

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

ÁLVARO MARTINS ROTUNNO

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RELATIVAMENTE AOS
TRIBUTOS QUE COMPORTAM TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO
FINANCEIRO:
A PROBLEMÁTICA NORMA DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

**CURITIBA
2015**

ÁLVARO MARTINS ROTUNNO

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RELATIVAMENTE AOS
TRIBUTOS QUE COMPORTAM TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO
FINANCEIRO:
A PROBLEMÁTICA NORMA DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

Monografia apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, Unidade Curitiba, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista.

**CURITIBA
2015**

RESUMO

O presente trabalho volta-se ao estudo da legitimidade ativa para repetição do indébito tributário relativamente aos tributos que, inseridos em cadeias econômicas, comportam a transferência do seu próprio encargo financeiro a terceiros. Essa matéria, que aparece disciplinada no artigo 166 do Código Tributário Nacional, é objeto de longo debate doutrinário. Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça procurou dar a palavra final sobre a interpretação desse dispositivo. Contudo, a orientação firmada pode resultar em situações problemáticas, que ficaram claras ao próprio Tribunal pouco tempo depois.

Palavras-chave: repetição do indébito tributário, tributos indiretos, repercussão financeira, capacidade ativa, artigo 166 do Código Tributário Nacional

ABSTRACT

The purpose of this research is to study the legitimacy to act (*legitimation ad causam*) to rebate of *tax indebitum* regarding indirect tax (tax collected by an intermediary from the person who bears the ultimate economic burden of the tax). The object of this research is regulated by the Article 166 of Brazilian Taxation Code and was recently judged at last instance by Brazilian Federal Supreme Court (STJ). However, the decision issued upon this Article begins to show problematic consequences when applied to certain circumstances.

Keywords: rebate of *tax indebitum*, *actio de in rem verso*, indirect tax, economic burden transfer, legitimacy to act, article 166 of Brazilian Taxation Code

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN - Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

Art. - Artigo

CF ou CF/88 - Constituição Federal do Brasil de 1988

CPC - Código de Processo Civil Brasileiro de 1973 (Lei nº 5.869/73)

CTN - Código Tributário Nacional Brasileiro (Lei nº 5.172/66)

REsp - Recurso Especial

RE - Recurso Extraordinário

RMIT - Regra-Matriz de Incidência Tributária

RMRIT - Regra-Matriz de Repetição do Indébito Tributário

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO	2
II. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	4
II.I A estrutura e os sujeitos da relação obrigacional tributária	4
II.II A regra-matriz de repetição do indébito tributário	6
III. O FENÔMENO DA REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA E A NORMA CONTIDA NO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	8
III.I. Análise crítica da norma contida no artigo 166 do CTN	8
III.II. Breves considerações a respeito da transferência do encargo financeiro nas cadeias produtivas	11
III.III. A delicada decisão feita pelo legislador do CTN nesta matéria	14
IV. A TENTATIVA DE PACIFICAÇÃO DA MATÉRIA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	22
IV.I A decisão proferida no Recurso Especial nº 903.394-AL, Recurso Representativo da Controvérsia	22
IV.II Os problemas decorrentes desta interpretação e a abertura de uma exceção no julgamento do Recurso Especial 1.299.303-SC	26
V. CONCLUSÃO	29
VI. BIBLIOGRAFIA.....	30

I. INTRODUÇÃO

A repetição do indébito tributário é um direito assegurado aos contribuintes em praticamente todas as codificações tributárias de Estados democráticos na atualidade. Uma vez pagos valores indevidos ou superiores ao montante da obrigação tributária, é relativamente pacífico o direito do contribuinte de reaver a quantia indevidamente direcionada aos cofres públicos, variando as ordenações tributárias quanto à forma de exercício deste direito.

Este entendimento é orientado pelo senso universal de que o pagamento em valor superior ao do tributo, ou o pagamento quando nenhum tributo seria devido, constitui *enriquecimento sem causa* por parte do Estado, incumbindo-lhe a restituição de tais valores aos contribuintes, dentro da concepção de Estado que predomina na atualidade.

Todavia, a uniformidade entre as codificações tributárias cessa quando se trata da repetição de indébito tributário relacionado a tributos que, por sua especial conformação jurídica, admitam a transferência do ônus financeiro (o ônus provocado pelo próprio tributo) ao elo seguinte da cadeia de circulação econômica. Nesta hipótese, a definição da legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário exige a ponderação de outros elementos de ordem tributária e econômica, tendo em vista a possibilidade de que aquele encargo tributário injustamente suportado pelo contribuinte do tributo possa ter sido repassado a terceira pessoa.

No Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), essa matéria aparece disciplinada no artigo 166, segundo o qual “*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*”.

A norma objeto deste estudo situa-se na Seção III do Capítulo IV do CTN, seção dedicada ao “Pagamento Indevido”. O artigo antecedente, o 165, contempla a regra geral que disciplina a repetição do indébito tributário no Código Tributário Nacional, matéria afeita à norma do art. 166, sem dúvida.

O estudo que se empreenderá nas páginas a seguir, longe de exaurir o tema, pretende explorar os principais aspectos envolvidos nessa norma de legitimação para repetição do indébito tributário, com destaque às recentes tentativas, por parte do

Superior Tribunal de Justiça, de assentar um entendimento definitivo a respeito da questão – tarefa complexa e que, inevitavelmente, coloca o intérprete diante de uma escolha com delicadas consequências, conforme se demonstrará.

Por se tratar de tema situado no terreno da repetição do indébito tributário, o estudo exigirá uma breve incursão nos aspectos teóricos da *relação jurídica obrigacional tributária*, com especial enfoque aos sujeitos que a compõem e às possíveis interações entre eles. Este será o objeto do Capítulo II, a seguir.

Em seguida, avançando ao tema objeto da pesquisa, serão voltadas atenções à norma do artigo 166 do CTN propriamente dita. A partir de uma leitura crítica de seu enunciado, serão apresentados os principais pontos de divergência a respeito da interpretação desta norma, com as razões que suportam os entendimentos divergentes. Serão analisadas também as possíveis *consequências* que cada possível interpretação da norma pode resultar, o que só confirma a complexidade do tema.

Por fim, será analisada a recente tentativa de pacificação do tema pelo Superior Tribunal de Justiça¹, no julgamento do Recurso Especial nº 903.394-AL, e a posterior abertura de uma exceção a este entendimento, no julgamento do Recurso Especial nº 1.299.303-SC. Não será objeto deste estudo toda a oscilação de entendimento pela qual passou o tema na jurisprudência do STJ – tema que, por si só, demandaria um trabalho de muito maior fôlego. Em vez disso, serão objeto de análise apenas aqueles dois julgados, pois proferidos em sede de Recursos Representativos da Controvérsia (sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil), recursos vocacionados a representar a decisão definitiva sobre a interpretação da legislação federal.

¹ A especial atenção dirigida ao STJ se justifica porquanto compete a este Tribunal a última palavra em matéria de legislação federal. No âmbito do Supremo Tribunal Federal, é dominante o entendimento de que a discussão relativa ao art. 166 do CTN constitui matéria reservada ao âmbito infraconstitucional, cujo conhecimento não compete à Suprema Corte. Este entendimento foi confirmado em definitivo na apreciação do Recurso Extraordinário nº 753.681, ocasião em que o Plenário firmou que “*a interpretação do art. 166 do CTN é de natureza infraconstitucional*”.

II. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

II.I A estrutura e os sujeitos da relação obrigacional tributária

Ponto de partida necessário para compreensão do tema objeto do presente estudo é a estrutura que compõe a *relação jurídica obrigacional* de natureza *tributária*.

