

PROCESSO TRIBUTÁRIO E COMPENSAÇÃO: PRESSUPOSTOS TEÓRICOS DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Eduardo de Paiva Gomes¹

Sumário: 1. Introdução – 2. A qualificação jurídica do conflito relativo ao indébito tributário – objeto da Ação de Repetição de Indébito – 3. A legitimidade ativa para pleitear a constituição do indébito tributário – 4. Prazo para pleitear a constituição do indébito tributário – 5. Conclusão – 6. Referências

1. INTRODUÇÃO

O Direito é instrumental. Essa afirmação parte da premissa de que o Direito é uma ferramenta concebida para regular

1. Mestre em Direito Tributário pela FGV Direito-SP. MSc Candidate em Blockchain e Moedas Digitais pela Universidade de Nicosia. Especialista em Direito Tributário (PUC-COGEAE/SP). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Conselheiro Suplente do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT – biênio 2020/2022). Professor seminarista do curso de extensão “Processo Tributário Analítico” do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Membro-pesquisador do projeto de pesquisa “Processo Administrativo, Judicial e Execução Fiscal do século XXI”, referente à linha de pesquisa “Macrovisão do Crédito Tributário” do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV DIREITO SP. Membro do Núcleo de Direito Tributário Aplicado da FGV DIREITO SP. Membro do grupo de estudos “Processo Tributário Analítico” do IBET. Sócio de Vieira, Drigo, Vasconcelos e Paiva Gomes Advogados.

a conduta humana ocorrida (nos mundos ditos “reais” ou “virtuais”, equivocadamente entendidos em contraposição). Assim, o Direito não se restringe à produção de normas abstratas ou, ainda, à regulação da conduta humana nesse plano (o abstrato), já que o objetivo do sistema não é se retroalimentar indefinidamente.

Aplicando-se essa premissa ao Direito Tributário, aliada ao pragmatismo como forma de condução do raciocínio, havemos de reconhecer que o Direito Tributário não é um fim si mesmo, tratando-se, em verdade, de instrumento voltado à percepção de um específico resultado, qual seja, a arrecadação, consistente na transferência de capital privado para o público.

A redução do patrimônio pode se dar em específicos contextos, onde se verificam incertezas ou instabilidades incompatíveis com a tão almejada segurança jurídica. Embora apurada intrasubjetivamente, a segurança jurídica é objetivável pelas “ferramentas” estabelecidas pelo ordenamento, como as limitações constitucionais ao dever-poder de tributar. Assim, reconhecemos que existem dois grandes vetores que caracterizam o Direito Tributário: as ideias de arrecadação e segurança jurídica.

Espera-se que exista equilíbrio entre os referidos vetores. O Estado deve arrecadar e o sujeito passivo não pode se furtar disso; a arrecadação, por sua vez, deve respeitar a reserva de manutenção do patrimônio determinada pelas limitações objetivas (limite da atividade tributária lícita).

O sistema, entretanto, não ignora a possibilidade de desequilíbrio, caracterizado pelo conflito derivado do embate entre arrecadação e segurança. A formalização do desequilíbrio entre esses dois vetores resulta na constituição de relação jurídica de envergadura específica: o processo tributário.

O conflito que dá origem ao processo tributário pode se exteriorizar sob modelos diversos. O presente texto analisará o conflito no modelo específico da Ação de Repetição de Indébito Tributário, traçando os pressupostos teóricos que, a

nosso ver, devem ser utilizados para análise de todos os temas correlatos ao indébito tributário.

2. A QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DO CONFLITO RELATIVO AO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Processo é relação jurídica instrumental de outra relação jurídica efetiva ou potencial de direito material onde o conflito se instala. Como ensina Paulo Cesar Conrado, “a natureza da relação jurídica onde a noção de conflito se põe denuncia a natureza da relação processual”².

