

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

JORGE SYLVIO MARQUEZI JUNIOR

**UMA ANÁLISE CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO
ARTIGO 166 DO CTN E SUA INCIDÊNCIA**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2011

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

JORGE SYLVIO MARQUEZI JUNIOR

**UMA ANÁLISE CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO
ARTIGO 166 DO CTN E SUA INCIDÊNCIA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na área de concentração de Direito do Estado, subárea de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor José Artur Lima Gonçalves.

SÃO PAULO

2011

Banca examinadora:

*Dedico ao meu saudoso pai Jorge
Sylvio Marquezi e minha querida mãe
Luzia Geraldo Calil, pois foi em suas
lições e amor que embasei meu
caminho.*

AGRADECIMENTOS

Primeiro e com a maior intensidade agradeço a Deus.

Ao meu orientador, Dr. José Artur Lima Gonçalves, ímpar cultor do direito, pelos ensinamentos e atenção.

Ao escritório Brasil Salomão e Matthes Advocacia e aos amigos e professores que lá estão, aos quais saúdo nas pessoas dos drs. Brasil Salomão, Marcelo Salomão e Evandro Grili.

Ao querido dr. José Luiz Matthes, muito mais do que um chefe ou professor, um verdadeiro amigo.

Aos amigos de todas as horas, especialmente meu amigo Cleison.

À minha amada esposa Ana Paula Marquezi, pelo apoio incondicional, amor, carinho e dedicação. Que nossa estrada juntos seja realmente eterna.

*A sabedoria inspira a vida de seus filhos,
ela toma sob sua proteção aqueles que a
procuram,
ela os precede no caminho da justiça.
Aquele que a ama, ama a vida,
aqueles que velam para encontrá-la sentirão sua
doçura.
Aqueles que a possuem terão a vida como
herança,
e Deus abençoará todo lugar onde ela entrar.
[...]*

Eclesiástico 4:12-14

RESUMO

Desde a introdução do artigo 166 do Código Tributário Nacional, que ocorreu com o próprio advento do Códex em 1966, inúmeras discussões têm sido travadas, contrapondo-se desde a constitucionalidade do dispositivo normativo até minúcias de sua incidência e, especialmente, as ocorrências fáticas que subsumiriam à sua hipótese. Em decorrência destes embates, várias interpretações surgiram tendo como suporte físico o artigo em questão. Infelizmente, a maior parte delas, muito embora supostamente efetivada dentro do sistema do direito, se valeu de conceitos de outros ramos do conhecimento científico, especialmente o ramo da ciência das finanças. Este fato acabou por sedimentar e restringir, em grande parte da doutrina, a interpretação do artigo 166 com base nos conceitos de tributos diretos e indiretos, bem como dos conceitos de contribuinte de direito e de fato. Estamos firmes em dizer que a interpretação que hoje é dada ao artigo 166 pela jurisprudência e parte da doutrina, de fato, é inconstitucional, mas vislumbramos uma interpretação possível e conforme a Carta Magna. Acreditando que as interpretações existentes não foram suficientes para trazer alento ao famigerado dispositivo legal, especialmente pelo fato de se valerem de outros ramos do conhecimento científico, propomos no presente trabalho uma revisitação do tema, efetuando um corte metodológico muito claro e restrito ao sistema do ordenamento jurídico e, ainda, tomando outros paradigmas para sua análise. Não nos valeremos, pois, apenas da observação do tributo para dizer se há repercussão jurídica ou não, permitindo ou não a incidência do artigo 166, procuraremos verter nossos olhos também para a figura do sujeito passivo da obrigação tributária, posto que será ele a assumir o papel de sujeito ativo da regra-matriz da repetição do quanto indevidamente pago, momento em se questiona sobre a aplicação do dispositivo legal em pauta. Para tal análise, como não poderia ser diferente, teremos como alicerce a Constituição Federal, com grande ênfase nos princípios da legalidade e da propriedade, os quais, em nosso entendimento, são imprescindíveis para a correta aferição dos casos em que o artigo 166 do Código Tributário Nacional poderá incidir. Em suma, amparados nos princípios acima e olhando também para a figura do sujeito passivo da exação, procuraremos explicitar qual é a interpretação do artigo 166 conforme a Constituição Federal.

Palavras-chave: Direito tributário. Repetição do indébito. Sujeito passivo. Incidência do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

ABSTRACT

Given to the introduction of the article 166 of the National Tax Code, which occurred simultaneously with the advent of the same Codex in 1966, several discussions have been waged such as the constitutionality of the legal norm, the materiality of its incidence and, surely, the factual substance that give grounds to its application. As a result of these clashes, many interpretations emerged from the article in question. Unfortunately, most of them, although supposedly made within the bounds of our legal system, have pointed out with concepts from other branches of scientific knowledge, especially the financial one. This verity has restricted, as said by several doctrinaires, the interpretation of article 166 based on the concepts of direct and indirect taxes, as well as legal and taxpayer-in-fact. We are firm in saying that this nowadays understanding, indeed, is unconstitutional, although we see a possible analysis governed by the Federal Constitution. Believing that the existing interpretations were not sufficient to bring relief to the infamous legal device, mainly by the fact that carries by its side other branches of scientific knowledge, we propose in this work a brand new look, making a very clear and restricted methodological cut to the legal system and still, taking other paradigms for its analysis. We shall not only consider the tax view's itself, but also the taxpayers obligation, since he will assume the role of the subject to the unduly paid rule, exactly the time that the legal application's norm shall appear. For such analysis, we have as a foundation the Federal Constitution, with great emphasis on the principles of legality and property, which, in our understanding, are indispensable for the correct measurement of cases in which article 166 of the National Tax Code may appear. In short, grounded on the principles abovementioned and looking also to the taxpayer, we will explicit what is the correct interpretation of the article 166 by the terms of the Federal Constitution.

Keywords: Tax law. Refund of payment. Taxpayers. Effect of article 166 of the National Tax Code.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 SISTEMA, NORMA JURÍDICA E CICLO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO .	16
1.1 Sistema, sistema jurídico e sistema jurídico tributário.....	16
1.2 Norma jurídica seu antecedente e conseqüente: uma interpretação linguística	28
1.3 Ciclo de positivação do direito e a incidência da norma jurídica tributária ...	34
2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	37
2.1 Os princípios e sua importância no sistema jurídico tributário.....	37
2.2 O princípio do consentimento dos cidadãos.....	39
2.3 Do princípio da legalidade: o direito de não ser tributado fora dos limites legais.....	42
2.4 Do princípio da propriedade e o direito constitucional à repetição.....	48
2.4.1 Vedação do enriquecimento sem causa: uma preliminar interpretação teleológica do artigo 166.....	51
3 DA REGRA-MATRIZ DA REPETIÇÃO DOS TRIBUTOS INDEVIDAMENTE PAGOS	56
3.1 Restituição, repetição e compensação: delimitação do objeto	56
3.2 O que é regra-matriz.....	57
3.3 Repetição do indevidamente pago.....	60
3.4 A regra-matriz da repetição do indébito	62
3.4.1 Antecedente	65
3.4.1.1 Critério Material.....	65
3.4.1.2 Critério Espacial	67
3.4.1.3 Critério Temporal	70
3.4.2 Conseqüente	74
3.4.2.1 Critério Subjetivo.....	75

3.4.2.1.1	Dos legitimados pelo ordenamento a figurarem como sujeito ativo da repetição.....	76
3.4.2.1.2	Do sujeito passivo.....	79
3.4.2.2	Critério Quantitativo.....	83
4	ANÁLISE SISTEMÁTICA E CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	87
4.1	Críticas às normas jurídicas construídas a partir do artigo 166.....	87
4.2	Interpretação do artigo 166 conforme a Constituição Federal.....	97
4.2.1	O que é repercussão jurídica do tributo conforme a Constituição Federal.....	99
4.3	Análise da incidência ou não do artigo 166 na repetição dos diversos sujeitos ativos da repetição: uma mudança de paradigma.....	104
4.3.1	Contribuinte.....	107
4.3.2	Responsável.....	112
4.3.3	Substituto e substituído tributários.....	116
4.3.4	Agente de retenção	126
5	ANÁLISE DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ARTIGO 166 NOS PEDIDOS DE REPETIÇÃO DE ALGUNS TRIBUTOS	131
5.1	ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias ...	131
5.2	IPI – restituição do indébito relativo ao tributo incidente sobre os descontos incondicionais: RE 903.394/STJ	140
5.3	FUNRURAL.....	151
	CONCLUSÕES	160
	BIBLIOGRAFIA.....	163

INTRODUÇÃO

No trabalho será abordado, especificadamente, o artigo 166 do Código Tributário Nacional, a fim de analisar: a) primeiro, se ele está de acordo ou não com a Constituição Federal de 1988, b) segundo, concluindo-se pela constitucionalidade, definir qual é a sua interpretação conforme a Carta Magna, ou seja, qual a interpretação válida do mencionado dispositivo em relação à Lei Maior.

Grande parte dos trabalhos científicos defende a inconstitucionalidade do dispositivo e, de regra, se embasa nas mesmas críticas (criação de barreiras não impostas pela Lei Fundamental e utilização de critérios não jurídicos para condicionar a repetição). Apesar disso, acreditamos que é possível criar uma norma jurídica que tenha como suporte físico o artigo 166 do Código Tributário Nacional e que esteja de acordo com o sistema e, por conseguinte, de acordo com a Constituição.

Apesar de concordarmos, dentro do corte metodológico¹ proposto, com os doutrinadores que defendem que a incidência do artigo 166 é inconstitucional do jeito hoje realizada, bem como aqueles que pregam a impossibilidade da utilização de critérios financeiros (mesmo que para alguns jurisdicionados) para estabelecer as regras da repetição, a intenção é apontar algumas críticas à estas teorias que pregam a total inaplicabilidade do dispositivo legal em comento.

¹ Aqui vale a explicitação feita por Octávio Bulcão Nascimento, para quem “falar em realidade é, sobretudo, falar em uma constituição da realidade, que por sua vez implica assumir que toda visão de mundo existente (senso comum, científica, moral ou perspectiva) é derivada de um recorte feito no campo epistêmico a ser apropriado.” (NASCIMENTO, Octávio Bulcão. *Sujeição Passiva Tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 801).

No curso do trabalho serão fixadas algumas premissas e para a análise do tema abordaremos a conceituação de sistema, pois somente é possível estudar qualquer tema jurídico a partir da noção de sistema.

Ainda como premissa, faz-se mister uma breve análise e conceituação do que seja norma jurídica, pois a pretensão é construir a norma jurídica baseada no suporte físico do artigo 166. Isso para demonstrar a regra-matriz da repetição do indébito delimitada por tal dispositivo.

Outra premissa a ser desenvolvida versa sobre o ciclo de posituação do direito, porque para falarmos em repetição do indébito, já deve ter ocorrido o pagamento, qualificado juridicamente como indevido e, portanto, a análise da norma ocorrerá após a conclusão do ciclo de posituação do direito tributário, no que se refere à incidência da norma exacional.

Noutro giro, é de extrema relevância a abordagem de alguns fundamentos constitucionais que formam e validam a norma jurídica geral e abstrata que prevê, em seu antecedente, o fato jurídico da repetição dos pagamentos indevidos. Neste diapasão, é importante uma incursão detida aos princípios da legalidade e da propriedade. Aqui um ponto importante, qual seja: a inclusão do princípio da propriedade na conformação da aplicação ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional, na repetição do indébito.

Em regra, se diz que é o princípio da legalidade que, uma vez não observado, fundamenta a restituição do quanto indevidamente pago, não podendo haver condicionamentos. Em nosso entendimento, todavia, para a aplicação válida do dispositivo, é necessário também se perquirir sobre o princípio da propriedade.

De fato, o princípio da legalidade é uma das normas jurídicas constitucionais que dá fundamento para a repetição. Ora, à medida que a Constituição Federal determina que os cidadãos somente podem ser tributados nos exatos lindes por ela traçados, todo pagamento de tributo - se é que assim

podemos chamar aquilo que não está constituído legalmente - que não estiver em consonância com as hipóteses legais, ensejará a possibilidade do pedido de repetição.

Como dito alhures, contudo, uma outra diretriz, um outro princípio constitucional, é de extrema importância, qual seja: a propriedade.

Isso porque, a tributação, levar dinheiro aos cofres públicos, somente pode ocorrer validamente quando a propriedade do administrado é atingida nos exatos termos previstos pela Constituição Federal. É possível que se argumente que o simples pagamento de tributo em desconformidade com a lei - ofensa à legalidade - já seria suficiente para fundamentar o pedido de repetição, contudo, quando isso ocorre, concomitantemente, se está infringido o direito constitucional pétreo da propriedade, bem como a previsão também imutável de sua função social. Assim, se irá defender que somente será possível encontrar o sujeito ativo da regra-matriz da repetição do indevidamente pago, para fins de incidência do artigo 166, através da análise dos princípios da legalidade (o pagamento não encontrava supedâneo legal) e propriedade (somente seria possível faticamente a repetição quando houver propriedade tolhida, pois em caso negativo há manifesta falta de interesse).

A conjugação da análise destes dois princípios constitucionais será a principal premissa para a aferição da interpretação do artigo 166 em conformidade com a Constituição Federal.

Com estas premissas devidamente fixadas, é imprescindível a formatação da regra-matriz da repetição do indébito.

Formatada a regra-matriz, já será possível passar à análise do artigo 166. Num primeiro momento, refutando algumas teses existentes (da classificação dos tributos diretos e indiretos, a utilização dos critérios financeiros para definir quais tributos repercutem ou não e as indevidas aplicações do artigo 166 nos casos de repetição do indébito).

Depois com base na premissa de que para haver repetição é necessário que a propriedade do sujeito passivo tenha sido atingida por uma forma não prevista em lei, declinaremos qual a interpretação do artigo 166 que está conforme a Carta Magna. Neste sentido, o artigo 166 será visto em uma interpretação teleológica, como instrumento utilizado pelo sistema para afastar a possibilidade do enriquecimento sem causa.

Desta feita, somente seria possível analisar as condições elencadas pelo artigo 166 (comprovação de não repasse do encargo ou autorização para repetição) levando em consideração o princípio da propriedade. Neste sentido, quando quem fez o recolhimento não o fez com dinheiro – propriedade – seu, portanto, quando quem fez o recolhimento do tributo o fez com dinheiro inegavelmente retirado ou retido do patrimônio de outrem, as condições estabelecidas pelo artigo 166 seriam úteis para evitar o enriquecimento sem causa deste.

Esta solução parece já apreciada pelo ordenamento, mas com a análise da incidência dos possíveis legitimados a pedir a repetição, ficará claro que ela diverge das demais existentes.

Por isso, será de vital importância analisar as figuras dos sujeitos passivos tributários, pois estes, uma vez efetivado o pagamento indevido, passam a ser os sujeitos ativos da regra-matriz da repetição: contribuinte, responsável, substituto, substituído e agente de retenção.

Por fim, visando a um viés prático, analisaremos a aplicação ou não do artigo 166 em alguns tributos específicos, até porque durante o trabalho se refutou tal aplicação do artigo em comento por critérios de classificação dos tributos em diretos e indiretos, os quais não serão utilizados.

Neste sentido três espécies tributárias serão perquiridas: ICMS, IPI (por historicamente terem sido classificados como tributos indiretos, ou seja,

passíveis de repercussão econômica) e o FUNRURAL por ser tema atual, envolvendo recentes discussões de nossos tribunais superiores.

1 SISTEMA, NORMA JURÍDICA E CICLO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO

1.1 SISTEMA, SISTEMA JURÍDICO E SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Todo estudo científico que tem como objeto a linguagem do direito positivo, não pode olvidar de alguns conceitos e premissas, dentre os quais destacamos a finalidade de mencionado ordenamento, o sistema por ele formado e o próprio conceito de direito.

De plano devemos pontuar que o direito existe para disciplinar relações intersubjetivas, não havendo normas jurídicas dirigidas às coisas, segundo assevera o professor Geraldo Ataliba².