Dos autores que se propuseram a sistematizar o conjunto de situações jurídicas estabelecido na *relação tributária*, temos que a matéria recebeu sua expressão mais refinada na autorizada doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Em síntese, para o autor, a relação jurídica constitui um liame obrigacional de natureza tributária que vincula, de um lado, um sujeito ativo, na posição de credor, e, de outro lado, um sujeito passivo, devedor daquele. O centro dessa relação é ocupado pela *obrigação tributária*, núcleo obrigacional que vincula os sujeitos da *relação tributária* por um dever de pagamento (do sujeito passivo), ao qual se opõe um direito de crédito (do sujeito passivo).

A interação entre os sujeitos da relação tributária tem como referencial a obrigação tributária, de tal modo que, uma vez extinta a obrigação tributária pelo pagamento do tributo, imediatamente desaparecerá a própria *relação jurídica*, em razão do desaparecimento do núcleo obrigacional que atrelava os dois sujeitos da relação.

Sujeito ativo da relação jurídica tributária, conforme definição trazida no artigo 121 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público – ou privado, segundo ressalta Paulo de Barros Carvalho – titular do direito subjetivo de crédito em face do contribuinte.

Por sua vez, sujeito passivo da relação jurídica tributária, na melhor definição trazida por Paulo de Barros Carvalho, “*é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nevos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais*”².

O artigo 122 do CTN conceitua como sujeitos passivos da obrigação tributária (i) o *contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*; e (ii) o *responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 372.

Interessa-nos em particular a figura do *contribuinte* (inc. I do art. 122 do CTN). O *responsável tributário*, embora ostente a condição de *sujeito passivo* da obrigação tributária, tem lugar apenas em hipóteses excepcionais, sobretudo no caso dos tributos que incidem sobre a circulação de produtos e serviços em cadeias econômicas, objeto central deste estudo.

O *contribuinte*, portanto, é quem integra a *relação jurídica obrigacional tributária* na condição de *sujeito passivo*, recaindo sobre ele a obrigação de pagamento do tributo ao Estado, *sujeito ativo*. Dito de outro modo, somente aquele legalmente qualificado como *contribuinte* pelo consequente da regra matriz de incidência será *sujeito passivo* da *relação tributária*.

Sendo a relação tributária composta apenas por estes dois sujeitos – *ativo* e *passivo* –, qualquer outro será um sujeito estranho à relação e, conseqüentemente, não terá qualquer vinculação com o Estado credor.

O reforço feito nos parágrafos acima, longe de redundante, é de extrema importância para o objeto deste estudo, pois, como se verá adiante, a norma do artigo 166 do CTN faz referência a sujeitos que, embora externos à relação jurídica tributária, sofrem repercussões econômicas que dela emanam.

Por ser *legalmente* definido como sujeito passivo da obrigação tributária, parte da doutrina denomina o *contribuinte* previsto no inc. I do art. 122 do CTN de *contribuinte de direito*. A figura do *contribuinte de direito* se oporia à do *contribuinte de fato*, que, embora não possua a qualificação legal de contribuinte, acaba suportando os reflexos econômicos da incidência tributária na etapa anterior da cadeia produtiva.

As relações expostas acima serão aprofundadas nos capítulos seguintes, mas desde já merece censura a divisão dos *contribuintes* entre *de fato* e *de direito*, ante a sua flagrante inadequação técnica. *Contribuinte* é apenas aquele a quem a lei atribui essa condição, não havendo que se atribuir a mesma qualidade (ainda que “*de fato*”) a terceiros externos à *relação tributária*. Não obstante, essa classificação é de tal forma disseminada que alguns países da América Latina chegaram a positivá-la em sua legislação tributária, como sucede na Argentina³, por exemplo.

³ A Ley de Procedimiento Tributario argentina, Ley nº 11.683 de 1998, contempla em seu Artículo 81 (dispositivo que será melhor analisado adiante) que “*Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos*”

II.II A regra-matriz de repetição do indébito tributário

Fixada a premissa de que a relação jurídica tributária é composta, subjetivamente, apenas pelo Estado (sujeito ativo) e pelo contribuinte ou responsável (sujeito passivo), devem-se tecer breves comentários a respeito da regra-matriz que rege a repetição do indébito tributário.

Como se sabe, a etimologia da palavra *repetição*, aplicada ao contexto da *repetição do indébito*, remete à origem latina de *re + petire*, que expressa *pedir novamente* ou *pedir de volta*. No que aqui interessa, repetição do indébito tributário designa, portanto, o ato de *pedir de volta* o valor indevidamente recolhido aos cofres públicos.

Assim como a incidência tributária (imposição tributária) é regida pela Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), também a repetição do indébito tributário obedece à Regra-Matriz de Repetição do Indébito Tributário (RMRIT), também composta de um antecedente e um conseqüente.

No antecedente (descriptor) da RMRIT, encontram-se descritos os *critérios material, temporal e espacial* que, uma vez verificados, darão ensejo às prescrições do conseqüente (prescritor) dessa norma. Dos critérios da RMRIT, o *espacial* e o *temporal* coincidem em grande parte com os *critérios espacial e temporal* da própria Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT).

Por sua vez, o *critério material* da RMRIT poderia ser definido como *realizar pagamento indevido*, gênero do qual desdobrariam duas espécies, a saber, (i) *realizar pagamento quando nenhum tributo seria devido*, e (ii) *realizar pagamento em montante superior ao devido*. São estas as circunstâncias ensejadoras da repetição do indébito tributário, conforme prevê o artigo 165 do Código Tributário Nacional.

É indene de dúvidas que, havendo por parte do contribuinte um pagamento sem obrigação tributária correspondente, o recolhimento em questão terá sido *indevido*, defluindo o previsto no conseqüente da RMRIT.

Por sua vez, o conseqüente (prescritor) da RMRIT é composto de critérios *pessoal e quantitativo*. Tratando primeiramente deste último, o *quantitativo* da norma de repetição do indébito tributário corresponderá o montante recolhido ilegitimamente pelo contribuinte, não havendo que se falar em base de cálculo e alíquota, como ocorre com a RMIT.

No que concerne ao *critério pessoal* da RMRIT, sucede uma *inversão dos polos* existentes na regra-matriz de incidência tributária. Outrora devedor, o *contribuinte* ostenta agora um *crédito* a seu favor, sendo ele o sujeito ativo da obrigação. Como é lógico, o *sujeito passivo* dessa relação será a pessoa jurídica de direito público ou privado beneficiária de um pagamento indevido realizado pelo contribuinte.

O núcleo da *relação jurídica de repetição do indébito tributário* é ocupado também por uma *obrigação*, qual seja, o direito de crédito exercido pelo contribuinte em face do Estado – inversamente do que ocorre na relação jurídica impositiva tributária.

A par destes postulados, resta claro que na repetição do indébito tributário ocorre uma *inversão do vetor obrigacional* que se verificava na relação jurídica obrigacional tributária, sem, contudo, qualquer alteração dos *sujeitos* da relação, que apenas ocupam polos opostos.

Fixada a moldura da relação de repetição do indébito tributário, é cristalino que o crédito decorrente do pagamento indevido poderá ser exercido em face do Estado exclusivamente pelo *contribuinte* do tributo, pois foi ele o sujeito passivo da obrigação tributária que recolheu os valores posteriormente reconhecidos como indevidos.

Respeitados os postulados teóricos da ciência jurídica tributária, não é possível desviar da conclusão acima, sob pena de desvirtuar a norma que sistematiza a repetição do indébito tributário.

Vale observar que, nas relações obrigacionais de natureza civil, o efeito do pagamento em excesso, ou pagamento indevido, é idêntico ao que se dá na relação jurídica tributária. Uma vez que paga, pelo devedor, uma quantia que excede o real valor da dívida, surge imediatamente uma nova relação jurídica, *com polos invertidos, mas entre os mesmos sujeitos*, sendo que o antigo devedor se torna credor, e seu crédito corresponde à quantia indevidamente paga.

Retornando à relação tributária, conclui-se pela absoluta impossibilidade de conferir a um terceiro sujeito a legitimidade para pleitear a repetição do indébito tributário originado de um pagamento realizado pelo *contribuinte* do tributo.

