

DOUTRINA

ANÁLISE DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais - Professor de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - Advogado em Belo Horizonte

SUMÁRIO: 1. Delimitação do tema e aspectos metodológicos - 2. Repercussão fiscal e tributos indiretos - 3. Legitimidade para repetição de tributos indiretos: o art. 166 do CTN no âmbito da evolução da jurisprudência do STF 3.1 Total irrelevância jurídico-tributária à figura do contribuinte de fato; 3.2 Mudança de entendimento do STF com o estabelecimento das Súmulas 71 e 546; 3.3 O art. 166 do CTN como positivação do posicionamento jurisprudencial do STF; 3.4 Definindo o exato âmbito de aplicação do art. 166 do CTN - 4. Diversidade de posicionamentos na doutrina brasileira quanto à legitimidade do art. 166 do CTN - 5. Lei nº 9.032/95 e jurisprudência atual do STJ: 5.1 Análise dos votos dos Ministros Ari Pargendler e José Delgado - 6. Síntese conclusiva.

1. DELIMITAÇÃO DO TEMA E ASPECTOS METODOLÓGICOS

O tema do presente estudo é a legitimidade, no direito brasileiro, para pleitear a repetição de tributos ditos *indiretos*, recolhidos indevidamente aos cofres públicos. A rigor, o que se repete não é propriamente “tributo”, mas quantia indevidamente recolhida como se tributo fora.¹

O problema fundamental contido em tal temática é o seguinte: o *solvens* é sempre legitimado para pleitear a restituição do indébito tributário ou há casos em que o Fisco pode recusar-se a restituir-lhe o indébito sob o argumento de que o *solvens* não sofreu qualquer empobrecimento, porque transferiu o ônus financeiro do tributo a terceiro (contribuinte de fato)?

Delimitado o tema do trabalho, cabe um comentário sobre a metodologia a ser utilizada. A maioria dos juristas brasileiros que se debruçam sobre o direito tributário, ao escreverem sobre determinado assunto, tem a tendência de privilegiar somente o que Robert Alexy chamou de “dimensão normativa” da ciência do direito, menosprezando a “dimensão empírica” da dogmática jurídica.²

Assim, é comum deparar-se com estudos em que se delineiam posições pessoais, formulam-se críticas às soluções legislativas e jurisprudências, mas não se aprofunda a análise dos pressupostos e consequências das posturas doutrinárias rivais que se estabeleceram sobre o tema, nem é dada a devida importância à descrição detalhada da evolução nem sempre retilínea da jurisprudência.

A metodologia da presente investigação procura privilegiar a essência dinâmica da *praxis jurídica*. Tanto mais se aproxima do direito vivo e real quanto mais se aprofunda a análise da jurisprudência e da doutrina dominantes. Na dogmática jurídica, mais do que na filosofia do direito, o pior a fazer é entregar-se a qualquer forma de solipsismo, em que o jurista se retira como um asceta do campo de batalha do direito para dialogar, a partir de seus valores e convicções pessoais, com os dispositivos legais que julga aplicáveis a determinada matéria.

2. REPERCUSSÃO FISCAL E TRIBUTOS INDIRETOS

A repercussão fiscal é o fenômeno através do qual a pessoa que é colocada pela lei como sujeito passivo da obrigação tributária transfere para um terceiro o ônus financeiro do tributo. A forma clássica da repercussão é aquela que se dá nos impostos que recaem sobre a circulação de bens e serviços (impostos sobre o consumo), em que o vendedor é o contribuinte de direito e, o comprador o contribuinte de fato, pois parte do preço consiste exatamente no tributo que será recolhido pelo vendedor ao Fisco.

O conceito de repercussão Fiscal é muito antigo, bastando dizer que *Montesquieu*, em sua obra clássica sobre *O Espírito das Leis*, tece considerações que demonstram que já no século XVIII o tema era considerado de fundamental importância para o conhecimento das finanças públicas.

A repercussão promove uma espécie de anestesia fiscal, e por isso foi entusiasticamente recomendada por *Montesquieu*, que também faz certas considerações sobre os limites de tal tributação:³

“Os direitos sobre as mercadorias são aqueles que os povos sentem menos, porque não são exigidos formalmente. Podem ser tão sabiamente cobrados que o povo quase ignorará que os paga. Para tanto, é de grande consequência que aquele que vende a mercadoria pague o direito. Sabe que não está pagando por ele, e o comprador, que no fundo está pagando, confunde-o com o preço. Alguns autores contam que Nero tinha suprimido o direito da vigésima quinta parte dos escravos que eram vendidos; no entanto, ele só havia ordenado que seria o vendedor quem o pagaria, ao invés de ser o comprador: esta disposição, que deixava o imposto intacto, parecia suprimi-lo.”

Este caráter anestésico dos tributos que envolvem a repercussão fez com que *Montesquieu* escrevesse um capítulo dedicado a ensinar aos soberanos “Como conservar a ilusão”, em que aconselha a existência de uma proporção razoável entre o valor das mercadorias e o valor do tributo incluído no preço. Sem tal razoabilidade, a voracidade fiscal do soberano pode “tirar a ilusão de seus súditos”, os quais, descobrindo que em verdade pagam altos tributos quando compram bens e serviços, passam a sentir “sua servidão ao máximo”.⁴

Pág. 4 - REVISTA DA ABDT

A repercussão ou translação do ônus tributário é matéria que foi desenvolvida pela ciência das finanças dos últimos séculos, avultando a obra do norte-americano E. R. *Seligman*. Na doutrina brasileira, *Aliomar Baleeiro* foi quem mais se aprofundou no assunto, dedicando ao mesmo todo um capítulo de sua clássica obra “Uma introdução à ciência das finanças”.⁵

Sintetizando as conclusões de *Baleeiro* e *Sousa Franco*,⁶ pode-se dizer que a repercussão ou translação fiscal, para operar em maior ou menor grau, depende de diversos fatores, tais como o pressuposto de fato do tributo (uma operação envolvendo duas pessoas é mais propícia à repercussão), a estrutura de formação de preço do bem ou serviço (quanto mais há aproximação das condições ideais do mercado concorrencial perfeito, tanto menor será a possibilidade de repercussão), e a elasticidade da demanda (quanto maior a elasticidade, menor é a probabilidade de repercussão).

O fato de comportarem ou não a repercussão de seu ônus financeiro é que classifica os tributos em diretos e indiretos, apesar de outros critérios serem também mencionados pela doutrina para lastrear tal classificação. *Dino Jarach*⁷ menciona três critérios que podem classificar os tributos em diretos e indiretos: além do critério da repercussão ou translação, há o critério cadastral⁸ e o critério da forma de atingimento da capacidade contributiva.⁹ *Sousa Franco* ainda aduz o critério do lançamento.¹⁰

Pág. 5 - REVISTA DA ABDT

Na doutrina brasileira, *Baleiro*¹¹ fornece, com a habitual propriedade, uma visão aprofundada sobre os diversos critérios acima apontados, reconhecendo que a maioria da doutrina universal aponta a repercussão como o critério mais seguro. *Rubens Gomes de Sousa*,¹² revelando sua antipatia pelo critério da repercussão do ônus financeiro, classifica os impostos em diretos e indiretos à luz da natureza permanente ou temporária do respectivo fato gerador. Essa classificação de *Rubens Gomes de Sousa* assenta na obra de *Foville*, em voga no final do século XIX.¹³

É clássica na doutrina do direito tributário brasileiro a polêmica sobre a validade científica e sobre a juridicidade da classificação dos impostos em diretos e indiretos, bem como da distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato.

Alfredo Augusto Becker foi o autor brasileiro que se insurgiu de forma mais candente contra a científicidade da classificação dos impostos em diretos e indiretos. Em sua Teoria Geral do Direito Tributário, Becker cita numerosos autores europeus e norte-americanos do ramo da ciência das finanças para buscar comprovar que “não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável.”¹⁴

O estilo de *Becker* é todo peculiar, o que pode levar o pesquisador menos atento a sacar conclusões equivocadas se não proceder a uma leitura detida e global de sua obra. Em algumas partes de seu livro, baseando-se principalmente em *Henry Laufenburger*, *Becker* parece querer enterrar completamente a discussão sobre a repercussão fiscal, a qual teria sido “literalmente abolida no curso dos últimos trinta anos sob o tríplice plano: técnico, administrativo e jurídico.”¹⁵

Entretanto, não é bem isso o que *Becker* advoga. Na verdade, o que o autor afirma - e com razão - é que os juristas não devem supor que a repercussão fiscal e a natureza direta ou indireta de um imposto sejam conceitos exatos, infalíveis, do tipo *tudo ou nada*. A este raciocínio *Becker* dá o nome de “simplicidade da ignorância”, expressão que retirou da obra de *Seligman* citada

Pág. 6 - REVISTA DA ABDT

anteriormente. Após o exame acurado da obra de vários autores de economia e ciência das finanças, esta é a conclusão de *Becker* sobre o conceito econômico de repercussão fiscal e tributos diretos e indiretos:¹⁶

“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. (...)

Em síntese: a Ciência das Finanças Públicas e a Política Fiscal, hoje, podem oferecer o instrumental científico que permitirá investigar apenas a macro-visão da trajetória econômica da repercussão do tributo.”

Pois bem. Visto assim o estatuto científico da repercussão ou translação fiscal de um ponto de vista econômico, podem-se prever as dificuldades que o tema acarreta do ponto de vista jurídico.

O problema começa com a falta de definição expressa, pela legislação tributária da generalidade dos países, do critério segundo o qual os tributos devem ser tidos “juridicamente” como diretos ou indiretos. Além disso, há a questão de saber qual a natureza da relação entre o contribuinte de fato e o Fisco, se se trata de uma relação relevante juridicamente ou não. É a partir destas questões que se poderá examinar com segurança a legitimação para a repetição do indébito relativamente a tributos ditos “indiretos”.

Na seção a seguir, abordar-se-á a evolução destas questões no direito tributário brasileiro, privilegiando a relação entre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a evolução legislativa.

3. LEGITIMIDADE PARA REPETIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS: O ART. 166 DO CTN NO ÂMBITO DA EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Na doutrina brasileira, a obra mais completa e bem escrita especificamente sobre a restituição de tributos é de *Ricardo Lobo Torres*.¹⁷ Lendo este

Pág. 7 - REVISTA DA ABDT

livro, percebe-se como é destituído de razão o furor positivista contra qualquer contaminação do direito tributário pelos conceitos de imposto direto e indireto, e de repercussão fiscal. A obra fornece excelentes contra-argumentos à postura positivista de *Becker*, inclusive esclarecendo as intenções escusas de autores citados por *Becker* como a quintessência da científicidade.¹⁸

Há constituições que chegam a mencionar expressamente a distinção entre impostos diretos e indiretos.¹⁹ A Constituição brasileira de 1988 não contém tal referência.

