

Uma análise sobre a viabilidade da restituição de tributos indiretos (art. 166, CTN)

An analysis on the feasibility of refunding indirect taxes (art. 166, CTN)

Helton Kramer Lustoza¹

José Ivo de Aguiar Oliveira²

RESUMO: O artigo analisa a viabilidade das regras do art. 166 do Código Tributário Nacional, demonstrando como este dispositivo legal é aplicado às situações de restituição dos chamados tributos indiretos, aqueles que, nos termos do referido artigo, comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro. A conclusão extraída da pesquisa realizada pode ser resumida na assertiva de que a correta aplicação do art. 166 do CTN depende da prévia verificação, em cada caso concreto, da repercussão jurídica do encargo econômico decorrente do pagamento indevido.

1 Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de Marília – UNIMAR; Mestre em Direito Constitucional pela UNIBRASIL, com estudos na UFPR; Especialista em Direito Tributário; Especialista em Processo Civil; Procurador do Estado do Paraná; Professor da Universidade Paranaense – UNIPAR; Professor da Pós-Graduação da PUCPR; Professor convidado do COTEF-RJ, ESAF e ESA-OAB; Secretário da Comissão da Advocacia Pública da Seccional da OAB Paraná; Procurador do Município de São José dos Pinhais-PR (2009/2016); Conselheiro e Vice-Presidente do Conselho de Contribuintes Municipal (2010-2014); Autor do livro *Advocacia Pública em Ação, Impostos Municipais para concurso* e coautor do livro *Tributos em espécie*, pela editora Juspodivm; Autor do livro *Eficiência Administrativa e Ativismo Judicial*, pela editora Íthala; Autor convidado de comentário de questões de tributário em livros da PGE e PGM da editora Juspodivm – www.heltonkramer.com.

2 Mestrando em Direitos Fundamentais e alteridade pela Universidade Católica do Salvador – UCSAL; Especialista em Direito Tributário; Procurador do Estado do Paraná.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário; Restituição; Tributo indireto; Pagamento indevido; Contribuinte.

ABSTRACT: The article analyzes the viability of the rules of art. 166 of the National Tax Code, demonstrating how this legal provision is applied to situations of restitution of so-called indirect taxes, those which, under the terms of that article, entail, by their nature, transfer of the respective financial burden. The conclusion drawn from the research carried out can be summarized in the assertion that the correct application of art. 166 of the CTN depends on prior verification, in each specific case, of the legal repercussions of the economic burden arising from the undue payment.

KEYWORDS: Tax law; Restitution; Indirect tribute; Overpayment; Taxpayer.

1. INTRODUÇÃO

Segundo dados do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário realizado pelo CNJ em 2022,³ a ação de repetição de indébito é uma das ações judiciais mais utilizadas pelos contribuintes, considerando o universo de ações antiexacionais, com 12% do total, em posição posterior apenas da ação de mandado de segurança (21%) e da ação declaratória (13%).

A ação de repetição de indébito tributário é utilizada pelo contribuinte para requerer a devolução de valores pagos indevidamente ao Fisco, independentemente da modalidade do pagamento. Por sua vez, o

3 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário:** aportes iniciais. Conselho Nacional de Justiça; Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral; Organização Doris Canen, Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva, Manoel Tavares de Menezes Netto. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-judicial-tributario-aportes-iniciais-v10-2.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2023.

pagamento indevido se opera justamente quando alguém, na condição de sujeito passivo ou pondo-se nessa qualidade, recolhe uma dívida tributária, espontaneamente ou à vista de cobrança efetuada por quem se apresenta como sujeito ativo.⁴

Dentre os temas mais polêmicos do Direito Tributário atual, certamente consta o estudo da devolução dos tributos cobrados a maior pelo Fisco, em especial os assim denominados tributos indiretos, considerados aqueles que, por sua natureza, repercutem nas relações econômicas, trasladando o ônus para os consumidores finais.

O Código Tributário Nacional disciplina o tema no art. 166, *in verbis*:

Art. 166. A restituição de tributos que compoitem, 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.

Este dispositivo legal visa impedir que o contribuinte (denominado “contribuinte de direito”) pleiteie a devolução de indébito de tributo indireto que tenha sido suportado economicamente por terceiro (denominado “contribuinte de fato”), vedação que somente é excepcionada se o terceiro expressamente autorizar o contribuinte a receber tais valores.

A linha de defesa do art. 166 do CTN está pautada no princípio que proíbe o enriquecimento sem causa, uma vez que exige do contribuinte, como condição à repetição de indébito, que ele busque a autorização de quem financeiramente sofreu a exação. Assim, “para viabilizar o pedido de repetição de indébito, não basta a prova do pagamento do tributo,

4 AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. (revista). São Paulo: Saraiva, 2014, p. 417. O autor defende que a terminologia repetição de indébito é inapropriada, pois se inexistente a obrigação tributária, não se pode falar em tributo, mas mero pagamento indevido.

sendo também imprescindível que tenha havido efetivo empobrecimento do contribuinte (*solvens*), com real e comprovado impacto sobre sua capacidade contributiva”⁵

O presente artigo destina-se a explorar a viabilidade das regras do art. 166 do Código Tributário Nacional, demonstrando como este dispositivo legal é aplicado às situações de restituição dos chamados tributos indiretos, aqueles que, nos termos do referido artigo, comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro. Como consequência, pretende-se ampliar o debate acadêmico sobre a dificuldade enfrentada pelos contribuintes a fim de comprovar a não “repercussão econômica” do tributo.

Pretende-se demonstrar que a aplicação indiscriminada e aleatória das regras do art. 166 do CTN, sem a devida identificação do termo “repercussão econômica”, poderá inviabilizar o exercício do direito à repetição de indébito. Defende-se, portanto, que haja uma interpretação da lei conforme a Constituição, de modo a excluir possíveis injustiças na aplicação do instituto.