Partindo dessa premissa, entendemos que a legislação processual deve, necessariamente, ser interpretada em função da legislação aplicável à relação jurídica de direito material subjacente onde instalado o conflito. Assim, sendo o conflito de que ora cuidamos verificado na relação jurídico-tributária, a legislação processual aplicável deve ser interpretada pela lente das regras do direito tributário, previstas no Código Tributário Nacional e demais legislações.

O conflito, por sua vez, consiste na lesão ou ameaça de lesão a direito subjetivo que compete ao Estado-juiz dirimir no exercício do seu dever-poder, nos termos do artigo 5º, XXV, da Constituição Federal. É este, portanto, o objetivo do processo tributário: elaborar ou reelaborar as normas de direito material tributário visando à solução dos conflitos pela produção de normas individuais e concretas.

Qualificando-se esse conflito pelo predicado “tributário”, reconhecemos que a lesão ou ameaça de lesão a direito subjetivo está atrelada à noção de exigibilidade dos tributos, entendida como eficácia derivada da obrigação classificada como tributária. E, a depender do tipo de exigibilidade verificado no ciclo de positivação da obrigação tributária, tem-se uma espécie de tutela apta a solucionar o conflito.

2. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 25.

A Ação de Repetição de Indébito Tributário se insere no contexto em que o ciclo de posituação da obrigação tributária já alcançou seu desiderato, ou seja, o crédito tributário está extinto. A exigibilidade, portanto, não se encontra no plano abstrato³, tampouco pode ser entendida como potencial/iminente⁴ ou efetiva⁵. No caso, não há o que se prevenir ou reprimir, de modo que o sujeito passivo pretende restaurar a parcela do seu patrimônio cuja transferência reputa indevida. Nessa hipótese – de adimplemento do tributo pelo sujeito passivo –, a exigibilidade se qualifica como exaurida, daí por que a solução desse conflito demanda a emissão de tutela reparadora⁶.

Assim, a tutela reparadora é a norma individual e concreta responsável por constituir o indébito tributário, mediante a requalificação do pagamento feito pelo sujeito passivo como “indevido”, “[...] cujo antecedente contém o fato jurídico do pagamento indevido e o conseqüente constitui a própria relação jurídica de indébito, composta, em posições inversas, pelos sujeitos que integram os polos ativo e passivo da obrigação tributária”⁷. É esse o mecanismo processual jurisdicional apto a solucionar o conflito verificado no momento da exigibilidade exaurida.

Resgatando-se as premissas fixadas, vê-se que o desequilíbrio entre arrecadação e segurança (conflito) decorre do fato de que se tem um ilícito (o pagamento qualificado como indevido) decorrente da invasão ilegítima ao patrimônio do sujeito passivo. São estes os fatos jurídicos tidos como pressupostos

3. Mera existência de norma constitucional atribuindo competência tributária a um Ente Federativo.

4. Compreende o lapso temporal entre a instituição da regra-matriz de incidência tributária e a constituição da obrigação tributária pela norma individual e concreta.

5. Verificada a partir da notificação, do sujeito passivo, acerca da constituição da obrigação tributária.

6. Não se desconhece a possibilidade de pleitear a constituição do indébito tributário pela via administrativa, oportunidade em que a tutela reparadora seria expedida pela respectiva autoridade.

7. PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 332.

para a emissão da tutela reparadora, consoante as lições de Rodrigo Dalla Pria, nos seguintes termos:

Desse modo, a tutela jurisdicional perseguida por meio da ação de repetição do indébito tributário pressupõe a aferição de dois fatos jurídicos, a saber: (i) o pagamento indevido (ilícito); e (ii) o dano à esfera jurídica do sujeito passivo tributário, ambos indispensáveis à configuração do interesse processual necessário à viabilização da pretensão à restituição dos valores recolhidos a título de tributo.⁸

E, qualificando-se o pagamento como indevido, a norma individual e concreta não só constitui a relação de crédito do sujeito para com o Ente Federativo, mas, também, relação de débito deste para com aquele, nos termos das lições de Paulo Cesar Conrado, *in verbis*:

Regra: se *pagamento* é causa de extinção da obrigação tributária, *pagamento indevido* é, de sua parte, causa extintiva que vai além, dando causa, desde quando posto como tal (como indevido), a um'outra relação jurídica, a decantada relação de débito do fisco.⁹

E, desde logo, é importante esclarecer que a constituição do indébito tributário não se confunde com o método eleito pelo sujeito passivo para extinção de tal relação.