Proponho neste trabalho que a relevância jurídica, no direito tributário brasileiro, da distinção entre impostos diretos e indiretos, bem como da distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, pode ser estudada a partir de uma sequência de etapas históricas marcadas principalmente pela evolução da jurisprudência do STF, a saber:

3.1 Total irrelevância jurídico-tributária à figura do contribuinte de fato

Este período vai até a década de 1950, e é marcado pela ausência de texto legal sobre a matéria e entendimento jurisprudencial no sentido da legitimidade incondicional do contribuinte de direito (*solvens*) para pleitear a repetição dos tributos indevidamente recolhidos.

Gilberto de Ulhôa Canto, em brilhante Parecer datado de 1961,²⁰ cita diversos precedentes judiciais que encampavam tal tese, segundo a qual cabia ao Fisco restituir os impostos recolhidos indevidamente pelo contribuinte de *iure*, sem cogitar-se da comprovação de erro (art. 965 do Código

Pág. 8 - REVISTA DA ABDT

Civil, tido por inaplicável face ao caráter não-voluntário da obrigação tributária) ou da ausência de repercussão do tributo sobre terceiro.

Os tribunais, inclusive o STF, julgavam as lides dos contribuintes de direito contra o Fisco à luz do art. 964 do Código Civil, que determina que “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir”.

3.2 Mudança de entendimento do STF com o estabelecimento das Súmulas 71 e 546

Após um primeiro período em que o contribuinte de direito sempre era considerado legitimado a repetir o indébito tributário, independentemente do fenômeno da repercussão do ônus fiscal, a jurisprudência passou a adotar tese diversa, segundo a qual, em se tratando de tributo indireto, não cabe restituição ao contribuinte de direito.

A nova jurisprudência do STF consolidou-se a partir do início da década de 1960, e pode ser abordada através das conclusões a que chegaram os Ministros da 2ª Turma do STF no Recurso Extraordinário 46.450, julgado em janeiro de 1961. A partir de então, o direito brasileiro passou a ostentar sem qualquer sombra de dúvida a tese da relevância jurídica da distinção entre tributos diretos e indiretos, baseada no critério da repercussão ou translação fiscal.

O novo entendimento do STF baseava-se nos seguintes argumentos:

- i) na ação de repetição de indébito tributário, assim como na ação de *in rem verso*, é necessário que o autor prove haver sofrido desfalque em seu patrimônio, estabelecendo-se o liame processual entre o empobrecido e o enriquecido. Nos tributos indiretos, o contribuinte de direito não sofre decréscimo patrimonial, e assim não se legitima a repetir o que indevidamente foi recolhido;
- ii) não se configura razoável supor que, com o recolhimento indevido, o contribuinte de direito conheceu um lucro menor do que obteria se não fosse o indébito tributário, e por isso seria parte legítima para pleitear a restituição; não se destina a ação de repetição de indébito à cobrança de lucros cessantes;
- iii) no voto do Ministro *Victor Nunes Leal* (RE 46.450), há uma interessante consideração de eqüidade, vazada nos seguintes termos:

“Seria menos justo proporcionar-lhe [ao contribuinte de direito] um sobre lucro sem causa, para seu proveito pessoal, do que deixar esse valor em poder do Estado, que, presumivelmente, já o terá aplicado na

Pág. 9 - REVISTA DA ABDT

manutenção dos serviços públicos e na satisfação dos encargos diversos que oneram o Tesouro em benefício da coletividade. Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer em favor do Estado, com a carente ou improcedência da ação, quer em favor do contribuinte, se for julgado procedente o pedido, não há que hesitar: impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo (...). Esta solução é que corresponde à eqüidade, fundamento básico da ação proposta.”

Tão logo vieram à tona tais argumentos, *Gilberto de Ulhôa Canto*, o mais brilhante advogado tributarista que o país já teve, lançou fortes contra-argumentos em seu Parecer já citado, os quais estavam em consonância com o que *Rubens Gomes de Sousa*, pensava sobre o mesmo assunto. Para *Rubens Gomes de Sousa*,²¹ o único terreno juridicamente aceitável para discutir-se a legitimidade do contribuinte de direito é o terreno da pesquisa do título jurídico para pleitear a restituição, e esse título competiria ao contribuinte de direito, pelo fato mesmo de ser ele o único responsável perante o fisco.

Para *Ulhôa Canto*, é equivocada a equiparação da repetição do indébito com a ação “de *in rem verso*”, devendo ser a ação de repetição do indébito tributário vista como própria do direito público, regida fundamentalmente pelo princípio da legalidade, que veda ao Fisco exigir tributo sem lei que constitua seu título jurídico próprio. Para este autor, a única solução plausível seria a legitimidade do contribuinte de direito para pleitear junto ao Fisco a repetição do indébito, aliada à legitimidade do contribuinte de fato para, posteriormente, ajuizar ação, baseada no direito privado, buscando reaver a quantia que lhe onerou.²²

O ponto de vista de *Rubens Gomes de Sousa*, aliado à argumentação que *Ulhôa Canto* defendeu em seu Parecer de 1961, não vingou no seio da jurisprudência dos tribunais, mas ainda hoje reverbera na doutrina de autores como *Ives Gandra Martins*, para quem o entendimento jurisprudencial consolidado na década de 1960 nasceu “a partir de uma solução política e não jurídica da Suprema Corte, que evitou a falência dos Estados, no rumoroso, caso do IVC incidente sobre o imposto de consumo.”²³

A Súmula 71 do Supremo Tribunal Federal, aprovada na sessão plenária de 13.12.63, veio consolidar a nova jurisprudência do Tribunal, dispondo que “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Pág. 10 - REVISTA DA ABDT

Anos depois, os próprios Ministros do STF reconheceram que a Súmula 71 merecia maior detalhamento, de forma a poder adequar-se às peculiaridades de cada caso concreto. Realmente, a redação da Súmula 71 é lacônica e por demais generalizante, como observou *Eduard*

Botallo em artigo²⁴ em que analisa, dentre outros aspectos, a evolução da Súmula 71 para a Súmula 546 do STF.

A Súmula 546 veio à baila seis anos após a Súmula 71, e dispôs: “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.”

O sentido da Súmula 546 é inegavelmente o de abrandar a vaguidade da Súmula 71, a qual dava margens a certo automatismo no indeferimento de pleitos de repetição de indébito: identificado sem mais que o tributo era do tipo “indireto”, indeferia-se o pleito “nos termos da Súmula 71”, gerando muitas injustiças.

A partir da Súmula 546, o caráter indireto do imposto deixava de ser algo definido *a priori* pela própria natureza do tributo, e convertia-se numa questão de fato a ser comprovada nos autos do processo. Veja-se a ementa do Recurso Extraordinário 45.977, relatado pelo Ministro *Aliomar Baleeiro*:

“Repetição de imposto inconstitucional. Em princípio não se concede a do tributo indireto no pressuposto de que ocasionará o locupletamento indébito do contribuinte “de direito”. Mas, essa regra, consagrada pela Súmula 71, deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se esse locupletamento. Financistas e juristas ainda não assentaram um ‘standard’ seguro para distinguir impostos diretos de indiretos, de sorte que a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato apreciável em caso concreto.”

Eduardo Botallo, que se filia à doutrina de *Gomes de Sousa* e *Ulhôa Canto* antes analisada, escreveu, em artigo de 1972, que a Súmula 546 segue a mesma toada da Súmula 71. Segundo ele, se do ponto de vista prático houve certo avanço em relação à súmula anterior (pois o STF passou a ser mais flexível nos casos de restituição de tributos indiretos), “em matéria de progresso científico nenhum crédito pode ser atribuído ao enunciado nº 546.”²⁵

Já *Ricardo Lobo Torres* aplaude a jurisprudência do STF, que com a Súmula 546 teria temperado o excesso de generalização da Súmula 71. O

Pág. 11 - REVISTA DA ABDT

Professor de Direito Tributário da UERJ explica que, a partir da Súmula 546, o STF passou a pesquisar, caso a caso, se houve repercussão do tributo, podendo ser encontradas algumas constantes neste casuísma.²⁶

3.3 O art. 166 do CTN como positivação do posicionamento jurisprudencial do STF

O Anteprojeto do Código Tributário Nacional, da lavra de *Rubens Gomes de Sousa*, determinava em seu art. 201 que o sujeito passivo (contribuinte de direito) estava legitimado a pleitear a repetição do indébito tributário sem cogitar sobre translação do ônus fiscal, desconhecendo assim a relevância jurídica dos tributos indiretos. Também o art. 177 do Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário, elaborado por *Gilberto de Ulhôa Canto*, seguia esta senda.²⁷

Mas a Comissão Especial designada pelo Ministério da Fazenda acabou apresentando em 1963 um projeto de lei que buscava uma solução de compromisso com a jurisprudência então dominante no STF. Dispunha o art. 131 do projeto:

“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 efetivamente, por impossibilidade material ou jurídica, em face das circunstâncias do caso.”

A final, o texto que se tornou direito positivo foi o estampado no art. 166 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) que guarda certa semelhança com o art. 131 do Projeto:

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

Vê-se, claramente, que o legislador foi buscar subsídios na jurisprudência do STF (Súmula 71, pois em 1966 ainda não havia sido editada a Súmula 546, que é de 1969), o que levou *Ricardo Lobo Torres* a afirmar que, no Brasil, o arcabouço do direito à repetição do indébito é de construção nitidamente pretoriana, sendo que as normas do CTN constituem mera positivação do entendimento firmado no STF.²⁸

O que o art. 166 do CTN apresentou de novidade em relação ao entendimento jurisprudencial então dominante no STF é a definição de que o contribuinte de fato tem legitimidade para pleitear a repetição do indébito nos tributos indiretos, podendo inclusive autorizar (desde que expressamente) o contribuinte de direito a ajuizar a ação de repetição do indébito.

A parte da doutrina que se opunha à jurisprudência então dominante no STF (*Ulhôa Canto, Gomes de Sousa, Ives Gandra, Eduardo Botelho*) continuou a repudiar a orientação agora não só da jurisprudência, mas também da legislação complementar. Todavia, a partir da edição do CTN as discussões doutrinárias e jurisprudenciais passaram a ser fundamentalmente sobre o alcance, o âmbito de aplicação do art. 166 do Código.