A fim de não antecipar possíveis conclusões deste estudo, que serão melhor compreendidas a partir dos conceitos examinados adiante, impõe apenas fixar que a relação jurídica de repetição do indébito tributário tem como sujeito ativo o *contribuinte*, que foi o responsável pelo pagamento posteriormente reconhecido como indevido.

III. O FENÔMENO DA REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA E A NORMA CONTIDA NO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

III.I Análise crítica da norma contida no artigo 166 do CTN

O artigo 165 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) inaugura a seção do Código dedicada à repetição do indébito tributário, prevendo as hipóteses gerais em que o *sujeito passivo* poderá exigir do Estado a restituição dos montantes indevidamente pagos.

Ainda no campo da repetição do indébito tributário, o artigo 166 procura estabelecer uma regra especial, aplicável aos tributos que, por sua especial conformação jurídica, comportem a transferência do respectivo encargo financeiro. Assim dispõe este artigo:

“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”.

Fica evidente, logo à primeira vista, a complexidade da norma insculpida no artigo 166 do Código Tributário Nacional, a começar pela hipótese descrita em seu enunciado – *“tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”*.

A transferência do encargo financeiro provocado pelo tributo é um fenômeno de difícil conceituação e que admite variadas leituras, caso se observe o fato sob o aspecto econômico ou jurídico.

Evidentemente, a hipótese descrita pelo art. 166 do CTN não se aplica a todos os tributos. Como fica claro a partir da sua própria redação, a norma em exame se aplica apenas aos tributos qualificados por *“comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”*. Uma vez que a norma do artigo 166 do CTN se aplica apenas a determinados tributos – e o legislador do Código foi expresso neste sentido –, cabe investigar quais seriam as hipóteses ou espécies às quais se aplicaria este comando.

O enunciado do artigo 166 do CTN faz menção à transferência do encargo financeiro *a terceiros*. Pelo fato de mencionar *terceiro*, fica claro que os tributos

abrangidos por aquela norma têm lugar em relações jurídicas do contribuinte que envolvem ou afetam terceiros diretamente.

Assim, pela própria redação normativa, pode-se inferir que não são alvo do comando do art. 166 do CTN os tributos incidentes sobre *renda e patrimônio*, pois estes são atributos inerentes à esfera jurídica do contribuinte, de modo que a tributação dessas riquezas não produz reflexos sobre terceiros, ao menos diretamente.

O âmbito de incidência dessa norma, portanto, compreende os tributos incidentes sobre a comercialização, circulação de mercadorias, produção (industrialização), enfim, tributos que de algum modo afetem *cadeias econômicas*, pois é nesta hipótese que a incidência tributária poderá impactar os elos seguintes da cadeia produtiva.

Com efeito, a expressão “*transferência do respectivo encargo financeiro*” padece de certa vagueza, mas é possível afirmar com certo grau de certeza que os tributos aos quais o legislador teve a intenção de se dirigir com a norma do art. 166 do CTN são aqueles que atingem cadeias produtivas de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços – os tributos denominados *indiretos*, por parte da doutrina.

Em seguida, a norma em comento dispõe que, na hipótese de tais tributos, “*a restituição [...] 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*”.

Merece destaque, neste ponto, a expressão “*a quem*” empregada pelo legislador. No artigo anterior (165), o legislador nominou expressamente o *sujeito passivo* ao tratar da repetição do indébito tributário – “*o sujeito passivo tem direito [...] à restituição total ou parcial do tributo [...] nos seguintes casos*”. No artigo 166, porém, a redação adotada foi de que os tributos serão restituídos “*a quem prove haver assumido o referido encargo*”.

Dada a diferença de redação entre artigos que integram a mesma seção do CTN, é possível concluir que a restituição tributária inscrita no artigo 166 não se dirige exclusivamente ao *sujeito passivo*, mas sim *a quem* preencher as exigências previstas naquela norma, podendo ser uma terceira pessoa que não o *sujeito passivo*. Assim, a rigor, um *sujeito estranho à relação tributária originária* poderia demandar a restituição de um tributo indevidamente recolhido pelo sujeito passivo, caso atendesse às condições daquela norma.

É inegável que os textos normativos, por serem veiculados em *linguagem*, são inevitavelmente sujeitos a variadas interpretações, a depender do intérprete e do maior ou menor grau de precisão dos signos empregados pelo legislador.

Todavia, diante do enunciado do artigo 166 do CTN, parece forçoso reconhecer que a norma prevê uma hipótese de *legitimação extraordinária* para a repetição do indébito tributário, admitindo essa legitimidade ativa a um sujeito que não era *contribuinte* do tributo pago indevidamente, e que tampouco foi parte da relação jurídica tributária que resultou no pagamento daquela obrigação tributária.

À luz dos postulados expostos anteriormente, a *legitimação extraordinária* inscrita no art. 166 do CTN está em clara desarmonia com os pressupostos teóricos que informam a relação jurídica tributária, na medida em que o pagamento indevido ou a maior realizado pelo *contribuinte* do tributo daria origem a um crédito pertencente a um terceiro sujeito, sem relação com a incidência ou o pagamento daquele tributo, originariamente.

Como será melhor exposto adiante, o comando contido no artigo 166 do Código Tributário Nacional se reveste de uma expressiva *carga política* por parte do legislador. Uma vez previsto no CTN que a repetição do indébito tributário compete ao *sujeito passivo* (art. 165), seria desnecessária uma segunda norma específica para os tributos *indiretos*, que se sujeitariam à mesma regra geral de repetição do indébito tributário – qual seja, legitimização exclusiva do sujeito passivo. A presença do artigo 166 na Lei nº 5.172/66 é fruto de uma *vontade política* deliberada do legislador de interferir nas relações tributárias que concernem aos tributos *indiretos*, dispondo de forma diferenciada sobre a repetição do indébito tributário em relação a estes tributos.

Na medida em que os tributos *indiretos* notoriamente compõem o preço da mercadoria ou do serviço que será pago pelo terceiro adquirente, o *valor* tutelado pelo legislador do CTN com a edição do artigo 166 do CTN foi a *vedação geral de enriquecimento imotivado*, seja por parte do Estado, seja por parte do *contribuinte* do tributo, que presumivelmente transferiu o encargo tributário na composição do preço das mercadorias ou do serviço adquirido por terceiro.

Deve-se ponderar, nesta análise, em que medida a norma do artigo 166 do CTN reflete um valor geral do ordenamento jurídico brasileiro como um todo (a vedação ao *enriquecimento sem causa*) e em que medida a norma conflita com postulados elementares da relação jurídica obrigacional tributária.

III.II Breves considerações a respeito da transferência do encargo financeiro nas cadeias produtivas

Antes de dar continuidade ao estudo dos *valores* que embasam o artigo 166 do CTN, bem como os *efeitos* produzidos por essa norma, devem ser feitas algumas considerações sobre a terminologia adotada pelo legislador do Código na elaboração deste artigo.

A hipótese descrita no artigo 166 do CTN diz respeito aos “*tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro*”. A compreensão dessa hipótese é tarefa da maior importância, a fim de captar o objeto dessa prescrição.

Diversos autores se dedicaram a censurar a expressão utilizada pelo legislador neste artigo. A crítica a esse enunciado se deve à ambiguidade da expressão “*transferência do respectivo encargo financeiro*”, fenômeno que pode ser avaliado a partir de prismas completamente distintos.

Com efeito, a formação de preço nas transações comerciais não é matéria da qual deva se ocupar o Direito Tributário, sendo este objeto de estudo mais próprio das ciências econômicas. Por essa razão, uma parte da doutrina procurou nas *ciências econômicas e financeiras* uma definição adequada do que seria o fenômeno da *transferência do encargo financeiro*.

A busca por um referencial teórico nessas outras ciências, porém, não traz resultados muito proveitosos ao intérprete do Código Tributário Nacional. Isto porque, no terreno das *ciências econômicas e financeiras*, a *transferência do encargo financeiro* abrange todos os encargos – tributários ou não – que oneram a atividade empresarial.