Com efeito, a recuperação do indébito tributário pela via judicial é realizada por precatório ou requisição do pequeno valor. Na esfera administrativa, por sua vez, os mecanismos consistem na restituição ou compensação.

Nada impede, portanto, que o indébito tributário, constituído por norma individual e concreta expedida pelo Poder Judiciário, seja operacionalizado, pelo sujeito passivo, no âmbito administrativo, pela via da compensação, desde que, por óbvio, a compensação tenha sido instituída pelo Ente Federativo com fundamento no artigo 170 do Código Tributário Nacional.

8. PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 330.

9. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 254.

A compensação é sucedânea da norma individual e concreta constituidora do indébito tributário, o que implica dizer que é apenas um dos meios, colocados à disposição do contribuinte, para extinção da relação de débito do Ente Federativo.

Em outras palavras, não há que se confundir a constituição do indébito tributário com a forma de extinção dessa relação jurídica (de débito do Ente Federativo). Cada qual pressupõe linguagem específica, consoante as lições de Paulo Cesar Conrado:

Conclusão: quando o caminho adotado pelo contribuinte para fixar, no mundo jurídico, a relação jurídica de débito do fisco é o da repetição do indébito, a extinção dessa mesma relação dar-se-á por meio de veículo de linguagem outro; não é a sentença ou a decisão administrativa que extinguem o débito, limitando-se, tais veículos, a constituí-lo. Ao final: repetição do indébito, no sentido proposto, não é causa de extinção da relação de débito do fisco, fato jurídico (a aludida extinção) cuja verificação demanda a emissão de veículo de linguagem que, indo além, ateste a satisfação pelo Estado-fisco do dever jurídico de que se encontrava investido.¹⁰

Fundamentado na Constituição Federal¹¹, as hipóteses legais que fundamentam o direito à recuperação do montante

10. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 258.

11. Sobre os fundamentos constitucionais da Ação de Repetição de Indébito, confira-se: “Nesse sentido, todo tributo cobrado fora dos parâmetros fixados em Lei substanciará exação exigida irregularmente, de sorte que qualquer pagamento efetuado a pretexto do recolhimento de exigência imposta nessa circunstância (ao arrepio dos parâmetros legais) será considerado indevido, pois (i) violador da noção de legalidade (ilicitude) e (ii) extirpador ilegítimo da propriedade privada (dano). A inobservância do princípio da legalidade estrita, insculpido no art. 150, inciso I, da CF/88 – por implicar, em regra, dano ao patrimônio do particular – acaba por concretizar, como corolário, flagrante violação a outro cânone tributário de elevada estatura constitucional, diretamente relacionado à determinação da fronteira entre ‘tributação legítima e tributação ilegítima’, a saber: o princípio do não confisco, veiculado no art. 150, inciso IV, da CF/88. É possível afirmar, por conseguinte, que toda tributação ilegal é, por presunção, uma tributação confiscatória, pois danosa ao patrimônio do sujeito de direito. É justamente a ideia de confiscatoriedade, implícita ao fato do pagamento indevido de tributos e violadora do direito fundamental de propriedade, que acaba por atribuir ao ‘dano patrimonial’ a condição de dado de fato necessário à verificação do direito subjetivo à restituição. Não remanescem dúvidas, portanto, acerca das raízes eminentemente constitucionais do direito

pago indevidamente a título de tributo se encontram previstas no artigo 165 do Código Tributário Nacional.