Noutro giro, se o foco do estudo é o ordenamento jurídico, não há como fazê-lo sem a conceituação do vocábulo linguístico “direito”, o que não é tarefa das mais simples. Tércio Sampaio Ferraz nos chama a atenção para o fato de que o direito “[...] não só é um fenômeno de grande amplitude e muitas facetas, mas também a própria expressão direito (e seus correlatos) possui diferenças significativas que não podem ser desprezadas.”³

Relevando esta observação, devemos nos voltar, especificadamente, para o Direito Tributário, que pode ser estudado compreendendo-se o direito positivo, bem como o ramo da ciência do direito.

Dentro do direito positivo estaria o conjunto de normas jurídicas ou comandos jurídicos que disciplinam a criação, arrecadação e fiscalização dos tributos. Lembrando que em síntese o “[...] objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos.”⁴

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 22.

³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 34.

⁴ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 22.

Já ciência jurídica tributária seria o ramo, didaticamente autônomo, que tem como objeto as normas jurídicas que versem sobre a criação, arrecadação e fiscalização dos tributos. Para o professor Geraldo Ataliba: “Este sub-ramo do direito administrativo não goza de autonomia científica, mas só didática.”⁵

Existe nítida diferença entre o direito positivo e a ciência do direito. Embora ambos sejam corpos de linguagem, possuem estrutura e objetivos diferentes, regidos cada qual por uma lógica própria.

Podemos dizer que o direito positivo é formado pelo conjunto de normas válidas em um dado país, já a ciência do direito é um corpo de linguagem que descreve este conjunto, ordenando-o, descrevendo sua organização, estruturando-o e dando-lhe sentido unitário, permitindo visualizar como seus componentes interagem.

A linguagem do direito positivo é prescritiva, direcionada ao universo das condutas humanas em sua intersubjetividade, relação entre pessoas. Somente as condutas intersubjetivas interessam ao direito positivo. As normas, segundo o professor Lourival Vilanova, são instrumentos para alteração do mundo social: “Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas do Direito.”⁶

Por sua vez, a ciência do direito está vertida em linguagem descritiva. Seu objeto é descrever as normas jurídicas, suas estruturas, suas relações e a forma como regulam as condutas intersubjetivas.

Se tomarmos como referência o direito positivo (linguagem objeto), a ciência do direito é uma sobrelinguagem ou uma linguagem de sobrenível, mais comumente chamada, metalinguagem. Discorre sobre a linguagem do direito

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 35.

⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 3-4.

posto. A cada qual corresponde uma lógica específica: à ciência do direito a lógica apofântica (lógica clássica, das ciências ou alética); ao direito positivo a lógica deontica (lógica das normas, do dever-ser).

Em função disso, as valências compatíveis com os enunciados da ciência são verdadeiro ou falso (lógica clássica), ao passo que a linguagem das normas jurídicas está sujeita aos valores válido ou não válido (lógica deontica).

Feitas as considerações sobre o direito e, mais especificadamente, sobre o direito tributário, passemos a analisar o vocábulo sistema.

Sistema é uma totalidade ordenada, isto é, um conjunto de elementos que se relacionam com o todo e entre si, de forma coerente e harmônica, constituindo uma unidade. Frisando que, assim como os próprios elementos, as referidas relações também compõem o sistema. Sobre o tema, o jurista Geraldo Ataliba declina:

Ensina a ciência do direito que as constituições nacionais formam sistemas, ou seja, conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados⁷.

Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho, o

[...] sistema aparece como objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema⁸.

Relevantes são as explicações do jurista Lourival Vilanova:

O sistema consta de proposições normativas; uma proposição normativa tem sua origem (reason of validity) em outra proposição normativa; uma proposição normativa só pertence ao

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 3.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 131-132.

sistema se podemos reconduzi-la à proposição fundamental do sistema⁹.

Oportunas, também, as considerações do mestre de Viena:

O sistema de normas que se apresenta como uma ordem jurídica tem essencialmente um caráter dinâmico. Uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela via de um raciocínio lógico do de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta. Ela é o ponto de partida de um processo: do processo da criação do Direito positivo. Ela própria não é uma norma posta, posta pelo costume ou pelo ato de um órgão jurídico, não é uma norma positiva, mas uma norma pressuposta. [...] A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas [...] A norma fundamental – hipotética, nestes termos – é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.¹⁰

Faz-se mister trazer à baila, ainda, as palavras de Becker para quem

A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do “fato gerador”. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial. [...] Estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) como no plano horizontal (interpretação sistemática). Esta fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico e que consiste em síntese: extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais leis dos sistema jurídico

⁹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 164.

¹⁰ KELSEN, Hans. *Teoría General del Estado*. Trad. Luis Legaz Lacambra. México: Nacional, 1950, p. 221, 222, 247.

vigente (plano horizontal) e sistemas jurídicos antecedentes (plano vertical).¹¹

Não é outro o entendimento de Márcio Severo Marques:

Ao cientista do direito interessa a compreensão das normas jurídicas, em toda a sua magnitude. Essa análise só pode ser empreendida mediante a consideração do ordenamento positivo como um todo, sob pena de se comprometer sua inteligência, como objeto de estudo. Daí a razão da referência ao termo sistema, para entendermos o ordenamento positivo como tal: o ser sistema. Deveras, as normas jurídicas (repertório) que conformam o ordenamento positivo não se encontram no mesmo plano, quanto à hierarquia: sobrepõem-se umas às outras. Mas uma tal sobreposição opera-se de forma coerente (conexão, estrutura), porque estas normas tendem a convergir para um ponto comum, a fim de harmonizarem-se em sistema. O ordenamento positivo, portanto, deve ser entendido como sistema, ou seja, conjunto de normas jurídicas que se relacionam entre si de forma harmônica (coerente), constituindo um todo unitário, que tem por objeto regular as condutas dos indivíduos em sociedade, nas suas relações recíprocas¹².

O conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país (direito positivo) é organizado sob a forma de sistema mediante vínculos horizontais (relação de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação – hierarquia)¹³. O conjunto das proposições descritivas que formam a ciência do direito também se organizam sob a forma sistemática, debaixo de um princípio unitário. Temos, pois, que

No campo do Direito, o termo sistema se emprega em dois planos, como vimos: no da ciência e no do objeto. Com a particularidade: o Direito-objeto contém, como capa essencial constituinte sua, as proposições, que são entes lógicos, cujo

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1988, p. 115 e 116, nota 32.

¹² MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 27-29.

¹³ “Por fim, ao lado da coerência e da completude, referimo-nos à unidade do ordenamento jurídico, segundo a qual todas as normas que o integram devem derivar (ter origem) de uma mesma fonte. Segundo um sistema de derivação e fundamentação, as normas jurídicas dispõem-se de forma hierarquizada, conforme o conteúdo material e revestimento formal do ato normativo (administrativo ou judicial) que as veicule. Por ser sistema, o direito positivo reclama uma ordem escalonada das normas que o compõem, para desta forma assegurar sua coerência e completude.” (ibid., p. 34).

veículo expressional adequado é a linguagem. Sendo linguagem proposicional, as partes se inter-relacionam na forma superior de sistema, que é, formalmente, um conjunto. Um conjunto cujos elementos são entes lógicos, com seu critério de pertinencialidade ao conjunto¹⁴.

Neste contexto, contudo, enquanto o sistema do direito positivo convive com lacunas e contradições (sanáveis segundo regras previstas pelo próprio sistema), o sistema da ciência¹⁵ do direito não admite tais contradições ou imperfeições, pois é regido pela lógica clássica.

Ademais, o ordenamento jurídico, o direito positivo, somente pode ser interpretado de forma sistemática, não sendo admissível somente a mera interpretação literal, muito embora esta modalidade interpretativa seja considerada o ponto de partida para as demais. Para Paulo de Barros Carvalho

[...] o intérprete da formulação literal é um prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos e dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto.¹⁶

Ao jurista não cumpre interpretar apenas pela significação de base das palavras, mas sim pela significação contextual.

Tal forma de interpretação, isolada, é tão absurda que o professor retro assim se manifesta:

O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando argüir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a

¹⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 172.

¹⁵ “O sistema da ciência jurídica tem na norma fundamental a condições de conhecimento do objeto (o Direito Positivo).” (ibid., p. 176).

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 105.

elaborar as substâncias das ordens legisladas, edificando as proporções do significado da lei¹⁷.

Ora, se interpretar tem como principal método, ou o método por excelência, a aferição sistemática, conhecer o que é sistema, como ele se integra e como os elementos que o compõem interagem, é de vital importância para o conhecimento¹⁸. “O raciocínio sistêmico afasta o caos, a parcialidade e o arbítrio.”¹⁹

A utilidade do estudo sistemático é ratificada por Geraldo Ataliba:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos de um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema²⁰.

Sabendo que existe o sistema do direito positivo e o sistema da ciência jurídica, devemos, ainda, fazer algumas considerações sobre a forma de estudo, pela ciência, do sistema do direito positivo. Pelas limitações do sujeito cognoscente toda ciência pressupõe um corte metodológico. O estudo do direito positivo também se sujeita a este corte (prisma e objeto). Um mesmo objeto pode gerar diversas abordagens. O direito positivo, por exemplo, pode ser

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 105.

¹⁸ “Toda e qualquer norma legal deve ser interpretada e aplicada em harmonia com o sistema como um todo, subordinando ao seu alcance e eficácia aos princípios maiores deste próprio sistema. [...] Daí não ser possível considerar-se um comando legal isolado do contexto sistemático dos demais comandos legais correlatos e, especialmente, dos princípios que informam a matéria; e tudo considerado de forma harmônica, orgânica, organizada, hierarquizada e vocacionada à coerência - enfim, tudo considerado de forma sistemática.” (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda - pressupostos constitucionais*. São Paulo. Malheiros Editores, 1997, p. 44-45).

¹⁹ *Ibid.*, p. 45.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 4.

estudado pela história do direito, pela sociologia jurídica, pela ética jurídica, pela política jurídica e entre outras pela ciência do direito ou dogmática jurídica.

A cada ciência corresponde um método²¹ de abordagem. A dogmática estuda o direito positivo sob o ponto de vista estático e no seu aspecto dinâmico, que se perfaz com o processo de positivação.

A ela também não interessa o direito passado (que não vale mais) e o direito futuro (que ainda não existe), valendo, exclusivamente, a ordem jurídica posta. No presente estudo empreenderemos severos esforços para efetuar o trabalho dentro da perspectiva do direito positivo.

O sistema jurídico é uno e indecomponível. Seus elementos (normas jurídicas) se acham entrelaçados por vínculos de hierarquia e relação de coordenação, muito embora os seus vários ramos específicos, dentre os quais destacamos o tributário. Não podemos esquecer, contudo, que esta divisão do direito é meramente didática como já dito e agora reiterado:

Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos²².

Compete à ciência do Direito Tributário a descrição desse objeto, permitindo o conhecimento de sua estrutura lógica e o conteúdo normativo, dentro de uma concepção unitária de sistema.

²¹ “Método é o caminho que deve ser percorrido para a aquisição da verdade, ou, por outras palavras, de um resultado exato ou rigorosamente verificado. Sem método não há ciência. O homem do vulgo pode conhecer certo, mas não tem certeza da certeza. O conhecimento vulgar nem sempre é errado, ou incompleto. Pode mesmo ser certo, mas o que o compromete é a falta de segurança quanto àquilo que afirma. É um conhecimento parcial, isolado, fortuito, sem nexos com os demais. Não é o que se dá com o conhecimento metódico; quando dizemos que temos ciência de uma coisa é porque verificamos o que a seu respeito se anuncia.” (REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 9).

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 15.

Com as considerações acima, já sabemos que existe o sistema do direito posto, sendo necessário, agora, analisar algumas de suas características. A primeira delas, e uma das principais características do direito posto²³, é a sua autopoiese²⁴, i.e., o sistema do direito positivo é fechado no seu plano sintático, mas aberto na sua perspectiva semântica e pragmática. Em outros termos, o próprio sistema jurídico prevê os meios de regulação e criação de seus elementos. Trata-se, pois, de um sistema sintaticamente fechado que irá se comunicar com os demais apenas quando ele (sistema do direito posto) assim prescrever.

Quanto à tal característica, Cristiano Carvalho leciona que:

Em síntese, um sistema é autopoietico (seja esse sistema um ser vivo, uma sociedade ou um ordenamento jurídico) quando tem três propriedades:

- 1) É auto-regulável: significa que o sistema consegue manter o seu equilíbrio interno através da troca de informação com o ambiente. As respostas (“feedback”) do ambiente às mensagens que envia o fazem ajustar a sua ação futura.
- 2) É auto-gerativo: significa que o sistema produz os seus próprios elementos.
- 3) É auto-referenciável: significa que o sistema tem em si mesmo as regras de sua auto-produção, i.e., o sistema fala sobre si mesmo (função metalingüística)²⁵.

Sobre o mesmo tema, o professor Vilanova pondera:

Quando Kelsen observa que o sistema jurídico tem a particularidade de regular a sua própria criação, podemos traduzi-lo em termos de sintaxe: o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as

²³ A expressão “direito posto” ou “direito positivo” é aqui empregada como sinônimo do conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado tempo e espaço.

²⁴ “O Direito retira a sua própria validade dessa auto-referência pura, pela qual qualquer operação jurídica reenvia para o resultado de operações jurídicas. Significa isto que a validade do Direito não pode ser importada do exterior do sistema jurídico, mas apenas obtida a partir do seu interior. Nas palavras de LUHMANN, “não existe direito fora do direito, pelo que sua relação com o sistema social, o sistema jurídico, não gera nem inputs nem outputs.” (TEUBNER, Gunther. *O Direito como Sistema Autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 2).

²⁵ CARVALHO, Cristiano Rosa de. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 861.

regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições²⁶.

O sistema do direito positivo apresenta todas as características alhures discriminadas. É auto-gerativo, na medida em que produz seus próprios elementos (normas jurídicas), assim como é auto-referenciável, tendo em vista que o próprio sistema prevê a forma como ele irá criar seus elementos. Por fim, é também auto-regulável, pois embora seja fechado sintaticamente, é aberto semanticamente para receber informações externas do seu ambiente.

Ainda sobre a autopoiese do direito, Niklas Luhmann afirma que “[...] el derecho es una historia sin fin, un sistema autopoietico que solo produce elementos para poder seguir produciendo más elementos.”²⁷.

Noutro giro, há ainda outras características sobre o sistema do direito positivo, quais sejam: unidade e unicidade²⁸.

Feitas estas considerações sobre sistema, não podemos esquecer que a peça mais importante deste sistema é a Constituição Federal, pois ela é

[...] ponto de partida de um processo: do processo de criação do Direito Positivo. Ela própria não é uma norma posta, posta pelo costume ou pelo ato de um órgão jurídico, não é uma norma positiva, mas uma norma pressuposta, na medida em que a instância constituinte é considerada como a mais elevada autoridade e por isso não pode ser havida como recebendo o poder constituinte através de uma outra norma, posta por uma autoridade superior.²⁹

Bem por isso, cabe enfatizar que este postulado “[...] é reputado como pedra angular em que assenta o edifício do moderno direito político [...]”³⁰, posto

²⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 164.

²⁷ LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, 2002, p. 238.

²⁸ “Não somente a unidade do sistema, mas a unicidade do ponto de partida caracterizam o sistema do direito positivo.” (VILANOVA, Lourival. op. cit., p. 165).

²⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 159-222.