A noção mais elementar das atividades empresariais é que a venda de produtos e serviços busca sempre a obtenção de uma receita *superior* aos encargos necessários para o desenvolvimento daquela atividade. Trata-se de uma premissa universal e de lógica compreensão. A atividade comercial, que visa ao lucro e ao acúmulo de riquezas, não deve ter por resultado uma receita inferior ao custo suportado pelo empresário em seu ofício.

Logo, *todo e qualquer encargo* suportado na atividade comercial será transferido para a formação do preço do serviço ou do produto e será pago pelo terceiro contratante, incluídos aí os encargos de toda sorte, como tributários, trabalhistas, aquisição de matérias-primas, locação do ponto comercial, etc.

Esse aspecto foi perfeitamente observado pela doutrina de Tarcísio Neviani, em obra acerca dos aspectos polêmicos envolvidos na repetição do indébito tributário:

“Basta fazer um simples exercício microeconômico de formação de preços para chegar à convicção de que também os tributos ditos diretos (como o Imposto sobre a Renda, o Imposto Territorial ou Predial, o Imposto de Transmissão e Outros) podem ter o seu ônus inserido entre os custos de aquisição ou de produção do bem vendido ou do serviço prestado e, assim, terem os seus respectivos encargos financeiros transferidos a terceiros. Basta que uma atividade, em função da qual se paguem tributos, seja lucrativa, para se perceber que o lucro é o que sobra após o pagamento de todos os custos e encargos, inclusive os tributos de qualquer natureza”⁴

Merece destaque também a abalizada doutrina de Sacha Calmon, que aponta com singular clareza para a imprecisão contida no artigo 166 do CTN:

“É que a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na Ciência das Finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre as organizações econômicas, inclusive o imposto de renda e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços e dos contratos. De igual modo, muita vez, as condições de mercado, estruturais ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da absorção dos custos fiscais. [...] O erro está em afirmar que uns tributos comportam, e outros não a possibilidade de transferência. Todos comportam! 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?”⁵

Aplicada essa noção ao campo tributário, ter-se-ia que *todos* os tributos relacionados à atividade empresarial, sem exceção, teriam o seu encargo financeiro transferido para terceiros. Embora os tributos incidentes sobre a *renda e patrimônio* não venham destacados no documento fiscal, é evidente que o seu ônus integra o preço da

⁴ NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição dos Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 67-70.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 835-837.

mercadoria e dos serviços oferecidos ao mercado. Imaginar o contrário seria desconsiderar o imperativo mais primário que rege as atividades empresariais.

Logicamente, esta concepção sobre “*transferência do encargo financeiro*” seria inaplicável ao enunciado do art. 166 do CTN, sob pena de transformar a regra prescrita neste artigo na *regra geral* aplicável a *todas as espécies tributárias* previstas no ordenamento, o que evidentemente não ocorre. Como já dito, o próprio legislador cuidou de qualificar os tributos aos quais se aplica a previsão do art. 166 do CTN, com o lógico intuito de restringir o campo de incidência daquela norma.

A fim de solucionar esse impasse, alguns doutrinadores defendem que a *transferência do ônus financeiro* descrita no artigo 166 CTN não deve ser entendida como a *repercussão financeira* do tributo, mas sim a sua *repercussão jurídica*.

A definição do que venha a ser *repercussão jurídica* não é tarefa fácil, pois, como já exposto, os mecanismos que definem a formação de preços e a interação entre os agentes econômicos não é objeto de estudo do Direito propriamente.

De todo modo, por tributos que admitem *repercussão jurídica* devem-se entender os tributos que, por sua peculiar conformação jurídica, afetam diretamente o *preço* da mercadoria ou do serviço que será pago pelo membro seguinte da cadeia econômica. Vale dizer, *repercussão jurídica* é aquela que afeta *diretamente* a operação específica de circulação da mercadoria ou da prestação de serviço, considerada a operação isolada, e não o conjunto de elementos que compõem a atividade empresarial.

A respeito do tema, define Marco Aurélio Greco que:

*“É forçoso concluir que o artigo 166 do CTN contempla hipóteses de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontram elemento de aproximação”*⁶.

Outro critério seguro para diferenciação entre *repercussão econômica* e *repercussão jurídica* é a constatação de que os tributos sujeitos a *repercussão jurídica* são aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça a transferência do encargo econômico, conforme defendido pelo Min. José Delgado em julgado da 1ª Turma do STJ:

“Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Repetição de Indébito*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 8*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 282.

Somente em casos assim, aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência”.

(EDcl no AgRg no REsp 189.618/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/05/1999, DJ 01/07/1999, p. 130)

III.III A delicada decisão feita pelo legislador do CTN nesta matéria

Assentados os pressupostos necessários para compreensão da matéria, é chegado o momento de aprofundar o exame dos *valores* supostamente tutelados pelo legislador com a edição do artigo 166 do CTN e as possíveis consequências desencadeadas por esta decisão.

Antes de criticar o artigo 166 do CTN, é oportuno ressaltar que a norma prevista no Anteprojeto do Código Tributário Nacional coordenado por Gilberto de Ulhôa Canto distanciava-se bastante da versão que acabou aprovada no texto final do CTN. No Anteprojeto do Código, previa-se no artigo 177 a seguinte norma:

“Art. 177. É parte legítima para pleitear a repetição do indébito o sujeito passivo da obrigação tributária ou o infrator que tiver pago a penalidade, ainda que o efetivo encargo tenha sido transferido a outrem Quem provar a transferência, disporá de ação regressiva contra o sujeito passivo, ou poderá integrar a lide como assistente, e requerer ao juiz que a restituição lhe seja feita”.

A história que resultou na edição do atual art. 166 é narrada com máxima autoridade pelo próprio Gilberto de Ulhôa Canto:

"A norma do CTN consubstancia uma solução de compromisso, que se soma a outras tantas opções infelizes feitas pela Comissão Especial que lhe elaborou o anteprojeto, o que digo penitenciando-me, já que a integrei, e com acentuada tristeza, por ter contribuído para sua perpetração. [...]

Embora os membros da Comissão Especial entendessem, de modo preponderante, que a repetição de tributo indevidamente pago deveria ser feita ao sujeito passivo da obrigação tributária, único que a Fazenda conhece a quem pode exigir o pagamento, e, portanto, a quem logicamente terá de repor no 'statu quo ante' se dele recebeu tributo a que não tinha direito, não desejaram eles fazer total abstração dos argumentos expostos pelos ilustres juízes integrantes

do Supremo Tribunal Federal que haviam prevalecido na formulação do pensamento da Corte.

Considerou-se que a melhor maneira de assim proceder seria adotar o critério que eu havia elegido ao redigir o art. 177, do Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário ... na sua primeira versão, com o seguinte teor: [...]

Infelizmente, a orientação enunciada no texto supratranscrito não prevaleceu, nem no CTN, nem no próprio Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário [...]

Ao elaborar o art. 166, do CTN, a Comissão Especial rejeitou a primeira orientação do Supremo Tribunal Federal (Súmula n° 71), que repelia em todos os casos a repetição de tributos indiretos, mas condicionou-a à prova da inexistência de recuperação do valor do tributo pelo contribuinte de jure do contribuinte de fato, como admitido na Segunda versão da Corte Suprema (Súmula n° 546), mitigou, entretanto, essa publicação, prevendo a alternativa da autorização expressa do contribuinte."⁷

Não há como deixar de notar que o artigo 177 do Anteprojeto do CTN possui uma redação tecnicamente muito mais adequada do que a versão final do artigo 166 do Código. A norma contida no Anteprojeto deixa claro que a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito compete ao sujeito passivo da obrigação tributária, podendo eventuais terceiros, no máximo, promover ação de regresso contra o sujeito passivo que obtiver a repetição daquele indébito. É de se lamentar, portanto, que o texto final promulgado em 1966 tenha se distanciado radicalmente da redação do Anteprojeto, neste ponto.