2. A LEGITIMIDADE ATIVA NA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

A doutrina costuma classificar os tributos como diretos e indiretos, o que repercute questões relevantes do ponto de vista jurídico, fazendo surgir a famosa diferença entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Como visto, no tributo indireto o contribuinte legalmente definido como tal, dito contribuinte “de direito”, transfere ou repassa o ônus representado pelo tributo a um terceiro, que o suporta economicamente, sendo chamado contribuinte “de fato”. Esta

5 FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 786.

classificação se afigura importante porque interfere na legitimidade ativa em ações de repetições de indébito, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Em muitos casos envolvendo a repetição de indébito de tributos indiretos, os contribuintes se deparam com dificuldades em se comprovar os requisitos estabelecidos no art. 166 do CTN, quais sejam: a) “somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo” ou b) “no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”. Depreende-se da simples leitura do art. 166 do CTN que somente estará legitimado a pleitear a restituição quem efetivamente suportou seu ônus econômico, a não ser que o contribuinte de fato expressamente autorize o contribuinte de direito a pleitear a restituição em seu nome.

É interessante notar que inicialmente o anteprojeto do CTN, datado de 1954, de autoria de Rubens Gomes de Souza, não diferenciava a restituição de tributos “diretos” ou indiretos, apenas garantia que o direito à repetição pertencia ao contribuinte. Contudo, posteriormente, com sugestão da Fazenda Pública Federal, o texto foi alterado, incluindo o conhecido art. 166 do CTN.⁶ Nos pronunciamentos da comissão especial responsável pela elaboração do Projeto do Código Tributário Nacional, em substituição ao anteprojeto antes elaborado por Rubens Gomes de Souza, houve a manutenção do referido dispositivo legal, a fim de que “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”:

6 Cf. ANDRADE, Leonardo Aguirra de; FRIDMAN, Rosa Sakata. As improbidades do Art. 166 do Código Tributário Nacional e sua Inaplicabilidade ao Levantamento de Depósitos Judiciais de ICMS. **Revista de Direito Tributário Atual n.º 48**, ano 39, p. 242-277. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre de 2021.

Texto dos arts. 130 e 131 do Projeto do Código Tributário Nacional, que vieram a ser positivados nos arts. 165 e 166. Art. 130 — O contribuinte tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, nos seguintes casos:

(...)

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.

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

(...)

Ao contrário, o Projeto não assegurou a restituição ao contribuinte, qualquer que fosse a natureza do tributo. Visava o Anteprojeto, neste passo, reformar a jurisprudência dominante, que recusava ao contribuinte legal a restituição dos impostos indiretos, sob o fundamento de que o respectivo ônus financeiro terá sido transferido ao contribuinte ‘de fato’ ou ‘econômico’. A Comissão, sem embargo das razões de ordem jurídica aduzidas pelo autor do Anteprojeto em contrário a essa orientação (GOMES DE SOUZA, ‘Restituição de Impostos Indiretos’, em *Revista de Direito Administrativo* 21/24), preferiu mantê-la, no interesse de impedir o enriquecimento ilícito do contribuinte legal, quando o contribuinte de fato não exerça contra ele o direito o direito de regresso (GIULIANI FONROUGE, *Anteprojeto de Código Fiscal*, p. 420). Todavia, a fim de não impor ao contribuinte legal a prova negativa da transferência do imposto, circunscreveu-se, no art. 131, a hipótese aos casos em que a lei expressamente determine ou faculte aquela transferência; e, para impedir que o fisco possa reter tributos indevidos, assegurou-se, no § único daquele artigo, a sub-rogação, no direito à restituição, ao contribuinte de fato que prove ter suportado o ônus financeiro do tributo (...).

Nota-se que a comissão especial do Código Tributário Nacional buscou restringir o direito à repetição de indébito ao contribuinte, sendo vedado o respectivo direito no caso do tributo repercutir financeiramente no preço. A lógica para limitar o direito à devolução era no sentido de que o contribuinte de direito, ao vender mercadorias com a carga tributária embutida no preço, já fora devidamente ressarcido ou reembolsado. Assim, caso o pagamento do tributo fosse considerado inválido, restituí-lo ao contribuinte de direito implicaria enriquecimento sem causa deste, que receberia o reembolso duas vezes.

O professor Ricardo Lobo Torres⁷ lembra que antes mesmo da edição do Código Tributário Nacional nossa Suprema Corte já havia sumulado entendimento no sentido de restringir a restituição de impostos indiretos (Súmula 71). Tal súmula foi aprovada na sessão plenária de 13/12/1963, demonstrando o entendimento de que as empresas que recolhem de forma indevida o imposto não têm direito ao efetivo reembolso, por essa razão, não haveria legitimidade para restituir tal valor, já que causaria enriquecimento ilícito.⁸ Inclusive, o entendimento que embasou a edição da Súmula n.º 71 consta na ementa do RE 44.115, que, ao dar provimento ao recurso do Estado do Espírito Santo, assim dispunha:

Os tributos indiretos, embora adiantados pelos produtores ou vendedores das mercadorias, incorporam-se ao preço destas, e, por efeito de translação, repercutem sobre os seus compradores e consumidores. Êstes, portanto, é que na realidade arcam com o onus decorrente dos referidos tributos. E, assim sendo, ainda que indevidamente pagos, falecem aos produtores e vendedores legitimidade ad causam para reavê-los por força do princípio solve et repete. Repetir o tributo a quem não o desembolsou, importa em propiciar enriquecimento injusto e sem causa.

7 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 32.

8 Súmula 71, STF: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.”

É certo que o consumidor anônimo e inominado dificilmente poderá recuperá-lo. Mas, entre devolvê-lo à quem não pagou ou conserva-los nos cofres públicos, onde entrou indevidamente, é preferível e convincente optar pela última alternativa, que assegura a sua aplicação no interesse geral da coletividade.

Recurso extraordinário conhecido e provido. RE 44115 (DJ de 09/11/1961)

Entretanto, este posicionamento radical, que denegava o direito ao contribuinte legal de repetir em qualquer caso de tributo indireto, não perdurou no STF. Pouco tempo depois, em dezembro de 1969, a Súmula 71 foi complementada pela Súmula 546, aprovada com a seguinte redação:

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.

Em crítica feita ao art. 166 do CTN, Hugo de Brito Machado Segundo faz um comparativo com casos julgados pela CJE – Corte de Justiça Europeia em relação à legitimidade para pleitear restituição de impostos indiretos, chegando à seguinte conclusão:

A CJE nega legitimidade ao contribuinte de fato, em regra, mas a reconhece ordinariamente ao contribuinte de direito sem a exigência de prova do não repasse. Isso faz toda a diferença, pois revela a coerência da CJE, e a total incoerência do STJ. Além disso, em situações nas quais a ilegitimidade do contribuinte de fato poderia conduzir à total impossibilidade de restituição, a CJE admite essa legitimidade, em termos mais amplos que o STJ, que excepciona apenas o caso de consumidores de energia elétrica.⁹

9 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do tributo “indireto” na jurisprudência brasileira: uma análise comparada. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro n.º 1**. Ano 2, p. 675-698. Lisboa, 2013.

