alusão à terminologia que discrimina os tributos em diretos e indiretos, afirma-se que o CTN pareceu adotar o critério da repercussão dos tributos.

Com base nesse critério, diz-se que tributos indiretos são aqueles nos quais o contribuinte de direito, ou seja, aquele legalmente definido como tal, translada ou repassa o ônus do tributo a um terceiro, o qual se presume suportá-lo economicamente, chamado contribuinte de fato. Por contrário senso, os tributos diretos são aqueles em que não ocorreria a transferência econômica do encargo tributário. Esse critério de mera repercussão econômica sofre bastantes críticas, existindo autores que consideram a classificação nele baseada como

impraticável<sup>1</sup>, uma vez que todo e qualquer tributo pode ter seu encargo transferido economicamente.

Assim, o mero critério da translação é falho e, nesse passo, afirma-se que “o imposto dito direto também pode repercutir e o chamado indireto, em algumas ocasiões, não, tudo dependendo de uma séria de fatores eminentemente contingenciais”<sup>2</sup>. Zelmo Danari<sup>3</sup> também reconhece essa inconsistência, mas afirma que ela deve ser entendida como circunstância acidental e que não prejudica a classificação dos tributos em diretos e indiretos.

No Brasil, a tributação se assenta nos elementos (patrimônio, renda e circulação de riquezas) indiciários de capacidade contributiva e erigidos, legalmente, como bases econômicas de imposição. Assim, em verdade, tendo em vista que a classificação continua amplamente empregada, não deve ser considerada sobre a ótica puramente tributária, mas devem ser considerados indiretos aqueles tributos que oneram fatos reveladores de capacidade para contribuir por parte de pessoas diversas daquelas legalmente definidas como sujeito passivo originário, embora estas últimas participem igualmente de tais fatos<sup>4</sup>. A transferência e o consumo de riquezas são fenômenos econômicos que revelam indireta manifestação da capacidade contributiva, razão pela qual, via de regra, há a graduação de alíquota conforme a essencialidade de produtos que oneram, levando-se em consideração a capacidade contributiva de quem os adquire e não daquele que os produz ou vende.

Nesse passo, é importante saber o que a jurisprudência considera como tributo indireto, ou seja, capaz de repercutir. O STJ ao examinar a exegese do art. 166 do CTN acolheu conceito jurídico de repercussão, entendendo que o tributo é indireto quando há repercussão jurídica, ou seja, nos casos da chamada substituição tributária, bem como, quando

---

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 461.

<sup>2</sup> FERNANDES, Luis Dias. *Repetição do Indébito Tributário – O inconstitucional artigo 166 do CTN*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 39.

<sup>3</sup> DANARI, Zelmo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973, p. 105.

<sup>4</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Ainda a restituição dos tributos “indiretos”*. Disponível em: <http://mdf.secrel.com.br/dmdocuments/Hugo%20Segundo.pdf>. Acesso em: 14.out.2013.

o tributo tenha como fato gerador uma operação na qual duas pessoas participem, onerando o primeiro sujeito desta operação e possibilitando que esse primeiro sujeito, no âmbito do negócio celebrado, acrescente o ônus do tributo, repercutindo-o de modo direto e imediato no preço ao segundo sujeito da operação.

Assim, pela ótica do STJ, tributo indireto é aquele que por sua constituição jurídica, comporta a repercussão do encargo financeiro<sup>5</sup>, ou seja, inclui apenas os tributos que já foram tecnicamente concebidos como aptos à transferência do encargo, visto que sob o ponto de vista estritamente econômico a translação se verifica em praticamente todo tributo.