Como visto, a norma estampada no art. 166 do CTN constitui uma *regra de exceção* dentro da disciplina geral da repetição do indébito tributário (prevista no art. 165 do CTN), aplicável somente aos *tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro*.

Diante desta constatação, a primeira indagação que deve ser feita é por que o legislador do CTN houve por excepcionar o tratamento desses tributos, em detrimento à regra geral de legitimidade ativa para repetição do indébito tributário?

Ao final de uma leitura atenta, fica claro que a intenção do legislador com o dispositivo inserido no art. 166 foi de coibir o *enriquecimento sem causa* não apenas por parte do Estado, mas também por parte do *contribuinte* do tributo, que presumivelmente *transferiu o ônus tributário* para terceira pessoa, adquirente dos seus bens ou tomador dos seus serviços.

⁷ ULHOA CANTO, Gilberto de. *Repetição de Indébito*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 8*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 282.

Essa interpretação fica clara quando se observa que, nos termos do art. 166 do CTN, a legitimidade para repetição do indébito tributária é concedida *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.*

Dadas as práticas de mercado, é notório que o encargo tributário dos tributos indiretos compõe o *preço* cobrado do adquirente. Partindo dessa premissa, e desejoso de *harmonizar as relações sociais*, o legislador do CTN resolveu condicionar a repetição do indébito dos tributos *indiretos* não apenas à prova de que o pagamento foi indevido, mas também à assunção do encargo financeiro provocado pelo tributo.

É oportuno acrescentar que as codificações tributárias de outros países da América do Sul preveem normas semelhantes ao artigo 166 do CTN. Confira-se a previsão contida no artigo 81 da Ley de Procedimiento Tributario argentina, Ley nº 11.683 de 1998:

“Artículo 81. [...] Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”

Previsão semelhante aparece nas “Normas Generales de Derecho Tributario Nacional” do Uruguai (Decreto Ley nº 14306/74), que assim dispõem em seu artigo 76:

“Artículo 76. - El contribuyente o responsable que alegare error en la determinación de cualquiera de los impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, no podrá reclamar la devolución de lo pagado en exceso cuando la suma abonada en demasía haya sido incluida en las facturas respectivas y percibida del comprador o usuario”.

Não vem ao caso citar a legislação de outros países, bastando, para o objeto deste estudo, noticiar que a legislação brasileira não é a única a prever uma norma de exceção no que concerne à repetição de indébito dos tributos *indiretos*.

Retornando à realidade nacional, conclui-se que a norma contida no artigo 166 do CTN cria requisitos adicionais para o exercício da repetição de indébito relativamente aos tributos *indiretos*. Para além da comprovação de pagamento indevido – requisito que já seria suficiente para caracterizar *enriquecimento imotivado por parte*

do Estado –, o legislador exige também que o pleiteante da repetição do indébito tributário seja efetivamente aquele que suportou o *ônus financeiro do tributo*.

Este segundo requisito exprime a preocupação do legislador em evitar um *enriquecimento sem causa do contribuinte*, que aconteceria caso o contribuinte fosse ressarcido de um pagamento indevido cujo *ônus* já foi transferido a uma terceira pessoa. Trata-se de uma *claríssima ingerência do legislador tributário nas relações privadas que são subjacentes à relação jurídica tributária estabelecida entre o Estado e o contribuinte do imposto, originariamente*.

A decisão feita pelo legislador, ao instituir essa segunda exigência à repetição do indébito tributário, está muito mais relacionada a *valores políticos* que permearam o *momento legislativo* de promulgação da Lei nº 5.172/66 do que à aplicação pura da técnica jurídica tributária. A rigor, a simples prova de pagamento indevido já é suficiente para caracterizar *enriquecimento sem causa* por parte do Fisco e, conseqüentemente, originar a pretensão à repetição do indébito por parte do *sujeito passivo* do tributo. Portanto, o regramento concebido no art. 166 do CTN, na parte que extrapola esse mero requisito, constitui um acréscimo feito pelo legislador por razões de ordem *política*.

Parte da doutrina rende elogios à decisão tomada pelo legislador do CTN de condicionar a repetição de indébito à comprovação de assunção do *ônus financeiro* provocado pelo tributo, no caso dos tributos indiretos. Para essa ala da doutrina, o artigo 166 do CTN concretiza em máximo grau a *vedação ao enriquecimento imotivado*, um *valor* fundamental do ordenamento jurídico brasileiro.

De um lado, a norma do artigo 166 do CTN não permite *enriquecimento sem causa* por parte do erário, na medida em que prevê a possibilidade de restituição dos tributos indevidamente recolhidos; por outro lado, também evita o *enriquecimento sem causa* por parte do contribuinte, que fica obrigado a comprovar a assunção do *ônus financeiro* do tributo como condição para exercer a repetição do indébito tributário.

Dentre os doutrinadores que elogiam a norma, podemos destacar Marco Aurélio Greco, para quem:

“Com efeito, visa o dispositivo assegurar que a devolução do tributo indevido somente se dê, efetivamente, a quem demonstre (prove) ter suportado o encargo financeiro da exação. Busca-se, com isto, evitar que a simples qualificação formal de alguém seja suficiente para autorizar a restituição, exigindo-se destarte que o critério decisivo para a repetição seja a demonstração

do encargo financeiro sofrido. [...] O dispositivo, a nosso ver, apresenta muitas qualidades e representa uma significativa tentativa de fazer com que, dentro de parâmetros hauridos do próprio sistema tributário, seja buscada a restituição a quem realmente arcou com o encargo financeiro".⁸

Todavia, parte majoritária da doutrina dirige mais críticas do que elogios à regra insculpida no artigo 166 do CTN. Conforme se passa a demonstrar, a sistemática consagrada nesse artigo (i) subverte os pressupostos teóricos do Direito Tributário, (ii) invade indevidamente a esfera das relações privadas entre contribuinte e terceiros, (iii) acrescenta uma exigência à *condictio indebiti* que é estranha à ciência tributária e (iv) cria embaraços demasiados ao exercício da repetição do indébito tributário.

A primeira crítica que merece o artigo 166 do CTN é que a norma nele contida subverte os pressupostos teóricos do Direito Tributário, ao permitir que um sujeito estranho à relação jurídica tributária possua legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário em face do Estado. Sobre esta questão, merece destaque a crítica desferida por Tarcísio Neviani a respeito do equívoco incorrido pelo legislador do CTN:

“O artigo 166 [do CTN] abandona os pressupostos científicos do Direito Tributário quando exige que o repetente [contribuinte ‘de direito’] se faça autorizar por terceiro [contribuinte ‘de fato’] a quem o ônus do tributo teria sido transferido para repetir o indébito. Isso equivale a inserir na relação jurídico-tributária um elemento que ela não contém; é quebrar a sistemática do Direito Tributário em um dos seus aspectos estruturais essenciais”⁹

A censura que merece o artigo 166 do CTN neste tocante não poderia ser melhor descrita. Ao transformar o “contribuinte de fato” em parte da relação jurídica de repetição do indébito tributário, o legislador do CTN violou a pureza do liame instaurado pela regra-matriz de incidência tributária.

A crítica ao artigo 116 do CTN é engrossada pela abalizada doutrina de Paulo de Barros Carvalho, para quem:

*“...só o contribuinte tributário tem direito à repetição de indébito e, via de consequência, só a ele é atribuído legitimidade processual para tal empreendimento.
Advirta-se que o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente*

⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Repetição do Indébito*, In: *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 8*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 278.

⁹ NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição dos Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 319.

para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual. Resulta dessas considerações que é ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou responsável, que realizou o evento jurídico do pagamento indevido, que pertence o direito subjetivo de figurar no pólo ativo do liame da devolução do indébito tributário [...]”¹⁰.

A segunda crítica que merece o artigo 166 da Lei nº 5.869/73 refere-se ao fato de que essa norma adentra indevidamente uma matéria que é objeto das relações privadas entre contribuinte e terceiros.