A crítica doutrinária centra-se na necessidade de congruência entre a norma positivada e os pressupostos práticos de sua aplicação, uma vez que a interpretação literal do dispositivo legal poderá praticamente inviabilizar o direito à repetição de indébito, conforme bem assevera Tarcísio Neviani:

Caberia questionar situação recíproca, qual seja: se um contribuinte de imposto tido como indireto (cujo ônus, portanto, se presume, embora erroneamente, transferível a terceiro) deixa de pagar o tributo, a Fazenda Pública vai cobrar o que lhe é devido desse terceiro? É claro que não, pois ele não é contribuinte e a lei não permite à Fazenda Pública cobrar tributo de quem não o deva. Mas, pela malfadada presumida translação, o ônus financeiro desse tributo não recairia sobre esse terceiro? Sim. Mas se, apesar disto, o terceiro não pode ser sujeito passivo do tributo e, portanto, não faz parte da relação jurídico tributária, como, sem arranhar profundamente a sistemática do Direito Tributário, atribuir qualidade a esse terceiro para “autorizar” o contribuinte legal que pagou o indevido a repetir? Não há lógica nisso.¹⁰

Ficou claro, portanto, que a intenção do legislador e do STF era que, no caso de tributo indevido, entre o enriquecimento indevido do contribuinte, de um lado, e o enriquecimento indevido da Fazenda Pública, seria preferível a última alternativa, pois os valores seriam revertidos em benefício do interesse geral da coletividade.

Contudo, interessante julgamento do STF, ao negar o Recurso Extraordinário do Estado do Espírito Santo, no RE 45.977, considerou que a repercussão econômica deve ser analisada no caso concreto, havendo a necessidade de distinção entre situações que, embora similares, possam demonstrar um resultado jurídico diferente:

10 NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus Problemas, suas Incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983a, p. 319.

REPETIÇÃO DE IMPÔSTO INCONSTITUCIONAL

– Em princípio, não se concede a restituição do tributo indireto no pressuposto de que ocasionaria o locupletamento indébito do contribuinte de jure.

- Mas essa regra, consagrada pela súmula n.º 71, deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se êsse locupletamento.

- Financistas e juristas ainda não assentaram um standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que, a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável no caso concreto. RE 45977 (DJ de 22/02/1967)

Segundo este entendimento do Pretório Excelso, a possibilidade jurídica da repetição de tributos indiretos deve ser apreciada em cada caso concreto, considerando que o mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência, as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado, a natureza da mercadoria ou a do ato tributado. O que significa que o locupletamento indevido do contribuinte de direito não deveria ser presumido, mas analisado na particularidade de cada situação.

Nesse ponto, interessante observar que nos julgados que deram origem ao entendimento exposto na Súmula 546 do STF, seguido pelo art. 166 do CTN, não há considerações sobre uma eventual repercussão jurídica do tributo. O interesse posto em discussão é de índole econômica, com a prova do empobrecimento do contribuinte de direito.

O entendimento do STF, lastreado na Súmula 546, foi seguido pelo STJ, que, com o advento da Constituição Federal de 1988, passou a ter competência para apreciar, em última instância, questões relacionadas à interpretação da legislação infraconstitucional (CF/88, art. 105, III), conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. ICM. FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES E ESTABELECIMENTOS SIMILARES.

ÔNUS DA PROVA: CONTRIBUINTE DE DIREITO. PRECEDENTES. RECURSO PROVIDO.

I - TRATANDO-SE DE AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE ICM, O QUAL É IMPOSTO INDIRETO, É INDISPENSÁVEL QUE O CONTRIBUINTE DE DIREITO COMPROVE QUE NÃO AGREGOU O TRIBUTO AO PREÇO DA MERCADORIA (QUE NÃO REPASSOU O IMPOSTO AO COMPRADOR DO BEM), OU ENTÃO QUE DEMONSTRE QUE O CONTRIBUINTE DE FATO O AUTORIZOU EXPRESSAMENTE A RECEBER A DEVOLUÇÃO DO TRIBUTO.

II - APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN.

III - PRECEDENTES DAS TURMAS DE DIREITO DO STJ: RESP 9.364/SP, RESP 19.995/SP - EDCL, RESP 13.889/SP, RESP 26.085/SP, RESP 17.214/SP E RESP 5.562/SP.

IV - RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

(REsp n.º 7.663/SP, relator Ministro Adhemar Maciel, Segunda Turma, julgado em 12/12/1996, DJ de 24/02/1997, p. 3309)

Com relação ao contribuinte de fato, o STJ, inicialmente, reconhecia sua legitimidade ativa, em razão da presunção de transferência do ônus tributário.¹¹ Assim, o contribuinte de fato não precisaria, em tese, prová-la, como ocorreu em julgamentos envolvendo, basicamente, consumidores de energia elétrica¹² e compradores de produtos submetidos à incidência do IPI. Todavia, o referido entendimento foi modificado e esta Corte jurisdicional passou a negar legitimidade ao contribuinte de fato para pleitear a restituição. Assim, a partir do julgamento do REsp 903.394/AL, realizado

11 AgReg no AG n.º 440976/SP, 1ª Turma, DJ de 01/07/2002.

12 “O consumidor de fato que assume o ônus econômico do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica está legitimado a pleitear a repetição do indébito da exação que lhe desfalcou o patrimônio (precedentes do STJ).” (EDcl no REsp n.º 209.485/SP, relator Ministro Francisco Peçanha Martins, relatora para acórdão Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15/05/2003, DJ de 1/09/2003, p. 243).

sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo) – Tema 173 – ficou decidido que apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa *ad causam* para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos.