³⁰ FERREIRA, Pinto. *Direito Constitucional Moderno*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1962, p. 85. v. I.

que “[...] as regras constitucionais são dotadas de uma superioridade profunda com relação às demais normas jurídicas.”³¹ Daí dizer Eisemman que “[...] a Constituição é a medida suprema de regularidade jurídica.”³² Projeta-se supremacia da Constituição e sua rigidez, nestes moldes, segundo lição de Marcelo Figueiredo, como “[...] importante garantia da cidadania, inclusive para opor obstáculos em face da ameaça a outros direitos e garantias fundamentais da Constituição.”³³

Noutro giro, devemos ponderar que dentro do ordenamento jurídico se formam subsistemas, à medida que se agrupam elementos próximos para um estudo científico. Desta feita, e relevando-se o objetivo do presente trabalho, devemos analisar o sistema tributário, atentando-se especialmente ao sistema constitucional tributário: “[...] o sistema constitucional tributário é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio das relações que as unifica.”³⁴

O primeiro sistema constitucional tributário brasileiro surgiu quando da outorga da Constituição do Império em 1891³⁵. O professor José Artur pondera que:

O sistema jurídico compõe-se, pois, de elementos aglutinados em torno de um conceito fundamental. Trata-se de uma reunião harmônica, ordenada e unitária de princípios e regras em torno de um conceito fundamental, formando o sistema jurídico. Dentro deste sistema jurídico gravitam subsistemas erigidos a partir de seus próprios conceitos aglutinantes. [...] Para identificar este objeto, precisamos detectar o seu conceito aglutinante, ou seja, o fulcro que dá forma e consistência àquilo que doravante

³¹ FERREIRA, Pinto. *Direito Constitucional Moderno*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1962, p. 85.

³² Apud BITTENCOURT, Lúcio Carlos Alberto. *O Controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 64.

³³ FIGUEIREDO, Marcelo. *Agências Reguladoras: o Estado Democrático de Direito no Brasil e sua atividade normativa*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 45.

³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 8.

³⁵ “Ao inaugurar o regime republicano, no Brasil, a Constituição de 1891 reformula toda estrutura jurídica do país e erige novo sistema tributário, em bases revolucionárias.” (ibid., p. 50).

chamaremos de subsistema constitucional tributário brasileiro. Esse sistema é formado pelos princípios e regras constitucionais que regem o exercício da tributação, função estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo³⁶.

Desde a sua primeira aparição, o sistema constitucional tributário brasileiro, conforme observado pelo professor Geraldo Ataliba, foi rígido³⁷ ao disciplinar as questões relativas à tributação³⁸, à medida que em não deixou maiores liberdades para o legislador infraconstitucional.

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo³⁹.

Estas são, em nosso sentir, algumas considerações iniciais que podem dar supedâneo para as conclusões que pretendemos atingir com o presente estudo.

³⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda - pressupostos constitucionais*. São Paulo. Malheiros Editores, 1997, p. 41.

³⁷ “O que ao nosso estudo interessa, das considerações formuladas, é estabelecer a validade científica da classificação dos diversos sistemas constitucionais tributários, em função da liberdade por eles concedida ao legislador ordinário; é anotar que sua feição geral será – sob a perspectiva de sua intensidade e amplitude – rígida ou flexível, conforme se restrinja ao ditame de princípios genéricos, admitindo à lei a tarefa de moldar o sistema tributário, ou se estenda, direta e imediatamente, à moldagem do sistema, conferindo à lei simples função regulamentar.” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 16).

³⁸ “A tipicidade taxativa no direito tributário brasileiro implica, pois, a definição de um tipo específico veiculado por lei que contenha a descrição completa de todos os critérios necessários e bastantes à tributação, encerrando em si mesmo uma valoração - um processo decisório - definitiva, que exclui, cabal e completamente, a interferência de valorações ulteriores. Daí a irrelevância da vontade dos órgãos de aplicação do direito na implementação prática do processo arrecadatário.” (GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 82).

³⁹ ATALIBA, Geraldo. op. cit., p. 21.

1.2 Norma jurídica seu antecedente e consequente: uma interpretação linguística

Faz-se necessário, ainda fixando algumas premissas, tecer breves comentários sobre a norma jurídica, isto pois, o direito positivo consegue disciplinar as condutas intersubjetivas por meio do trabalho do aplicador que, tendo como suporte os textos do direito positivo, os interpreta e formula as normas jurídicas que irão incidir. Vale ainda tecer breves linhas sobre a importância da linguagem neste processo.

Sobre a relação entre direito e linguagem, Clarice von Oertzen de Araújo observa:

A linguagem inclui-se entre as instituições humanas resultantes da vida em sociedade. O direito é apenas uma das formas institucionais que se manifesta através da linguagem, a qual possibilita e proporciona a sua existência. [...] Ou seja, os sistemas jurídicos utilizam a linguagem natural (língua, vernáculo) como verdadeira substância de sua constituição. Para qualquer fenômeno ingressar dentro do sistema normativo ele deve estar expresso em algum tipo de linguagem⁴⁰.

Seguindo o caminho trilhado pelo giro linguístico, o conhecimento científico não mais se extrai da suposta relação existente entre o sujeito cognoscente e o objeto a ser conhecido. O conhecimento não está mais atrelado à verdade por correspondência, ou seja, aquela decorrente da adequação de determinada proposição a uma dada realidade do mundo físico.

O conhecimento decorre, assim, da “[...] *relação que se dá entre: (1) a linguagem do sujeito cognoscente e (2) a linguagem do sujeito destinatário sobre a (3) linguagem do objeto – enunciado.*”⁴¹

⁴⁰ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 18.

⁴¹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2006, p. 29 (grifos do autor).

Dessa feita, se o ato de conhecer “[...] consiste em saber distinguir as proposições verdadeiras das falsas [...]”⁴², não são as coisas que se submetem aos valores de verdade e falsidade, mas sim a linguagem. Noutra giro, “[...] o objeto de conhecimento não são as coisas-em-si consideradas, mas as proposições que as descrevem.”⁴³

Neste sentido, as coisas do mundo fenomênico não existem por si mesmas, ao menos em relação àqueles que as observam. Só existem com o advento de linguagem, posto que cabe a ela (linguagem) constituí-las. Assim, o ser humano e o mundo que lhe circunda só existem, da forma que nós percebemos, em razão de linguagem.

Aliás, como bem aduz Dado Scarvino:

[...] un hecho no prueba nada, simplemente porque los hechos no hablan, se obstinan en un silencio absoluto del cual una interpretación siempre debe rescatarlos. Somos nosotros quienes probamos, quienes nos valemos de la interpretación de un hecho para demostrar una teoría⁴⁴.

Também neste matiz, leciona Fabiana Del Padre Tomé:

O mundo não é um conjunto de coisas que primeiro se apresentam e, depois, são nomeadas ou representadas por uma linguagem. Isso que chamamos de mundo nada mais é do que uma interpretação, sem a qual nada faria sentido⁴⁵.

Assim, da mesma forma que cabe à linguagem constituir a realidade, também cabe a essa mesma linguagem criar a verdade, razão pela qual se refuta a ideia de uma verdade por correspondência. Em processo inverso, também só a linguagem é capaz de desconstituir uma realidade ou de atestar sua falsidade.

⁴² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 02.

⁴³ Ibid., loc. cit.

⁴⁴ SCARVINO, Dado. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999, p. 39.

⁴⁵ Op. cit., p. 05.

Tecidas tais considerações, resta clara a relação existente entre linguagem, conhecimento científico e verdade. Mais do que isso, verdade para o universo do direito posto é aquela constituída pela linguagem própria do direito, nos termos prescritos no ordenamento jurídico e de acordo com as provas por ele determinadas e admitidas.

Em outros termos, verdade para o direito é aquela constituída pela linguagem própria do ordenamento jurídico, nos termos ali prescritos e que pode se sustentar por meio de provas também previstas pelo ordenamento.

Pois bem, tendo em mente a importância da linguagem no processo de criação das coisas e, primordialmente, da norma jurídica, passemos à sua análise. Com o fito de melhor conceituar o que venha a ser norma jurídica, tomaremos a lição trazida pelo professor Paulo de Barros Carvalho:

Norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos positivos. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. [...] A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto prova em nosso espírito.⁴⁶

Márcio Severo Marques declina que

Vislumbramos a norma jurídica como resultado da interpretação, pelo sujeito cognoscente, dos comandos veiculados pelo texto legislado, na esteira do pensamento de Hans Kelsen: “A norma funciona como esquema de interpretação.” Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui ato jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa⁴⁷.

Tendo em vista as transcrições retro, podemos declinar que a norma jurídica é obtida através da interpretação dos textos legais (suporte físico), levando em conta as significações expressas e implícitas, que permitem a

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 08.

⁴⁷ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 43.

formulação de um juízo, no qual estão presentes uma hipótese e uma consequência. É preciso repisar que a norma jurídica não se confunde com o texto em si: “A norma jurídica, portanto, não se confunde com o texto do direito positivo, isto é, com as expressões linguísticas que a veiculam. Estas figuram apenas como ponto de partida para a construção daquela.”⁴⁸

Por isso, a existência isolada de um único artigo de lei - de um modo geral - não seria suficiente para nos evidenciar uma norma jurídica, posto que como já dito, esta depende da análise interpretativa de um conjunto de significações formando, o intérprete, um juízo hipotético-condicional.

Adverte, ainda, Paulo de Barros Carvalho que “A norma jurídica tem sido, muitas vezes, o ponto de referência para importantes construções interpretativas do direito.”⁴⁹ Sendo assim, há muito é utilizada a distinção entre *normas jurídicas em sentido amplo* quando queremos nos referir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, ou seja, aos enunciados prescritivos. Noutra passo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo, receberia o nome de *normas jurídicas em sentido estrito*.

Desta forma, “As construções de sentido têm de partir da instância dos enunciados lingüísticos, independentemente do número de formulações expressas que venham a servir-lhe de fundamento.”⁵⁰

Como de conhecida sabença e já retro mencionado, as normas jurídicas são juízos hipotéticos condicionais⁵¹, são estruturas compostas por um antecedente e um conseqüente ligadas por um operador deôntico, o qual

⁴⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 37.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 130.

⁵¹ Em verdade, “os termos hipótese e conseqüência representam, na norma jurídica, a mesma função da “prótase” e da “apódose” na composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da Lógica.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 48).

circunscreve-se às seguintes hipóteses: obrigatório, permitido e proibido. “O antecedente da norma jurídica assenta-se no modo ontológico da possibilidade, quer dizer, os eventos da realidade tangível nele recolhidos terão de pertencer ao campo do possível.”⁵²

A hipótese, como a norma na sua integralidade, pressupõe-se como válida antes mesmo que os fatos ocorram, e permanece como tal ainda que os mesmo eventos (necessariamente possíveis) nunca venham a verificar-se no plano da realidade. [...] A hipótese guarda com a realidade uma relação semântica de cunho descritivo, mas não cognoscente, e esta é sua dimensão denotativa referencial. [...] A consequência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória⁵³.

Não é outro o posicionamento de Fabiana Del Padre Tomé:

A norma jurídica, portanto, apresenta uma estrutura lógica específica composta por uma hipótese, também denominada antecedente, suposto, prótase ou descriptor, e por uma consequência, que pode igualmente receber o nome de consequente, mandamento, estatuição, apódose ou prescriptor⁵⁴.

Devemos ponderar também, que vislumbramos a partir da percepção do direito posto, a norma completa que é composta pela norma primária e pela norma secundária. A norma primária, prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no antecedente; por sua vez, a norma secundária prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída no antecedente da norma primária⁵⁵.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 132.

⁵³ *Ibid.*, p. 133.

⁵⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 40.

⁵⁵ “A primeira parte da norma jurídica completa recebe a denominação de norma primária, e a segunda parte, de norma secundária. Ambas são compostas por hipótese e consequência, apresentando a estrutura lógica normativa representada pela fórmula $D(H \rightarrow C)$. Todavia, enquanto a hipótese da norma primária descreve os critérios identificadores de um fato de possível ocorrência, a hipótese da norma secundária descreve a não-realização da conduta prescrita na consequência da primeira norma; ao passo que a consequência da norma primária estatui direitos e deveres, se e

Podemos afirmar que inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, mas a organização interna de cada uma delas deve ser sempre a mesma.

Utilizando alguns conceitos vindos da lógica, poderíamos dizer que a norma jurídica é uma estrutura, uma fórmula proposicional formada por duas variáveis lógicas unidas por um functor (conectivo) deôntico (deve ser) que contém um conteúdo mínimo normativo, que permite a regulação de condutas intersubjetivas.

Esta estrutura formal pode ser representada: dado um fato “F”, deve ser a consequência “R1” ou “ $D (f \rightarrow R1)$ ”. Sendo que R1 (consequente) é equivalente a uma relação jurídica intersubjetiva modalizada pelos modais permitido, obrigatório e proibido.

Pela regra de intercâmbio podemos substituir: $D (f \rightarrow S R S')$.

Esta é a proposição (norma) jurídica primária dispositiva. A proposição jurídica (norma) secundária, também chamada de sancionatória, toma (descreve) em seu antecedente o fato jurídico do descumprimento da relação jurídica prescrita no consequente da norma primária, implicando-lhe como consequência normativa uma outra relação jurídica, esta tendo o Estado como sujeito passivo, de fazer cumprir a prescrição contida na proposição primária (direito de ação).

Formalizando, temos: $D [-(S R S') \rightarrow S R' S'']$ na qual “R’ “corresponde à relação jurídica existente entre o sujeito ativo da norma primária e o Estado (S’’), relação essa que tem por objeto a exigência do cumprimento da prescrição violada.

quando acontecer o fato que se enquadre na hipótese, a consequência da norma secundária estabelece uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz em caso de inobservância da conduta prescrita na norma primária.” (Ibid., p. 46).

Desta forma, a norma jurídica completa composta pela norma primária e pela norma secundária, acima mencionada, pode ser assim representada: $D (f \rightarrow S R S') . D [-(S R S') \rightarrow S R' S''']$

Conclui-se, pois, que os textos de direito positivo, uma vez interpretados pelo homem, permitem a criação das normas jurídicas que irão disciplinar as condutas intersubjetivas. Tais considerações preliminares, do que seja norma jurídica e sua composição, serão adiante relevantes para a construção da norma jurídica que permite a repetição do quanto indevidamente pago, bem como da norma jurídica que versa sobre a incidência do artigo 166, do Código Tributário Nacional, quando dos pedidos de repetição.

1.3 Ciclo de positivação do direito e a incidência da norma jurídica tributária

Outra premissa importante a ser abordada versa sobre o ciclo de positivação do direito. Isto pois, o artigo 166 do Código Tributário Nacional terá sua incidência analisada por ocasião da repetição do indébito tributário, ou seja, depois de ter ocorrido o pagamento tido pelo sistema como indevido, depois de ter se concretizado a incidência da norma jurídica que estabelece o dever do administrado levar dinheiro aos cofres estatais e de ter sido cumprido tal dever.

Daí a necessidade de se perquirir sobre o ciclo de positivação, para elucidar o momento e situações em que o dispositivo estudado poderia, ou não, ser aplicado. Melhor explicitando, a análise que ora se empreende será de grande importância para delimitar com maior precisão o aspecto temporal da norma de repetição e, por consequência, o momento de incidência do artigo 166, bem como os substratos fáticos que subsumiriam à sua hipótese.

Nas palavras dos juristas Eurico Marcos Diniz de Santi e Paulo César Conrado, o processo de positivação do direito tributário

Parte das competências tributárias, delineadas constitucionalmente, avançando para o exercício destas competências, fontes materiais que produzem a lei (Lx), ao lançamento tributário que juridiciza a incidência tributária, constituindo a obrigação tributária e seu fundamento, o fato jurídico tributário.⁵⁶

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho o ciclo de positivação do direito é

[...] o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até as normas particulares, na passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como ponto terminais do processo derivativo de produção do direito.⁵⁷

Ou seja, tomando como nascente a Constituição Federal, que outorga competência para que os entes tributantes criem, por meio de lei, as regras-matrizes dos tributos sujeitos aos seus auspícios, até que aquele fato jurídico descrito no antecedente desta norma ocorra no mundo fenomênico e por ato de aplicação do homem haja a incidência, que faz irromper a norma individual e concreta, a qual determina que parcela do patrimônio do administrado seja levada ao erário, desenvolve-se o ciclo de positivação do direito tributário.