A transferência jurídica ocorre quando normas jurídicas elegem como sujeito passivo pessoa distinta daquela que realiza o fato tributável, a caracterizar a capacidade contributiva, e outorgam a esse sujeito passivo os meios jurídicos de reaver da pessoa que realizou esse fato o tributo pago<sup>6</sup>. De outra feita, quando o fato gerador é realizado pelo próprio sujeito passivo, não havendo ato jurídico que lhe outorgue o direito de exigir de terceiro o tributo pago, fazendo-se a translação do encargo de forma difusa, na negociação de valores em contratos, há transferência meramente econômica. Logo, a problemática pode residir tanto na extensão da classificação, quanto nos efeitos jurídicos que podem, ou não, ser extraídos dela.

Deve-se difundir, portanto, a convicção de que a justiça neste importante setor da vida social não depende somente de uma correta formulação das leis tributárias substantivas, mas também, de maneira decisiva, da regulação da atividade administrativa e dos meios contra o seu exercício ilegal, que harmonize os direitos da fazenda e dos sujeitos passivos tributários. O artigo 166 do CTN, calcado na classificação dos tributos entre diretos e indiretos, pode trazer enorme empecilho a direito dos sujeitos passivos da relação tributária. O que se percebe é que o Direito Tributário ainda padece, em sua construção e atuação, da

---

<sup>5</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.366.622/SP. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=tributo+e+indireto+e+repercuss%E3o+e+jur%EDdica&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=tributo+e+indireto+e+repercuss%E3o+e+jur%EDdica&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 16 out. 2013.

<sup>6</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.* p. 534.

tradicional presença do elemento poder político a influenciar, insuportavelmente, as relações jurídicas.

## **2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS E O TRATAMENTO DA MATÉRIA NO DIREITO BRASILEIRO**

Ricardo Lobo Torres afirma que a restituição do indébito tributário é a categoria mais importante do capítulo da repetição, observando que a obrigação de pagar o tributo surge quando na realidade acontece um fato subsumível à hipótese genérica prevista na norma jurídica, pelo que, quando, por qualquer circunstância, de natureza substancial, temporal ou quantitativa, o tributo pago não traduz a hipótese legal, há indébito a postular.<sup>7</sup>

Em que pese à controvérsia<sup>8</sup> sobre a natureza jurídica da repetição de indébito tributário, levando-se em consideração as peculiaridades do nosso ordenamento jurídico, tem-se que a obrigação de restituição acha-se delimitada pelas seguintes características: a) trata-se de obrigação *ex lege* que tem como pressuposto fático um pagamento indevido; b) tem como conteúdo uma prestação pecuniária; c) possui índole pública pelo interesse indisponível que tutela, sendo irrelevante, pois, a qualidade privatística do ente credor; d) constitui uma forma protetiva do interesse coletivo pela correta aplicação do tributo, consubstanciada no princípio da legalidade; e) é tributária não apenas por ser regulada pelo CTN, mas, também, porque vinculada ao pagamento de um importe realizado a título de tributo. “A repetição de indébito é, portanto, um direito do contribuinte, de natureza tributária, reconhecido expressamente no CTN”<sup>9</sup>. Busca-se, assim, a justificativa jurídica que motiva o direito à repetição, que não se limita aos ditames normativos aparentes, mas finca suas raízes nos postulados e princípios, que “são as ideias centrais de um sistema, estabelecendo suas diretrizes e conferindo a ele um

---

<sup>7</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 9.

<sup>8</sup> FERNANDES, Luis Dias. *Op. cit.* p. 11-20.

<sup>9</sup> SILVA, Claudia Freze da. Ação de Repetição de Indébito. In: GOMES, Marcus Lívio. ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). *Curso de Direito Tributário* – vol. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 288.

sentido lógico, harmonioso e racional, o que possibilita uma adequada compreensão de sua estrutura”<sup>10</sup>.