A controvérsia objeto do Recurso Especial n.º 903.394/AL consubstanciava-se sobre a legitimidade ativa *ad causam* do “contribuinte de fato” (*in casu*, distribuidoras/revendedoras de bebidas) para pleitear a repetição de indébito decorrente do IPI (“tributo indireto”), recolhido pelo “contribuinte de direito” (as fabricantes de bebidas), incidente sobre os descontos incondicionais, à luz do disposto no art. 166 do CTN. Pela relevância do julgado, importa transcrever excertos do referido acórdão:

O “contribuinte de fato” (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo “contribuinte de direito” (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente...
A exegese do referido dispositivo indica que: “...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte

de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores. A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente.” (Marcelo Fortes de Cerqueira, in “Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho”, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do “contribuinte de fato” (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no art. 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de

direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.... Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 903.394/AL, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/3/2010, DJe de 26/4/2010)

Ao analisar o caso, o Relator, Ministro Luiz Fux, entendeu que o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do “contribuinte de fato” (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo) não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de repetição de indébito.

Assim, o STJ assentou que o estabelecimento industrial (*in casu*, o fabricante de bebidas, contribuinte de direito) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (arts. 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do art. 166 do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

Não obstante o referido julgamento, a Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.299.303/SC (Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 14/08/2012), sob o rito do art. 543-C do CPC, excepcionou este entendimento no sentido de que o usuário do serviço de energia elétrica (consumidor em operação interna), na condição de contribuinte de fato, é parte legítima para discutir a incidência do ICMS sobre a demanda contratada

e não utilizada de energia elétrica, bem como para pleitear a repetição do indébito referente ao mencionado tributo, não sendo aplicável, na hipótese, a orientação firmada pela Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 903.394/AL (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe de 26/04/2010), também submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC.

A excepcionalidade nos casos de fornecimento de energia elétrica foi justificada pelo fato de que o Estado-concedente e a concessionária do serviço público encontram-se lado a lado, no mesmo polo, em situação absolutamente cômoda e sem desavenças, inviabilizando qualquer litígio em casos como o presente. O consumidor da energia elétrica, por sua vez, observada a mencionada relação paradisíaca concedente/concessionária, fica relegado e totalmente prejudicado e desprotegido. Na visão do STJ, portanto, esse quadro revela que a concessionária assume o papel de contribuinte de direito apenas “formalmente”, assim como o consumidor também assume a posição de contribuinte de fato em caráter meramente “formal”.

Após algumas oscilações jurisprudenciais, tanto o STJ, quanto o STF, consolidaram o entendimento que o contribuinte de fato, mesmo na hipótese do art. 166 do CTN, não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito. Em outras palavras, a exigência de autorização deste não o transforma em titular do direito, uma vez que não integra a relação jurídico-tributária.¹³ O entendimento está fundado no fato de que o contribuinte de direito já teria recuperado o valor no preço de venda, e a repetição de indébito representaria um “enriquecimento sem causa”.

Desta forma, desconsiderando a excepcionalidade do caso envolvendo o consumidor de energia elétrica, a jurisprudência atual consolidou o entendimento de que somente o contribuinte de direito possui legitimidade *ad causam* para pleitear a restituição dos pagamentos indevidos, enquanto integrante do polo passivo da relação jurídico-tributária.

13 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 484.

3. A NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS INDIRETOS E A TRANSFERÊNCIA DO “CUSTO” TRIBUTÁRIO

A classificação de tributos em “indiretos” e “diretos” é feita sob um viés econômico, trazida para o âmbito jurídico, principalmente, pela jurisprudência, para expressar a repercussão financeira do tributo.¹⁴ Neste sentido, o doutrinador Alfredo Augusto Becker¹⁵ chamou a classificação de tributos diretos e indiretos como a “simplicidade da ignorância”:

A erronia das decisões dos tribunais em matéria tributária e a irracionalidade das leis tributárias são devidas, em grande parte, à classificação dos tributos em diretos e indiretos segundo o critério da repercussão econômica. Hoje, praticamente a totalidade da doutrina condena o critério da repercussão, considerando-o absolutamente artificial e sem qualquer fundamento científico. A Ciência das Finanças Públicas e a política fiscal têm demonstrado que aquele critério repousa na simplicidade da ignorância.

[...]

Conclusão - A verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável.

Esta crítica faz referência ao fato de que não existe no direito brasileiro qualquer definição legal de tributo indireto ou direto, deixando a cargo da doutrina e jurisprudência a delimitação da sua aplicação nas relações jurídico-tributárias. Em geral, a doutrina identifica como tributos indiretos aqueles que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem

14 BERGAMINI, Adolpho. **Análise de Legislação, Manifestações de Administrações Tributárias, Jurisprudência Administrativa e Judicial e Abordagem de Temas de Gestão Tributária**. Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 9.

15 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 569/570.

a transferência de seu encargo econômico-financeiro para pessoa diversa daquela fixada em lei como contribuinte ou responsável tributário, como ocorre com o ICMS, ISSQN¹⁶ e o IPI.

Fica evidente que a “repercussão econômica” acaba criando uma zona nebulosa entre a Economia e o Direito, no qual os doutrinadores identificaram duas figuras na relação jurídico-tributária: o primeiro chamado de contribuinte de direito, como aquele que é o contribuinte ou responsável identificado pela legislação tributária; e segundo, o chamado contribuinte de fato, sendo aquele consumidor final que, teoricamente, arcará com o ônus do tributo. Tanto é assim que Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁷ chama a atenção que, para o Direito, existe somente a figura do “contribuinte”, ou seja, aquele que ocupa o polo passivo da obrigação tributária, até porque, o que se chama de “contribuinte de fato” não pode jamais ser cobrado ou executado pela Fazenda Pública.

Sobre a questão, Brandão Machado critica a classificação dos tributos como diretos ou indiretos, por carecer de qualquer significação científica. Assim, pontifica que o atual ordenamento jurídico brasileiro em nada contribui para identificar os tributos a que se refere o art. 166, pois todos os tributos comportam, por sua natureza (qualquer que seja ela), a transferência a terceiro do respectivo encargo financeiro.¹⁸

16 “O ISS é espécie tributária que pode se caracterizar como tributo direto ou indireto, sendo necessário avaliar se seu valor é repassado ou não ao preço cobrado pelo serviço. (Tese julgada sob o rito do art. 543-C do CPC/73 – Tema 398).” Precedentes: AgRg no REsp 1225188/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/11/2015, DJe 23/11/2015; AgRg no AREsp 159508/PR, Rel. Ministra ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/10/2015, DJe 20/11/2015.