Embora os fundamentos para emissão da tutela reparadora não suscitem maiores controvérsias, diversa é a questão atinente aos legitimados a pleiteá-la, mormente na situação em que o tributo que se pretende recuperar está inserido na classe dos ditos “tributos indiretos”.

3. A LEGITIMIDADE ATIVA PARA PLEITEAR A CONSTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

A questão da legitimidade para constituição do indébito tributário perpassa, necessariamente, o teor do artigo 166 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que, em se tratando de tributos que, por sua natureza, comportem transferência do respectivo encargo financeiro, a restituição de tributos somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, esteja por este expressamente autorizado a recebê-la.

O dispositivo diz respeito à hipótese em que o valor correspondente ao tributo está “embutido” no preço do tributo adquirido, situação comumente verificada nos tributos indiretos, como ICMS e IPI. Estar-se-ia diante de tributo que, por sua natureza, resultaria na transferência do “ônus econômico” à pessoa seguinte da cadeia. Pautada na repercussão puramente econômica do tributo, trata-se da famigerada distinção – desprovida de fundamento jurídico – entre os denominados “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”.

Enquanto o “contribuinte de direito” corresponderia à pessoa inserida no polo passivo da obrigação tributária e, portanto, a quem a legislação atribui o dever de pagar o tributo, o “contribuinte de fato” seria a pessoa seguinte na cadeia

subjetivo à restituição do indébito tributário, bem como de sua vinculação às noções de estrita legalidade e não confisco” (Cf. PRISA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 326-327).

econômica que acabaria por suportar o “ônus financeiro” do tributo, pois o respectivo valor estaria “incluído” no preço cobrado pelo “contribuinte de direito” na operação de aquisição do bem transacionado.

Quem seria, então, o sujeito passivo de que trata o artigo 166 do Código Tributário Nacional: somente o “contribuinte de direito”? Ou também o “contribuinte de fato” teria legitimidade para pleitear o indébito tributário? A resposta a esses questionamentos impõe interpretar o artigo 165 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece quem possui direito à repetição do indébito tributário: o sujeito passivo. O questionamento, portanto, pode ser reformulado da seguinte forma: qual o sentido do termo “sujeito passivo” para fins delimitação dos legitimados a pleitear a constituição do indébito tributário no contexto dos tributos indiretos?

Trata-se de termo que possui conteúdo próprio, daí por que, firmes na premissa de que a legislação processual deve ser interpretada à luz daquela aplicável à relação jurídica de direito material onde instaurado o conflito, passemos à análise dos dispositivos do Código Tributário Nacional que cuidam da temática do sujeito passivo.

A obrigação tributária, relação jurídico-tributária¹² que é, constitui-se por três elementos: “(i) sujeito ativo, Estado-fisco ou pessoa que aja em seu nome; (ii) sujeito passivo, contribuinte ou pessoa a ele equiparada; e (iii) objeto, tributo, assim

12. Relação jurídica é “vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação” (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.p.354). Se o objeto da relação jurídica é suscetível de valoração econômica, tem-se uma relação jurídica de índole obrigacional, razão pela qual o termo “obrigação” pode ser entendido como “[...] relação jurídica de cunho patrimonial (envolvendo um sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, e um sujeito passivo, cometido do devedor de cumpri-la [...])” (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4a ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 496). Assim, quando falamos em obrigação tributária, a relação jurídica de cunho patrimonial tem o tributo como seu objeto.

entendida a prestação pecuniária a que alude o art. 3º do Código Tributário Nacional”¹³.

O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica “[...] de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta”¹⁴. Dessa forma, sujeito passivo “[...] é a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos /obrigacionais, bem como da prestação insusceptível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”¹⁵.

As espécies de sujeito passivo são delimitadas pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos: **(i)** contribuinte, na situação em que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato jurídico tributário; e **(ii)** responsável, quando, não sendo qualificado como contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei¹⁶.

Tratando-se do responsável tributário, “[...] poderá a lei instituidora do tributo imputar a obrigação de entregar determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos não só à

13. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 27/28.

14. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3a ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 33.

15. CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no Direito Tributário*. Livro III. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 24.

16. Quanto aos limites da legislação para eleição de terceiros como responsáveis, confira-se: “Portanto, o legislador encontra-se subordinado a um limite para a escolha do responsável tributário: poderá ser qualquer terceiro, desde que pertencente ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário, ou direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou” (Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3a ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 44.). No mesmo sentido: “O legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos ou de bens. Aproveitando-se dessas referências, a autoridade legislativa exerce suas funções, autolimitando-se ao compor a descrição normativa” (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.392).

pessoa que realizou o fato descrito hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência (contribuinte), mas também a sujeito diverso (responsável)”¹⁷. Assim, é possível afirmar que responsável tributário é aquele “[...] de quem se exige juridicamente o pagamento do tributo e que mantém relação de outra natureza que não pessoal e direta com o suporte factual da incidência”¹⁸. Ou seja, “poderá ser responsável tributário, portanto, toda pessoa que mantém uma relação indireta com o fato imponível, mas que não executa esse fato”¹⁹.

Feitas essas considerações, concluímos que o “contribuinte de fato” não é qualificado como sujeito passivo pela legislação. Em verdade, trata-se de terceiro totalmente estranho à relação jurídico-tributária onde instalado o conflito.

A relação entre o “contribuinte de fato” e o “contribuinte de direito” é meramente privada e de conteúdo econômico, de modo que não produz efeitos jurídicos ao ponto de o inserir no polo passivo da obrigação tributária. O montante “embutido” no preço a título de tributo é apenas uma das rubricas que compõem o preço do bem, razão pela qual de tributo não se trata.

Portanto, o “contribuinte de fato” não está inserido na relação jurídico-tributária, não sendo qualificado como sujeito passivo. Consequentemente, o “contribuinte de fato” não possui legitimidade para pleitear a constituição do indébito tributário. Somente o sujeito passivo possui legitimidade para deduzir a pretensão visando à constituição do indébito tributário, uma vez que está inserido no polo passivo da obrigação tributária. Este, inclusive, é o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 903.394/AL, realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

17. LINS, Robson Maia. *Curso de direito tributário brasileiro*. 1ª e d. São Paulo: Noeses, 2019, p. 409.

18. DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 86.

19. LINS, Robson Maia. *Curso de direito tributário brasileiro*. 1ª e d. São Paulo: Noeses, 2019, p. 412.

A delimitação dos legitimados à repetição do indébito de tributos indiretos produz impacto direto na espécie de provimento jurisdicional proferido caso a demanda seja intentada por um ou outro.

Com efeito, a análise do preenchimento dos requisitos do artigo 166 do Código Tributário Nacional representa uma análise exauriente e, portanto, processualmente posterior à questão da legitimidade ativa. Ou seja, reconhecendo-se a legitimidade ativa da parte que pleiteia a constituição do indébito tributário, passa-se à análise do mérito, isto é, se os requisitos do dispositivo foram devidamente cumpridos pela parte já reconhecida como legítima.

O artigo 166 do Código Tributário Nacional é norma de natureza material, de modo que a decisão resulta da análise das provas apresentadas pelo sujeito passivo²⁰. Logo, ter-se-á um provimento jurisdicional com resolução do mérito pela **(i)** procedência, caso o sujeito passivo logre êxito em comprovar que assumiu o ônus financeiro do tributo ou possui autorização do “contribuinte de fato”; **(ii)** improcedência, se o sujeito passivo não comprova o preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo referido artigo, com a consequente formação de coisa julgada material²¹.

20. Nesse sentido: “Nessa medida, as provas exigidas pelo art. 166 do CTN perfazem condições de verificação do próprio direito (material) à restituição, aplicadas exclusivamente às situações relativas a tributos que repercutem (jurídica ou economicamente, conforme a orientação doutrinária adotada). Levadas a juízo, determinarão o acolhimento ou o desacolhimento do pedido, mediante cognição exauriente do direito material” (Cf. PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 342).