Como é cediço, o papel precípua a ser desempenhado pelo Código Tributário Nacional é o estabelecimento de *normas gerais de Direito Tributário*, a fim de disciplinar as relações jurídico-tributárias entre Estado e contribuintes. Não cabe ao Código Tributário Nacional tratar das relações de Direito Privado estabelecidas pelos contribuintes entre si, no exercício da vida civil, pois essa esfera de atos não é relevante ao Direito Tributário. Tanto é assim que o CTN, com acerto, dispõe em seu artigo 123 que “*as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*”.

Todavia, não é o que se verifica com o artigo 166 do CTN, em que o legislador se preocupou em adentrar a relação privada estabelecida entre o contribuinte e terceiros, condicionando a repetição do indébito tributário à assunção do encargo financeiro do tributo. Ora, quando ocorre a circulação da mercadoria ou a prestação de um serviço, o valor pago pelo terceiro adquirente é simplesmente *preço*, um elemento próprio do direito civil. Não é possível decompor o preço em “*custo + lucro + tributos*”, por exemplo, como parece ser a lógica do artigo 166 do CTN.

A relação de natureza tributária se encerra no momento em que o *contribuinte* realiza o pagamento do tributo. A partir daquele ponto, o valor cobrado dos terceiros contratantes do contribuinte será simplesmente *preço*, uma obrigação de natureza civil.

A imersão que o art. 166 do CTN realiza no plano das relações intersubjetivas contraria a lógica de que o Código Tributário Nacional deve se ocupar exclusivamente das normas gerais de Direito Tributário, sendo ilegítima a intervenção em assuntos da esfera privada dos contribuintes.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Linguagem e Método*, 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, p. 583.

Por último, devem ser feitas censuras ao artigo 166 do CTN também pelo fato de que ele condiciona a repetição do indébito a fatores que são estranhos à ciência tributária e, por consequência, cria embaraços demasiados ao exercício da repetição do indébito tributário.

É inegável que o *enriquecimento sem causa* deve ser vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro tanto nas relações privadas como nas relações com o Estado. No caso do Estado, a ocorrência de *enriquecimento sem causa* deve ser combatida com afincos ainda maior, uma vez que a Constituição Federal consagra a moralidade administrativa como vetor de atuação da administração pública direta e indireta (art. 37 da CF).

É também inegável que, uma vez realizado qualquer pagamento indevido em favor do Estado, imediatamente tem-se configurado o *enriquecimento imotivado* do ente estatal. Nesta hipótese, a ordem jurídica deveria prever *mecanismos que facilitassem ao máximo* a pronta reparação do contribuinte, a fim de não prolongar um quadro de apropriação indevida de recursos por parte do Estado.

Ao contrário disso, o que se observa é que o artigo 166 do CTN cria empecilhos para dificultar a repetição do indébito tributário, contribuindo para a perpetuação de uma conduta ilegal e inconstitucional por parte do Estado.

A impossibilidade de opor obstáculos à repetição do indébito tributário foi brilhantemente ressaltada por Marcelo Fortes de Cerqueira, de cuja obra se extrai, *verbis*:

“Assim, concretizado no plano concreto o evento do pagamento indevido, não há como impedir ou limitar àquele que realizou o fato do pagamento indevido o direito à devolução. Cobrado o tributo em desconformidade com a ordem tributária, o mesmo há de ser devolvido ao contribuinte, sem que nenhuma regra possa restringir o seu direito subjetivo, que, como demonstrado, tem sede constitucional”¹¹.

Sob o pretexto de vedar o *enriquecimento sem causa* tanto do Estado como dos particulares, não poderiam jamais ser impostos embaraços como fez o legislador no artigo 166 do Código Tributário Nacional. É de se ver que a comprovação de assunção do encargo financeiro, ou de uma obtenção de autorização de um terceiro (que podem ser vários “terceiros”, inclusive) constitui prova de difícil produção.

¹¹ FORTES DE CERQUEIRA, Marcelo Paulo. *Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho* (Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 390/393.

Em muitos casos, as exigências do artigo 166 do CTN podem encorajar o Estado a lançar mão da denominada “inconstitucionalidade útil”, prática em que se institui um tributo sabidamente ilegal ou inconstitucional, com a certeza de que o contribuinte terá enormes dificuldades para questionar judicialmente este vício, muito por conta dos empecilhos que encontrará para provar a sua legitimidade ativa.

Neste sentido é a doutrina de Gabriel Lacerda Troianelli, que assim disserta sobre o tema:

“A norma inscrita no artigo 166 do Código Tributário Nacional confere, no que concerne aos tributos indiretos, um sabor todo especial à inconstitucionalidade útil, uma vez que, mesmo após declarado indevido o tributo, não poderá o contribuinte – há casos em que a expressa permissão do terceiro que assumiu o encargo financeiro é praticamente impossível – obter de volta o que pagou, permanecendo o indébito com o Estado. A norma em exame, assim, anima a imoralidade legiferante e promove a inconstitucionalidade útil a inconstitucionalidade utilíssima”¹²

Inúmeros são os vícios que se podem apontar em relação à norma insculpida no artigo 166 do CTN, portanto. Suas máculas vão desde a transgressão das estruturas elementares da obrigação jurídica tributária, até os efeitos provocados pela norma na concretude fática.

¹² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: Repetição do indébito e compensação no direito tributário (Coord. Hugo de Brito Machado). São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 122.

IV. A TENTATIVA DE PACIFICAÇÃO DA MATÉRIA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

IV.I A decisão proferida no Recurso Especial nº 903.394-AL, Recurso Representativo da Controvérsia

Nos capítulos anteriores, expendeu-se uma análise na norma contida no art. 166 do CTN à luz dos postulados científicos que regem a matéria da repetição do indébito tributário, culminando com uma crítica à prescrição inserida pelo legislador naquele dispositivo, por diversas razões.

Neste capítulo derradeiro, será analisado o tratamento dispensado pelo Superior Tribunal de Justiça na interpretação e aplicação da norma contida no artigo 166 da Lei nº 5.172/66.

Inicialmente, a jurisprudência predominante do Superior Tribunal de Justiça orientava-se pela literalidade do artigo 166 do CTN, isto é, que via de regra a legitimidade ativa para repetição do indébito pertence ao contribuinte “de fato”, aquele que suportou o encargo financeiro do tributo, salvo a hipótese de o contribuinte “de direito” estar amparado por autorização dos terceiros aos quais repassou o encargo financeiro.

Incontáveis precedentes do STJ consagram este entendimento. A título exemplificativo, confira-se o seguinte precedente proferido pela Primeira Turma em 1995:

“TRIBUTARIO. REPETIÇÃO DE INDEBITO. ICM. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS EM BARES E RESTAURANTES. AUSÊNCIA DE PROVA DA NÃO TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO. APLICAÇÃO DO ART. 166, CTN. - O VALOR DO ICM, QUE, POR SUA NATUREZA, SE TRANSFERE PARA O ADQUIRENTE DA MERCADORIA, SO SERÁ RESTITUIDO QUANDO O CONTRIBUINTE DE DIREITO PROVAR HAVER ASSUMIDO REFERIDO ENCARGO, OU, NO CASO DE TE-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE EXPRESSAMENTE AUTORIZADO A RECEBE-LA (ART. 166, CTN). - RECURSO PROVIDO.
(REsp 9.364/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/1995, DJ 20/03/1995, p. 6093)

Em 2008, foi promulgada a Lei nº 11.672, de 2008, que acrescentou ao Código de Processo Civil uma sistemática especial de julgamento de recursos no artigo 543-C,

conhecida como o rito dos Recursos Representativos da Controvérsia. Essa sistemática permite ao Superior Tribunal de Justiça pacificar a interpretação da legislação federal “quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito” (*caput*). A decisão proferida pelo STJ nos processos afetados como Representativos da Controvérsia tem força vinculante para as instâncias ordinárias do Poder Judiciário, sendo a última palavra no que concerne à interpretação e aplicação da lei federal.