17 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 410.

18 MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito no Direito Tributário. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário** – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo, Saraiva, 1984, p. 59-106.

Estes questionamentos são importantes na medida em que buscam demonstrar que a transferência do custo tributário para terceiros é algo comum na relação comercial, o que não poderia servir como pressuposto para repetição do indébito. Em outras palavras, o critério econômico não permite a colocação dos tributos em uma ou em outra classificação, pois todos eles podem de certa forma ter o seu ônus transferido a um terceiro, na fixação dos preços ao consumidor.

Como reforço ao entendimento desta corrente doutrinária, Brandão Machado, ao estudar a influência dos impostos diretos e indiretos na formação do preço, também informa que as pesquisas sobre o tema se multiplicaram em vários países, para confirmar que um imposto como o de renda, portanto, tributo direto, por exemplo, é repassado a terceiro, como fenômeno cuja ocorrência não pode ser contestada:

Já há mais de cinquenta anos que se começou a considerar seriamente os impostos pessoais como custos ou despesas diretas, isto é, como elementos integrantes de dispêndio necessário à produção do rendimento tributável. O trabalho de Helpenstein (*Die Steuern als Werbungskosten, Rundschau für GmbH, 17:572 e s., 1926*) mostrou que até os impostos tidos por intransferíveis constituem despesas que o contribuinte repassa ao terceiro com quem contrata a venda de bens ou a prestação de serviço. Grabower, em artigo publicado em 1928 (*Zur Steuerüberwälzungslehre, Vierteljahresschrift für Steuer – und Finanzrecht, 2:353 e s.*), fez um resumo de quase tudo quanto se havia escrito até então a respeito de translação dos impostos, desde a contribuição de Seligman (*The Shifting and Incidence of Taxation, Nova Iorque, 1899*) até a de Otto von Mering (*Die Steuerüberwälzung, Jena, 1928*), para concluir que já na década de vinte os maiores financistas do mundo, como Fritz Karl Mann, por exemplo, arrolavam entre os impostos trasladáveis o imposto sucessório e o imposto de renda. Schmölders (*Allgemeine Steuerlehre, Berlim, 1958, p. 142, nota*) refere que o Ministro das Finanças alemão, em memorial preparado em 1924 sobre mudança na lei do imposto de vendas, já observava que, desde havia muito, se

reconhecia o fato de que os impostos diretos também se transladam incorporados no preço. Na década de trinta, Winkel também demonstrou, em dissertação de doutorado apresentada à Universidade de Colônia (*Die Behandlung der Steuern als Aufwand in der Steuerlichen Erfolgsbilanz*, Colônia, 1936, p. 22), que o imposto de renda era ingrediente de custo e, portanto, nominalmente transferível a terceiro.¹⁹

Para se compreender a questão da repercussão econômica do tributo é essencial identificar o processo de formação do preço de venda do produto/serviço, o que reside exatamente no método de custeio utilizado e a metodologia para cálculo da taxa de lucro desejada, sendo que a mais utilizada no mercado é o método *Mark-up* (taxa de marcação), onde se integram todos os tributos, taxas administrativas e financeiras e o custo de oportunidade, que pode ser o capital investido. Se utilizarmos como exemplo o contrato de seguro, nota-se que, em regra, é o risco que vai direcionar o valor do prêmio do interesse a ser segurado. Ocorre que, além do próprio risco, pode-se identificar os seguintes elementos que interferem diretamente na precificação do preço do prêmio, tais como: a) indenizações, líquidas de franquias e coparticipações, incluindo um carregamento de segurança; b) despesas administrativas; c) despesas comerciais; d) impostos; e) margem de lucro, incluindo o custo de capital.²⁰

Para a formação do preço, o empresário analisará toda sua estrutura e o sistema de custos que lhe permite conhecer todos seus gastos, saber apropriá-los, para diante disso, encontrar uma posição vantajosa perante seus concorrentes, conforme leciona Clóvis Padoveze:

Os conceitos de custos fixos e variáveis permitem uma expansão das possibilidades de análise dos gastos da empresa, em relação aos volumes produzidos

19 MACHADO, 1984, p. 59-106.

20 Cf. <https://cadernosdeseguro.ens.edu.br/pdf/cad-seg-195--artigo-paulo-pereira-ferreira.pdf>.

ou vendidos, determinando pontos importantes para fundamentar futuras decisões de aumento ou diminuição de produção, corte ou manutenção de produtos existentes, mudanças no mix de produção, incorporação de novos produtos ou quantidades adicionais etc. A análise de custo/volume/lucro conduz a três importantes conceitos: Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e alavancagem operacional.²¹

As informações contábeis obtidas através dessa análise proporcionam aos administradores o conhecimento necessário do valor que o mesmo dispendeu para obter o produto ou serviço que inserirá no mercado. Este conhecimento é algo comum na sociedade empresária, na medida em que o gestor utilizará as informações a respeito da análise do custo, volume e lucro como importante subsídio para a fixação do preço de seu produto. Dentre os elementos que serão analisados, compreende-se como despesas todos os valores relacionados aos gastos com a estrutura administrativa e comercial, indispensáveis para a comercialização do produto, como o aluguel do prédio, salários, água, propaganda e tributos.

Para uma linguagem contábil, temos a chamada margem de contribuição como o valor que cobrirá os custos fixos e despesas fixas da empresa, e proporcionará o lucro, ou seja, é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos variáveis e despesas variáveis de cada produto ou serviço. Em outras palavras, Warren, Reeves e Fess lecionam que:

A margem de contribuição é a relação entre custo, volume e lucro. É o excesso da receita de vendas sobre os custos variáveis. Especialmente útil no planejamento empresarial porque fornece informações sobre o potencial de lucro da empresa.²²

21 PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um Enfoque em Sistema de Informação Contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 368.

22 WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003, p. 96.

Isso significa que o valor que sobrou das vendas permitirá que a empresa possa pagar suas despesas fixas e gerar lucro, e também permite obter informações sobre quais produtos são os mais lucrativos. E o processo de alocação de gastos parte da separação entre custos e despesas até chegar à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), ou seja, as despesas são lançadas diretamente no resultado, enquanto os custos, tanto os diretos quanto indiretos, são apropriados aos bens ou serviços.