3.4 Definindo o exato âmbito de aplicação do art. 166 do CTN

Definida expressamente pela legislação (art. 166 CTN) e pela jurisprudência pacífica do STF (Súmulas 71 e 546) a relevância jurídica da repercussão fiscal, e ainda a legitimidade originária do contribuinte de fato para pleitear a repetição do indébito nos impostos indiretos, a questão fundamental passou a ser a seguinte: quais são os tributos que (na redação do art. 166) comportam, por sua natureza, a transferência, do contribuinte de direito ao contribuinte de fato, do respectivo encargo financeiro? Responder a esta questão significa especificar que tributos são considerados "indiretos" no direito brasileiro para fins de aplicação da regra de legitimidade processual estabelecida no art. 166 do Código Tributário.

A resposta a tal questão comporta dois posicionamentos básicos.

Uma primeira aproximação, bastante tosca, sustenta um âmbito de aplicação extremamente dilatado para o art. 166 do CTN. Com efeito, se se considerar o art. 166 à luz do conceito econômico amplo de repercussão dos tributos, então chegar-se-á à conclusão de que praticamente todos os impostos e contribuições comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro - e assim não poderão ser repetidos pelos contribuintes de direito.

Sacha Calmon exemplifica muito bem a transferibilidade do encargo financeiro insita a quase todos os impostos e contribuições:²⁹

"Veja-se o IPTU, que muitos, com erro, acham que é imposto real (também não existe imposto real, todo imposto é pessoal). Não transfere o locador ao locatário, no contrato, o dever de pagá-lo?"

Até o imposto de renda é transferível. As empresas, na contabilidade dos custos, incluem-no nos preços, se não pelo total, ao menos parcialmente. O imposto de renda das pessoas físicas, até ele, em certas circunstâncias, é transferível. Veja-se: os médicos não cobram mais ou menos conforme esteja ou não o imposto incluso no preço da consulta?"

A tendência à repercussão econômica é insita a quase todos os tributos no contexto de uma economia capitalista. Sempre que as condições de mercado permitem, o tributo é considerado pela empresa (seja pessoa física ou jurídica) como um custo ou como uma despesa, e procura-se manter a margem de lucro através da inclusão deste custo ou desta despesa adicional no preço de venda do bem ou serviço.

Esta é a disposição natural do contribuinte que se relaciona com o mercado de alguma outra forma que não a venda de sua força de trabalho. Por isso mesmo é que, de um ponto de vista econômico, as imposições diretas são quase sempre as que recaem sobre o assalariado como contribuinte de direito: no imposto de renda - pessoa física, no IPVA, no IPTU da própria residência etc. O imposto de renda, o IPVA e o IPTU de uma empresa ou de um empresário pessoa jurídica em condições normais serão total ou parcialmente transferidos para o preço dos bens ou serviços negociados com o mercado, pois assim há menor abalo da margem de lucro, e por conseguinte da taxa de acumulação do capital.

Sendo assim, não há como defender com um mínimo de razoabilidade esta primeira posição, sob pena de instaurar-se um clima de extrema

Pág. 14 - REVISTA DA ABDT

insegurança jurídica, e de inaceitável complacência com a cobrança de exações indevidas.

A segunda aproximação a tal questão, que me parece a mais apropriada, é aquela sistematizada por *Marco Aurélio Greco* em Parecer datado de 1983.³⁰ Neste estudo, busca-se um critério jurídico seguro para distinguir as hipóteses em que a repetição de tributos indevidos seguirá a regra do art. 166 do CTN. Este critério jurídico, propõe *Marco Aurélio*, está ligado a certas características da relação jurídica tributária, sendo a primeira de tais características a existência de uma dualidade de sujeitos a participarem do fato gerador (com isso, exclui-se do âmbito de aplicação do art. 166 a repetição de tributos como o IPTU, ITR, IPVA, contribuições cobradas das empresas sobre a folha de salários e outros tributos que não contenham em seu fato gerador uma operação que contemple dualidade de sujeitos).

A segunda característica se refere a uma qualidade do contribuinte de direito. Este deve ser uma pessoa que impulsiona o ciclo econômico na direção do contribuinte de fato, podendo assim transferir-lhe o encargo financeiro do tributo. Finalmente, o autor qualifica como “direto” este ato de “transferência” do encargo financeiro do tributo, afastando do âmbito de aplicação do art. 166 a chamada “transferência indireta”.

A transferência indireta referida por *Marco Aurélio Greco* é o que denominei acima de “conceito econômico amplo de repercussão dos tributos”, quando comentei a primeira aproximação (considerada inadequada) à questão ora discutida. Se é fácil rejeitar a chamada “transferência indireta”, não é tão fácil construir um conceito seguro de “transferência direta”. Veja-se o critério proposto por *Marco Aurélio*:³¹

“Mas se tivermos presente que o ordenamento vigente, tal como já examinado, dá ao fato gerador a relevância de ser o determinante da natureza do tributo, e posto que, no seu bojo é que irá se operar a transferência do encargo financeiro, parece-nos pertinente concluir que o legislador no art. 166 referiu-se à transferência direta que se opera entre os dois participes do fato gerador, de um para outro, no sentido do fluxo econômico, e relativamente à carga tributária referente àquele determinado fato gerador” (grifou-se).

Uma posição um tanto quanto parecida com a de *Marco Aurélio* é a sustentada na importante obra “Repetição do indébito tributário indireto”,

Pág. 15 - REVISTA DA ABDT

de José Mörschbächer.³² Após rechaçar a aplicação indiscriminada do art. 166 a todos os casos de repercussão econômica (transferência indireta), *Mörschbächer* afirma que tal dispositivo legal só pode ser aplicado quando a relação tributária de fundo se tratar de uma

“incidência indireta”, definida como aquela que atinge *por via reflexa ou indireta* a pessoa possuidora da capacidade contributiva perquirida pelo tributo. Nestes casos, afirma *Mörschbächer*, o legislador quer atingir a capacidade contributiva de A, mas por conveniência arrecadatória define B como contribuinte de direito, autorizando B a, através dos mecanismos de mercado, transferir o ônus do tributo para A.³³

Tanto para Marco Aurélio como para *Mörschbächer*, afigura-se mais apropriado examinar a incidência específica do que o tributo em geral, pois um mesmo tributo pode dar margem ora à aplicação, ora à não-aplicação do art. 166.³⁴

Mas há uma divergência importante entre as duas posições. *Mörschbächer* tem entendimento de que, se o importador recolhe imposto de importação sobre produto que será posteriormente revendido no mercado interno, a repetição de eventual recolhimento indevido do imposto de importação deve sujeitar-se ao art. 166 do CTN,³⁵ enquanto *Marco Aurélio* defende ponto de vista contrário.³⁶

Neste ponto, veio mais coerência interna no pensamento de *Marco Aurélio*, pois a “transferência direta” do ônus financeiro do imposto que a seu ver autoriza a aplicação do art. 166 é a transferência que se dá no âmbito negocial inerente ao específico fato gerador do tributo cuja repetição se tem em vista, não se devendo cogitar da transferência que pode vir a ocorrer posteriormente, quando da prática de um fato gerador de outro tributo.

Pág. 16 - REVISTA DA ABDT

Além disso, o terceiro a que se refere o art. 166 deve ser um participante do fato gerador específico do tributo cuja repetição se tem em vista.³⁷

Quanto ao pensamento de *Mörschbächer*, fica a seguinte indagação: se não há diferença substancial entre a repercussão existente na contribuição social devida pelo empregador ao INSS incidente sobre a folha de salários, e a repercussão existente no imposto de importação sobre uma mercadoria posteriormente revendida, por que a diversidade de tratamentos sustentada pelo autor (aplicação do art. 166 somente no segundo caso)?

Poder-se-ia dizer que somente no primeiro caso a empresa é também contribuinte de fato da exação. Ora, no segundo caso a empresa também é contribuinte de *fato do imposto de importação* (focalizando-se somente o fato gerador deste imposto). Se se alega que é irrelevante que no primeiro caso o empresário aumente o preço das mercadorias vendidas em função de um aumento na contribuição social sobre a folha de salários, tratando-se de uma mera repercussão econômica, também deve-se reconhecer como irrelevante, para fins de aplicação do art. 166 do CTN, o fato do imposto de importação onerar o preço que será praticado posteriormente à operação de importação, no mercado interno, quando a mercadoria importada for revendida.

Por outro lado, cabe perguntar: através do imposto de importação, não é correto dizer que o legislador busca atingir a capacidade contributiva do importador? Se é assim, a incidência será direta (e não indireta como afirma *Mörschbächer*), pois a empresa importadora é também o contribuinte de direito do imposto. A única alternativa para defender coerentemente a tese de que o art. 166 deve ser aplicado neste caso do imposto de importação é sustentar que o legislador, através do imposto de importação, quer atingir a capacidade contributiva do consumidor final do bem no mercado interno, e não propriamente do importador, mas desta forma se acaba por negar o caráter de “imposto sobre o comércio exterior” do imposto de importação (CTN, Título III, Capítulo II).

É interessante notar que, apesar de extremamente infenso à classificação dos impostos em diretos e indiretos, *Alfredo Augusto Becker* acaba chegando a conclusões bem semelhantes às de *Mörschbächer* no que tange ao critério

Pág. 17 - REVISTA DA ABDT

jurídico para aplicar-se a regra de legitimação do contribuinte de fato na repetição do indébito.³⁸

Misabel Derzi, em seus substanciosos comentários à obra de *Aliomar Baleeiro*, doutrina que somente em relação ao IPI e ao ICMS pode ser aplicado o art. 166 do CTN, pois só nestes casos haveria a presunção constitucional de transferência do ônus financeiro do imposto, sendo os princípios da não cumulatividade e seletividade claros indicativos de que a carga tributária há de incidir sobre o consumidor das mercadorias:³⁹

"Mas o que interessa é a repercussão jurídica, que é sempre certa no IPI e no ICMS, podendo corresponder ou não à econômica. A rigor, a ilação é extraída diretamente da Constituição Federal, porque, em relação a eles, a Carta adora dois princípios - o da seletividade e o da não-cumulatividade - que somente podem ser explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos - em um ou outro princípio - se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo dos preços."