A exemplo de outros temas de Direito Tributário, o Superior Tribunal de Justiça houve por bem selecionar um Recurso Representativo da Controvérsia no qual se debatia a interpretação e aplicação do artigo 166 do CTN. Tal se deu no Recurso Especial nº 903.394-AL.

No caso concreto, um Sindicato representando empresas distribuidoras de bebidas¹³ pleiteava “o reconhecimento do direito líquido e certo das distribuidoras/revendedoras de bebidas de não se submeterem à cobrança de IPI sobre descontos incondicionais, autorizando-lhes a compensar os créditos oriundos de incidências pretéritas sobre descontos incondicionais com débitos vencidos e vincendos dos tributos federais, bem como a sua transferência para terceiros por meio de notas fiscais de ressarcimento”.

Em segunda instância, o TJ-AL negou o pedido do Sindicato, argumentando que as empresas representadas não eram *contribuintes* do IPI, mas meras substituídas em regime de Substituição Tributária, faltando-lhes legitimidade para pleitear a repetição do indébito tributário. O Sindicato então recorreu ao Superior Tribunal de Justiça, sustentando que o acórdão recorrido estava em contraste com a jurisprudência até então dominante do STJ.

Na sessão de 24/03/2010, o REsp nº 903.394-AL foi levado a julgamento em sessão da 1ª Seção do STJ, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux. A surpreendente decisão proferida pelo STJ no julgamento desse recurso chamou a atenção da comunidade jurídica por três aspectos.

Inicialmente, desperta atenção o longo e bem fundamentado voto apresentado pelo Relator Luiz Fux, lançando sobre o artigo 166 a cientificidade que faltou ao legislador do CTN no momento de sua elaboração.

¹³ Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras e Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba - SINEDBEB

O segundo aspecto surpreendente da decisão foi a total ausência de debate entre os Ministros que compunham a sessão de julgamento. A 1ª Seção do STJ é composta por 10 (dez) Ministros, oriundos da 1ª e 2ª Turmas do Tribunal. Não houve pedido de vista, debates orais ou apresentação de voto-vista naquele julgamento, apesar de estar em pauta um tema altamente controverso.

O terceiro fator que destaque foi a *drástica mudança de jurisprudência* do STJ com o julgamento do REsp nº 903.394-AL. Este julgado representou uma *guinada no entendimento* da Corte, que passou a interpretar o artigo 166 do CTN de forma completamente oposta à sua jurisprudência anterior. Tanto é assim que um dos aspectos curiosos da decisão foi que o único precedente citado pelo Min. Luiz Fux no voto condutor do REsp nº 903.394-AL foi um acórdão da relatoria do Min. Castro Meira (RMS 24.532/AM, de 2008), que à época representava um precedente isolado em sentido contrário à jurisprudência dominante do STJ.

Ao final, o acórdão proferido no REsp nº 903.394-AL recebeu uma ementa de grande fôlego, que sintetiza praticamente todas as razões decisórias. Por sua extensão, não transcreveremos a ementa do julgado em seu inteiro teor. Em lugar disso, será feita uma análise pontual das razões apresentadas no voto condutor.

O entendimento consagrado no REsp nº 903.394-AL, distanciando-se da literalidade do artigo 166 do CTN, foi de que a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário pertence exclusivamente ao *sujeito passivo* do tributo, pois é ele que figurou como parte na relação jurídica tributária com o Estado.

Partindo de conceitos da obra clássica "*Teoria Geral do Direito Tributário*", de Alfredo Augusto Becker, o Min. Luiz Fux firma a premissa de que:

"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) não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de repetição de indébito"

Em seguida, fazendo menção ao artigo "*Repetição do Indébito Tributário*" de Gilberto de Ulhôa Canto (já referido neste estudo), o Min. Relator arremata que "*somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o polo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido*".

O voto condutor ainda destaca a doutrina de Paulo de Barros Carvalho (da obra *Direito Tributário – Linguagem e Método*, já referida neste estudo), de Alfredo Augusto Becker, e também de Marcelo Fortes de Cerqueira. Da autoria deste último, merecem destaque alguns trechos ressaltados pelo Min. Luiz Fux em sua decisão, *verbis*:

“Numa feliz passagem, afirma Eduardo Domingos Botallo que: 'somente o contribuinte chamado 'de jure' é parte da relação jurídica tributária; conseqüentemente, somente a ele é atribuível o título jurídico; somente a ele cabe o direito de repetição do tributo indevido e nenhuma condição adicional se lhe pode ser imposta para o exercício desse direito'. E: 'o vínculo entre os contribuintes 'de jure' e 'de fato' pelo qual o fenômeno da translação legalmente reconhecida se opera, é de natureza privada'.

No mesmo sentido Brandão Machado afirma: 'mas não há entre o terceiro e o 'solvens' nenhuma relação de indole tributária, por mais tênue que seja. A relação é apenas de direito privado. O elemento jurídico que nela se insere é de conteúdo econômico, não jurídico. Tributo aí é apenas o nome de uma parcela dentre outras tantas que compõem o preço, mas que não é paga pelo terceiro a título de tributo, uma vez que o terceiro nada deve a este título. Não há, portanto, como possa o 'solvens' enriquecer injustificadamente com o recebimento de tributo, se o terceiro somente lhe paga preço de bens ou de serviços, e não de tributo que não lhe compete pagar'.

Assim, 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”¹⁴.

A passagem doutrinária transcrita acima – que fez parte integrante do acórdão proferido no REsp nº 903.394-AL, vale ressaltar – é especialmente interessante porque

¹⁴ FORTES DE CERQUEIRA, Marcelo Paulo. *Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho* (Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 390/393.

afirma haver no art. 166 do CTN uma norma privada de regresso entre o contribuinte “*de fato*” e o “*de direito*”, ficando condicionado esse regresso à restituição do indébito em favor do *contribuinte* do tributo. Essa interpretação do art. 166 do CTN é bastante incomum, mesmo dentre os autores que criticam a norma deste artigo.

Por fim, o Min. Relator conclui que “*as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detêm legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa*”.

Particularmente, entendo que o entendimento consagrado no REsp nº 903.394-AL merece aplauso, pelas razões já expostas nos capítulos anteriores. Todavia, é preciso reconhecer que, da forma como proferida a decisão, a literalidade do art. 166 do CTN foi completamente distorcida. Vale dizer, o acórdão proferido no REsp nº 903.394-AL praticamente substituiu o artigo 166 do CTN pelo artigo 177 do Anteprojeto do CTN, já referido anteriormente, que acabou preterido pela comissão elaboradora do Código.

Portanto, a meu ver, não se pode afirmar que o STJ firmou uma interpretação alternativa do artigo 166 do CTN. Na prática, a redação do artigo foi completamente desconsiderada, inserindo-se no seu lugar uma norma completamente daquela enunciada pelo CTN.

De todo modo, a orientação firmada pelo STJ devolve a repetição do indébito dos tributos *indiretos* para os trilhos da adequada ciência jurídica, corrigindo a distorção anterior que permitia ao contribuinte “*de fato*” tornar-se titular de um crédito decorrente do pagamento indevido realizado pelo contribuinte “*de direito*” do imposto.

IV.II Os problemas decorrentes desta interpretação e a abertura de uma exceção no julgamento do Recurso Especial 1.299.303-SC

Embora louvável, do ponto de vista teórico, o entendimento firmado no REsp nº 903.394-AL produz alguns inconvenientes de ordem prática.

O mais evidente deles é que, se o *contribuinte “de direito”* do tributo não tiver interesse em discutir eventual ilegalidade/inconstitucionalidade da exigência tributária, os contribuintes “*de fato*” não poderão demandar diretamente contra o Estado e, deste modo, permanecerão sendo onerados pela transferência do encargo financeiro do tributo.