A Constituição Federal assevera que nenhum tributo será exigido sem lei que o estabeleça, além de delimitar detalhadamente os requisitos a serem preenchidos pela lei que institua ou majore tributos. Conclui-se, portanto, que o direito à restituição de um tributo pago indevidamente tem fundamento primeiro na própria Constituição. Cleide Previtalli Cais encontra fundamento em diversos dispositivos constitucionais, entre os quais, destacam-se: o art. 150, §7º da CF; arts. 5º, II e 150, I, que consagram o princípio da legalidade; o art. 37, que vincula os atos da Administração ao princípio da moralidade; art. 5º, §2º, que consagra a aplicabilidade de outros princípios decorrentes de tratados internacionais, além dos arts. 145 e 149 da CF, que institui os princípios gerais tributários, as competências das entidades tributantes e as limitações ao poder de tributar.<sup>11</sup>

O princípio da indisponibilidade do interesse público é um dos pilares do regime jurídico-administrativo e constitucional. Em razão dele são vedados à autoridade pública quaisquer atos que impliquem renúncia aos direitos do poder público ou que injustificadamente onerem a sociedade. Dele derivam os princípios que norteiam a atividade dos poderes públicos. Os artigos 5º, II; 37 e 150, I da Constituição Federal tratam do denominado princípio da legalidade. Esse princípio, quando endereçado ao particular, reza que é lícito fazer tudo o que a lei não veda, ao passo que referenciado à Administração Pública, enuncia que a eficácia de toda a atividade pública está subordinada à observância da lei. O art. 150, I da CF traz o princípio da legalidade na esfera tributária e dispõe que os entes federados não podem exigir ou aumentar tributo sem lei que os estabeleça. Portanto, em sentido inverso, o Fisco não pode onerar injustificadamente o contribuinte e daí decorre o

---

<sup>10</sup> ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito administrativo descomplicado*. São Paulo: Método, 2013, p. 181.

<sup>11</sup> CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 415.

dever de somente tributar dentro dos parâmetros legais e legítimos, e quando a tributação é indevidamente realizada nasce o direito subjetivo do sujeito passivo de repetir o indébito.

O enunciado do art. 37 da Constituição Federal traz, ainda, o princípio da moralidade. Em verdade, nem tudo que é legal é honesto, por isso, a moralidade constitui norma de proceder pela qual se deve pautar a conduta administrativa e, sem dúvida, quando o administrado é onerado injustificadamente e a Administração Pública retém tributo exigido indevidamente, há ofensa à moralidade administrativa, pelo que representa fundamento da obrigação de restituição do indébito e barreira ética ao enriquecimento sem causa do Estado em detrimento do sujeito passivo lesado.

O enriquecimento sem causa, perante o direito tributário, representa a exigência pelo Fisco de quantia a título de tributo sem justa causa. Essa ausência de causa coincide com a violação da lei e quebra da moralidade, sem cogitar-se de eventual empobrecimento do sujeito passivo tributário, que não pode servir de óbice ao direito de repetição do indébito. Logo, para que se configure o enriquecimento sem causa no âmbito tributário, basta que o sujeito passivo pague tributo que não possua fundamento constitucional ou legal.

Ocorre que, por vezes, a jurisprudência tem dado tratamento inadequado ao tema, que termina por inviabilizar a tutela jurisdicional da relação tributária, em prejuízo ao disposto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal e à própria ideia de Estado de Direito. A principal consequência que se pode extrair dos fundamentos constitucionais é a de que o direito à restituição de tributo pago indevidamente não pode ser suprimido, embaraçado ou impossibilitado pela legislação de inferior hierarquia.<sup>12</sup>

Alega a Fazenda Pública, quando acionada para devolver o indébito recebido, que o contribuinte de direito embute o ônus tributário no preço e, portanto, é reembolsado pelo contribuinte de fato, assim, caso o pagamento seja considerado indevido, a restituição ao

---

<sup>12</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 422.

contribuinte de direito implicará enriquecimento sem causa deste. Por outro lado, ao tratar do contribuinte de fato, afirma o Fisco que ele não é titular da relação jurídica tributária, razão pela qual, não poderia pleitear diretamente a repetição do indébito junto ao Fisco. Hugo de Brito Machado Segundo afirma que essa defesa é conhecida como *passing-on defense* nos países de língua inglesa e que tem sido utilizada no Brasil há muitos anos, inclusive, com registros em votos vencidos proferidos pelo STF no início do século XX.<sup>13</sup> A rejeição dessa tese pelo STF se dava pela consciência a respeito da separação entre a relação privada travada pelo sujeito passivo tributário com o consumidor, de um lado, e a relação de direito público entre o sujeito passivo e a Fazenda, de outro, reconhecendo-se que a invalidade desta não teria nada a ver com aquela.