Sacha Calmon tem este mesmo entendimento, ressaltando que o ICMS e o IPI são impostos erigidos na Constituição para "obrigatoriamente repercutir" e assim sujeitam-se à regra do art. 166. Todavia, "tributos que repercutem economicamente mas não são, pela sua natureza, construídos juridicamente para repercutir, estão livres da exigência do art. 166 do CTN. Citemos, v. g., a COFINS, o PIS, o ISOF etc."⁴⁰

Quanto à jurisprudência, pode-se dizer que a mesma afasta a primeira aproximação antes abordada (aplicação dilatada do art. 166 do CTN de

Pág. 18 - REVISTA DA ABDT

molde a atingir qualquer repercussão econômica), todavia não se atém a critérios lógicos como os propostos por *Marco Aurélio Greco* ou por *Misabel Derzi* e *Sacha Calmon*,⁴¹ analisados acima. Veja-se.

No Recurso Extraordinário 105.166/RJ (julgado em 11 de junho de 1985 - *RTJ* 122/311), a 1ª Turma do STF decidiu por unanimidade que a repetição de imposto sobre operações financeiras recolhido indevidamente sujeita-se à incidência do art. 166 do CTN e da Súmula 546 do STF, pelo que se indeferiu a repetição à empresa que recolheu o tributo quando da operação financeira mas não comprovou que não repassou o ônus financeiro ao preço das mercadorias vendidas.

Já no Recurso Extraordinário 105.340/RJ (julgado em 16 de dezembro de 1985 - *RTJ* 117/341), a 2ª Turma do STF decidiu de forma totalmente diversa em relação à 1ª Turma, entendendo, por maioria, vencidos os Ministros *Aldir Passarinho* e *Carlos Madeira*, que no imposto sobre operações financeiras confundem-se na pessoa do mutuário (ou do segurado etc.) o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, não sendo o caso de aplicar-se nem o art. 166 nem a Súmula 546. Acolheram esta tese os Ministros *Cordeiro Guerra*, *Francisco Rezek* e *Djaci Falcão*, sendo que em seus votos ora se encontram a confirmação dos critérios propostos por *Misabel Derzi* e *Sacha Calmon*, ora a confirmação dos critérios de *Marco Aurélio Greco*.⁴²

Pág. 19 - REVISTA DA ABDT

Ao julgar questão similar em 1985, a mesma 2ª Turma do STF tomou caminho oposto em julgamento de 1988, talvez pela ausência, neste julgamento, dos Ministros *Francisco Rezek* e *Cordeiro Guerra*. Com efeito, no Recurso Extraordinário 109.439/SP (*RTJ* 128/1.315), decidiu-se que o imposto de importação recolhido indevidamente somente pode ter pleiteada sua repetição pelo contribuinte de direito (importador) se este comprovar que o ônus do imposto não foi agregado ao preço das mercadorias revendidas no mercado interno.

No Agravo de Instrumento 127.722/RS (*RTJ* 128/470), a Segunda Turma do STF admitiu que em tese o art. 166 e a Súmula 546 são aplicáveis também ao imposto sobre serviços, apesar de no caso concreto ter garantido o direito à restituição ao contribuinte de direito, baseando-se em prova pericial existente nos autos no sentido de que o recorrente (contribuinte *de iure*) não teria cobrado separadamente de nenhum cliente a parcela de ISS incidente sobre a venda.

4 DIVERSIDADE DE POSICIONAMENTOS NA DOUTRINA BRASILEIRA QUANTO À LEGITIMIDADE DO ART. 166 DO CTN

O art. 166 talvez seja o dispositivo do Código Tributário que causa mais polêmica na doutrina. De um lado colocam-se os autores que aplaudem convictos a solução do art. 166 do CTN, e aqui podemos citar *Aliomar Baleeiro*,⁴³ *Ricardo Lobo Torres*,⁴⁴ *Sacha Calmon*,⁴⁵ *Marco Aurélio Greco*,⁴⁶ e *José Mörschbächer*,⁴⁷ dentre outros.

Pág. 20 - REVISTA DA ABDT

De outro lado, autores de prolixos rechaçam com vigor a solução do Código, como *Gilberto de Ulhôa Canto*,⁴⁸ *Rubens Gomes de Sousa*,⁴⁹ e *Eduardo Botelho*.⁵⁰ *Ives Gandra Martins* defende abertamente sua inconstitucionalidade, lançando-lhe graves acusações:

“O dispositivo cria, em decorrência, ‘o princípio da imoralidade tributária’ em favor do sujeito ativo da relação tributária. O Estado passa a monopolizar o direito de ser torpe e injurídico, na medida em que imponha tributo indevido e se negue a restituí-lo a quem o recolheu, sob a alegação de que, não ele, mas o terceiro, que teoricamente o teria suportado, é que seria titular do direito de iniciar o procedimento para obter a repetição, não diretamente, mas mediante a outorga de autorização. (...) O art. 166 conflita, pois, com os artigos 5º, inciso I, e 150, inciso I, da CF e com os arts. 97, 121 e 128 do CTN, representando, pela sua inequívoca inadaptação ao cenário jurídico pátrio, dispositivo notoriamente inconstitucional.”

A polêmica assume ares claramente ideológicos quando entra em cena o argumento de eqüidade lançado pelo Ministro *Victor Nunes Leal* comentado no item 3.2 acima (vide p.). *Ulhôa Canto* afirma que tal argumento traveste o Estado de *Robin Hood*, a tirar dos ricos para distribuir aos pobres,⁵¹ enquanto *Tarcísio Neviani* chega a afirmar inflamado que “essa impunidade estatal tem sido contestada pela *teoria bolchevista* de que o locupletamento do Estado é melhor do que o improvável enriquecimento do cidadão satisfeito em sua pretensão de repetir o tributo indevido que pagou”⁵² (grifou-se).

Pág. 21 - REVISTA DA ABDT

Decorridos quase 35 anos da entrada em vigor do Código Tributário Nacional, arrisco-me a fazer um balanço crítico dos resultados da aplicação de seu art. 166.

De início, é preciso reconhecer que tal dispositivo legal coloca o direito tributário brasileiro numa posição bem peculiar frente às soluções jurídicas dos demais países, os quais seguem em geral a regra de que a legitimidade para repetir os recolhimentos indevidos pertence exclusivamente ao contribuinte de direito do tributo (*solvens*),⁵³ como de resto propunham os projetos de Código Tributário elaborados por *Ulhôa Canto* e *Gomes de Sousa*. O porquê de tal solução ímpar adotada pela jurisprudência do STF (Súmulas 71 e 546) e depois pela legislação brasileira é algo a que não se pode responder com maior segurança, sendo que a tendência dos juristas que apóiam a solução é oferecer motivos éticos⁵⁴ e a dos que rechaçam. A solução é oferecer motivos torpes e escusos.⁵⁵

Seja qual for a etiologia do art. 166 do CTN no direito brasileiro, a experiência provou tratar-se de um dispositivo “perigoso”. Perigoso no sentido de que pode dar margens a interpretações que o convertem numa salvaguarda para cobranças abusivas mas extremamente eficazes de impostos. Com efeito, se se alarga a abrangência do dispositivo de molde a abranger todos os impostos e contribuições que repercutem num sentido econômico amplo, oferece-se aos governos uma sedutora chance de arrecadar milhões sem correr o risco de depois serem obrigados a restituir aos contribuintes de direito (*solvens*), na Justiça, “ganhariam mas não levariam”.

Não considero inconstitucional o art. 166 do CTN, mas acredito que, em função de seu alto grau de “periculosidade”, devem ser seguidas com rigor, pela jurisprudência, algumas limitações para sua interpretação, sob pena de instaurar-se o arbítrio e a insegurança. A primeira

limitação é a não aplicação do art. 166 no caso de repetição de tributos cobrados pelo Executivo

Pág. 22 - REVISTA DA ABDT

com base em ato normativo ilegal ou constitucional.⁵⁶ Sem tal limitação, acaba-se por recrudescer o risco (já alto atualmente em nosso país) de abusos do Poder Executivo (e mesmo do Legislativo), pois majorações ilegais ou constitucionais de impostos indiretos poderiam acabar ganhando ares de definitividade com a aplicação do art. 166 do CTN, tendo em vista as dificuldades em geral muito maiores por parte dos contribuintes de fato para ajuizarem ações de repetição de indébito.

Reflita-se sobre as seguintes palavras de *Baleiro*, fruto da experiência de um homem que foi legislador, professor de direito e magistrado da Corte Suprema:⁵⁷

“Mas não se pode negar a nocividade, do ponto de vista ético e pragmático, de uma interpretação que encoraja o Estado manutenedor do direito - a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos.”

A segunda limitação refere-se ao próprio âmbito de aplicação do art. 166, ou seja, há que precisar bem o conceito de “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”. Há duas soluções (com certas variações) bastante razoáveis para tal problema,⁵⁸ ambas vistas com detalhes no item 3.4 acima: a posição de *Marco Aurélio Greco*, e a posição de *Misabel Derzi, Sacha Calmon* e outros autores. Já observei anteriormente que a aplicação destas duas posições conduz em geral a resultados muito próximos: a diferença é que a primeira se pauta por uma interpretação mais funcional do artigo, e a segunda por uma interpretação mais formal.

A terceira limitação não diz respeito propriamente à aplicação específica do art. 166, mas aos desdobramentos em outros campos tributários da atividade jurisprudencial que aplica a regra do art. 166 do CTN. A jurisprudência deve buscar sempre coerência e consistência. Uma vez assumida a

Pág. 23 - REVISTA DA ABDT

constitucionalidade e aplicabilidade do art. 166 do CTN, está-se assumindo implicitamente a relevância jurídico-tributária do contribuinte de fato, o que leva, por obra e graça do princípio do “legislador racional”, às seguintes consequências:

i) nos casos em que falece ao contribuinte de direito legitimidade para repetir, esta tem necessariamente que ser reconhecida pelo Judiciário ao contribuinte de fato, sob pena do art. 166 converter-se numa armadilha finória em favor do Fisco, uma arma sutil mas poderosa contra a legalidade e segurança tributárias;⁵⁹

Quanto a este aspecto, *Hugo de Brito Machado* pondera acertadamente:⁶⁰

“José Eduardo Soares de Melo, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Schubert de Farias Machado afirmam que somente o sujeito passivo tem legitimidade para repetir. O contribuinte “de fato” não poderia (...)”