O trecho abaixo, tirado da obra de Clarice von Oertzen de Araújo, embora deduzido em tópico sobre as fontes do direito, traz ensinamentos aqui aplicáveis:

Toda produção normativa tem o seu processo previsto e prescrito pela própria ordem jurídica, a qual institui competências (legislativas, executivas e judiciais), capacidades e procedimentos (processos legislativos, administrativos, judiciais). Assim, a geração de sucessivas camadas lingüísticas que vão fazer crescer o grau de concretude dos comandos jurídicos é

⁵⁶ CONRADO, Paulo César; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Controle direto de constitucionalidade e repetição do indébito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 86, nov. 2002, p. 28.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 89.

totalmente regulamentada pela ordem normativa, que institui, para tanto, a sua sintaxe, a sua gramática para a produção de um sentido deôntico (normas) historicamente situado.⁵⁸

Ou seja, o ciclo de positivação se inicia com normas gerais e com o mencionado crescimento do grau de concretude, atinge as relações intersubjetivas as disciplinando.

Na sequência destes acontecimentos, quando mencionado pagamento é tido por indevido, isto de acordo com as próprias regras elegidas pelo sistema, surgindo então a possibilidade da criação da norma jurídica de repetição, é que se pode analisar sobre o artigo 166 do Código Tributário Nacional, a fim de que se afira se tal ou qual repetição deverá levá-lo em conta. Vemos aqui, que se inicia um novo ciclo de positivação, não mais afeto ao pagamento do tributo, mas agora ligado ao direito de sua repetição.

Não há dúvida, pois, que ter em mente este ciclo a que se sujeita o direito tributário (bem como o direito como um todo) saindo da norma geral e abstrata até chegar à norma individual e concreta, é de nodal importância, por exemplo, para declinar o aspecto temporal da regra-matriz da repetição do indébito que será, oportunamente, trazida à colação.

⁵⁸ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 84.

2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

2.1 OS PRINCÍPIOS E SUA IMPORTÂNCIA NO SISTEMA DO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Não se pode esquecer, em qualquer estudo que tenha como suporte físico o direito positivo, de tecer alguns comentários sobre princípios e, especialmente, sobre os princípios que irão direcionar com maior ênfase a matéria objeto de conhecimento.

No presente trabalho, por não ser o seu foco, não se pretende discorrer sobre qual seja a correta natureza jurídica dos princípios do direito positivo pátrio. Não se almeja um estudo minucioso sobre as indigitadas diferenças existentes entre os princípios e as demais normas que compõem o sistema do direito. Se visa, apenas, elucidar a importância dos princípios, bem como delimitar algumas informações pertinentes sobre os princípios que nortearão as conclusões a que se pretende chegar.

Dentro do mister acima, partiremos do pressuposto⁵⁹ de que o ordenamento jurídico pátrio é composto exclusivamente por normas jurídicas, ou seja, também os princípios fazem parte desta categoria. São, contudo, impregnados por uma maior carga valorativa, o que lhes permite influenciar a construção das demais normas jurídicas do sistema.

Paulo de Barros Carvalho faz uma análise do direito posto sob uma perspectiva lógica e linguística. Ao analisar o vocábulo princípio ressalta que o

⁵⁹ “Toda abordagem científica implica (i) a delimitação do objeto a ser analisado, (ii) a definição técnica (metodologia) que será utilizada para (ii.a) desenvolvimento da análise deste objeto e (ii.b) formulação de proposições descritivas, e (iii) as premissas valorativas a serem adotadas para informação de todo o percurso da pesquisa até a obtenção das conclusões.” (GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário - Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, 2006, p. 264).

mesmo é um termo ambíguo e, por conseguinte, pode denotar diferentes significados, sendo empregado como:

a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.⁶⁰

Nós, conforme alhures declinado, o tomaremos na acepção descrita na alínea 'a'. O professor Geraldo Ataliba, em sua obra *República e Constituição*, aborda os princípios e conceitos básicos da Federação Brasileira, já trazendo de início balizas do que seja princípio, bem como asseverando a sua importância:

Por isso, Juan Manuel Terán compara o princípio ao alicerce de um edifício, já que suporta o sistema e lhe dá consistência. [...] Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema [...]⁶¹

E sedimenta que

É inadmissível e, pois, redondamente errada a conclusão de qualquer trabalho exegético contrastante com a direção apontada por um princípio. É inaceitável qualquer interpretação que importe ignorar, anular um princípio.⁶²

Ainda na obra a pouco citada, passa o autor a analisar o princípio da isonomia e suas implicações na república, sendo relevantes algumas observações neste sentido, pois este é um princípio de grande carga valorativa para o sistema. Para o professor Geraldo Ataliba, a isonomia é o princípio

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 257.

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2004, p. 34-36.

⁶² *Ibid.*, p. 41.

constitucional fundamental, imediatamente decorrente do republicano. A isonomia é o direito público subjetivo a tratamento igual de todos os cidadãos que deve ser respeitado pelo Estado:

Como, essencialmente, a ação do Estado reduz-se a editar a lei ou dar-lhe aplicação, o fulcro da questão jurídica postulada pela isonomia substancia-se na necessidade de que as leis sejam isônomas e que sua interpretação (pelo Executivo e pelo Judiciário) leve tais postulados até suas últimas conseqüências no plano concreto da aplicação. [...] Daí a íntima e indissociável relação entre legalidade e isonomia. Esta se assegura por meio daquela. A lei é instrumento de isonomia.⁶³

Para o mestre,

A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicanamente, decidiu criar. [...] Não é por outra razão que o texto constitucional prescreve, de modo claríssimo, que os tributos se classificam segundo determinado critério exatamente em atenção às exigências do princípio da isonomia: obtém-se a igualdade diante dos impostos pelo respeito à capacidade contributiva; nas contribuições, pelo critério do benefício; nas taxas, pelo da compensação de despesas.⁶⁴

Ponderadas as assertivas acima, passemos à aferição dos princípios relevantes para o presente estudo.

2.2 O PRINCÍPIO DO CONSENTIMENTO DOS CIDADÃOS⁶⁵

Estamos, como sabemos, em um Estado Democrático de Direito, no qual todo o disciplinamento das condutas intersubjetivas, que se dá por meio da edição dos textos legais, os quais servirão como suporte para a criação das

⁶³ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2004, p. 158-159.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 160-161.

⁶⁵ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: Parágrafo único. **Todo o poder emana do povo**, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (grifo nosso).

normas jurídicas, somente pode ser criado porque, para tanto, os cidadãos deram o seu consentimento.

É a vontade dos cidadãos que permite a criação do Estado na forma que o conhecemos, todas as suas balizas têm como suporte o consentimento das pessoas que outorgaram legitimidade aos seus representantes, para expressarem este mesmo consentimento na conformação de nosso Estado Democrático.

O Estado brasileiro não é uma entidade que surge do vácuo; ele é uma entidade que nasce da vontade do cidadão. É o cidadão que atribui competências legislativas e administrativas ao Estado brasileiro. Enfim, quem confere e reconhece a autoridade do Estado brasileiro é o cidadão. [...] A ação de tributar é, portanto, um instrumento que o cidadão outorga ao Estado - criado por sua vontade - para desempenho das atribuições que o próprio cidadão quer que ele cumpra, na medida e na intensidade que ele deseja. [...] Esta premissa não pode ser negligenciada. A norma jurídica não está no mesmo plano do evento econômico. A norma não incide sobre evento econômico. A subsunção dá-se entre conceito de evento econômico e conceito normativo. A norma tributária, como conjunto de conceitos, não consegue se comunicar diretamente com o evento econômico (causal, positivo, físico). A subsunção normativa exige a tradução desses eventos em fatos jurídicos, que são significações conceituais daqueles eventos econômicos⁶⁶.

Quem criou o Estado foi o cidadão, quem atribuiu competências ao Estado foi o cidadão, quem atribuiu o meio - ação de tributar - foi o cidadão, e, portanto, este instrumento só pode ser exercido sob e nos termos do consentimento do cidadão.⁶⁷

Tal reflexão está umbilicalmente ligada à segurança do direito, especialmente na relação do Estado com os administrados:

A previsibilidade da ação estatal, decorrente do esquema de Constituição rígida, e a representatividade do órgão legislativo asseguram aos cidadãos, mais do que os direitos constantes da tábua do art. 5º, a paz e o clima de confiança que lhes dão

⁶⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário - Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, 2006, p. 269.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 270.

condições psicológicas para trabalhar, desenvolver-se, afirmar-se e expandir sua personalidade.⁶⁸

No mesmo sentido, José Artur Lima Gonçalves assevera que

Não há previsibilidade na ação jurisdicional, sendo, hoje, difícilimo obter êxito na tarefa de tentar antever as premissas e a linha que deva ser adotada para decisão de uma dada matéria pelos tribunais superiores.⁶⁹

E ainda “Não pode sustentar um governo que agrave - com suas surpresas e improvisações - as incertezas, normais preocupações e ônus da atividade empresarial. Isso é inconciliável com as instituições republicanas.”⁷⁰

O entendimento deste princípio, não tão abordado em algumas obras, é de vital importância para a correta compreensão dos dois princípios que a seguir serão tratados, quais sejam: legalidade e propriedade. Isto porque, em nosso entendimento, ambos são decorrência do sobredito consentimento e, portanto, têm observância obrigatória, pois assim foi decidido pelos reais detentores do poder: os cidadãos.

Ora, se o consentimento é a baliza mestra para a formação do nosso Estado, se com autorização deste mencionado consentimento, foram elegidos como princípios constitucionais péticos a propriedade e a legalidade, todas as relações jurídicas, especialmente as travadas entre o Estado e os cidadãos, devem levá-los em conta, sob pena de não estarem em consonância com o sistema.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2004, p. 169.

⁶⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário - Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, 2006, p. 265.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 178.

2.3 DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE: O DIREITO DE NÃO SER TRIBUTADO FORA DOS LIMITES LEGAIS

Um dos alicerces mestres de nosso ordenamento jurídico, sem margem para dúvida, é o princípio da legalidade, o qual foi erigido como dito, por consentimento dos cidadãos, como uma das cláusulas pétreas, imutáveis, a qual não pode ser tocada sequer por emendas à própria Constituição Federal.

Diríamos, contudo, que a evolução cultural aditou mais um terceiro característico ao regime tributário, na generalidade dos ordenamentos jurídicos. Trata-se da estrita legalidade-tipicidade. [...] Significa que as normas tributárias sujeitam-se à legalidade tanto na sua hipótese de incidência como no seu mandamento. Não há compatibilidade entre o regime de direito tributário e a discricionariedade do aplicador do direito. Nem se pode conceber a presença de conceitos amplos, indeterminados, que remetam a uma apreciação livre e subjetiva de alguém para sua concretização.⁷¹

Tamanha é a importância deste princípio no ordenamento jurídico pátrio, que sua existência se confunde com a ideia de um Estado Democrático de Direito, bem como com a noção de Federação, sendo conceitos indissociáveis.

Reforçando tais assertivas, Roque Antonio Carrazza professa que o princípio da legalidade prevê “um dogma fundamental, que impede que o Estado aja com arbítrio em suas relações com o indivíduo, que, afinal, tem o direito de fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe [...]”⁷²

Mais ainda, o princípio da legalidade é uma das formas mais eficazes de dar efetividade ao sobreprincípio da segurança jurídica⁷³, isto porque, da mesma

⁷¹ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição passiva tributária. 1985. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1985, p. 225-224.

⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 211.

⁷³ “O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado Democrático de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção ao direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da

forma que preceitua que cabe ao cidadão fazer tudo aquilo que não esteja defeso em lei, também prescreve que o Estado só poderá fazer algo se tiver permissão legal para tanto.

O principal mote almejado é o de proporcionar previsibilidade à ação do Estado, viabilizando um melhor desempenho da vida dos cidadãos.

Neste caminho, Roque Antônio Carrazza postula que o princípio da segurança jurídica, que tem como um de seus fundamentos a legalidade, “[...] visa proteger e preservar as justas expectativas das pessoas [...]”⁷⁴, isto porque, ainda segundo o citado tributarista, “[...] incumbe ao Estado zelar para que todos tenham não só uma proteção eficaz dos seus direitos, como possam prever, em alto grau, as conseqüências jurídicas dos comportamentos que adotaram [...]”⁷⁵

Ademais, sua importância resta ainda mais patente quando se observa que tal princípio foi alçado ao status de garantia fundamental do cidadão, verdadeira cláusula pétrea em nosso ordenamento, não sujeito à alterações nos termos do art. 60, § 4º, da Constituição Federal.

Tamanha a sua importância, que a Constituição Federal, em mais de um dispositivo, faz menção ao princípio em análise. Em seu art. 5º, inciso II, declina:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...];
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”) [...]” (ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295).

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais: competência dos tribunais superiores para fixá-la. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. *Efeito ‘ex nunc’ e as decisões do STJ*. 1. ed. São Paulo: Manole, 2008, p. 42.

⁷⁵ *Ibid.*, loc. cit.

Este dispositivo legal prescreve, de forma genérica, o princípio da legalidade. Prescreve, portanto, que alguém só será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei, bem como que todo e qualquer ato administrativo deverá, necessariamente, ser pautado em lei.

Comentando o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, o professor Roque Carraza afirma que

Neste dispositivo, contido no rol dos direitos individuais, encontra-se formulado o conceito da liberdade, de forma o mais ampla possível. Esta liberdade consiste, dum modo geral, no fato de a atividade dos indivíduos não poder encontrar outro óbice além do contido na lei. E conclui que a vida social não é possível sem certas restrições à atividade individual. Estas restrições, porém, unicamente podem ser estabelecidas pela lei, que deve ter um caráter geral e igualitário. Sobremais, deve ser elaborada por mandatários do povo, obedecidos o processo legislativo que a Constituição traça e o próprio princípio republicano⁷⁶.

Acreditamos que somente esta menção já seria suficiente para construir as normas jurídicas que assegurassem a observância do primado da legalidade, todavia, o constituinte nacional, demonstrando demasiada cautela com o tema no âmbito tributário, reiterou tal mandamento no artigo 150, inciso I, da Carta Republicana, nos termos a seguir transcritos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça⁷⁷.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 212.

⁷⁷ “O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei - e só ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes. Incontroverso, pois, que a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual, municipal ou distrital) só poderá ser validamente operada se houver uma lei que a autorize. O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco. [...] O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação.” (ibid., p. 215).

Dessa feita, o primeiro significado que extraímos deste dispositivo é que nenhum tributo pode ser criado ou majorado senão em virtude de lei. “Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica”.⁷⁸

Frisamos que mesmo nas hipóteses previstas no art. 153, § 1º, da Lei Máxima, não há exceção à regra da legalidade, na medida em que o legislador delega a alteração das alíquotas do II, IE, IPI e IOF dentro dos limites pré-estabelecidos em lei.

Neste sentido, relevantes são as palavras de José Artur Lima Gonçalves, para quem

A adoção da premissa da segurança jurídica implica, sim, o amplo acatamento dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária. Sem o reconhecimento de que só a lei - como instrumento assegurador do consentimento do cidadão ao tributo - e somente o que estiver na lei pode ser considerado matéria validamente tributável, estaremos prestigiando a balbúrdia, a desorganização, a insegurança, enfim, estaremos criando condições para o desenvolvimento de ambiente no qual não é possível cogitar de interesses gerais, sociais e solidários.⁷⁹

Nesta senda, a única ressalva a ser feita é na hipótese em que as variações de alíquotas cheguem a zero. Acreditamos que neste cenário a alteração da alíquota de um dos tributos sobreditos de zero para qualquer outro percentual implicaria na revogação de uma isenção (s.m.j., alíquota zero e isenção são fenômenos idênticos), fato este, por seu turno, só seria passível de veiculação mediante lei.⁸⁰

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 217.

⁷⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário - Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, 2006, p. 267.

⁸⁰ Entendo que da mesma forma que a isenção só pode ser deferida por lei pelo Ente tributante competente para a sua instituição, a revogação deste benefício também só é perfeita se realizada mediante lei, razão pela qual a delegação para que um Decreto atinja este fim implica em ofensa ao princípio da legalidade.

Não obstante, outros mandamentos podem ser alcançados mediante a interpretação do preceito supra transcrito.