Ocorre que o STF passou a firmar entendimento no sentido de que era “incabível a repetição de imposto indireto, que repercute sobre terceiros, não se configurando o prejuízo do *solvens*”.<sup>14</sup> Posteriormente, esse entendimento foi sumulado (súmula 71) sob a orientação de que “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Pouco tempo depois, o STF passou a admitir a possibilidade de repetição de indébito nos impostos indiretos, desde que presentes certas condições. Era o que ocorria, por exemplo, em situações em que o preço do produto era tabelado pelo Poder Público e mesmo após o tributo ser considerado indevido não havia alteração no preço correspondente.<sup>15</sup>

Assim, sem cancelar a súmula 71, foi criada a súmula 547, segundo a qual “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.” Esse entendimento corresponde ao que veio a ser, posteriormente, positivado pelo artigo 166 do CTN.

---

<sup>13</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 229.

<sup>14</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 47.069/SP. Relator Ministro Victor Nunes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=146397>>. Acesso em: 16 out. 2013.

<sup>15</sup> FERNANDES, Luís Dias. *Op. cit.* p. 62.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, tal matéria passou a ser de competência do STJ, que tem alterado periodicamente o seu entendimento quanto à legitimidade para postular a repetição de indébito. Uma questão importante enfrentada pelo STJ, na interpretação do art. 166 do CTN, consistiu em definir quais são os tributos que, por sua natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, uma vez que a defesa do repasse (*passing-on defense*) vinha sendo usada em todas as demandas referentes a qualquer tributo.

Luís Dias Fernandes afirma que o STJ parece ter se filiado à doutrina de Marco Aurélio Greco que conclui haver critério jurídico para identificar os tributos que comportem, por sua natureza, transferência do encargo financeiro, sintetizando seu pensamento no sentido de que: “1) comportam transferência: 1.1 – tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos; ou seja, o fato gerador é uma operação, e 1.2 – cujo contribuinte é pessoa que impulsiona o ciclo econômico podendo transferir o encargo para outro partícipe do mesmo fato gerador.”<sup>16</sup> Todavia, em que pese a lógica do entendimento, é de ver, contudo, que o ICMS, cujo fato gerador é uma operação que envolve uma dualidade de sujeitos, pode, em virtude de uma repercussão para trás, não comportar transferência do ônus tributário, ocasião em que o comerciante, primeira pessoa da cadeia impositiva, suportá-lo-á com exclusividade.<sup>17</sup>

Fato é que o critério utilizado pelo STJ não é tão nítido quanto parece e, além disso, nem sempre os tributos considerados, por sua natureza, como indiretos, têm seu ônus repassado ao preço ou são juridicamente pagos pelos contribuintes e apenas economicamente suportados pelos contribuintes de fato. A distinção entre os tipos de repercussão, econômica e jurídica, pode, contudo, ser vislumbrada através do exame de sua necessária relação jurídica com a existência do tributo. Desse modo, se for insubsistente toda a legislação atinente ao

---

<sup>16</sup> GRECO, Marco Aurélio. Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra (cord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo, 1983, p. 286-287, *apud* FERNANDES, Luís Dias. *Op cit.* p. 53.