21. Em que pese a divergência doutrinária quanto à legitimidade ou não do contribuinte de fato para pleitear o indébito tributário, ao menos parece haver consenso no sentido de que, se a decisão se pronuncia quanto à suficiência das provas para comprovar os requisitos do artigo 166 do CTN, está-se diante de decisão de mérito: “Eis o porquê de nossa convicção sobre a natureza eminentemente material da regra veiculada no art. 166 do CTN, cuja aplicação judicial (para negar ou conceder o pleito de repetição do indébito) encerrará, necessariamente, um juízo de mérito, entendimento reforçado pela simples circunstância de que não há que se falar em juízo sobre legitimidade *ad causam* que resulte do conhecimento de acervo probatório (teoria da asserção). Por fim, parece importante consignar, enfaticamente, que

Por outro lado, sendo a demanda deduzida pelo “contribuinte de fato”, entendemos que se trata de questão resolvida, de plano, pela perspectiva processual a ensejar a extinção da demanda, sem resolução do mérito. Isso porque nesse caso, entendemos que o “contribuinte de fato”, por não estar inserido na relação jurídico-tributária onde instaurado o conflito, não é parte legítima para deduzir pretensão voltada à repetição do indébito tributário.

Não se desconhece que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial repetitivo 1.299.303/SC, reconheceu que o “contribuinte de fato” teria “legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) sobre a demanda contratada e não utilizada”.

Poder-se-ia dizer que a orientação pretoriana estaria em dissonância ao quanto acima exposto e, inclusive, seria contrária ao entendimento fixado no Recurso Especial 903.304/AL. No entanto, parece-nos que, em verdade, a jurisprudência confirma a legitimidade ativa exclusiva do sujeito passivo para pleitear o indébito tributário. Isso porque no referido precedente, a legitimidade ativa do “contribuinte de fato” somente foi reconhecida diante do fato de que, na específica

as objeções que fazemos – tanto à Doutrina quanto à jurisprudência – sobre o *status* atribuído à regra do art. 166 do CTN aplicam-se independentemente da orientação adotada quanto ao destinatário da referida regra (contribuinte de direito, contribuinte de fato, ou ambos). Em outras palavras, a questão a ser respondida sobre o alcance do art. 166 do CTN não é quem é o sujeito legitimado a repetir o indébito tributário relativo a tributos indiretos, mas sim quem é o titular do direito subjetivo à restituição do indébito decorrente do pagamento indevido de tributos indiretos. E isso vale independentemente da tomada de posição do exegeta sobre conceitos altamente controvertidos, como ‘contribuinte de fato’ e ‘contribuinte de direito; ‘tributação direta e indireta’; ‘repercussão econômica ou jurídica’, etc. Em todos os casos, o pronunciamento judicial que resultar da análise das provas exigidas pelo art. 166 do CTN manifestará, necessariamente, um juízo de mérito, independentemente de quem seja o beneficiário deste juízo, implicando, assim, a formação de coisa julgada material” (Cf. PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 344).

situação de operações realizadas por concessionárias de serviços públicos, tal contribuinte é alçado à condição de “contribuinte de direito”, já que a concessionária estaria atuando enquanto *longa manus* do Ente Federativo, daí por que não teria interesse de agir em litigar contra a autoridade fazendária.

4. PRAZO PARA PLEITEAR A CONSTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

O artigo 168 do Código Tributário Nacional estabelece que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos. Dúvidas surgem, portanto, quanto à qualificação jurídica de tal prazo, isto é, se de natureza prescricional ou decadencial.

Há quem sustente que o referido prazo seria qualificado como decadencial nas hipóteses em que o direito à restituição é exercido no âmbito administrativo, pois, nesse caso, estar-se-ia diante de “exercício do direito material”. Por sua vez, o prazo seria de natureza prescricional quando o exercício do direito ocorre no contexto processual, aplicando-se, portanto, no âmbito da ação de repetição de indébito.