Por óbvio, para haver respeito a tal princípio, não basta que um tributo hipotético seja criado ou majorado mediante lei, mas que tal instituição ou aumento seja veiculado pelo Ente Estatal detentor da competência para tanto.

Outro ponto importante a se fixar é que, ao se criar um dado tributo, a lei instituidora deve descer à minúcia de precisar todos os aspectos da regra-matriz de incidência, para que não haja qualquer dúvida quanto ao tipo ali versado. Em outros termos, o princípio da legalidade engloba o princípio da tipicidade tributária, assim como ocorre na esfera penal.

Ademais, para que haja a efetivação plena do princípio da legalidade, mister se faz um acesso substancial ao Poder Judiciário. O que se quer dizer é que de nada adiantaria a Constituição Federal prescrever este importante mandamento se não houvesse um controle judicial substancial quanto ao seu cumprimento.

Segundo Roque Carraza, “[...] o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não exige apenas, que a autuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei.”⁸¹

Pois bem, tecidas tais considerações sobre o princípio da legalidade, faz-se mister, agora, analisar sua relevância para fundamentar a repetição dos tributos indevidamente pagos.

Ora, se a Constituição Federal somente autorizou a privação da propriedade em matéria tributária nos estritos termos por ela prescritos e pela

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 222.

lei, qualquer atingimento da propriedade em desconformidade com a lei é indevido, gerando para o legitimado o direito de pedir de volta o valor tolhido.

Veja-se, pois, que a tributação em desconformidade com a lei, aqui tomada em seu sentido amplo, acarreta o pagamento de quantias indevidas, ou seja, há o atingimento da propriedade por uma forma não autorizada pelo ordenamento jurídico, o que fundamenta a repetição.

Nesta linha, relevantes são as palavras de Marcelo Fortes de Cerqueira:

Dentre os princípios constitucionais tributários diretamente relacionados com a temática da repetição do indébito, o que mais de perto desperta a atenção é o da estrita legalidade tributária, muito embora outros, como o da igualdade e o da capacidade contributiva, também ofereçam reflexos. Em decorrência da estrita legalidade, pode-se afirmar que só terá validade “plena” (não restituível por ilegalidade) o tributo instituído com fulcro em regra tributária individual e concreta com validade absoluta. A norma individual e concreta veiculada pelo lançamento tributário há de encaixar-se fielmente na moldura presente nas regras superiores do sistema, quer imediatamente superiores ou não.⁸²

E concluiu:

Como reflexo disso, o particular tem o direito de ser tributado apenas nos termos de regras tributárias individuais e concretas válidas absolutamente; qualquer pagamento respaldado por norma válida apenas relativamente ofenderá ao Sistema Tributário Brasileiro, e em especial ao princípio da estrita legalidade tributário, e há de ser repetido.⁸³

Acreditamos que com o excerto acima, fica clara a importância do estudo do princípio da legalidade para que se possa abordar a questão da repetição dos valores indevidamente pagos, pois é justamente o pagamento de exação não substanciada pela legalidade um dos primados para a criação da norma jurídica da repetição.

⁸² CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito no sistema tributário brasileiro*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1998, p. 261.

⁸³ *Ibid.*, p. 261-262.

Acreditamos, contudo, que concomitantemente com a legalidade outro princípio constitucional é atingido quando ocorre o pagamento de um tributo indevido, qual seja: o princípio da propriedade.

Senão vejamos.

2.4 DO PRINCÍPIO DA PROPRIEDADE E O DIREITO CONSTITUCIONAL À REPETIÇÃO

Uma pilastra importantíssima do sistema constitucional pátrio reside no direito de propriedade, previsto também como cláusula pétrea do sistema, prescrito na cabeça do artigo 5º e reforçado no seu inciso XXII:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXII - é garantido o direito de propriedade [...]

Muito embora a previsão como cláusula pétrea, é cediço que os direitos previstos pela Constituição Federal não são plenos, ou seja, se conformam e sofrem limitações de outros direitos e princípios também previstos na Lei Maior. Nesta linha, também o direito à propriedade pode sofrer restrições, todavia, somente as restrições previstas na própria Carta Magna, e mais, somente nos casos previstos pelo Poder Constituinte originário. O dever, também previsto em nível constitucional, para que a propriedade atenda à sua função social, é um exemplo.

E, dentre outras, a possibilidade da tributação atingir a propriedade, de modo a possibilitar a transferência de riqueza do administrado para o Estado é uma das formas de se atingir o direito em comento⁸⁴. É preciso ter em mente,

⁸⁴ Há doutrinadores que defendem que a previsão da função social da propriedade é uma das autorizações para a tributação. Dentre eles destacamos Regina Helena Costa, para quem “com esse princípio o direito de propriedade ganhou uma significação pública, que não tinha no passado, ‘socializando-se’. Assim é que o dever de contribuir para a sustentação do Estado consubstancia um elemento constitutivo da

contudo, que a tributação – que pode atingir a propriedade – é somente aquela prevista na Constituição, sujeita, pois, aos princípios constitucionais dentre os quais encontramos a legalidade.

Neste sentido, defendemos, relevando-se que nossa abordagem está afeta à repetição dos tributos indevidamente pagos, que não é possível, além da legalidade, olvidar do princípio da propriedade, a fim de fundamentar o direito à repetição do quanto indevidamente pago.

Ora, se é verdade que somente a tributação adstrita ao princípio da legalidade que está em conformidade com a Constituição Federal, não é menos verdade que é somente quando uma incidência tributária não adequada à legalidade atinge a propriedade, é possível se falar em devolução de mencionados valores.

É inegavelmente possível que a aplicação de uma norma tributária ilegal – aqui tomado o vocábulo em seu sentido genérico – ocorra, mas não atinja a propriedade do administrado por uma série de fatores, por exemplo: ausência de patrimônio, ausência, portanto, de propriedade para ser afetada. Se isto ocorrer, não há que se falar em repetição, a qual somente poderá ser pensada quando houver propriedade indevidamente atingida, pela incidência de exação tributária desconforme ao sistema.

Justamente por isso, acreditamos que não somente o princípio da legalidade deve ser evocado quando estamos abordando um caso de repetição. Frisa-se, quando se usa a expressão linguística “pago indevidamente” se está abordando, inexoravelmente, o princípio da propriedade.

Não há direito subjetivo à repetição se não houve pagamento, se não houve propriedade atingida.

função social da propriedade, revelando-se esta o fundamento da imposição tributária.” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 60).

Tudo é uma decorrência do raciocínio lógico: a) o cidadão consente na criação da Constituição e consente na eleição das balizas da propriedade e da legalidade, b) consente que o Estado possa atingir esta propriedade por meio da tributação, a fim de angariar os meios necessários à consecução das atividades para as quais foi criado, c) consente que esta tributação somente pode atingir a sua propriedade validamente quando estiver conforme ao primado da legalidade; e, d) quando esta tributação atingir a propriedade, mas não respeitar a legalidade, surge o direito de reaver a propriedade indevidamente tolhida.

Aqui uma importante consideração se faz necessária. Dissemos que a tributação é uma das formas, quiçá a mais importante, para a manutenção do Estado e para o atingimento das funções para as quais foi criado⁸⁵, é importante distinguir o interesse fazendário e o interesse público, deixando muito claro que o primeiro nunca pode se sobrepor ao segundo.

Daí afirmar-se que o mero interesse arrecadatário, como interesse secundário, não pode sobrepor-se à legalidade, à isonomia e aos direitos individuais. E nenhuma justificativa do plano extrajurídico - tão em voga nestes tempos de crise fiscal do Estado, conforme preambularmente salientado - poderá servir de fundamento válido para a subversão dos princípios mais básicos do sistema constitucional brasileiro, iluminados todos eles pelo princípio da legalidade.⁸⁶

Aliás, em matéria tributária esta tensão é muito patente, tendo em vista que o Estado “[...] titulariza o direito de atingir o direito de propriedade do particular, e, em conseqüência, a liberdade deste, absorvendo

⁸⁵ *Recolocando, adequadamente, a noção de tributo dentro de seu contexto sistemático de instrumento para que o Estado alcance o fim para o qual foi criado, torna-se mais fácil compreender as regras para funcionamento adequado e coerente deste instrumento.* (GONÇALVES, José Artur Lima. Tributação, Liberdade e propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 244).

⁸⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda - pressupostos constitucionais*. São Paulo. Malheiros Editores, 1997, p. 77.

compulsoriamente parte de seu patrimônio, devendo, contudo, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte”.⁸⁷

Conclui-se: a propriedade somente pode ser atingida, nas formas previstas pela Constituição Federal e, quando estamos diante da tributação (forma prevista para atingir a propriedade), esta deve respeitar a legalidade. Como fecho, usaremos as palavras de Marçal Justen Filho: “Se a Constituição assegura o direito de propriedade, não se compadece com tal garantia a previsão de uma atividade tributária que possa destruí-lo.”⁸⁸

2.4.1 DO CONSECÁRIO DO DIREITO À PROPRIEDADE: VEDAÇÃO DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA

Conforme esposamos acima, uma das garantias constitucionais pétreas é o direito à propriedade, a qual somente pode ser atingida nas situações permitidas pela própria Carta Magna. Consecário deste direito é a impossibilidade de enriquecimento sem causa, ou seja, não é possível que as pessoas que compõem a Federação, sejam elas físicas ou jurídicas, privadas ou públicas, enriqueçam de forma não amparada pelo ordenamento vigente ou ao menos não vedada pelo ordenamento, quando tratamos dos particulares.

A expressão *enriquecimento sem causa* analisada dentro do contexto do sistema do ordenamento jurídico, somente pode ser entendida como enriquecimento de uma forma não alicerçada pela lei (nos casos dos entes públicos que somente podem fazer o que a lei permite) ou contrária à lei (no caso dos particulares que podem fazer tudo o que a lei não proíbe).

⁸⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário* - Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 04.

⁸⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. 1985. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1985, p. 259.

Sendo assim, acreditamos que este consectário lógico do direito de propriedade deve sim ser levado em conta para a formação da norma jurídica que determina a repetição do quanto indevidamente pago. É cediço que há posicionamentos em sentido contrário, postulando que bastaria a infringência à lei, para que fosse possível a repetição. Um dos defensores deste entendimento é Marcelo Cerqueira:

É a exigência de tributo em descompasso com as regras superiores do Sistema Tributário Brasileiro que fundamentará o dever jurídico de devolver o indevidamente recebido por parte da Administração Pública. Basta a prova da ilegalidade do pagamento para justificar o pedido de repetição do indébito, não importando se o pagamento tenha causado empobrecimento ao particular em favor do Estado.⁸⁹

E conclui:

A regra-matriz que outorga o direito à devolução do indébito não tem como fundamento nem o enriquecimento sem causa, nem o princípio geral da “repetição do indébito”, assim como não tem suporte na teoria do quase-contrato.⁹⁰

Obviamente com o respeito que lhe é devido, não acreditamos ser possível dissociar os princípios da legalidade e da propriedade quando analisamos a norma jurídica que autoriza a repetição do indébito tributário. Ora, no próprio trecho acima transcrito, mencionado professor defende a necessidade da prova da ilegalidade do pagamento, assim, se deve haver pagamento indevido, não há como não haver diminuição patrimonial de um e aumento patrimonial de outro.

Se há pagamento, há transferência de parte do patrimônio para outro, que o recebe e o agrega ao seu patrimônio, sendo indissociável a ideia de propriedade. Neste sentido, questionamos se a mera cobrança de um tributo que ofende à lei, sem que haja pagamento, ensejaria a repetição? E nossa resposta

⁸⁹ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 287.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 291.

é taxativa: não. Portanto, havendo pagamento, há transferência de propriedade, há aumento patrimonial de um em decorrência da diminuição patrimonial de outro, o que nos autoriza a afirmar que ao lado da legalidade, para que se configure a incidência da norma da repetição, deve ser analisado, também, o princípio da propriedade, o qual tem como desdobramento, a impossibilidade do enriquecimento sem causa.

Nada mais oportuno, pois, que o ordenamento jurídico crie, com o consentimento do cidadão, mecanismos para evitar que o enriquecimento sem causa ocorra, justamente por que ele é vedado pelo sistema.

A análise mais detida do artigo 166 do Código Tributário Nacional será feita em momento posterior do presente estudo, todavia, agora, é importante perquirir sobre a sua razão de existência, mais tecnicamente, sobre sua razão teleológica ou finalística, fazendo uma interpretação neste sentido⁹¹.

É de sabença que o suporte físico do direito positivo pode ser interpretado de várias formas, ou melhor, pode ser interpretado com base em alicerces, por exemplo, sociais, históricos, literais, etc. Sendo assim, neste item, faremos uma interpretação de mencionado dispositivo legal, buscando evidenciar a sua razão de existência e os objetivos que ele procura atingir.

Ninguém duvida que o artigo 166 estabelece algumas condicionantes⁹² para a restituição do quanto indevidamente pago em matéria tributária⁹³, mais

⁹¹ Dentre as várias formas de interpretações possíveis, a finalística ou teleológica é aquela que leva em conta a finalidade, o motivo de existência daquele suporte físico, para então construir a norma jurídica, influenciando “tanto no nível semântico quanto no pragmático” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 201).

⁹² Condicionantes estas que para muitos são inconstitucionais. “Ademais, o direito do particular à devolução das quantias pagas indevidamente recolhidos aos cofres públicos, tendo origem no próprio texto constitucional, não poderá ser vedado nem restringido por força de nenhum dispositivo de ordem infraconstitucional, como, aliás, pretendeu o art. 166 do CTN.” (CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 401).

⁹³ Art. 166. **A restituição** de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro **somente será feita por quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo.** (grifo nosso).

precisamente prescreve que a restituição somente poderá se realizar, no caso de alguns tributos, a quem prove ter tido sua propriedade atingida ou, no caso de não ter tido especificadamente sua propriedade atingida, esteja autorizado por quem a teve a pedir a restituição.

Esta prescrição, em nosso sentir, tem uma função teleológica muito clara, qual seja: proteger a propriedade, evitando o enriquecimento sem causa.

Não se pode pretender uma interpretação puramente literal do dispositivo contido no art. 166 do CTN, dissociada do sistema jurídico como um todo. Havendo pagamento de tributo em desconformidade com o ordenamento jurídico, por imperativo legal (CTN, art. 165) e constitucional (princípio da estrita legalidade tributária), fundamentos de validade imediato e remoto do direito à repetição do indébito, o montante indevidamente recolhido aos cofres públicos há de ser restituído, e restituído ao próprio contribuinte, ou seja, ao sujeito passivo da obrigação tributária. O Sistema Tributário Brasileiro, como um todo, não admite que o Estado abocanhe, nessa circunstância, o montante indevidamente arrecadado.⁹⁴

Ora, pedir para que o possível legitimado ativo da restituição, em determinados casos, comprove que sua propriedade foi atingida visa justamente evitar que ele aumente o seu patrimônio sem motivo, pois se a sua propriedade não foi atingida, nada justificaria que o valor da repetição ficasse com ele. Da mesma forma, se a propriedade do possível legitimado para a repetição não foi atingida, não seria correto que ele pedisse qualquer quantia em regresso, a não ser que esteja autorizado por aquele que teve sua propriedade atingida.

É preciso frisar, já de antemão, que a mera inserção do valor pago a título de tributo nos documentos fiscais de uma mercadoria, produto, serviço ou qualquer outra forma de manifestação de riqueza não é suficiente para atestar se a propriedade de cicrano ou beltrano foi tolhida ou não. Esta, no entanto, é matéria para momento posterior.

⁹⁴ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 405.

Desta feita, analisando o artigo 166 na exclusiva ótica de ser um instrumento do ordenamento que visa garantir a propriedade, evitando o enriquecimento sem causa, afirmamos que não há nele qualquer inconstitucionalidade, muito pelo contrário, para este fim ele é extremamente útil, pois se mostra como um mecanismo hábil a evitar que aqueles que não tiveram sua propriedade tolhida angariem, por meio da repetição, patrimônio de outrem.