<sup>17</sup> FERNANDES, Luís Dias. *Op. cit.* p. 54.

imposto de renda, não será lícito à fonte pagadora reter qualquer quantia sobre os pagamentos que efetuar, já em se tratando de repercussão puramente econômica, há suposta translação, uma vez que extinto ou reduzido o tributo, ainda assim o contribuinte de direito pode vender seu produto pelo mesmo preço, ou até majorá-lo. Não há relação jurídica entre o preço pago e a existência do tributo, há mera relação econômica entre eles e, essa não deveria induzir a aplicação do art. 166 do CTN.

Uma das possíveis interpretações sobre o art. 166 do CTN refere-se à sua aplicação aos casos em que a lei define mais de um sujeito passivo em relação ao mesmo tributo, ou cria responsabilidade tributária de terceira pessoa, que não o contribuinte. Logo, a aplicação do art. 166 do CTN seria possível quando houvesse uma pluralidade de sujeitos passivos legalmente definidos, situação essa que difere de sua atual interpretação mais abrangente a alcançar, também, a hipótese do tributo ser embutido no preço através de uma operação viabilizada pela sistemática de incidência que permita a transferência de encargo por intermédio de um negócio jurídico (repercussão econômica-jurídica do ônus tributário). Essas situações também têm sido abrangidas pelo STJ como de aplicação da norma legal. Ocorre que o chamado contribuinte de fato não faz parte da relação jurídica tributária e dela não pode ser considerado como sujeito passivo.

Fato é que a *passing-on defense*, baseada no repasse do encargo econômico, é usada como justificativa para a denegação da restituição ao sujeito passivo, o que fez nascer o pleito de legitimidade daquele que teria arcado com o ônus tributário, o contribuinte de fato. De início, o STJ passou a reconhecer o direito pleiteado pelo terceiro, mas acabou por modificar seu entendimento, tornando difícil tanto ao contribuinte de direito, quanto ao de fato, conseguir a repetição do indébito dos tributos considerados indiretos. Posteriormente, o STJ voltou a abrir exceção pontual para os consumidores de energia elétrica nas demandas

contratadas<sup>18</sup>, sob o fundamento do modo de definição do valor das tarifas e da relação entre os consumidores e as sociedades empresárias concessionárias. Em consideração dessa exceção outra foi aberta em se tratando de consumidor de serviço essencial de água, conforme decidiu o STJ no REsp 1349196/RJ, sob o fundamento de que a concessionária não figuraria como contribuinte de direito, mas como mera responsável pelo recolhimento do ICMS, a ser suportado pelo consumidor.<sup>19</sup>

Logo, no âmbito da jurisprudência atual do STJ, não é porque se eliminou a legitimidade do contribuinte de fato para a repetição na tributação indireta, salvo exceção pontual, que haveria de ser reconhecida a legitimidade do contribuinte de direito para todos os casos. Ao contrário, a legitimidade do contribuinte de direito continua condicionada à prova de que não houve repasse do ônus financeiro ao contribuinte de fato ou à autorização deste para aquele receber a restituição.

Destaca-se, ainda, que a translação do encargo tributário, por si só, não é motivo para que se negue a repetição ao efetivo contribuinte, com base nos aspectos que levam a formação do preço. O raciocínio informa que um aumento do tributo gerará o conseqüente aumento do preço e este, por sua vez, levará a uma diminuição das vendas, trazendo, assim, um prejuízo econômico ao contribuinte de direito ou ao responsável pelo recolhimento do tributo. Ora, se o tributo deveria ter sido cobrado em valor menor, ou se não deveria sequer existir, o produto poderia ter sido ofertado com maior margem de lucro pelo comerciante, ou este poderia ofertá-los por um preço menor e aumentar sua margem de vendas. Em quaisquer dessas situações, portanto, o contribuinte de direito efetivamente sofreu com o encargo econômico do tributo e a ele não se poderia negar a restituição do dano causado pelo tributo indireto.

---

<sup>18</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.299303 /SC. Relator Ministro Cesar Asfor Rocha. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&processo=1299303&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1299303&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 17 nov. 2013.