Entendemos, todavia, que a divergência não se sustenta, haja vista que, em verdade, a prescrição não está relacionada à “perda do direito de ação”, mas, sim, à “*perda do direito material de exigir o cumprimento da obrigação inadimplida (preensão em sentido material)*”.²²

A conclusão decorre, inclusive, do artigo 487, II, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que o reconhecimento da prescrição desagua em sentença de mérito. Compartilhamos do entendimento de que a prescrição atinge o “direito material de exigir o cumprimento da obrigação inadimplida e, com ele, a própria responsabilidade patrimonial do devedor

22. PRIA, Rodrigo Dalla. Direito Processual Tributário. São Paulo: Noeses, 2020, p. 346.

inadimplente”²³, de modo que não se resume à simples ideia de “direito de ação”.

Assim, entendido como o “direito material de exigir o cumprimento da obrigação inadimplida”, é possível concluir que se trata de direito passível de ser exercido tanto no contexto administrativo, quanto no ambiente judicial.

A importância da distinção reside nos termos iniciais para contagem do prazo de cinco anos estabelecidos nos incisos I e II do artigo 168 do Código Tributário Nacional.

O inciso I trata das hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional. O inciso II, por sua vez, trata de situação de difícil verificação, uma vez que, via de regra, a cobrança da dívida se dá pela via da execução fiscal, sendo que o direito ao indébito tributário não decorre de uma “decisão condenatória”.

A nosso ver, “decisão condenatória” seria possível em sede de ação ordinária de cobrança, como se dá em relação aos “adicionais ao Sesi e ao Senai”²⁴. Nesse específico contexto, tem-se a prolação de uma decisão condenatória a justificar a aplicação do mencionado dispositivo. Assim, a contagem do prazo de cinco anos se inicia somente quando se torna definitiva a decisão que rescinde a decisão condenatória.

Registre-se que, nos termos da Súmula 625 do Superior Tribunal de Justiça, o prazo previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional não é interrompido caso a constituição do indébito tributário seja pleiteada na seara administrativa. A consequência imediata dessa afirmação reside em reconhecer

23. PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 346

24. No mesmo sentido: “É esse, exatamente, o caso das contribuições para fiscais, cuja cobrança é transferida a terceiros – pessoas jurídicas de direito privado -, que não gozam da prerrogativa atribuída aos entes de direito público de constituir o próprio título executivo (certidão de dívida ativa) que servirá de fundamento para ação de execução a ser processada na forma da Lei 6.830/80” (Cf. PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 349).

que, não sendo passível de interrupção, o lustro prescricional também não se reinicia por inteiro posteriormente.

Dessa forma, se o pedido administrativo for indeferido na esfera administrativa, ao sujeito passivo não será devolvido o prazo de cinco anos para ajuizar ação de repetição de indébito. Em verdade, o indeferimento desse pedido administrativo impõe regramento diverso, qual seja, o ajuizamento da denominada “ação anulatória de decisão administrativa que denega restituição”, nos termos do artigo 169 do Código Tributário Nacional.

Pensamos que, da forma como redigido, o dispositivo demanda dois ajustes interpretativos. O primeiro, parte da premissa de que a mencionada ação não tem como objetivo “anular” a decisão administrativa que indeferiu o pedido, mas, sim, constituir o próprio indébito tributário, tratando-se, portanto, de tutela reparadora ordinariamente exarada em sede de Ação de Repetição de Indébito Tributário.