Essas informações condensadas são subsídio para que a empresa possa estabelecer o preço de venda, uma vez que o preço das mercadorias, produtos ou serviços prestados podem representar a rentabilidade, isto é, o quanto a empresa será competitiva.

O que se está buscando demonstrar é que as despesas, incluindo os tributos diretos e indiretos, são partes indissociáveis do sistema de custeio da empresa, uma vez que permitem formar o preço que vale aquele determinado produto sem causar prejuízos ao empresário. Para que seja necessário que a empresa estabeleça sua margem de lucro, é inimaginável excluir as despesas tributárias da análise do preço de venda, sendo que o mesmo é consequência daquele.

Não obstante todo este contexto e a exigência do art. 166 do CTN, Sacha Calmon Navarro Coêlho leciona que todos os tributos comportam a possibilidade de transferência. Porém, o professor tributarista esclarece que existem dois tipos de translação ou, se se preferir, de repercussão dos ônus fiscais. Assim, temos: 1) a repercussão econômica, sem maior interesse para o Direito Tributário; 2) a repercussão jurídica, do maior interesse para o Direito Tributário.²³ Nesta leitura, a diferenciação de tributos diretos e indiretos fundamenta-se em critério econômico que não poderia servir de condicionante para a restituição tributária.

23 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 742.

Neste mesmo sentido, Hugo Machado Segundo leciona que “o problema é que o critério econômico [...] não permite a colocação dos tributos em uma ou em outra classe, pois todos eles podem, conforme as circunstâncias, ter o seu ônus transferido a um terceiro, na fixação dos preços correspondentes”. Prossegue o professor, afirmando que o legislador em momento algum elencou quais seriam os tributos indiretos, sendo que a jurisprudência, sem maiores aprofundamentos, apenas limitou-se a defender uma vaga alusão acerca dos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do encargo financeiro.²⁴

Na leitura da doutrina formada pelo professor Sacha Calmon e Hugo Machado Segundo, não seria viável considerar como restituível um tributo somente no caso de não repercussão econômica ou autorizado por terceiro, uma vez que todo o tributo teria potencial de repercutir economicamente e, via de consequência, a regra não estaria adequadamente estabelecida em lei. Em outras palavras, a única transferência do ônus tributário aceitável seria a jurídica, a qual, baseando-se em previsão legal, autorizaria o contribuinte a se utilizar do patrimônio de outrem para adimplir a obrigação de pagar o tributo nascida da incidência da norma.

A regra do art. 166 do CTN se torna inócua na medida em que tudo que gera despesa vai repercutir, direta ou indiretamente, na formação no preço do produto/serviço, sem falar da especificidade da incidência que alguns tributos seriam muito mais relevantes no fenômeno da repercussão. Neste sentido, lembra Ricardo Mariz de Oliveira que “a assunção do custo tributário é matéria estranha à relação jurídica tributária, atendo-se à relação jurídica diversa, de direito privado, e entre partes também diversa, das quais apenas uma integra a relação jurídica tributária juntamente com o sujeito ativo desta. Por isso mesmo, o art. 123 do CTN estatui como regra a inoponibilidade ao fisco

24 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. **NOMOS**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 32, n. 2, 2012, p. 223-259.

das convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos”.²⁵

De qualquer forma, acreditando que a divisão dos tributos em diretos e indiretos continue sendo utilizada de forma ampla pela jurisprudência, Hugo Machado Segundo defende que “se se pretende empregá-la, que se faça construindo-a de forma menos imperfeita, a saber, partindo não de critérios puramente econômicos, ou atrelados apenas a uma suposta (e efetiva) transferência do ônus econômico.” Para o autor, devem ser considerados indiretos somente os tributos instituídos com o objetivo de onerar fatos reveladores da capacidade contributiva de indivíduos diferentes daqueles apontados pela lei como sujeitos passivos da relação tributária.²⁶

Faz-se indispensável, portanto, diferenciar a repercussão que ocorre com base em normas jurídicas daquela resultante de meras circunstâncias econômicas. A relevância de proceder tal diferenciação mostra-se, por exemplo, no “fato de que o preço do produto, fixado em um contrato de compra e venda, pode ser acrescido do tributo se a repercussão for autorizada por lei”, sem que o comprador possa a este recusar; enquanto que, no mesmo contrato, se “a repercussão não estiver autorizada por lei, o comprador não estará obrigado ao acréscimo”.²⁷

Ademais, se todo e qualquer tributo, apresenta potencial para repercutir economicamente na formação do preço do produto/serviço, torna-se necessário haver uma reanálise para que a jurisprudência não aplique aleatoriamente o art. 166 do CTN. Ora, se o contribuinte precisar comprovar o “incomprovável”, estaríamos diante da chamada

25 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.

26 MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 223-259.

27 MACHADO SEGUNDO, loc. cit.

prova diabólica.²⁸ A doutrina processualista utiliza o termo “prova diabólica” para situações onde é impossível ou excessivamente difícil de ser produzida. Trata-se de situação frequente na prática e fez o instituto do ônus da prova ser repensado. Exigir que o contribuinte comprove em um processo de repetição de indébito que não repercutiu a despesa com tributos no preço do produto/serviço seria algo impossível. Com isso, a impossibilidade técnica existe na prova negativa de incerta ou difícil confecção, notadamente em virtude do uso indiscriminado de notas fiscais simplificadas, que torna praticamente irrealizável a identificação do comprador que suportou o referido encargo financeiro.

A fim de evitar a aplicação indiscriminada da norma, o STJ exclui as regras do art. 166 do CTN no caso de substituição tributária, sob o fundamento de que os substituídos sofrem o ônus final do débito do ICMS, já que imposto é calculado com base em fato gerador presumido considerado, portanto, o valor agregado em cada etapa da cadeia:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REVENDA DE MERCADORIA POR PREÇO MENOR DO QUE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/2015.

II. A Segunda Turma do STJ, no julgamento do REsp 525.625/RS (Rel.Ministro FRANCISCO FALCÃO), em juízo de retratação, por força do art. 1.040 do

28 “Exigir dos agravados a prova de fato negativo (a inexistência de intimação da decisão recorrida) equivale a prescrever a produção de prova diabólica, de difícil produção. Diante da afirmação de que os agravados somente foram intimados acerca da decisão originalmente recorrida com o recebimento da notificação extrajudicial, caberia aos agravantes a demonstração do contrário. Agravo a que se nega provimento.” (AgRg no AgRg no REsp 1187970/SC, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 05/08/2010, DJe 16/08/2010).