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.349.196 /RJ. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre\\_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=26311945&sReg=201200091839&sData=20130311&sTipo=91&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=26311945&sReg=201200091839&sData=20130311&sTipo=91&formato=PDF)>. Acesso em: 17 nov. 2013.

Tarcísio Neviani destacou que “o imposto indevidamente pago simplesmente reduz o lucro do contribuinte, que deixa de realizá-lo na medida do montante do tributo que paga. E assim porque, não pagasse ele o tributo, acabaria ficando com maior número de unidades monetárias no seu patrimônio, ou se, em razão de inexistir o tributo, ele reduzisse o preço de bens ou serviços, muito provavelmente ganharia maior competitividade em seu mercado.”<sup>20</sup>

Como visto, o entendimento sufragado pelo Superior Tribunal de Justiça fere a lógica do sistema, uma vez que nega aquele que suportou o encargo econômico o direito à repetição, mas exige de quem verdadeiramente o teria, a prova do não repasse ou a autorização daquele terceiro, quando, em verdade, não há relação jurídica entre o preço pago e a validade ou mesmo a existência de um tributo. Não há, conseqüentemente, um direito subjetivo de eximir-se do mesmo, motivo pelo qual um imposto declarado inconstitucional não torna inconstitucional ou indevido o preço praticado. Além disso, a limitação pelo STJ a uma única e excepcional situação a possibilitar a legitimidade do contribuinte de fato conduz, muitas vezes, à total impossibilidade de restituição do indébito tributário.

Hugo de Brito Machado Segundo cita o art. 117 do anteprojeto de Código Tributário Nacional de Gilberto Ulhôa Canto como uma solução razoável à questão. Afirmava o dispositivo que:

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

Tratar-se-ia um inegável progresso em relação à atual regra do art. 166 do CTN.

### **3. A ADEQUADA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 166 DO CTN.**

---

<sup>20</sup> NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 68.

Em verdade, a repetição de indébito deve ser feita nos termos do art. 165 do CTN, sem qualquer óbice ao acesso à tutela jurisdicional, sob pena de incompatibilidade com o disposto no art. 5º, XXXV da CF.

O art. 166 do CTN deve ter, portanto, interpretação conforme a Constituição, entendendo-se que ele não se aplica àqueles tributos considerados como indiretos, mas somente àquelas situações nas quais a lei coloca mais de uma pessoa como sujeito passivo da relação tributária. O que se pode verificar é que na repercussão jurídica há duas relações jurídicas entre o contribuinte e o responsável, uma de natureza privada e outra de direito público<sup>21</sup>, ao passo que na repercussão econômica, há apenas uma relação jurídica de direito privado entre o contribuinte de direito e um terceiro (contribuinte de fato), ao passo que o tributo pode eventualmente ser repassado na fixação do preço.

Dessa feita, o art. 121 do CTN define a figura do sujeito passivo da relação tributária como sendo o contribuinte ou o responsável. O primeiro possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, já o segundo, apesar de não assumir a condição de contribuinte, é obrigado a pagar o tributo por expressa imposição legal, sendo que em nenhuma dessas figuras se encaixa o “contribuinte de fato”. Por sua vez, o art. 123 do CTN veda, salvo disposição de lei em contrário, a alteração da definição legal de sujeito passivo por convenções entre particulares.

Seria observada, portanto, a sistemática prevista no art. 165 do CTN, fazendo com que o art. 166 seja aplicável somente aos casos de responsabilidade tributária, em que a lei transfere o encargo jurídico do pagamento do tributo a terceira pessoa que não o contribuinte legalmente definido. A aplicação do art. 166 do CTN aos casos de responsabilidade tributária já foram admitidas pelo STJ em algumas situações.

---

<sup>21</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 427.

É extremamente difícil determinar a repercussão do ônus do tributo, que não se resolve por uma simples aplicação silogística de que tais tributos repercutem e outros não, na forma de um “tudo ou nada” como se refere Hugo de Brito Machado Segundo, que também afirma poder a repercussão se verificar em graus, em múltiplas direções e sentidos, não apenas na forma produção → comércio → consumo final.