Essa tese, data vénia, é a menos razoável de todas, pois leva à conclusão de que, tendo havido repercussão, resta inteiramente impossível a restituição. E sendo assim, a tese não se concilia com a supremacia constitucional, pois termina por assegurar à Fazenda Pública o direito ao tributo indevido, e negar ao contribuinte o direito de somente pagar o tributo efetivamente devido.”

ii) nos casos de imunidades, estas devem ser garantidas pelo Poder judiciário também nos casos em que as pessoas imunes se encontram na

situação de "contribuinte de fato" de impostos indiretos. Com efeito, aplicar à larga o art. 166 do CTN e restringir o âmbito das imunidades de forma a desconsiderar a relevância jurídica da posição do "contribuinte de fato" é dar margem às impetuosas críticas de *Eduardo Botelho* em seu artigo já citado.⁶¹

Pág. 24 - REVISTA DA ABDT

Em seu Curso de Direito Tributário Brasileiro, *Sacha Calmon* reviu posicionamento anterior e passou a sustentar com convicção a concepção ampla das imunidades recíprocas, dando relevo jurídico ao fenômeno da translação nos impostos indiretos, como sempre defendeu *Baleeiro*.⁶²

Acredito que com estas três limitações, a aplicação do art. 166 faz-se justa,⁶³ garantindo ao mesmo tempo: i) que não haja enriquecimento ilícito do contribuinte de fato que recolheu tributo indevido fazendo seu ônus financeiro recair diretamente sobre um terceiro participante do fato gerador; ii) que a equidade consagrada na garantia anterior não se desvirtue ou se degenera num incentivo indireto ao abuso dos fiscos e à ilegalidade tributária.

5. LEI N° 9.032/95 E JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO STJ

Quando disse na seção anterior que considerava o art. 166 do CTN um dispositivo "perigoso", devo admitir que meu juízo certamente foi influenciado pelos fatos narrados e comentados a seguir.

Pág. 25 - REVISTA DA ABDT

Tudo começou com o julgamento do Supremo Tribunal Federal (RRE 166.772 e 177.296) que considerou inconstitucional, na vigência da Constituição de 1988, a cobrança, por lei ordinária, de contribuição previdenciária sobre a remuneração dos segurados avulsos, autônomos e administradores.

Com tal entendimento do STF, cujos acórdãos foram publicados em fins de 1994, praticamente todas as empresas do país se viram na posse de um considerável ativo tributário, correspondente aos recolhimentos de tal contribuição indevidamente efetuados desde 1989. A realização de tais ativos, por meio de compensação de créditos tributários (art. 170 do CTN e art. 66 da Lei nº 8.383/91), passou a preocupar o Governo Federal, pois isto poderia implicar em perdas imediatas na arrecadação de contribuições ao INSS.

Os acórdãos dos RRE 166.772 e 177.296 transitaram em julgado em fevereiro de 1995. Um mês depois, o Governo Federal remeteu à Câmara dos Deputados projeto de lei que, dentre outras providências, criava um obstáculo praticamente intransponível para a repetição (via compensação ou restituição) do que fora recolhido indevidamente pelas empresas. Tratava-se de nova redação ao art. 89 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

"Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

§ 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade."

O projeto de lei foi aprovado em regime de urgência pela Câmara dos Deputados e em seguida enviado ao Senado Federal, que em cinco dias cuidou de aprovar esta nova redação do art. 89 da Lei nº 8.212/91. Em 28 de abril de 1995 foi sancionada a Lei nº 9.032, somente dez dias após a publicação da Resolução 14 do Senado Federal, que suspendeu a execução da lei que inconstitucionalmente exigia o pagamento da referida contribuição previdenciária.

O Governo Federal agiu com rapidez, e com a nova lei esperava adiar para as calendas gregas o dia em que as empresas poderiam compensar ou obter a restituição do que indevidamente haviam recolhido a título da contribuição considerada inconstitucional pelo STF. Tal impossibilidade prática de repetição do indébito explica-se na medida em que a mesma restou condicionada a uma prova diabólica: as empresas efetivamente não tinham como demonstrar que as contribuições que recolheram indevidamente não oneravam indiretamente o preço dos bens e serviços. Além disso, a redação do

Pág. 26 - REVISTA DA ABDT

artigo, ao falar no “custo” de bem ou serviço, dava margens a interpretações divergentes, por isso mesmo que o Decreto regulamentador (2.173/97, art. 72, § 3º) substituiu a expressão “custo” pela expressão “preço”.⁶⁴

O caráter abusivo do dispositivo também fica claro por suas expressões finais: “custo de bem ou serviço *oferecido à sociedade*”. A vaguedade do termo “sociedade” explica-se na medida em que, além de tirar em termos práticos do contribuinte de direito a legitimidade para repetir o indébito, o dispositivo legal implicitamente reconhece que “ninguém” mais poderá vir a pleitear o indébito, pois os contribuintes de fato da contribuição não têm nomes ou rostos: conformam simplesmente a entidade abstrata “a sociedade”.

O episódio acima narrado tornou realidade os receios de *Altomar Baleeiro*, que sempre advertiu sobre os riscos das interpretações equivocadas sobre a repetição de tributos indiretos encorajarem o Estado “a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos”⁶⁵

Mas à medida em que o Poder Judiciário passou a julgar as questões atinentes ao art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91, o “golpe de mestre” do Governo Federal deu mostras de que poderia não surtir os efeitos esperados (manter intocáveis nos cofres públicos centenas de milhões de reais recolhidos por força de uma lei declarada inconstitucional pelo STF). Com efeito, a maioria das decisões dos Tribunais Regionais Federais não admitiam a aplicação de tal restrição à repetição da contribuição social sobre remuneração de autônomos e administradores, alegando que tal exigência somente seria cabível se se tratasse de tributo indireto (como o IPI e o ICMS), o que não era o caso da referida contribuição:

“Quanto à preliminar suscitada pelo apelante, não tem procedência.

A prova do repasse no preço só é condição para a repetição do indébito de tributo indireto, como é o caso do ICMS.

As contribuições sociais não têm tal natureza.

É óbvio que todo tributo é repassado, porque calculado para a margem de lucro do negócio. Nem por isso, todavia, traz a natureza de indireto.

Admitida a tese do INSS, a repetição do imposto de renda também demandaria a prova do repasse como condição para repetição, o que não é razoável. Desacolho, pois, a preliminar.”⁶⁶

Pág. 27 - REVISTA DA ABDT

A questão finalmente chegou ao conhecimento do Superior Tribunal de Justiça. Num primeiro momento, a 1º Seção daquele Tribunal julgou, por maioria, pela legitimidade do art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91, acolhendo os argumentos do Ministro *Ari Pargendler* (Embargos de Divergência no Recurso Especial 127.432, julgados em 10 de março de 1999).

Oito meses depois, a 1ª Seção do STJ, reformulada pela substituição de alguns Ministros, passou a ostentar entendimento contrário (Embargos de Divergência no Recurso Especial 168.469, julgados em 10 de novembro de 1999), acolhendo os argumentos do Ministro *José Delgado*, o qual havia restado vencido no julgamento anterior.

5.1 Análise dos votos dos Ministros Ari Pargendler e José Delgado

O julgamento do STJ relativo ao art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91 polarizou-se em duas posições antagônicas muito bem defendidas pelos Ministros *Ari Pargendler* e *José Delgado*, que ofereceram votos substanciosos sobre a matéria.

O Ministro *Ari Pargendler* inicia seu voto realizando um apanhado histórico sobre as Súmulas 71 e 546 do STF, bem como sobre o art. 166 do CTN, citando os clássicos posicionamentos dos Ministros *Victor Nunes Leal* (RE 46.450, comentado na seção 3.2 do presente estudo) e *Aliomar Baleeiro* (RE 45.977, também comentado na seção 3.2 do presente estudo).

O pensamento do Ministro *Pargendler* é muito claro (como de resto sói ocorrer com seu entendimento sobre outras matérias tributárias), e pode ser sintetizado da forma como segue:

A repetição do indébito tributário nos casos de tributos indiretos é tema de índole nitidamente jurisprudencial, sendo que o STF vem orientando seu entendimento por três idéias-força: a) “o enfoque econômico, em face da inexistência de critério legal, para distinguir os tributos cuja carga é repassada aos consumidores”; b) “a irremediabilidade do recolhimento indevido quando o tributo repercute nos consumidores” e c) “a irrelevância de o recolhimento resultar de lei mal interpretada ou de lei inconstitucional, embora neste último caso a opção por manter com a Fazenda Pública o resultado da arrecadação seja nociva do ponto de vista ético e pragmático.⁶⁷

Concordo com a afirmação inicial do Ministro *Pargendler* (índole pretoriana do direito relativo à repetição de tributos indiretos) e também com a alínea c de suas conclusões sobre a linha de entendimento do STF. Todavia,

Pág. 28 - REVISTA DA ABDT

parece-me que o asseverado nas alíneas a e b não reflete o entendimento do STF sobre a matéria.

No que tange à alínea a, viu-se com detalhes no item 3.4 acima que a jurisprudência do STF geralmente cuida de afastar o critério da repercussão econômica ampla,⁶⁸ apesar de não se filiar rigidamente a um critério jurídico seguro.

No que tange à alínea b, o Recurso Extraordinário 84.709/RS (DJ 31.03.1978), analisado no presente estudo, decidiu exatamente o contrário: “não se pode legitimar o indevido, porque se tira a legitimidade de qualquer das partes. (...) Nenhuma das Súmulas estabelecidas neste Tribunal foi feita para determinar que o Estado possa ficar com um tributo que não pode exigir. As nossas súmulas são feitas para saber quem tem legitimidade para pedir a repetição. Não há súmula que diga que Governo do Estado ou da União possa ficar com um tributo indevido.” Ainda que a “irremediabilidade” do recolhimento indevido referida pelo Min. *Pargendler* possa ressair de determinados julgados do STF, não considero que ela reflita uma tendência da Corte Suprema.

Após analisar a construção pretoriana do direito relativo à repetição do indébito tributário, o Min. *Pargendler* passa à análise específica do art. 166 do CTN, sobre ele afirmando:

“Agora havia um critério legal, e seria de esperar que ele prevalecesse sobre o enfoque econômico. Mas ‘tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro’ são, numa análise econômica, todos aqueles que podem ser repassados a terceiros. A rigor, portanto, não mais os chamados tributos indiretos, mas praticamente todos os tributos já não podiam ser restituídos”⁶⁹ (grifou-se).

Em seguida, sobre a reação da jurisprudência ao art. 166 do CTN, o Min. *Ari Pargendler* afirmou:⁷⁰

“Embora não mais se podendo falar em tributos diretos e indiretos, em razão da força legal da cláusula ‘transferência do respectivo encargo financeiro’, os efeitos dela extraídos foram os mesmos que prevaleciam na jurisprudência sumulada, com alguns requintes de justificação; a aludida cláusula só

Pág. 29 - REVISTA DA ABDT

operaria nos tributos cuja incidência fosse simultânea com a possibilidade da transferência do encargo financeiro, tipo IPI e ICMS, e não teria consequências nos tributos cujo fato gerador fosse posterior às operações comerciais, v. g., o Imposto de Renda, fundado no lucro” (grifou-se).