CPC/2015, revendo sua jurisprudência anterior, firmou o entendimento no sentido da inaplicabilidade do art. 166 do CTN, em caso idêntico, porquanto esse dispositivo do CTN está inserido na seção relativa ao “pagamento indevido”, cujas hipóteses estão previstas no art. 165 do CTN. Em nenhum dos incisos do art. 165 do CTN se encontra a hipótese de que trata o presente feito. O montante pago a título de substituição tributária não era indevido quando da realização da operação anterior. Ao contrário, aquele valor era devido e poderia ser, inclusive, exigido pela Administração tributária. Ocorre que, realizada a operação que se presumiu, a base de cálculo se revelou inferior à presumida. Esse fato superveniente é que faz nascer o direito do contribuinte. Não se trata, portanto, de repetição de indébito, nos moldes do art. 165 do CTN, mas de mero ressarcimento, que encontra fundamento no art. 10 da Lei Complementar 87/96. III. Agravo interno improvido. (AgInt no AgInt no REsp n. 1.755.797/DE, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 1/12/2022)

Percebe-se que esta Corte Jurisdicional tomou como base do entendimento que o contribuinte antecipa o pagamento do imposto referente às demais etapas da cadeia de produção, de maneira que este também suporta o encargo financeiro da operação fiscal antes de efetuar a venda para o consumidor final.

Em outra situação, o STJ também julgou pela inaplicabilidade das regras do art. 166 do CTN no caso de aproveitamento de créditos escriturais de IPI na conta gráfica.²⁹ Também foi possível notar a existência

29 “Além disso, no ponto, o entendimento do Tribunal de origem está conforme a orientação desta Corte Superior segundo a qual eventual possibilidade de aproveitamento dos créditos escriturais dará ensejo à correção monetária sempre que o creditamento não tenha ocorrido por oposição injustificada da Fazenda. Precedentes. Em segundo lugar, quanto à ofensa ao art. 166 do Código Tributário Nacional, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se pela inaplicabilidade de tal dispositivo para fins de aproveitamento de créditos escriturais de IPI como os presentes, uma vez que não se trata de repetição de indébito. Precedentes. 4. Em terceiro e último lugar, no que tange à malversação do art. 49 do CTN, a leitura do acórdão combatido revela que seu

do Acórdão: 19.947/11/3ª perante o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, onde esta Corte Administrativa acatou o pedido de restituição independente da aplicação dos requisitos do art. 166 do CTN, em benefício de empresa optante do Simples Nacional:

RESTITUIÇÃO - ICMS - SIMPLES NACIONAL - ANTECIPAÇÃO DE IMPOSTO - RECOLHIMENTO INDEVIDO - COMPROVADA A INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO JURÍDICA DO ENCARGO FINANCEIRO - ART. 166 DO CTN - IN SUTRI/SEF N.º 01/10.

Pedido de restituição de valores indevidamente recolhidos a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), em decorrência da aquisição de mercadorias, por contribuinte optante pelo Simples Nacional. Comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores corrigidos pela Taxa Selic a partir do pagamento indevido, tendo em vista a comprovação da não repercussão jurídica do encargo financeiro conforme disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional. Impugnação procedente. Decisão unânime.

Neste caso, prevaleceu o entendimento de que o valor devido mensalmente pelas empresas optantes pelo Simples Nacional é determinado mediante aplicação das tabelas dos anexos da Lei Complementar n.º 123. Para efeito de determinação do valor devido mensalmente a ser recolhido, será o resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a receita bruta mensal auferida. Isso não implicaria, segundo o Conselho de Contribuintes, repercussão econômica do tributo em relação à terceiros.

fundamento de decidir - como não poderia ser diferente - foi o princípio constitucional da não-cumulatividade, com menção expressa ao art. 153, § 3º, inc. II, da Lei Maior através de julgados (fl. 97). É de se ressaltar, inclusive, que, na análise dos RE 353.657/PR e RE 370.682/SC, o Supremo Tribunal Federal analisou a questão. 5. Tratada a controvérsia com observância da Lei Maior, o recurso especial é via inadequada para debate e reforma da decisão da instância ordinária. Precedentes. 6. Agravo regimental não-provido.” (AgRg no REsp n. 725.126/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/02/2009, DJe de 24/03/2009).

Logo, fica claro que, embora seja muito difícil provar a ocorrência desse “repassê”, é ainda mais difícil, ou mesmo impossível, provar a inocorrência dele, conforme lecionou o ex-ministro do STF, Aliomar Baleeiro:

Sendo objeto de pagamento indevido, não tem o contribuinte o ônus de lhes demonstrar a inexistência de translação. Tal prova é difícilíssima, em muitos casos impossível, sujeitando-se a uma série de variáveis econômicas. Cabe, pois, à Fazenda que, ilegal ou inconstitucionalmente, recebeu pagamento sem causa, demonstrar que o *solvens* não tem legitimidade para pleitear a restituição ou interesse, por não ter suportado o encargo.³⁰

Embora pareça correto, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que esta regra se aplique aos tributos indiretos (ICMS, IPI, ISSQN, etc.), uma vez que tais tributos possuem um ciclo econômico que comporta repercussão econômica, é totalmente questionável a aplicação dessa regra sem uma profunda análise do caso concreto. Considerar os tributos como indiretos a partir de uma definição exclusivamente econômica seria o mesmo que impedir o direito à repetição do indébito.

Neste sentido, Luciano Amaro assevera que:

Em rigor, é inadequada a atribuição desta ou daquela natureza ao valor recolhido, pois, se se trata de indébito, aquilo que se recolheu não foi tributo, nem direito nem indireto. Se, numa dada situação, não havia tributo a recolher, e alguém foi posto na condição de devedor, o direito à restituição deriva do fato do pagamento indevido, independentemente da análise que se possa fazer sobre as características do tributo a cujo título (indevidamente) tenha sido feito o recolhimento.³¹

30 BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misael Abreu. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 2290.