Por óbvio, o artigo em questão somente poderá incidir nos casos em que for possível a ocorrência do enriquecimento sem causa, em virtude do ordenamento permitir que a pessoa que deve levar o tributo aos cofres públicos possa, para tanto, se valer da esfera patrimonial de outrem. Não se olvida que algumas ocorrências factuais podem gerar enriquecimento sem causa, o qual da mesma forma deve ser evitado e reprimido, mas aí por outros seguimentos do sistema jurídico, como por exemplo as normas jurídicas que compõem o direito civil.

O enriquecimento sem causa que o artigo 166 busca evitar, prestigiando o princípio constitucional da propriedade, é o que ocorre especificadamente em matéria tributária e no qual o ordenamento mesmo dá mecanismos para que o sujeito que deve concretizar a obrigação de dar tributária, faça isso não com seu próprio patrimônio, mas sim atingindo o patrimônio de outrem. Neste caso sim, não se atenderia ao primado da propriedade e seu consectário, a vedação do enriquecimento sem causa, se esta pessoa que pagou com dinheiro de outrem pudesse requerer a repetição e ficasse com essa propriedade.

O que se vê, portanto, que a intenção do artigo 166 do Código Tributário Nacional se aproxima do desiderato da vedação do enriquecimento sem causa, o problema que procuraremos solver é: analisar em quais casos ele pode incidir, a fim de que somente seja aplicável nos casos em que mencionado enriquecimento seja possível.

3 DA REGRA-MATRIZ DA REPETIÇÃO DOS TRIBUTOS INDEVIDAMENTE PAGOS

3.1 RESTITUIÇÃO, REPETIÇÃO E COMPENSAÇÃO: DELIMITAÇÃO DO OBJETO

Com base no raciocínio desenvolvido no capítulo anterior, defendemos que os valores indevidamente recolhidos a título de tributo, aos cofres públicos, devem ser devolvidos ao legitimado pelo ordenamento, a fim de que seja dada guarida aos princípios constitucionais da legalidade e da propriedade, desde que, por óbvio, esta pessoa se valha dos mecanismos previstos pelo sistema jurídico pátrio.

A restituição, em nosso entendimento, é o gênero elencado pelo sistema jurídico para a devolução das quantias indevidamente recolhidas em matéria tributária. Suas duas primordiais espécies, ao menos dentro do sistema do direito tributário, são: a repetição e a compensação.

Sobreditas espécies, como não poderia deixar de ser, possuem suportes físicos próprios, o que nos permite a construção de regras-matrizes também distintas para sua incidência.

O artigo 166 do Código Tributário Nacional normatiza o gênero restituição, posto ser esta a expressão verbal contida em suas linhas. Neste sentido, seria possível a sua incidência, em uma primeira análise, tanto nos casos de repetição quanto nos casos de compensação de valores indevidamente recolhidos, desde que, é claro, para evitar o enriquecimento sem causa e nas situações em que este possa ocorrer.

No presente estudo, por opção metodológica, focaremos na hipótese da repetição do indébito, construindo sua regra-matriz, para então analisar a incidência ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

3.2 O QUE É REGRA-MATRIZ?

Já foram trazidas à colação, no item 1.2, algumas considerações sobre a norma jurídica, sua natureza e sua composição. A regra-matriz de incidência é uma criação científica que busca descrever a norma jurídica, mais precisamente a norma jurídica que versa sobre as regras instituidoras dos tributos.

Esta criação científica, conforme repisado por Aurora Tomazini, é fruto dos estudos de Paulo de Barros Carvalho:

PAULO DE BARROS CARVALHO, inspirado nas lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, ao observar as propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributos, percebeu a repetição de alguns componentes e assim apresentou a regra-matriz de incidência tributária.⁹⁵

Paulo de Barros, acerca de suas conclusões sobre a regra-matriz de incidência tributária, especialmente frisando a existência de um antecedente e um consequente, declina que

O problema nominativo não é o mais importante, se bem que haja limites semânticos para a escolha das designações que o observador atribui aos fenômenos. Tratando-se de entidades lógicas que estão presentes ali onde houver norma jurídica de qualquer espécie, tanto faz chamarmos de hipótese, antecedente, suposto, ante-suposto ou pressuposto à previsão fática, pois todos esses vocábulos têm a chancela dos mais renomados cultores da Teoria Geral do Direito. Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na conseqüência. Opinamos por hipótese tributária, aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções.⁹⁶

Uma dos fatores relevantes do estudo da regra-matriz, reside na possibilidade de se valer dele para verificar se a incidência, ato de aplicação que

⁹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 357.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 248.

necessita do processo lógico da subsunção feito pelo homem, da norma jurídica está de acordo com as previsões legais. Isto pois,

A subsunção, porém, como operação lógica que é, não se verifica simplesmente entre iguais, mas entre linguagens de níveis diferentes. Em homenagem à precisão que devemos incessantemente perseguir, o certo é falarmos de subsunção do fato à norma, pois ambos configuram linguagens. E, toda vez que isso acontece, com a conseqüente efusão de efeitos jurídicos típicos, estamos diante da própria essência da fenomenologia do direito.⁹⁷

Ou seja, ocorreria a subsunção quando o fato jurídico tributário for plenamente harmônico com o desenho contido na hipótese tributária, o que permitiria, com o fato concreto relatado no antecedente da norma individual e concreta, falar em instauração automática e infalível da relação jurídica tributária. Essa regra vale para todas as espécies de normas jurídicas, qualquer que seja sua natureza.

Para que ocorra a subsunção deve existir o perfeito enquadramento do fato à hipótese normativa, o que se chama de tipicidade. O fato do mundo real para ser qualificado como jurídico e tributário deve satisfazer a todos os critérios da regra-matriz.

Devemos ponderar, ainda, no cerne da classificação das normas jurídicas em “de estrutura” e “de comportamento”, que a regra-matriz seria típica norma de comportamento, pois determina a conduta do sujeito na relação fiscal, se estivermos diante do fenômeno tributário.

Mais ainda, a regra-matriz seria norma individual e concreta, diferindo do que Geraldo Ataliba chamava de hipótese de incidência:

A h.i., é primeiramente a descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 249.

concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).⁹⁸

A hipótese legal é só uma definição contida numa lei. Pertence ao mundo dos valores jurídicos. Pelo contrário, o fato imponível real é a realização dessa hipótese legal. Pertence ao mundo da realidade fática.

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador instituiu um tributo. Está criando um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento “pague”.⁹⁹

A criação de tributos - que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas - é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas públicas políticas. Essa manifestação precede lógica e cronologicamente a atividade concreta e efetiva de tributar.¹⁰⁰

Pois bem, tecidas tais considerações, cumpre explicitar a importância do estudo da regra-matriz ao presente trabalho.

Acreditamos que tal conceito, criado para estudar as normas jurídicas de imposição da exação tributária, serve também para os mais variados ramos do direito, pois todo ele é amparado nos conceitos de norma jurídica. O que se pretende afirmar, é ser possível formular a regra-matriz das mais variadas previsões normativas; sendo viável, portanto, também, fazê-lo com relação às normas jurídicas que permitem a repetição do quanto indevidamente pago em matéria tributária.

Acredita-se que o conceito ora abordado seja universal, não decorrendo da observação de nenhum sistema de direito (civil, trabalhista, penal, etc.)¹⁰¹

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 53.

⁹⁹ *Ibid.*, p. 59.

¹⁰⁰ *Ibid.*, p. 60.

¹⁰¹ “Chamamos ‘regra-matriz de incidência’ as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, penal, administrativa, constitucional, civil, trabalhista, comercial, etc. dependendo das situações objetivas para as quais o seu valor semântico aponta.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-*

particular, nem se comprometendo com nenhum instituto jurídico específico localizado no tempo e no espaço.

Assim,

[...] estendendo os estudos sobre a regra matriz de incidência tributária, de PAULO DE BARROS CARVALHO, para todas as normas padrões de incidência dos diversos 'ramos' do direito, nota-se que elas apresentam a mesma composição sintática, sendo os conteúdos mínimos de significação da hipótese e dos consequentes compostos, invariavelmente, pelos mesmos critérios [...]¹⁰²

Podemos concluir que é, então, conceito lógico-jurídico, uma representação mental.

O conceito legal - como parece claro - designa (espelha) uma coisa, designação esta que é seu conteúdo. Por isso, o conteúdo da h.i. não é o estado de fato, mas sua designação ou descrição; a h.i., portanto, significa o estado de fato, dirige-se a ele, mas com ele não se confunde¹⁰³.

Falado isso, faz-se mister estabelecer a regra-matriz para a repetição do quanto indevidamente pago na seara tributária, para depois analisar em quais casos poderá ou deverá ocorrer a incidência do artigo 166 do Código Tributário Nacional, na conformação de tal regra.

3.3 REPETIÇÃO DO INDEVIDAMENTE PAGO

Conforme premissas acima, defendemos que um tributo¹⁰⁴ é considerado pelo ordenamento jurídico pago indevidamente quando a exação

semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 262).

¹⁰² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 363.

¹⁰³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 55.

¹⁰⁴ Aqui vale anotar que nos furtaremos de uma discussão mais ampla se o que, em matéria tributária, pago indevidamente tem natureza jurídica de tributo ou não. Acreditamos que se o quanto foi pago o foi como tributo, mesmo que posteriormente

imposta não atende, em sua totalidade, o primado da legalidade, atingindo a propriedade do administrado de forma não albergada pela Constituição Federal. A infringência à legalidade pode ocorrer em vários momentos e aspectos no ciclo de posituação do direito. A guisa de exemplo, pode ser indevido o tributo pago quando a lei que o instituiu não guarda consonância com a Constituição Federal; ou ainda, quando no processo de enunciação daquela exação não foram respeitados os critérios para que a norma introduzida fosse válida (agente competente, forma prescrita em lei, etc.); dentre outras situações que podem ocorrer no mundo fenomênico.

Ou seja, basta que em qualquer momento do ciclo de posituação do direito o princípio da legalidade seja, mesmo que minimamente, arranhado, para que aquele pagamento possa ser considerado, dentro das diretrizes fornecidas pelo ordenamento, como indevido e surja assim a possibilidade de sua repetição, a fim de que seja observado e garantido o também princípio constitucional da propriedade, com o seu consectário da vedação do enriquecimento sem causa.

Repetir o indevidamente pago, pois, passa a ser um dever daquele que recebeu a quantia não embasada em norma jurídica que respeite a legalidade. E, tratando-se de matéria tributária, passa a ser um dever do ente que era o sujeito ativo da regra-matriz de incidência tributária, pois foi ele que ficou com a propriedade transferida indevidamente.

Muitas vezes, a importância recolhida a título de tributo é indevida, quer por exceder o montante da dívida real, quer por ter sido o crédito tributário desconstituído, em virtude de estar em desacordo com o sistema pátrio. Nesse caso, assegura o ordenamento jurídico a devolução daquilo que o contribuinte pagou indebitamente. Fá-lo mediante norma geral e abstrata cuja hipótese descreve, em caráter conotativo, o pagamento indevido, prescrevendo, no conseqüente, uma relação jurídica obrigacional em que o Fisco ocupará o pólo passivo, assumindo o dever de

se verifique ausente um dos requisitos legais de validade daquela exação, há, também na restituição uma natureza tributária, mesmo que em sentido mais amplo.

restituir o indébito, enquanto o contribuinte figurará como sujeito ativo, com o direito de exigir o cumprimento dessa restituição.¹⁰⁵

Esta breve delimitação do que seja repetição do indevidamente pago é de primeira importância para a delimitação da sua regra-matriz. Ora, conforme já estabelecemos em tópico anterior, acreditamos ser possível criar uma regra-matriz para as normas jurídicas de todos os seguimentos do ordenamento, basta seguir o caminho trilhado por Paulo de Barros Carvalho na criação da regra-matriz de incidência tributária e, atentando-se às peculiaridades de cada ramo do direito, moldar os aspectos componentes da regra-matriz, a fim de que se ajustem à realidade do suporte físico estudado.

Não seria, portanto, diferente com a repetição do indébito, posto que para sua concretização no mundo fenomênico é imprescindível que haja a incidência de uma norma jurídica, composta por um antecedente e um conseqüente previstos pelo ordenamento.

Justamente por este motivo, tentaremos abaixo delimitar a regra-matriz, o conteúdo mínimo, da norma da repetição. Neste sentido, vale frisar que como a proposta é de trazer à lume a regra-matriz da repetição, a preocupação será em delimitar os aspectos irredutíveis, relevando-se que nos variados casos será possível acrescentar aspectos primordiais, ou seja, com a explicitação da regra-matriz da repetição não se pretende esgotar e abordar todas as hipóteses possíveis.

3.4 A REGRA-MATRIZ DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO

A regra-matriz em um sentido amplo é uma descrição feita pela ciência¹⁰⁶, como já dissemos, de uma norma jurídica. O intérprete, amparando-

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 547.

¹⁰⁶ A regra-matriz de incidência é uma concepção da ciência do direito, estruturada de forma lógica para revelar a presença de um juízo condicional, em que se conjuga uma hipótese, suposto ou antecedente a um mandamento, uma conseqüência ou

se nos dispositivos constantes do ordenamento (suporte físico) constrói a regra-matriz angariando os aspectos mínimos para a descrição da norma que lhe é objeto de estudo.

A norma jurídica, por sua vez, é uma estrutura dual composta por um antecedente e por um conseqüente, os quais são ligados por um modal deôntico. Dentro do antecedente e do conseqüente encontramos mais alguns itens (aspectos ou critérios) imprescindíveis para sua constituição, quais sejam: a) no antecedente: material, espacial e temporal; b) no conseqüente: subjetivo e quantitativo. Vejamos as palavras de Geraldo Ataliba sobre o tema:

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal; d) aspecto pessoal.¹⁰⁷

Embora a existência destes aspectos ou critérios, devemos ressaltar que “[...] a hipótese de incidência: não deixa de ser una e indivisível, pelo fato de possuir diversos aspectos, cuja consideração não implica sua decomposição em partes ou elementos.”¹⁰⁸

No antecedente da norma há, como já vimos no item 1.2, a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, fato este que, no caso da regra-matriz da repetição tem que ser o pagamento indevido. Já no conseqüente, uma vez observado e descrito em linguagem o pagamento indevido, surge uma relação jurídica. Esta relação tem de um lado, como detentor do direito de exigir a repetição, aquele que efetivou o pagamento indevido e que, como regra, teve o seu patrimônio atingido. De outro lado,

uma estatuição. (CARVALHO, Paulo de Barros. IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 12, set. 1996).

¹⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 70.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 70.

aparece o sujeito que tem o dever de restituir o quanto recebeu indevidamente, o qual, também em regra, era a pessoa que figurava como sujeito ativo na norma jurídica documentadora da incidência tributária.

Mais detalhadamente temos no antecedente a descrição do fato jurídico, posto que deverá ser vertido em linguagem competente, de uma pessoa que em um determinado tempo e em determinado lugar efetuou o pagamento de um tributo que não correspondia integralmente ao princípio da legalidade, tendo sua propriedade atingida e que, por conseguinte, é passível de ser reconhecido como indevido.

Já no consequente temos a inversão dos polos da relação jurídica que determinou o pagamento do tributo. O outrora sujeito passivo passa a ser o sujeito ativo que tem o direito de ser ressarcido pelo outrora sujeito ativo do montante que indevidamente lhe transferiu, montante esse que, ainda, deve ser acrescido das recomposições patrimoniais previstas pelo ordenamento.

Por conseguinte, a existência de um direito à devolução do tributo indevidamente pago dependerá da concretização de determinado evento prefixado no antecedente da norma geral e abstrata da repetição do indébito; e a obrigação efectual de tal devolução daí decorrente assumirá a exata configuração prevista abstratamente no consequente dessa mesma regra de direito. Assim, regra-matriz da repetição do indébito é a que demarca abstratamente no antecedente o evento do “pagamento indevido”, e define formalmente no consequente os termos e objeto da relação jurídica de devolução do indébito efectual.¹⁰⁹

Adiante trataremos, com maior minúcia, de cada um dos critérios desta específica regra-matriz.