Penso que faltou ao culto voto do Min. *Ari Pargendler* uma abertura mínima ao diálogo com a numerosa doutrina dos juristas brasileiros sobre o art. 166 do CTN, que se desenvolveu nestes quase trinta e cinco anos de vigência do Código. É verdade que nem sempre a doutrina oferece contribuições relevantes para o julgamento de *leading cases*, e isto muitas vezes em função de uma atitude equivocada por parte dos próprios doutrinadores que ignoram a tradição jurisprudencial e o contexto pragmático da matéria, e compõem um discurso formalista, fadado a um academicismo encastelado.

Todavia, no caso do art. 166 do CTN, peneirando a vasta doutrina, é possível ao Poder Judiciário encontrar sim a proposição de critérios jurídicos consistentes para uma aplicação razoável do dispositivo legal, como os critérios discutidos na seção 3.4 deste estudo. O ceticismo do Min. *Ari Pargendler* quanto à redação um tanto lacônica do art. 166 (dando margem mais a argumentos econômicos que jurídicos) é natural e justificável, e certamente tal ceticismo já habitou o espírito de todos aqueles que já refletiram sobre o assunto. Contudo quer-me parecer que tal ceticismo não resiste a trinta e cinco anos de labuta intelectual de advogados, magistrados e juristas sobre a matéria, o que culminou com certas conquistas teóricas importantes, como as que procurei abordar neste estudo.

Quanto à afirmação de que, com a vigência do art. 166 do CTN, “a rigor, portanto, não mais os chamados tributos indiretos, mas praticamente todos os tributos já não podiam ser restituídos”, tenho a ponderar o seguinte: se realmente é isto que “a rigor” estabelece o art. 166 do CTN (e *mutatis mutandis* o art. 89, § 1º do CTN), então a inconstitucionalidade do art. 166 deveria ser declarada inconstitucional, pois como admitir a validade de um comando que convalida todas as espécies de abuso tributário, inclusive ilegalidades e inconstitucionalidades, ao retirar do Estado a obrigação de devolver aos contribuintes o produto de ações contrárias ao direito?

Por outro lado⁷⁰ o que o Ministro *Pargendler* chamou de “requintes de justificação” do art. 166 do CTN consistem exatamente no esboço de duas das mais importantes teorias sobre um critério jurídico seguro para definir o âmbito de aplicação do dispositivo legal⁷¹ Tais justificativas ou racionalizações

Pág. 30 - REVISTA DA ABDT

do art. 166 são muito mais que meros requintes, pois elas são as lentes sem as quais só se pode ver abuso e arbítrio no art. 166 do CTN.

A conclusão do Ministro *Ari Pargendler* é a de que o art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91, que atinge a princípio todas as contribuições previdenciárias suportadas pelas empresas (pois é reconhecido no voto, corretamente, que as mesmas em princípio incorporam-se aos custos das empresas), não conflita com o art. 166 do CTN.

O voto que a final prevaleceu foi o do Ministro *José Delgado*. A primeira observação do Ministro foi a de que, a seu juízo, não cabe a aplicação do art. 166 do CTN quando se trata de tributo considerado inconstitucional por decisão definitiva do STF. Aplaudo de pé tal solução, pelos motivos expostos *supra* (seção 4). Esta me parece a única forma de não tornar “perigoso demais” o art. 166 do CTN.

Em seguida, o Ministro *José Delgado* passa em revista, com nítido conhecimento de causa, importantes posicionamentos doutrinários em busca de um critério jurídico para a aplicação do art. 166 do CTN, desde os clássicos Pareceres de *Ulhôa Canto* na década de 60 até a

recentíssima obra conjunta organizada por *Hugo de Brito Machado*,⁷² sempre se pautando por algo que me parece fundamental:⁷³

“O art. 166, do CTN, interpretado de forma literal, põe em evidência o descompasso existente entre a visão normativa infraconstitucional do seu comando e o que deflui dos princípios fundamentais que regem o sistema tributário brasileiro, sustentado, de forma basilar, no que impõe restrita obediência à legalidade e em se evitar enriquecimento ilícito dos sujeitos integrantes da relação jurídico-tributária.”

A conclusão deste julgamento foi o de que “a repetição do indébito da contribuição questionada e a compensação podem ser assim deferidas sem a exigência da repercussão.”⁷⁴ Após tal julgamento, o próprio Ministro da Previdência e Assistência Social fez publicar no Diário Oficial da União (24.03.2000) avocatória nos seguintes termos:

“1. Em matéria de compensação de contribuição a cargo da empresa, não há que se falar em prova da não transferência do encargo ao custo do bem ou serviço oferecido à sociedade.

2. O art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91 não é aplicável ao tributo sob comento em razão da natureza direta deste.

3. Precedente do Superior Tribunal de Justiça.”

Registro, por fim, que me parece com inteira razão o Ministro *Pargendler* ao afirmar em seu voto, a respeito do art. 89, § 1º do CTN, que “a aludida norma só pode deixar de ser aplicada, se reconhecida a respectiva inconstitucionalidade.”⁷⁵ Com efeito, tenho para mim que a decisão do STJ que decidiu corretamente não exigir a prova da não-repercussão para a repetição da contribuição previdenciária deveria ter sido tomada com o respaldo exigido pelo art. 97 da Constituição Federal.

Não há como argumentar que o STJ simplesmente deixou de aplicar a norma no caso concreto, pois a norma (a meu ver inconstitucional) do art. 89, § 1º da Lei nº 8.212/91 não tem outro âmbito possível (e constitucional) de aplicação, sendo que, adotando os fundamentos do acórdão do STJ, conclui-se que a nenhuma das contribuições previdenciárias existentes atualmente a cargo das empresas pode-se aplicar validamente a exigência da prova da não-repercussão. Não há margem, assim, à aplicação dos cânones interpretativos da “redução teleológica” ou ainda da “interpretação conforme a Constituição”.

6. SÍNTESE CONCLUSIVA

A repercussão fiscal é o fenômeno através do qual a pessoa que é colocada pela lei como sujeito passivo da obrigação tributária transfere para um terceiro o ônus financeiro do tributo.

A repercussão ou translação fiscal, para operar em maior ou menor grau, depende de diversos fatores, tais como o pressuposto de fato do tributo, a estrutura de formação de preço do bem ou serviço, e a elasticidade da demanda.

O fato de comportarem ou não a repercussão de seu ônus financeiro é que classifica os tributos em diretos e indiretos, apesar de outros critérios serem também mencionados pela doutrina para lastrear tal classificação.

No Brasil, o tema é de clara índole jurisprudencial, sendo que o STF, após um período inicial em que julgava sempre o *solvens* como tendo legitimidade

para repetir recolhimentos indevidos de tributos, passou a adorar entendimento diverso quanto aos chamados impostos indiretos, editando as Súmulas 71 e 546.

O legislador do CTN foi buscar subsídios na jurisprudência do STF, sendo que o art. 166 constitui positivação do entendimento firmado naquela Corte. A parte da doutrina que se opunha à jurisprudência então dominante no STF continuou a repudiar a orientação agora não só da jurisprudência mas também da legislação complementar. Todavia, a partir da edição do CTN as discussões doutrinárias e jurisprudenciais passaram a ser fundamentalmente sobre o alcance, o âmbito de aplicação do art. 166 do Código.

Uma primeira aproximação sustenta um âmbito de aplicação extremamente dilatado para o art. 166 do CTN, chegando-se à conclusão de que praticamente todos os impostos e contribuições comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro - e assim não poderão ser repetidos pelos contribuintes de direito. Não há como defender com um mínimo de razoabilidade esta primeira posição, sob pena de instaurar-se um clima de extrema insegurança jurídica, e de inaceitável complacência com a cobrança de exações indevidas.

A segunda aproximação propõe a partir da Constituição Federal um critério jurídico para restringir a aplicação do art. 166, seja aplicando-somente ao IPI e ao ICMS (impostos cuja repercussão direta é pressuposta pela própria Constituição), seja aplicando-o somente quanto a tributos cujo fato gerador contenha dualidade de sujeitos, em que o contribuinte de direito possa transferir diretamente, no bojo do próprio fato gerador, a um terceiro (participante deste mesmo fato gerador) o ônus financeiro do tributo.

A jurisprudência do STF afasta a primeira aproximação antes abordada (aplicação dilatada do art. 166 do CTN de molde a atingir qualquer repercussão econômica), todavia não se atém a critérios lógicos em todos os seus julgados.

O art. 166 talvez seja o dispositivo do Código Tributário que causa mais polêmica na doutrina. De um lado colocam-se os autores que aplaudem convictos a solução do art. 166 do CTN, de outro autores de prós rechaçam com vigor a solução do Código. O fato é que a experiência provou tratar-se de um dispositivo "perigoso". Perigoso no sentido de que pode dar margens a interpretações que o convertem numa salvaguarda para cobranças abusivas mas extremamente eficazes de impostos.

A primeira limitação para eliminar a periculosidade do art. 166 é a sua não aplicação no caso de repetição de tributos cobrados pelo Executivo com

Pág. 33 - REVISTA DA ABDT

base em ato normativo ilegal ou inconstitucional. A segunda limitação é a adoção dos critérios jurídicos propostos pela doutrina para delimitar os tributos aos quais se aplicará o art. 166. A terceira diz respeito à coerência das decisões jurisprudenciais e da postura doutrinária quanto aos desdobramentos do art. 166 em outros campos tributários como o da imunidade.

A Lei nº 9.032/95 e a baralha jurisprudencial que se travou sobre sua aplicação são uma demonstração prática da necessidade das limitações sugeridas no parágrafo anterior sugerida para manter o art. 166 do CTN nos limites traçados pelo sistema tributário constitucional.

Notas:

1 Luciano Amaro, comentando o Código Tributário Nacional, aponta com propriedade diversas sinédoques contidas no texto legal, no qual há diversas referências (como no art. 165, p. ex.) a rótulos falsos sem que o conteúdo verdadeiro seja expressado: 'Alguém (o solvens) falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o accipiens), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito passivo, nem sujeito ativo nem tributo devido. Porém, a disciplina da matéria fala em 'sujeito passivo' (como titular do direito à restituição), em 'tributo', em crédito tributário' etc., reportando-se, como dissemos, ao rótulo falso e não ao conteúdo'. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 397.

Neste particular, a Ley General Tributaria da Espanha é mais precisa na linguagem do que o CTN brasileiro (art. 165): 'Art. 155. 1. Los contribuyentes y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias (...)'.