31 AMARO, 2014, p. 422.

Em respeito ao princípio da capacidade contributiva e outros princípios constitucionais, a classificação entre tributos diretos e indiretos deve partir de uma perspectiva jurídica, para se aferir se realmente o patrimônio do terceiro foi atingido pela exação tributária, de forma autorizada pelo ordenamento. Ressalte-se, por oportuno, que em algumas decisões o STJ decidiu no sentido da inaplicabilidade de critérios econômicos para qualificação de um tributo como direto ou indireto, mas visualizando a questão jurídica da autorização do destaque do respectivo imposto na nota fiscal.³²

Desta forma, defende-se que a aplicação do art. 166 do CTN depende da prévia verificação, em cada caso concreto, se houve a repercussão jurídica do encargo econômico decorrente do pagamento indevido. Ainda que se respeite a aplicabilidade do referido dispositivo sobre restituição dos chamados tributos indiretos, o mesmo não deve ser exigido aleatoriamente a toda e qualquer situação em que se constate o pagamento indevido de valores a título desses tributos.

Por fim, cumpre assentar que existirão casos em que a repercussão jurídica do encargo econômico não ocorrerá, ora em razão da natureza da operação, ora do fato ou da circunstância em que se der o pagamento indevido, ora em virtude do contribuinte de direito confundir-se com o de fato, ora quando não houver a obrigatoriedade ou for vedado o destaque do imposto.

32 “TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ISS - AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO - APRECIÇÃO APENAS DA LEGITIMIDADE PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - OMISSÃO - NULIDADE - REPERCUSSÃO JURÍDICA DO TRIBUTO - INEXISTÊNCIA - LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE DIREITO. [...] 3. Na hipótese, restou comprovado por prova pericial a ausência de destaque do tributo na nota fiscal da prestação de serviço, de modo que se afasta a restrição contida no art. 166 do CTN quando o prestador não repassou o tributo no preço do serviço, assumindo o seu encargo financeiro. 4. Recurso especial provido para anular o acórdão dos embargos de declaração, e determinar à Corte de origem que aprecie a pretensão declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária.” (REsp n.º 1.009.518/RS, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 6/08/2009, DJe de 21/08/2009).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do que foi exposto ao longo deste artigo, pode-se concluir que:

- 1) A inserção do art. 166 no CTN partiu do entendimento de que o contribuinte de direito, ao vender mercadorias com a carga tributária embutida no preço, já fora devidamente ressarcido ou reembolsado. Assim, caso o pagamento do tributo fosse considerado inválido, restitui-lo ao contribuinte de direito implicaria enriquecimento sem causa deste, que receberia o reembolso duas vezes. Ademais, depreende-se da análise dos julgados que deram origem ao entendimento exposto na Súmula 546 do STF, seguido pelo art. 166 do CTN, que não houve um aprofundamento sobre a repercussão jurídica do tributo. O interesse posto em discussão foi sempre de índole econômica;
- 2) Após intensa oscilação no entendimento jurisprudencial, o STJ pacificou o entendimento de que apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa *ad causam* para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos, com exceção de alguns casos, como o do usuário do serviço de energia elétrica, que na condição de contribuinte de fato, é considerado parte legítima para pleitear a repetição do indébito referente ao ICMS;
- 3) As despesas operacionais de uma empresa, incluindo os tributos diretos e indiretos, são parte indissociável do sistema de custeio da empresa, uma vez que permitem formar o preço que vale aquele determinado produto, sem causar prejuízos ao empresário. Portanto, para que seja necessário que a empresa estabeleça sua margem de lucro, é inimaginável excluir as despesas tributárias da análise do preço de venda;
- 4) É inegável que todos os tributos possuem repercussão econômica, ou seja, repercutem no preço, pois comportam, por sua natureza (qualquer que seja ela), a transferência a terceiro do respectivo encargo financeiro. Faz-se indispensável, portanto, diferenciar

a repercussão jurídica daquela resultante de meras circunstâncias econômicas, pois o critério econômico não serve de condicionante para a restituição tributária;

- 5) A única transferência do ônus tributário aceitável seria a jurídica, a qual, baseando-se em previsão legal, autorizaria o contribuinte a se utilizar do patrimônio de outrem para adimplir a obrigação de pagar o tributo nascida da incidência da norma. Nesse sentido, a classificação entre tributos diretos e indiretos deve partir de uma perspectiva jurídica, para se aferir se realmente o patrimônio do terceiro foi atingido pela exação tributária, de forma autorizada pelo ordenamento;
- 6) É preciso repensar a restituição dos tributos indiretos, notadamente para que não se aplique aleatoriamente o art. 166 do CTN, como sói ocorrer na jurisprudência nacional, pois considerar os tributos como indiretos a partir de uma definição exclusivamente econômica seria o mesmo que impedir o direito à repetição do indébito, na medida que o contribuinte precisa comprovar o “incomprovável” (prova diabólica). Portanto, defende-se que a correta aplicação do art. 166 do CTN depende da prévia verificação, em cada caso concreto, da repercussão jurídica do encargo econômico decorrente do pagamento indevido.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. (revista) São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de; FRIDMAN, Rosa Sakata. As improbidades do Art. 166 do Código Tributário Nacional e sua Inaplicabilidade ao Levantamento de Depósitos Judiciais de ICMS. **Revista de Direito Tributário Atual n.º 48**, ano 39. p. 242-277. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre de 2021.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado n.º 11**. Salvador, set./nov. 2007.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misael Abreu. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERGAMINI, Adolpho. **Análise de Legislação, Manifestações de Administrações Tributárias, Jurisprudência Administrativa e Judicial e Abordagem de Temas de Gestão Tributária**. Thomson Reuters Brasil, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASTRO, Eduardo Moreira; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em Espécie**. 9. ed. Bahia: Juspodivm, 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. **NOMOS**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 32, n. 2, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do tributo “indireto” na jurisprudência brasileira: uma análise comparada. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro n.º 1**. ano 2, p. 675-698. Lisboa, 2013.

- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MATARAZZO, D. C. **Análise Financeira de Balanços**: Abordagem básica e gerencial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: Análise e gestão. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos**: planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus Problemas, suas Incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983a.
- NEVIANI, Tarcísio. Repetição do indébito. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1983b.
- 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.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um Enfoque em Sistema de Informação Contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- SANTOS, Joel J. **Análise de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.