¹⁰⁹ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 311-312.

3.4.1 ANTECEDENTE

É no antecedente da norma jurídica que se encontra a descrição do fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, o qual, uma vez acontecido, desencadeia a relação jurídica prevista no consequente.

Ademais, somente teremos uma regra-matriz válida em termos lógicos se o fato nela descrito for de possível ocorrência, pois de nada adiantaria descrever um fato impossível, que de forma alguma pudesse, em algum momento, se concretizar.

O antecedente é composto pelos seguintes critérios.

3.4.1.1 CRITÉRIO MATERIAL

Antes de efetivamente termos considerações sobre o critério material da regra-matriz da repetição do indébito, é de bom alvitre fazermos alguns comentários sobre este critério tão importante para a conformação da figura ora estudada. Geraldo Ataliba, embora preferisse adotar o vocábulo aspecto, já alertava que

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.¹¹⁰

Neste sentido, é ele que proporciona a verdadeira consistência da regra-matriz e junto com a base de cálculo permite, quando tratamos da regra-matriz de incidência tributária, fixar a espécie tributária a que determinada exação pertence.

¹¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 95.

Seria, pois, a imagem abstrata de um fato jurídico, a conjugação do verbo mais o complemento. É importante elucidar que, para uma melhor aferição do critério material, o intérprete deve ter o zelo de não descrevê-lo no mesmo arcabouço dos critérios espacial e temporal.

Sendo a conjugação de um verbo mais um complemento, o critério material retrata uma conduta humana, necessariamente de possível ocorrência no mundo fenomênico. Por óbvio, e como já alertava Geraldo Ataliba em sua obra¹¹¹, os verbos constantes do antecedente da regra-matriz não podem ser impessoais ou sem sujeito, muito pelo contrário, devem ser pessoais e com predicação incompleta, o que determina a presença inafastável de um complemento. Desta feita, somente o verbo aliado ao complemento seria capaz de fazer a indicação do comportamento de uma pessoa, colhido pelo direito como possível fato jurídico, à medida que fosse descrito por meio da linguagem eleita pelo próprio ordenamento.

Feitas estas considerações de caráter genérico, passemos a analisar o específico critério material da repetição do indébito. Neste diapasão, podemos afirmar que a conduta, o verbo mais o complemento, deve ser pagar indevidamente. Marcelo Cerqueira, embora em um raciocínio um pouco mais detalhado, trabalha com a mesma premissa.

No critério material do antecedente da regra-matriz da devolução, há referência a um comportamento determinado: realizar o pagamento, a título de tributo, de uma importância pecuniária em desacordo com o Sistema Tributário Brasileiro.¹¹²

Algumas observações devem, no entanto, ser feitas. Por óbvio, o verbo *pagar* deve se referir ao pagamento de tributo. Por sua vez, o complemento

¹¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 95.

¹¹² CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 313.

indevidamente deve se referir a sem fundamento de validade em lei (o que pode ocorrer em decorrência dos mais diversos acontecimentos factuais).

Andando nesta mesma trilha, assevera Marcelo Fortes de Cerqueira:

O evento do pagamento indevido consiste no acontecimento no mundo físico correspondente à previsão abstrata contida no antecedente da normal geral e abstrata que disciplina o direito à repetição. No entanto, esse evento e a obrigação efectiva de devolução não são, por si sós, suficientes para que o direito à repetição seja exercitado plenamente. Mister, para tanto, que o direito presente na obrigação efectiva de devolução seja reconhecido administrativa ou judicialmente.¹¹³

O ato do pagamento indevido, assim, se comprova com a observância de dois requisitos: a) – primeiramente, deve-se demonstrar a existência do pagamento; b) – sendo preenchido o primeiro requisito, cumpre que esse pagamento qualifique-se como indevido, seja por reconhecimento judicial ou administrativo, isso em decorrência de não se ter observado o princípio da legalidade.

3.4.1.2 CRITÉRIO ESPACIAL

Outro critério que compõe o antecedente ou hipótese da norma jurídica é o espacial. Este critério também é de grande importância para a descrição do fato jurídico de possível ocorrência que, uma vez vertido em linguagem jurídica competente, fará surgir a relação jurídica prevista no consequente.

Já foi dito que o direito existe para regular as relações intersubjetivas. Com este escopo são produzidas, pelos agentes competentes, as leis que terão seus âmbitos de incidência, em regra, coincidindo com o plano territorial ocupado por aquele agente. Como sabemos, nosso Estado Democrático de

¹¹³ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 351.

Direito é composto pela junção indissolúvel¹¹⁴ da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tais entes que compõem a Federação têm o seu território delimitado e é dentro deste território, que podem exercer a competência que a Constituição Federal lhes outorga.

Com estas assertivas, podemos analisar um pouco melhor o critério espacial da hipótese de incidência. Ele se refere, como nos indica a própria expressão verbal, a um lugar onde aquela descrição da hipótese pode atingir os fatos nela descritos. O critério espacial delimita o âmbito territorial que pode ser atingido, delimita os fatos que acontecidos em determinado território podem ser colhidos para a posterior formação da relação jurídica prevista no consequente, enquanto outros fatos, não ocorridos naquele âmbito territorial pré-determinado, não ensejarão as consequências previstas naquela norma. Sendo assim, tal critério “É a indicação de circunstâncias de lugar - contidas explícita ou implicitamente na h.i. - relevantes para a configuração do fato imponible.”¹¹⁵

Podemos afirmar, pois, que este evento descrito em linguagem, tornando-se fato jurídico, deve se dar no âmbito territorial em que a lei daquele determinado ente pode incidir, ou seja, tem sua validade reconhecida pelo ordenamento. Isso nada mais é do que a área em que o legislador possui competência.

Relevantes neste sentido as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos, no plano do direito positivo brasileiro, é uma dose

¹¹⁴ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

¹¹⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 93.

maior ou menor de esmero na composição dos critérios espaciais, de tal modo que alguns são elaborados com mais cuidado que outros. Todavia, ainda que aparentemente pensemos ter o político se esquecido de mencioná-lo, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo.¹¹⁶

Tratando-se da regra-matriz da repetição do indevidamente pago, sabemos que o fato descrito é pagar indevidamente, desta feita, cabe-nos perquirir quais são as diretrizes territoriais para considerar este fato ocorrido em tal ou qual lugar, sob a égide de tal ou qual ente da Federação, até porque é justamente este ente que será o sujeito passivo desta específica regra-matriz de repetição.

Assim, e sendo imprescindível para esta regra-matriz o pagamento, qualificado juridicamente como indevido, haverá uma coincidência entre os critérios espaciais da norma tributária que determinou o pagamento com a norma que autoriza a repetição.

O critério espacial não assume maior importância porque, para existir evento de pagamento “indevido”, tem que ter havido antes um pagamento, de acordo com as regras do direito tributário formal. O comportamento do particular tem que satisfazer os requisitos do pagamento, pois não se teria como configurar um pagamento “indevido” se pagamento não houve. Assim, o critério espacial da regra-matriz da devolução do indébito coincide com os requisitos prescritos nas regras de direito tributário formal reguladoras do pagamento.¹¹⁷

O que diz o autor, e nós concordamos, é que a regra-matriz da repetição tem um critério espacial que coincide com o da regra-matriz de incidência tributária que determinou o pagamento, posteriormente tido como indevido.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 261.

¹¹⁷ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 313.

3.4.1.3 CRITÉRIO TEMPORAL

Não há novidade alguma em afirmar que o ser humano, desde os primórdios, se preocupa em medir o tempo. Para tanto, construiu ao longo de sua existência mecanismos para instrumentalizar tal intento, quando dizemos que mecanismos foram construídos, na verdade estamos querendo dizer que por meio da linguagem o homem procura dar medidas exatas para o transcurso das ocorrências que o circundam. A medição do tempo é uma criação do homem, feita por meio da linguagem para atender seus anseios de mensuração do ambiente no qual está inserido.

Por óbvio, estes mecanismos criados diferem do curso dos eventos que vão acontecendo com ou sem a intervenção do homem. É por isso que Tárek Moysés Moussallem afirma que “[...] há uma diferença básica entre o tempo do mundo, a duração causal (dinglichen Dauer) e a duração que aparece como tal. A duração só aparece como tal na linguagem. Por isso, a possibilidade de objetivação do tempo encontra-se na linguagem.”¹¹⁸

É de bom alvitre não olvidar que assim como sói acontecer com outros eventos, a criação da marcação do tempo deve ser atribuída à linguagem, os eventos simplesmente vão acontecendo, mas em determinado momento o homem, ser utente da linguagem, resolveu criar parâmetros mensurativos para dizer que algo ocorreu em tal ou qual momento.

Esta marcação temporal é de extrema importância para os sistemas jurídicos, porque as relações intersubjetivas reguladas pelo direito são regradas por normas, as quais encontram, para sua incidência, balizas temporais. Estas balizas temporais para a incidência, obviamente, somente passaram a existir porque o homem as criou, acreditando serem de grande importância para a estabilização do regramento das relações e, principalmente, para dar maior

¹¹⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 28.

supedâneo ao princípio da segurança jurídica inerente ao direito. Não é possível chegar à segurança jurídica, se as relações jurídicas se protraírem de forma indefinida no tempo¹¹⁹.

Ou seja, não há como garantir o atingimento da segurança jurídica, sem estabelecer parâmetros temporais para a incidência das normas que compõem o ordenamento. De outro lado, também não podemos esquecer que o tempo no direito não segue, rigorosamente, o mesmo tempo criado pelo homem para aferir o momento em que os eventos acontecem. Aliás, o tempo criado pelo homem não segue as mesmas balizas dos acontecimentos fenomênicos.

O direito pode, por que assim quis o cidadão ao outorgar o seu consentimento, construir suas próprias realidades temporais. Para Misabel Derzi, “[...] o sistema jurídico embora considere os padrões convencionais, altera-os na forma de contagem, tem seu próprio tempo, medido e contado por meio de critérios próprios, enfim os “agoras” são diversos.”¹²⁰

Com as considerações acima, sobre a relevância do tempo para a vida em sociedade, bem como para as relações jurídicas, cumpre-nos agora analisar o critério temporal da regra-matriz de incidência. Num primeiro momento analisando suas características gerais e, num segundo átimo, as características específicas para a regra-matriz da repetição do indébito.

Desta feita,

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame

¹¹⁹ Sabemos que o homem optou por tornar algumas relações jurídicas insuscetíveis de serem atingidas pelo fator tempo, como, por exemplo, as relações de paternidade, mas estas são exceções aos regramentos temporais do direito que buscam proporcionar segurança jurídica.

¹²⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2004, p. 208.

jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária¹²¹.

São oportunas ainda, as lições abaixo, para dar maiores cores ao critério ora abordado, muito embora tais ensinamentos se destinem, frisamos, à regra-matriz de incidência tributária.

A única classificação que me parece reunir dados científicos é a que vislumbra, nas hipóteses de incidência, a previsão ou não de sua ocorrência em determinado momento” [...] “Efetivamente, hipóteses de incidência há que prevêem a ocorrência do fato imponible para determinado momento. Se ocorrerem em instante diverso, não se dá por realizado o fato imponible. Desse tipo, temos a hipótese de incidência do imposto de renda. Interessa, apenas, saber qual a renda líquida, mas no último dia do exercício” [...] “Por outro lado, hipóteses de incidência existem que não prevêem momento exato para que se realize o fato imponible. Assim sendo, em cada momento em que ocorrerem darão nascimento a uma obrigação tributária autônoma. É o caso do IPI, ICMS, etc.” [...] “Como conclusão, sugiro que seja adotada a classificação das hipóteses de incidência em: a) hipóteses de incidência que prevêem o momento exato para a ocorrência do fato imponible e b) hipóteses de incidência que não fazem alusão ao momento em que deva ocorrer o fato imponible.¹²²

Transpondo a lição acima para a regra-matriz da repetição do indébito, podemos afirmar que o critério temporal deve trazer a lume um direito subjetivo para aquele que pagou indevidamente e, de outro lado, um dever jurídico para o Estado de restituir aquela quantia indevidamente recolhida aos seus cofres.

Este critério temporal, então, é o momento em que o pagamento é qualificado como indevido, momento em que irrompe, por meio da descrição em linguagem própria, o vínculo entre o sujeito que efetivou o pagamento e o Estado. Interessantes são as palavras de Marcelo Fortes de Cerqueira:

Já o critério temporal do suposto da regra-matriz da repetição presta-se a determinar o exato instante em que surge a obrigação efectual de devolução, instaurando um vínculo

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 264-265.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros apud ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 91-92.

abstrato entre o Estado-Administração, no pólo passivo, e o sujeito passivo ou responsável da obrigação tributária, no pólo ativo, em torno de um objeto, no caso, a importância indevidamente recolhida como tributo. Consiste este critério temporal na precisa indicação do instante em que há de se dar o evento pagamento “indevido”, apto a fazer surgir um vínculo jurídico efectual. É a partir da concreção deste que surge o vínculo da repetição. Esse critério temporal varia de acordo com a modalidade de lançamento envolvida. Em se tratando de tributos sujeitos ao ato de auto-imposição, o pagamento *strictu sensu*, causa extintiva do crédito tributário, só se perfaz com a homologação expressa ou tácita do pagamento antecipado. E é aí, com a homologação do pagamento antecipado que se perfaz o evento do pagamento indevido e exsurge a obrigação efectual da devolução. Nos tributos sujeitos ao ato administrativo de lançamento, o critério temporal se confunde com a data mesma do pagamento.¹²³

Conclui-se, pois, que o momento é o tempo da extinção da obrigação tributária pelo pagamento. Sobre esta consideração temos que ressaltar que muito embora seja correta cientificamente, tem que levar em conta, hoje, a redação inserida no ordenamento pela da Lei Complementar 118/05, pois esta trouxe nova roupagem ao suporte físico desta norma:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Em uma análise mais minuciosa, percebemos que esta interpretação não se sustenta, por exemplo, em face do quanto dispõe o artigo 156, inciso VI¹²⁴, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece de forma deveras clara que a extinção se dá com o pagamento devidamente homologado, homologação esta que pode ser expressa ou tácita, ou seja, não seria suficiente o mero pagamento.

¹²³ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 313-314.

¹²⁴ Art. 156 Extinguem o crédito tributário:
VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º.

De qualquer forma, podemos sintetizar, que o marco temporal envolve a concretização do pagamento, pois é somente quando ocorre o pagamento é que, pelas regras do ordenamento, ele pode ser considerado indevido.

3.4.2 CONSEQUENTE

Um dos elementos da norma jurídica, chamado de conseqüente, também é conhecido como prescritor, pois é lá que se encontram prescritos os direitos e obrigações das partes envolvidas na relação jurídica, encontra-se a relação jurídica propriamente dita.

Ao preceituar a conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato¹²⁵.

No conseqüente poderemos achar critérios que identificam o vínculo jurídico, seus sujeitos e o objeto que os une. Apresenta uma perspectiva mensurável do fato jurídico tributário.

É no conseqüente normativo que temos expressos os critérios pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência, é ele que nos fornece os critérios faltantes para identificar o vínculo jurídico que nasce “[...] facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto.”¹²⁶

Por certo, sem o quanto previsto no conseqüente, não se poderia concretizar a obrigação, é no conseqüente “[...] que está depositado o instrumento de sua razão existencial.”¹²⁷

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 285.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 278.

¹²⁷ *Ibid.*, p. 279.

É nele que temos o sujeito que tem o direito de exigir a obrigação, aquele que tem o dever de prestá-la, o objeto e o montante da obrigação a ser adimplida.

Vejam os seus critérios, aplicados à regra-matriz da repetição do quanto indevidamente pago.

3.4.2.1 CRITÉRIO SUBJETIVO

Segundo já alhures declinado, o direito almeja regular as condutas intersubjetivas, ou melhor, o direito visa dar estabilidade às relações entre pessoas, a fim de que tais relações ao se estabilizarem gerem a pacificação social. Não há relação entre pessoas e coisas, mas tão somente entre pessoas¹²⁸, em quaisquer das modalidades previstas pelo ordenamento.