Por conseguinte, levando-se em consideração o conceito de sujeito passivo sufragado pelo CTN, mesmo que o tributo (direto ou indireto) tenha sido repassado a terceiros, o direito do contribuinte ou do responsável tributário permanece assegurado, caso ocorra pagamento indevido. Frisa-se, também, que pouco importa a repercussão econômica, uma vez que deve ser observada a repercussão jurídica do tributo e, desse modo, não existe enriquecimento sem causa do contribuinte na sistemática dos denominados tributos indiretos, como bem percebido por Tarcísio Neviani.<sup>22</sup>

Todo e qualquer tributo pode ser embutido no preço e, quando isso acontece, o que o consumidor paga é o preço devido pelo produto, considerando todos os custos inerentes à sua produção e a margem de lucro. O adquirente considera o preço total ao adquirir produtos ou serviços e não a incidência de determinado tributo, portanto, vale o que foi pactuado, sem consideração aos fatores que levaram a estipulação do preço. Consideram-se, ainda, os termos do art. 123 do CTN, segundo o qual as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco, conseqüentemente, o terceiro, contribuinte de fato, não poderia pleitear diretamente junto à Fazenda Pública parte do preço que pagou ao sujeito passivo.

A jurisprudência do STJ já se sedimentou ao desconsiderar, salvo a hipótese de concessão de serviço público essencial, a relevância jurídica ao contribuinte de fato, uma vez que não lhe podem ser conferidos direitos próprios daqueles que ocupam o polo passivo da

---

<sup>22</sup> NEVIANI, Tarcísio. *Op. cit.* p. 68.

relação jurídica tributária, por ser contraditório com a própria definição de sua posição como sendo meramente de fato.

Marcelo Fortes de Cerqueira ao enfrentar o tema da repetição do indébito nos denominados tributos indiretos, após ressaltar os vários posicionamentos doutrinários a respeito do tema, ministra que a problemática está relacionada com o próprio fundamento da repetição do indébito, sendo que concretizado o pagamento indevido, não há como condicionar ou limitar o direito à devolução àquele que realizou o pagamento. Nenhuma regra do sistema pode restringir o direito subjetivo que tem sede constitucional.<sup>23</sup>

Eduardo Domingos Botallo assevera que somente o contribuinte *de jure* é parte da relação jurídica tributária e, conseqüentemente, somente a ele cabe o direito de repetição de indébito, sem que nenhuma condição possa lhe ser imposta para exercer esse direito.<sup>24</sup>

Não há como se concordar, contudo, com Marcelo Fortes de Cerqueira, para quem o artigo 166 do Código Tributário Nacional, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veiculou, neste particular, norma específica de direito privado, chocando-se com a Constituição Federal, e por isso não recepcionado pela mesma.<sup>25</sup> O art. 166 do CTN pode e deve ser interpretado à luz dos postulados, princípios e regras do Sistema Tributário, afastando-se sua interpretação genérica que tem o condão de inviabilizar a restituição de tributo indevidamente recolhido aos cofres públicos.

Logo, a pretexto de combater pretensa enriquecimento ilícito dos contribuintes pátrios, a letra fria do art. 166 do CTN, caso não acalorada pelo manto da indispensável exegese lógico-sistemática, passa a estimular a proliferação de nefasto entendimento que somente beneficia à Fazenda Pública, esquecendo-se que o interesse público primário deve sempre suplantar o interesse público secundário.

---

<sup>23</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 390.

<sup>24</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. *Restituição de Impostos Indiretos*. São Paulo, Revista de Direito Tributário, nº 22, 1972, p. 320.

<sup>25</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Op. cit.* p. 390.