2 En quanto a dimensão normativa corresponde à crítica valorativa do jurista ao direito positivo e aos precedentes judiciais, a dimensão empírica (logicamente antecedente à dimensão normativa) compreende a descrição detalhada e estudo sistemático da legislação e principalmente da jurisprudência: 'Debido a la vaguedad de su normación, poco es lo que se gana tan sólo con el conocimiento del derecho legislado. Aun quien sostenga una concepción iuspositivista del concepto y de la validez del derecho, cuando, como jurista, escribe un comentario sobre los derechos fundamentales o cuando, como abogado, asesora un cliente en cuestiones de derechos fundamentales o, como juez constitucional, fundamenta una decisión, no puede renunciar al conocimiento y a la consideración de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal.' ALEXY, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 31.

3 MONSTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de O espírito das leis. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 233.

4 Idem, p. 234.

5 Cf. BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 163-175. Neste capítulo, denominado 'Teoria da repercussão e de outras reações dos contribuintes', Baleiro demonstra amplo conhecimento da matéria, principalmente da obra 'Théorie de la Répercussion et de la incidence de l'impôt', de Seligman.

6 SOUSA FRANCO, Antonio Luciano de, Finanças públicas e direito financeiro. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997, p. 213-216.

7 JARACH, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996, p. 200-264.

8 'Un primer criterio de clasificación consiste en considerar como impuestos directos aquellos que se recaudan periódicamente de contribuyentes registrados como tales, mientras que se consideran como indirectos aquellos que se recaudan accidentalmente de personas no registradas'. JARACH. Op. cit, p. 260.

9 'Un tercer criterio de clasificación de los impuestos en directos o indirectos, tendiente a superar los reparos que ofrecen los dos criterios anteriores [repercussão e cadastro], agrupa como impuestos directos a los que gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva, o sea la renta y el patrimonio y como impuestos indirectos los que gravan manifestaciones indirectas, tales como el consumo, las transferencias de bienes, el volumen de los negocios'. JARACH. Op. cit, p. 263.

10 Um outro critério (que arranca no essencial do critério administrativo, mas vai mais longe do que ele) é o primeiro critério jurídico formulado por Otto Mayer, segundo o qual o imposto é directo quando a cobrança é precedida de um processo administrativo de lançamento e liquidação, no qual se determina quem é o contribuinte, qual é o montante da matéria colectável e, por fim, qual a prestação devida; o imposto é indirecto quando não há necessariamente um processo administrativo de lançamento e liquidação antes da cobrança. SOUSA FRANCO. Op. cit., p. 163.

11 BALEIRO. Op. cit., p. 279-281.

12 SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952, p. 142.

13 Baleiro transcreve passagem significativa da obra de Foville: 'Existir, possuir exercer comércio ou indústria - eis, no homem, os dados permanentes, que a Administração pode acompanhar em seu desenvolvimento e podar regularmente (mettre en coupe réglée) por meio de imposto nominativos e periódicos. Os impostos indiretos, pelo contrário, assentam não sobre qualidade ou posses, mas sobre fatos particulares e atos intermitentes. Em duas palavras, o verbo 'fazer' convoca o imposto indireto, o verbo 'ser' ou 'ter' chama o imposto direto'. BALEIRO. Op. cit., p. 280

14 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 538.

15 Idem, p. 539.

16 Idem, p. 548.

17 TORRES, Ricardo Lobo. Restituição dos tributos. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

18 Segundo Ricardo Lobo Torres, a ojeriza dos juristas da primeira metade do século XX à incorporação, pelo direito tributário, dos conceitos de impostos diretos e indiretos, explica-se pela resistência positivista à evolução da justiça tributária no sentido da progressividade e da personalização dos tributos. Quanto à obra de Laufenburger, citada entusiasticamente por Becker, assevera Lobo Torres: 'Mais tarde, em 1954, o economista e financista francês H. Laufenburger publicou um ensaio que fez desusado sucesso entre nós; procurava demonstrar que a distinção entre impostos diretos e indiretos estava abolida na França nos planos técnico, administrativo e jurídico; tudo isso com o objetivo de invalidar as estatísticas divulgadas pela OTAN, que associava a renda nacional às pressões dos impostos indiretos, concluindo que nos Estados Unidos e na Inglaterra a tributação indireta era muito menor do que na França'. TORRES. Op. cit., p. 36.

19 A Constituição da Suíça dispõe em seu art. 42 que 'La Confédération s'emploie, avec la collaboration des cantons, à harmoniser les

impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.¹ Sobre a compreensão de tal locução na doutrina suíça, ver RYSER & ROLLI, Walter & Bernard, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, Troisième ed., Berne: Editions Staempfli+Cie Berne, 1994, p. 14-16.

20 ULHÔA CANTO, Gilberto de. Natureza tributária da taxa de despacho aduaneiro - Restituição de imposto indireto pago indevidamente. *Revista de Direito Público*, v. 1, jul./set. 1967, p. 98-114.

21 Revista de Direito Administrativo, v. 21, p. 24.

22 ULHÔA CANTO. Op. cit., p. 113-114.

23 Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 174.

24 BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. *Revista de Direito Público*, v. 22, out./dez. 1972, p. 314-332.

25 Idem, p. 328.

26 '1º) inexiste a repercussão se a mercadoria é tabelada e não vem incluído na composição do preço o quantum do imposto; 2º) dá-se a repercussão todavia, quando, embora tabelada a mercadoria, em seu preço foi incluído o imposto cuja devolução se postula; 3º) não absorvido na margem de lucro do comerciante, o que equivale a dizer que o contribuinte de jure suporta o respectivo encargo financeiro; 4º) também não repercute o tributo incidente sobre a importação de bens para integrar o ativo fixo, eis que inexiste venda ulterior, nem o ISS, lançado por declaração; nem a taxa pelo exercício do poder de polícia'. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 19.

27 'Art. 177. É parte legítima para pleitear a repetição, o sujeito passivo da obrigação tributária ou o infrator que tiver pago 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.'

28 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 252.

29 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 710.

30 GRECO, Marco Aurélio. IOF - Câmbio - Restituição de indébito. *Revista de Direito Tributário*, v. 31, p. 186-198.

31 Idem, p. 192.

32 MÖRSCHBÄCHER, José. *Repetição do indébito tributário indireto*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

33 Inversamente, nas incidências diretas, o contribuinte de direito seria a pessoa cuja capacidade contributiva a exação busca atingir. Toda a teoria desenvolvida por Mörschbächer baseia-se na premissa de que os impostos, ainda que tenham variadíssima apresentação jurídico-formal, gravam invariavelmente a renda das pessoas físicas ou jurídicas, seja a percepção (IRPF, IRPJ), o dispêndio ou consumo da renda (impostos sobre gastos, consumo ou despesa), seja a capitalização, ou acúmulo da renda (impostos sobre o patrimônio ou o capital). Assim, no caso dos impostos sobre a percepção e acúmulo da renda (impostos sobre a renda e patrimônio), haveria incidência direta pois os contribuintes são os titulares da renda percebida ou acumulada. Ao revés, nos impostos sobre gastos, despesas e consumos, os contribuintes de direito são geralmente os vendedores, atingindo-se somente indiretamente os consumidores titulares da renda gasta em tais operações.

34 Por exemplo, veja-se o caso do IOF se a lei erige a instituição financeira como contribuinte de direito, então será o caso de aplicar-se o art. 166, mas se a lei erige o tomador de recursos como contribuinte de direito, então não é mais o caso de aplicar-se o art. 166 do CTN.

35 MÖRSCHBÄCHER, José. Op. cit., p. 35-36.

36 GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 195-196.

37 Marco Aurélio desenvolve tais conceitos com mais detalhamento em recente artigo intitulado Repetição do Indébito: Contribuição ao INSS sobre Pagamentos a Administradores, Autônomos e Avulsos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 52, p. 91-113. Destacam-se os conceitos de 'transferência direta' como aquela que ocorre necessariamente no bojo do fato gerador do tributo cuja repetição se analisa (e não em outras operações seguintes) e de 'terceiro' para fins do art. 166 do CTN: 'De fato, se, pelo art. 166, o tributo tem um "encargo financeiro", este é atribuído a alguém que vai figurar no pôlo passivo da relação jurídico-tributária, assumindo a condição de verdadeiro contribuinte. Sendo assim, aquele que - apesar de participar do fato gerador do tributo - não figurar num dos pólos da relação jurídico tributária (como credor ou devedor do tributo) é um "terceiro" em relação à mesma. Grifou-se, idem, p. 107.

38 Para Becker, o contribuinte de iure não terá legitimidade para pleitear a repetição do indébito quando existir repercussão jurídica. Repercussão jurídica é definida como a situação em que o legislador, querendo atingir determinada pessoa (a qual Becker chama de substituído tributário) que pratica o fato-signo presuntivo de riqueza contido na hipótese de incidência, coloca outra pessoa como contribuinte de direito (a esta pessoa Becker chama substituto tributário), dando a esta última o direito de reembolsar-se junto ao substituído (ou reter) do valor recolhido aos cofres públicos. BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 574.

39 BALEIRO, Aliomar. Direito tributário cit., p. 886-887. Note-se que Misabel Derzi está se referindo à aplicabilidade do art. 166 do CTN no que tange à repetição de recolhimentos indevidos de ICMS e IPI, sendo que a autora diferencia tal situação daquela relativa ao creditarimento, pelo contribuinte de direito, dos valores correspondentes aos impostos incidentes sobre bens adquiridos para serem utilizados no processo de comercialização ou industrialização. 'O art. 166 do CTN abrange apenas as hipóteses de pagamento indevido. O direito à repetição nele disciplinado é inextensível ao direito de compensação, diretamente regrado na Constituição brasileira, de forma incondicional. (...) Jamais se sujeitará o exercício do direito de compensação de créditos correspondentes a impostos incidentes nas operações anteriores ao regime do art. 166'. Idem, p. 892.

40 COELHO, Sacha Calmon. Op. cit., p. 710.

41 À primeira vista, poder-se-ia considerar que o pensamento destes autores levaria a efeitos bem diversos, pois enquanto Misabel Derzi e Sacha Calmon limitam o art. 166 ao ICMS e ao IPI, Marco Aurélio Greco não faz tal restrição. Todavia, os efeitos não são os que parecem ser por dois motivos: o primeiro é que os conceitos de 'transferência direta' e 'terceiro' sustentado por Marco Aurélio (vide nota 37) faz com que este autor não veja aplicação do art. 166 em tributos como o IOF e o Imposto de Importação (vide a seguir casos julgados pelo STF); o segundo motivo é o de que impostos que para Marco Aurélio comportariam em tese aplicação do art. 166 geralmente são instituídos pela legislação ordinária com a previsão do último elo da cadeia econômica do imposto como contribuinte de direito (mutuário no IOF, adquirente no ITBI etc.), o que acaba afastando em termos concretos a aplicação do art. 166 do CTN.