Isto porque a legitimidade ativa para repetição do indébito tributário foi reconhecida exclusivamente ao *sujeito passivo* do tributo, de sorte que os terceiros envolvidos com o contribuinte (contribuintes “*de fato*”) só terão benefício de ordem patrimonial *se e quando o sujeito passivo resolver demandar* perante o Estado.

Haverá situações, porém, em que nunca haverá esse interesse por parte do contribuinte do tributo. É o que acontece, por exemplo, com as empresas *concessionárias de serviços públicos* (telecomunicações, energia elétrica, etc.), que, embora sejam contribuintes de ICMS, não têm disposição alguma de questionar judicialmente eventuais abusos na incidência tributária, uma vez que repassam o encargo financeiro do tributo aos consumidores finais e, mais do que isso, possuem relação de proximidade com o Poder Público, não sendo de seu interesse criar atritos com o ente estatal que lhe concede concessão.

Foi justamente esta a situação examinada no Recurso Especial 1.299.303-SC, que também foi afetado como Recurso Representativo da Controvérsia. Naquele Recurso, uma empresa têxtil questionava aspectos da incidência de ICMS sobre energia elétrica consumida por ela. Na hipótese, a contribuinte “de direito” do imposto estadual era a concessionária de serviço público CELESC, sendo a empresa recorrente a consumidora final e contribuinte “de fato” do tributo em questão.

O Relator do Recurso, Min. Asfor Rocha, apresentou voto reportando-se à decisão no REsp nº 903.394-AL, mas defendendo que uma exceção deveria ser aberta àquele entendimento no que concerne aos consumidores finais de serviços prestados por *concessionárias de serviço público*. Em seu voto, o Ministro destaca:

“Pois bem, no acórdão repetitivo mencionado (REsp 903.394/AL), decidiu a Primeira Seção que ‘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’. Essa orientação decorreu da interpretação, sobretudo, dos artigos 121, 123, 165 e 166 do Código Tributário Nacional, concluindo-se 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 autoridade 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”

Ocorre que, no caso dos serviços prestados pelas concessionárias de serviço público, a identificação do “contribuinte de fato” e do

"contribuinte de direito" deve ser enfrentada à luz, também, das normas pertinentes às concessões, que revelam uma relação ímpar envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor. Os dois primeiros, observo, ao longo de toda a exploração do serviço de fornecimento de energia elétrica, de competência da União (art. 21, inciso XII, alínea "b", da CF/88), trabalham em conjunto, estando a concessionária em uma posição de quase total submissão, sob pena de rescisão do contrato de concessão na hipótese de desrespeito a alguma diretriz, política pública, projeto ou norma imposta pelo Estado-concedente. Politicamente, portanto, nas relações contratuais em geral estabelecidas com o poder público, a concessionária sempre evitará embates desgastantes e que gerem prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos. [...]

Sob esse enfoque é 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. 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".

Sem dúvida, no caso das concessionárias do serviço público, diante de tudo o que foi dito acima, entendo que a legitimidade do consumidor final permanece. Decidir de forma diversa impede qualquer discussão, por exemplo, sobre a ilegalidade – já reconhecida neste Tribunal Superior – da incidência do ICMS sobre a demanda "contratada e não utilizada", contrariando as normas que disciplinam as relações envolvidas nas concessões de serviço público".

Outras razões foram apresentadas pelo Relator em seu voto, mas os fundamentos mais relevantes da decisão aparecem reproduzidos acima.

Registra-se, portanto, que a decisão proferida no Recurso Especial 1.299.303-SC constitui uma interessante exceção ao raciocínio firmado no REsp 903.394-AL.

As razões que fundamentaram o voto do Min. Asfor Rocha, deve-se notar, são razões de cunho *pragmático* ou *consequencialista*. Vale dizer, os fundamentos expostos na decisão proferida no REsp 1.299.303-SC não elidem de modo algum o *decisum* firmado no REsp 903.394-AL. Pelo contrário, o argumento que motivou a abertura de uma exceção está centrado nos *efeitos inconvenientes* que aquela decisão provocaria sobre uma situação específica – dos serviços prestados em regime de concessão pública.

De todo modo, é interessante observar que o entendimento manifestado no REsp 903.394-AL permanece vigente e vinculante para todo o Poder Judiciário, havendo apenas uma pequena exceção, resultante de uma situação considerada absurda pelo STJ, qual seja, os serviços prestados em regime de concessão pública.

V. CONCLUSÃO

Ao final deste estudo, conclui-se que os tributos *indiretos* – ou tributos que comportam a *transferência do respectivo encargo financeiro* – desafiam as regras gerais de repetição do indébito tributário previstas na Lei nº 5.172/66.

Desde os debates em torno do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, a legitimidade ativa para repetição do indébito relativo a esses tributos é assunto que divide a doutrina nacional. No plano normativo, a matéria restou positivada no artigo 166 do CTN, que, longe de por fim à controvérsia, somente a fomentou.

Da forma como previsto no Código, o artigo 166 concretiza um ideal de *vedação ao enriquecimento sem causa* – tanto por parte do Estado como dos particulares.

Contudo, a norma inscrita no referido dispositivo não se mostra tecnicamente adequada, à luz dos pressupostos que definem a relação jurídica tributária, na medida em que permite atribuir legitimidade ativa para repetição de indébito a uma terceira pessoa, estranha à relação jurídica de imposição tributária, e que não foi o sujeito responsável pelo pagamento indevido. Ademais, a norma inscrita no art. 166 do mencionado artigo cria empecilhos demasiados à repetição do indébito tributário, fomentando a prática da denominada *inconstitucionalidade útil* por parte do Estado.

Respeitados os postulados teóricos próprios da ciência tributária, é de se concluir que a legitimidade ativa para promover a repetição do indébito tributário compete *exclusivamente ao sujeito passivo*, cabendo ao contribuinte “*de fato*” (terceiro que suportou o ônus financeiro do tributo), no máximo, ação de regresso em face do sujeito passivo, em caso de eventual restituição do tributo em favor deste.

O entendimento acima, que foi acolhido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial Representativo da Controvérsia nº 903.394-AL, representou uma mudança radical da jurisprudência daquela Corte a respeito do art. 166 do CTN. Além disso, essa orientação destoa claramente da literalidade do art. 166, podendo-se concluir que o STJ não realizou mera *interpretação* daquele dispositivo, mas sim que inseriu uma nova norma em seu lugar.

Ainda tecnicamente mais adequado, o entendimento firmado no REsp nº 903.394-AL provoca consequências problemáticas em determinadas situações da vida concreta, o que motivou a abertura de uma exceção a este entendimento no julgamento do REsp 1.299.303-SC, também Representativo da Controvérsia.

VI. BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário, 23ª ed.* São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Linguagem e Método, 2ª ed.*, São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed.* Rio de Janeiro: Forense, 2004.

FORTES DE CERQUEIRA, Marcelo Paulo. *Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho (Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi).* Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. *Análise Crítica da Reviravolta da Orientação do STJ acerca da Legitimidade do Contribuinte “de Fato” para repetir o Indébito Tributário Indireto. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 187.* São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Repetição de Indébito. In: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 8.* São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio. *Uma Análise conforme a Constituição Federal do artigo 166 do CTN e a Jurisprudência do STJ. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 211.* São Paulo: Dialética, 2013.

NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição dos Tributos Indevidos, Seus Problemas, Suas Incertezas.* São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

SILVA, Severino e MENDES DE SOUZA, Aline. *Considerações acerca do Ressarcimento do Indébito de ICMS à luz do art. 166, do CTN. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 77.* São Paulo: Dialética, 2002.

TAVARES, Alexandre Macedo. *A Desregrada Aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional como “Matéria-prima” da Reprovável “Indústria da Inconstitucionalidade útil”. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 136.* São Paulo: Dialética, 2007.

TROIANELLI, Gabriel Lacerna. *Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: Repetição do indébito e compensação no direito tributário (Coord. Hugo de Brito Machado).* São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999.

ULHOA CANTO, Gilberto de. *Repetição de Indébito. In: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 8.* São Paulo: Resenha Tributária, 1983.