Lembra Ricardo Mariz de Oliveira que a assunção do custo tributário é matéria estranha à relação jurídica tributária e que se além à relação de direito privado, razão pela qual o art. 123 do CTN estatui a regra da inoponibilidade ao fisco das convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos.<sup>26</sup> Dessa forma, a partir do momento em que a lei determina que se ignore as convenções particulares voltadas a deslocar a sujeição passiva de uma pessoa para outra por força dos primados da isonomia, da legalidade e da razoabilidade, não se pode permitir que posição diversa seja adotada quando se trata de caso relacionado com o dever do Poder Público de restituir valores indevidamente percebidos sem a prévia e correspondente autorização legal. Outra não é a autorizada lição de José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques para quem os artigos 166 e 128, ambos do CTN, devem ser interpretado sistemática e harmoniosamente.<sup>27</sup> Pelo artigo 128 do CTN a lei pode atribuir a reponsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a em caráter suplementar.

Nestes casos, impõe a legislação complementar a possibilidade de transferência do respectivo encargo jurídico, mesmo porque tal transferência é pressuposto constitucional da validade da norma de substituição, na medida em que, sabidamente, não será o responsável pelo recolhimento do tributo (o substituto) aquele que sofrerá a efetiva diminuição patrimonial em razão da incidência da norma tributária, mas sim o próprio contribuinte substituído.

## CONCLUSÃO

Com efeito, inúmeros são os posicionamentos, doutrinários e jurisprudenciais, que sustentam sua subsistência e aplicabilidade com fulcro na classificação dos tributos em diretos

---

<sup>26</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord) *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, p. 360.

<sup>27</sup> GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord) *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, p. 207.

e indiretos, como é o caso das sumulas 71 e 546 do STF. Ocorre que a repercussão econômica é de todo irrelevante para a sistemática da repetição do indébito tributário, ai se inserindo a norma calcada no art. 166 do CTN.

O intérprete pode e deve adequar a norma legal aos termos constitucionais e ao próprio sistema legal que compõe, harmonizando o sistema jurídico, decorrente da regra de hermenêutica a impor que toda interpretação, caso se possa fazê-la, deve ser feita de tal modo que se movam todas as dificuldades e antinomias. Assim, com base na consagrada regra de interpretação conforme a Constituição, forçosa a exegese da repercussão do encargo tributário como sendo repercussão unicamente jurídica.

Conclui-se, daí, que a transferência do encargo tributário repercute em decorrência da própria legislação que disciplina o regime jurídico da substituição tributária, como instrumento incrementador da eficácia de uma dada norma de tributação.<sup>28</sup>

Logo, apenas se pode cogitar da aplicação do art. 166 do CTN naquelas situações nas quais a legislação define mais de um sujeito passivo, colocando-os no polo passivo da obrigação tributária correspondente. Nessas situações, a relação jurídica pode ser objeto de debate por quaisquer dos sujeitos passivos, por meio de ação anulatória, mandado de segurança etc. O art. 166 trataria apenas da repetição dos valores indevidamente pagos pelo contribuinte ou pelo responsável, hipótese em que a restituição será feita àquele que demonstrar haver se sujeitado (juridicamente, e não economicamente) à exação.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros, SOUSA, Rubens Gomes de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

<sup>28</sup> GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *Op. cit.* p. 207.

- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1998.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos. São Paulo, Revista de Direito Tributário, nº 22, 1972.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *in Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- DANARI, Zelmo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973.
- FERNANDES, Luis Dias. *Repetição do Indébito Tributário – O inconstitucional artigo 166 do CTN*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord) *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999.
- MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito no Direito Tributário. In: *Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Ainda a restituição dos tributos “indiretos”*.  
\_\_\_\_\_. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord) *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999.
- SILVA, Cláudia Freze da. Ação de Repetição de Indébito. In: GOMES, Marcus Lívio. ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). *Curso de Direito Tributário – vol. 3*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. Restituição dos Tributos. Rio de Janeiro: Forense, 1983.
- \_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.