O segundo, por sua vez, tem como fundamento o fato de que o prazo para exercício do direito à repetição do indébito tributário não está condicionado à via escolhida pelo sujeito administrativo, razão pela qual deve ser assegurado ao sujeito passivo o prazo de cinco anos. Com isso, quer-se dizer que, se o pedido administrativo for indeferido em período inferior a cinco anos, ao sujeito passivo deve ser garantido o prazo restante para pleitear a constituição do indébito tributário, assegurando-se, ao menos, o prazo de dois anos. Nesse sentido, confira-se:

É preciso advertir, ainda, que o prazo de dois anos a que se refere o art. 169 do CTN não é absoluto, havendo de ser aplicado exclusivamente nas situações em que a denegação do pedido administrativo de restituição se der após o transcurso de tempo suficiente para inviabilizar ao contribuinte a possibilidade de se valer, ao menos em parte, do prazo de cinco anos prescrito no art. 168 do CTN.

Significa dizer, por exemplo, que, se o pedido administrativo de restituição for denegado pela administração tributária após dois anos de sua realização, restando, ainda, 3/5 (três quintos) do prazo previsto no art. 168 do CTN, o direito de exigir a restituição do indébito tributário pela via judicial deverá ocorrer no triênio

restante, e não necessariamente no biênio previsto no art. 169 do CTN, cuja natureza é, portanto, eminentemente subsidiária²⁵.

O parágrafo único do artigo 169 do Código Tributário Nacional, por fim, estabelece que o prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Compartilhamos do entendimento de que se trata de regra de prescrição intercorrente, o que permite reconhecer que somente no caso de inércia do autor da ação judicial é que se dará a retomada do prazo prescricional pela metade. Assim, se a ação judicial tem seu impulsionamento obstado pela morosidade judiciária, a dita “prescrição intercorrente” não seria aplicável em desfavor do sujeito passivo²⁶.

5. CONCLUSÃO

Acreditamos que a correta compreensão do processo tributário pressupõe a interpretação da legislação processual à luz da relação jurídico-tributária subjacente onde instaurado o conflito. A adoção dessa posição permite solucionar as controvérsias peculiares ao Direito Tributário, como a legitimidade

25. PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 350-351.

26. Nesse sentido: “Trata-se, quer nos parecer, de enunciado que veicula verdadeira regra de prescrição intercorrente aplicável ao direito de exigir, judicialmente, a restituição do indébito tributário denegada no âmbito administrativo. É preciso ter em conta, entretanto, que os fatos jurídicos extintivos de direitos que se fundam em transcurso de prazo para o seu exercício, sejam eles prescricionais, decadenciais ou meramente preclusivos, sempre deverão resultar da inércia por parte de seus titulares. Transpondo tal premissa para o ambiente jurídico-processual sobre o qual incide a regra de prescrição veiculada pelo Parágrafo Único do art. 169 do CTN, conclui-se que o fato extintivo do direito de exigir a restituição do indébito tributário, *in casu*, haverá de ser, necessariamente, uma decorrência da inércia do autor em movimentar o processo judicial de cobrança, não podendo ser aplicado nas ocasiões em que o transcurso de prazo seja decorrência direta das limitações da máquina judiciária ou de vícios atribuíveis à própria administração concreta da justiça” (Cf. PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 351).

ativa para pleitear a constituição do indébito tributário e o prazo prescricional para dedução do pedido.

O indébito tributário não se confunde com os mecanismos, à disposição do sujeito passivo, para sua extinção. Por isso, falar de “processo tributário e compensação” demanda a compreensão prévia acerca da norma individual e concreta que constitui o indébito tributário. A partir do entendimento acerca do indébito tributário é que será possível analisar o veículo de linguagem responsável pela extinção dessa relação (de débito do Ente Federativo para com o sujeito passivo).

Exsurge, daí, a importância da delimitação dos pressupostos teóricos aplicáveis à constituição do indébito tributário. Sem prejuízo da importância da extinção da relação de indébito tributário, fato é que os mecanismos concebidos para tal finalidade devem ser manejados em observância ao ambiente processual (judicial ou administrativo) em que constituído o indébito tributário.

6. REFERÊNCIAS

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no Direito Tributário*. Livro III. 1^a ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4a ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3^a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3a ed. São Paulo: Noeses, 2013.

LINS, Robson Maia. *Curso de direito tributário brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2019.

PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.