42 Do voto do Ministro Cordeiro Guerra cite-se o seguinte excerto: 'O Imposto de Operações Financeiras incide sobre o empréstimo, que, no caso, é o mútuo. Esse imposto, por sua natureza, não é transmissível a ninguém, porque só há um devedor do imposto - sujeito passivo da obrigação tributária - o tomador do dinheiro. (...) De outro modo, estariam dizendo assim: não se observa o § 2º do art. 153 nunca, porque, quando o contribuinte pagou o que não lhe era exigido, teria que provar, ainda, que alguém mais não foi onerado com isso. Ora, isso se faz no ICM, no IPI, onde o imposto é transmissível pelo critério da dedutibilidade, pelo acréscimo de preço. Mas, no IOF e no imposto de renda, quando me cobram o que a lei não permite, há direito a repetir.' Do voto do Ministro Djaci Falcão, cite-se o seguinte trecho: - Tenho para mim que, no caso sob exame, a melhor exegese está em que não há falar na transferência do encargo financeiro suportado pelo contribuinte legal. Há, sem dúvida, tributos que, pela sua natureza, não comportam transferência do correspondente encargo. A transferência pressupõe a existência de dualidade de sujeitos, para que passe o encargo de uma para outra pessoa. (...) Quando o tributo não comporta a transferência do encargo financeiro, tem legitimidade para pleitear a restituição aquele que figurando como sujeito passivo cumpriu a obrigação fiscal.'

43 'No art. 166, o CTN dá solução racional a velho problema, que já ocupou e dividiu muito as opiniões em nossos Tribunais, inclusive no STF'. BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 883.

44 'De qualquer forma, fundamental é que, não obstante certos aspectos ainda obscuros na construção jurisprudencial, o problema da repetição de indébito teve solução singular no Brasil, motivada sempre pelo sentimento de justiça e eqüidade e, consequentemente, divorciada de posições formalistas e de esquemas que se pretendem técnicos ou científicos'. TORRES, Ricardo. Curso..., cit., p. 252.

45 'O CTN está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa'. COELHO. Op. cit., p. 709.

46 'Referido dispositivo, que tem recebido acerbas críticas formuladas por alguns tributaristas, a nosso ver, na realidade encontra perfeita adequação com a sistemática tributária'. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº. 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 278.

47 '(...) de modo especial pelo princípio geral de direito, segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se em detrimento de outrem, parece-me coerente com a ordem jurídica o artigo 166 do CTN, ao não propiciar a repetição de indébito tributário indireto ao sujeito passivo da relação jurídica tributária (melhor, da suposta relação jurídica tributária), quando não faça a prova de que experimentou prejuízo ou diminuição patrimonial em razão da tributação direta indevida (...). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). São Paulo e Fortaleza: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 256.

48 'Por tudo que precede, penso que o princípio adorado no art. 166 do CTN é equivocado, devendo sofrer supressão pura e simples ou substituição pelo texto do art. 177 da primitiva versão do meu Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário, ainda que se possa ponderar, com razão, que a regra que faculta ao terceiro que prove ter suportado o encargo financeiro receber a restituição é desnecessária, por óbvia, e dispõe sobre relação jurídica estranha ao direito tributário'. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). Op. cit., p. 10.

49 'Esse ponto-de-vista nos parece errado, porque o contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do tributo é que tem juridicamente direito à sua restituição'. SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960, p. 99.

50 '(...) sob o ponto-de-vista científico, o dispositivo em causa é inteiramente desprovido de méritos. E como se isso não fosse suficiente, ressente-se ele ainda dos defeitos de sua redação menos feliz que o torna particularmente obscuro e indefinido'. BOTALLO, Eduardo Domingos. Op. cit., p. 330.

51 ULHÔA CANTO. Natureza tributária..., cit., p. 103.

52 In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). Op. cit., p. 311.

53 'O direito estrangeiro, em sua quase totalidade, trilha caminho diferente do que se adorou no Brasil. A devolução do indébito efetiva-se a quem o pagou e possua o recibo de recolhimento'. TORRES, Ricardo Lobo. Restituição..., cit., p. 25.

54 Segundo Lobo Torres, as soluções jurídicas brasileiras para os problemas da repetição do indébito tributário foram motivadas 'sempre pelo sentimento de justiça e eqüidade'. *Idem*, p. 17.

55 Segundo Ives Gandra, o STF deixou-se levar por motivos políticos quando elaborou a Súmula 71, e o que pesou realmente para tanto foi o desejo de evitar a bancarrota dos fiscos estaduais, poupano-os do dever de restituir imensas quantias recolhidas indevidamente aos cofres públicos. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 174.

56 Marco Aurélio Greco (Repetição do indébito: contribuição ao INSS sobre pagamentos administradores, autônomos e avulsos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 52, p. 92-93), José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques (MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 203-204) defendem este ponto de vista.

57 BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 885.

58 Não considero como razoáveis a solução de aplicar o art. 166 a todos os tributos que comportam transferência econômica lato sensu, nem a solução de restringir o art. 166 a somente os casos de substituição tributária (esta última posição é sustentada por José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques (MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 204 et seq.).

59 No julgamento do RE 84.709/RS (DJ 31.03.1978), por pouco não se armou a referida 'armadilha'. Somente por maioria de votos (com a liderança altaneira do Ministro Cordeiro Guerra) decidiu-se acertadamente que 'não se pode legitimar o indevido, porque se tira a legitimidade de qualquer das partes. (...) Nenhuma das Súmulas estabelecidas neste Tribunal foi feita para determinar que o Estado possa ficar com um tributo que não pode exigir. As nossas súmulas são feitas para saber quem tem legitimidade para pedir a repetição. Não há súmula que diga que Governo do Estado ou da União possa ficar com um tributo indevido. Qualquer interpretação que leve a consagrar a legitimidade do indébito exigido ao cidadão, data venia, não pode prosperar.' (voto do Ministro Cordeiro Guerra)

60 MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Op. cit.*, p. 15.

61 'Em suma, quando o problema é repetição de indébito tributário, o tapete vermelho dos enunciados ns. 71 e 546 é ciosamente desenrolado para que sobre ele desfile, aplaudido e prestigiado, o 'contribuinte de fato'. Tome-se, porém, a questão da imunidade constitucional das pessoas de direito público. Quando estas, colocadas na situação de contribuintes 'de fato' dos chamados impostos indiretos, invocam tal imunidade, então a mesma jurisprudência, surpreendida e chocada, lhes responde: 'não!', e com a paciente tolerância da professora que é obrigada a repetir ao aluno desatento a mesma lição fácil e elementar ensina: (...) 'Se, por lei, contribuinte é o industrial, somente podia haver imunidade ou isenção se ele gozasse do favor. A circunstância de nesse imposto, como em outros, ser contribuinte de fato ou consumidor ou nele, afinal, repercutir economicamente o imposto é irrelevante para o problema da imunidade' (do voto vencedor proferido pelo Min. Thompson Flores, no acórdão do Pleno do STF, proferido por maioria no exame do recurso extraordinário nº. 68.215, de São Paulo (embargos), em 09.09.1970, RDA, v. 106/86-104, grifamos). BOTALLO, Eduardo Domingos. *Op. cit.*, p. 329.

62 COÉLHO, Sacha Calmon. *Op. cit.*, p. 259-265.

63 Com isso, dou plena razão a Ricardo Lobo Torres quando este autor insurge-se (Restituição..., p. 40-43) contra os juristas que insistem em tratar do tema da repetição do indébito tributário como uma mera questão técnica, presos a pressupostos formais (relação jurídico-tributária restrita ao solvens e ao fisco, autonomia do direito tributário em relação ao direito civil, p.ex.). Tanto o aplauso quanto a crítica ao art. 166 do CTN devem enfrentar necessariamente o aspecto ético da questão. Aprofundando-se em tal aspecto, vê-se quão superficial é a posição jurisprudencial que justifica o art. 166 com o argumento simplista de que, se há que praticar uma injustiça (permitir o enriquecimento ilícito de alguém), que seja em favor dos cofres do Estado, e não em favor dos contribuintes de iure. Ora, a superficialidade está em que tal pensamento não chega ao ponto de perceber que tal justificativa pode levar indiretamente (por isso mesmo as limitações propostas acima) a incentivar abusos legislativos e do Poder Executivo na cobrança de tributos, cobrança esta que irá sacrificar ainda mais os contribuintes de fato (e não os contribuintes de iure), estes mesmos contribuintes de fato que seriam em tese beneficiados pelos gastos públicos adicionais gerados pela manutenção de tributos ilegítimos nos cofres do Estado. Por outro lado, parece-me de uma ética exemplar a regra do art. 166 no seguinte exemplo: um contribuinte do ICMS, por erro, promove durante certo período um recolhimento a maior do imposto, o que onera o preço do produto praticado junto a seus clientes. Percebido o erro, o contribuinte não poderá pleitear o que foi recolhido indevidamente, mas somente se obtiver autorização dos contribuintes de fato, que arcaram efetivamente com o ônus financeiro do imposto. Admitir solução diversa seria promover um incentivo ainda que indireto a outro abuso, desta vez por parte dos contribuintes de direito.

64 José Mörschbächer aborda com propriedade as dificuldades para interpretação da expressão 'custo de bem ou serviço'. *Op. cit.*, p. 69 et seq.

65 BALEIRO, Aliomar. *Direito.... cit.*, p. 885.

66 Voto do juiz Fábio Bittencourt da Rosa (Relator), AC 96.04.26563-8/PR, 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, DJU 24.09.1997.

67 Fl. 5 voto.

68 Ricardo Lobo Torres afirma: 'Inclina-se o Supremo Tribunal Federal, por conseguinte, a rejeitar a repercussão indireta, absorvida nos custos empresariais, por entender que em tais hipóteses o tributo se dilui na margem de lucro e é suportado pelo solvens'. TORRES, Ricardo Lobo. Restituição... cit., p. 20.

69 Fl. 6 do voto

70 Fl 6 do voto

71 Vide teorias propostas por Misabel Derzi e Sacha Calmon, de um lado, e Marco Aurélio Greco, de outro.

72 MACHADO, Hugo de Brito (Org.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo e Fortaleza: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999.

73 Fl. 3 do voto.

74 Fl. 10 do voto do Min. José Delgado.

75 Fl. 7 do voto.