Neste sentido, não há como se pensar em uma regra-matriz que não elenque como um de seus critérios a prescrição das pessoas que formam a relação jurídica.

Aspecto que merece ser considerado, no âmbito do conceito de relação jurídica, é a circunstância de ser um vínculo entre pessoas, reflexão que abriu margem a intermináveis disputas acadêmicas. Prevalece hoje, contudo, sobre o fundamento da essencial bilateralidade do direito, a tese da necessidade impostergável de, pelo menos, dois sujeitos para que se possa configurar o liame jurídico.¹²⁹

Muito embora destinadas à hipótese de incidência tributária, importantes são as palavras de Geraldo Ataliba para quem

¹²⁸ “Assim, recolhendo o vocábulo obrigação como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, podemos defini-lo como o vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada de sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 290-291).

¹²⁹ *Ibid.*, p. 287-288.

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à h.i. – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da h.i. e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação.¹³⁰

No caso da regra-matriz da repetição teremos, a grosso modo, um sujeito que tem o direito de exigir a devolução da quantia indevidamente recolhida e um sujeito que tem o dever de devolver referido valor. Caberá ainda analisar, em item posterior, se para a delimitação do sujeito ativo da regra-matriz da devolução será necessário, ou não, perquirir as condições previstas pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional e, em caso positivo, a forma de interpretar tais condições em consonância com a Constituição Federal, com o escopo de não atingir nenhuma garantia ou direito lá previstos.

Estas são, portanto, as considerações suficientes para que, a seguir, possamos analisar as figuras do sujeito ativo e do sujeito passivo da relação jurídica da repetição do indébito, bem como mensurar a obrigação.

3.4.2.1.1 DOS LEGITIMADOS PELO ORDENAMENTO A FIGURAREM COMO SUJEITO ATIVO DA REPETIÇÃO

Ainda firmes no pressuposto de que as relações jurídicas somente se estabelecem entre pessoas, devendo na sua conformação existirem uma ou algumas pessoas que detêm o direito de exigir o objeto daquela obrigação e uma ou algumas pessoas que têm o dever de prestar mencionado objeto, passemos a analisar o sujeito ativo da regra-matriz da repetição.

O sujeito ativo é o detentor do direito de exigir o cumprimento da obrigação prevista na relação jurídica formada. Os trechos abaixo, apesar de

¹³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 72.

direcionados para a regra-matriz da incidência tributária, deixam clara a posição do sujeito ativo, sendo este o detentor do direito.

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física.¹³¹ Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal.¹³²

Quando tratamos da regra-matriz da repetição do indevidamente pago, o sujeito ativo é a pessoa que tem o direito de exigir a devolução da quantia paga sem amparo legal, devidamente corrigida, a fim de que a sua propriedade seja preservada; sendo, conseqüentemente, evitado o enriquecimento sem causa daquele que recebeu o valor.

Quando se afirma que o sujeito ativo da relação de devolução do indébito é a pessoa que realizou o evento do pagamento indevido, posta no pólo passivo da obrigação tributária, engloba-se todas as hipóteses de sujeição passiva tributária, inclusive a responsabilidade e a substituição (excepcionalmente). Titular do direito à devolução é a pessoa detentora do direito de receber de volta o indébito estritamente tributário.¹³³

No segundo capítulo deste trabalho, abordamos os princípios constitucionais da legalidade e da propriedade, defendendo que o direito à repetição do indébito busca seu fundamento de validade nos dois princípios. Mantendo coerência com esta premissa, o sujeito ativo da repetição deve ser, em regra, a pessoa que pagou uma exação tributária sem amparo legal e teve o seu patrimônio atingido.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 301.

¹³² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 75.

¹³³ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 374.

É cediço e será analisado no capítulo seguinte, ser possível dentro do nosso ordenamento jurídico o sujeito que pagou uma exação tributária não ter o seu patrimônio atingido, isto porque, em algumas situações específicas, o ordenamento determina um sujeito passivo para o pagamento, podendo este se valer do patrimônio do efetivo destinatário constitucional tributário¹³⁴ para tanto. Esta situação ocorre em decorrência de uma série de fatores, especialmente a facilitação da arrecadação pelos entes federados.

Pois bem, quando a pessoa que efetuou o pagamento sem amparo legal é exatamente a mesma que teve o patrimônio atingido (havendo confluência na mesma pessoa dos princípios atingidos: legalidade e propriedade), não há qualquer dúvida que é esse mesmo sujeito que tem o direito de exigir o quanto indevidamente pago.

Na outra situação declinada, ou seja, quando não há confluência do sujeito que efetuou o pagamento com aquele que teve o seu patrimônio atingido, far-se-á necessário analisar mais detalhadamente as previsões do ordenamento jurídico, a fim de que se possa afirmar, com precisão, quem poderá ser o sujeito passivo da regra-matriz da repetição.

O que se afirma é que o sujeito ativo da regra-matriz da repetição não pode ser determinado, simplesmente, aferindo-se quem efetuou o pagamento indevido ou mesmo a espécie do tributo pago como ao longo do tempo vem ocorrendo. Muito pelo contrário, deve ser determinado o sujeito ativo após a análise do efetivo pagamento indevido (princípio da legalidade) aliada à aferição

¹³⁴ “[...] a eleição de uma certa situação para compor a materialidade da hipótese de incidência importa automática seleção de sujeitos. Se foi eleita, como evidenciadora de riqueza que autoriza a tributação, uma certa situação, é inegável que a regra imperiosa será a de que o sujeito obrigado ao dever tributário seja exatamente aquele que é titular desta riqueza ou está com ela referido. Porque, a não ser assim, o resultado seria o de que haveria uma desnaturação da norma, acarretando a incidência do dever sobre pessoa diversa e a tributação sobre riqueza distinta.” (JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição passiva tributária. 1985. Tese (Doutorado em Direito)—Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1985, p. 262).

de quem teve o patrimônio atingido, bem como as eventuais disposições específicas constantes do ordenamento jurídico.

É justamente relevando-se esta questão que defenderemos que o artigo 166 do Código Tributário Nacional não é inconstitucional, mas sim é inconstitucional a interpretação que lhe vem sendo dada. Ora, se como vimos, o desiderato de referido dispositivo é justamente evitar o enriquecimento sem causa, ele não seria inconstitucional, nos casos em que não há coincidência entre o sujeito passivo e quem teve o patrimônio atingido, sendo possível o estabelecimento de algumas condições que visem impedir o locupletamento indevido.

3.4.2.1.2 DO SUJEITO PASSIVO

Em uma conceituação abrangente, o sujeito passivo seria a pessoa quem tem o dever de realizar a prestação fixada na relação jurídica. Ele deve adimplir a obrigação advinda da relação jurídica formada pela ocorrência do fato jurídico descrito no antecedente da norma jurídica.

Sobre o tema, muito embora se referindo especificadamente sobre o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho elucida que o

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa - sujeito de direitos - física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.¹³⁵

No mesmo sentido Regina Helena Costa:

Sujeito passivo tributário é, assim, a pessoa, física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no pólo passivo de relação

¹³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 304.

jurídica dessa natureza, em qualquer de suas modalidades. Em sentido amplo, é aquele a quem incumbe o cumprimento da prestação de natureza fiscal, seja o pagamento do tributo, seja um comportamento positivo ou negativo, estatuído no interesse da arrecadação tributária.¹³⁶

Trazendo as lições acima para a regra-matriz da repetição do quanto indevidamente pago, é possível afirmar que o sujeito passivo desta norma jurídica é a pessoa que recebeu e agregou aos seus cofres a quantia indevidamente paga, posto que a exação não respeitou o princípio constitucional da legalidade. Isso pois, é justamente esta pessoa que teve o seu patrimônio acrescido sem causa.

Segundo já asseveramos anteriormente, a Constituição Federal ao proteger o direito à propriedade tem, como consectário, que ninguém poderá se enriquecer indevidamente, ou seja, ninguém poderá se enriquecer sem causa. Neste diapasão, o recebimento de quantia, sob o signo tributo, que não esteja conforme ao princípio da legalidade, gera o enriquecimento sem causa, posto que tal acréscimo patrimonial não está amparado por nosso ordenamento jurídico.

É de se notar que o princípio da legalidade possibilita aferir se o pagamento era devido ou não, ao seu lado, o princípio da propriedade permite verificar quem teve o acréscimo indevido, com o fito de evidenciar quem tem o dever de restituir e para quem.

Em matéria tributária a competência não precisa, necessariamente, coincidir com a capacidade ativa, o que nos leva a fazer uma análise um pouco mais minuciosa, para descobrir quem tem o dever de restituir o quanto indevidamente pago. Sobre a competência¹³⁷ são relevantes as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

¹³⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário* - Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 190.

¹³⁷ “Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadear-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal.” (Ibid., p. 257).

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II) a ponência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer seguimento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.¹³⁸

Poderíamos dizer que a competência tributária é a aptidão de que são dotados os entes federativos para que, dentro das balizas constitucionais, possam introduzir no sistema as normas jurídicas relativas à tributação.

Por sua vez, a capacidade ativa é a previsão, também feita pelo ordenamento, de uma determinada pessoa poder ser o sujeito ativo da norma jurídica tributária.

De fato, enquanto a competência tributária, dentre outras características, é indelegável, por assim o ser a competência de natureza legislativa, capacidade tributária ativa, de natureza administrativa, poder ser transferida a outrem, mediante lei. Tal fenômeno consiste na parafiscalidade, já mencionada como a delegação, pela pessoa política, mediante lei, da capacidade tributária ativa a terceira pessoa – de direito público ou privado –, para que esta arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se dos recursos auferidos para consecução de seus fins.¹³⁹

Vemos que a capacidade ativa difere da competência tributária. Sobre o tema, Roque Carrazza, citado por Geraldo Ataliba, afirma que parafiscalidade “[...] é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente imposto, que, por

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 235.

¹³⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 148.

vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos.”¹⁴⁰

Vejamos ainda o que nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

No curso do presente capítulo, tomaremos competência tributária com a significação acima especificada, vale dizer, de legislar (pelo Poder Legislativo, já que ‘legislador’, em sentido amplo, todos nós somos), afirmando que não se confunde com a capacidade. Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional.¹⁴¹

Melhor firmada a divergência entre os institutos jurídicos da competência e da capacidade ativa, podemos volver novamente nossa atenção para a questão da repetição.

No caso da competência e da capacidade ativa estarem concentradas no mesmo sujeito de direitos, não há dúvida sobre ser ele o sujeito passivo da regra-matriz da repetição.

Situação diversa, todavia, encontramos quando a competência é exercida por um dos entes Federados e referido ente delega a capacidade ativa para outro sujeito de direitos, seja ele uma pessoa pública ou privada, física ou jurídica. Neste caso, firmemente amparados no princípio da propriedade e seu consectário da vedação do enriquecimento sem causa, acreditamos que o sujeito passivo da regra-matriz da repetição do indébito é a pessoa que ficou com o valor indevidamente pago, que se locupletou indevidamente, ou seja, o detentor da capacidade ativa.

O sujeito passivo da obrigação intranormativa de devolução do indébito será o sujeito ativo da obrigação tributária. É o titular da

¹⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio apud ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 85.

¹⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 236-237.

capacidade tributária ativa, que nem sempre é a pessoa de direito constitucional interno titular da competência tributária. Capacidade tributária ativa e competência tributária não se confundem; a primeira consiste na aptidão para figurar no pólo ativo da obrigação tributária, ao passo que a segunda reside na parcela das atribuições legiferantes das pessoas de direito constitucional interno consistente na faculdade de legislar sobre tributos. Ao contrário da competência tributária, a capacidade tributária ativa é perfeitamente delegável.¹⁴²

Ora, se a repetição do indébito visa justamente recompor o patrimônio indevidamente tolhido, nada mais conforme à Constituição Federal do que ter o dever de restituir, quem efetivamente teve o acréscimo patrimonial não amparado em lei, sendo este o detentor da capacidade ativa tributária.

3.4.2.2 CRITÉRIO QUANTITATIVO

É cediço que o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é composto pela base de cálculo e pela alíquota. A base de cálculo, ou para alguns doutrinadores base imponible “[...] é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeat. ”¹⁴³

Convergindo com este entendimento Paulo de Barros Carvalho declina:

[...] que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinado-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.¹⁴⁴

Já a alíquota

¹⁴² CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 407.

¹⁴³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 97.

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 331-332.

Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico [...] as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo [...]; ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representada por uma quantia monetária).¹⁴⁵

Dos trechos acima, concluímos que da aplicação da alíquota à base de cálculo é possível chegar ao valor da obrigação tributária, mais precisamente ao montante do patrimônio do particular que deve ser levado ao erário a título de tributo.

Com relação à regra-matriz da repetição, todavia, a situação é um pouco diferente. Muito embora diversa a situação, é imprescindível a existência e delimitação clara do critério quantitativo, pois este é de vital importância quando nos referimos às obrigações de cunho patrimonial, mais precisamente obrigações de dar dinheiro, não havendo obrigações desta espécie sem a possível delimitação do montante devido pelo sujeito passivo.

Já deixamos claro que no conseqüente de mencionada norma jurídica é prescrita uma relação, na qual um dos sujeitos tem o dever de devolver ao outro as quantias indevidamente por este recolhidas. Para conformação desta regra-matriz, portanto, é imprescindível a existência do critério quantitativo, pois este irá mensurar a obrigação, fazendo com que ela possa ser exigida.

Ainda nos amparando no princípio da propriedade, podemos afirmar que o valor que deve ser devolvido e, por consequência, o critério quantitativo, deve ser o valor indevidamente recolhido, nem mais nem menos. Isso com o claro propósito de evitar o enriquecimento ilícito de qualquer uma das partes.

O critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz da devolução aponta para o conteúdo do comportamento objeto do aludido vínculo jurídico efectual. Esse critério oferece a determinação do objeto da prestação incumbida ao Estado, que,

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 342-343.

na regra sob comento, é o montante indevidamente recolhido como tributo. [...] para precisar a exata quantia a ser devolvida.¹⁴⁶

No caso da repetição, portanto, não vemos a necessidade da alíquota compor a regra-matriz e a base de cálculo seria o próprio valor levado aos cofres do então sujeito ativo da norma jurídica de incidência tributária.

Não podemos olvidar, contudo, que o valor a ser devolvido deve ser recomposto em razão e na medida do tempo em que permaneceu fora do patrimônio do sujeito ativo da repetição. O que implica na necessidade de que tal valor seja corrigido monetariamente, de acordo com os índices aplicáveis ao período.

Vejamos o posicionamento de Marcelo Cerqueira:

Atualmente, não mais resta dúvida de que o objeto das prestações de devolução do indébito há de ser corrigido monetariamente, desde a data do pagamento feito ao Estado, tendo sido feito antecipado ou não. [...] Por via da correção monetária, objetiva-se tão-só recompor o valor real das importâncias indevidamente pagas à Fazenda Pública; não se trata de acréscimo ao valor a ser restituído, mas apenas da recomposição monetária daquele. É, dessa forma, imprescindível para o bom funcionamento do Sistema Tributário, vindo a prestigiar valores (princípios) supremos do ordenamento.¹⁴⁷

Haveria, ainda, a discussão sobre a incidência ou não de juros na repetição, bem como sobre o termo inicial de seu cômputo, existindo posicionamentos díspares na doutrina e jurisprudência sobre tema. Por não ser este o foco do presente estudo, limitamo-nos a defender a incidência dos juros, especialmente para que se respeite o princípio constitucional da propriedade, cláusula pétrea de nosso sistema, de outro lado, mesmo que somente isso não

¹⁴⁶ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 315.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 417.

bastasse, há previsão expressa do ordenamento para tanto, precisamente o quanto previsto pelo artigo 167 do Código Tributário Nacional¹⁴⁸.

Conclui-se, por conseguinte, que se atinge o critério quantitativo do consequente da norma aferindo-se qual foi o valor pago indevidamente, o que poderíamos considerar como sendo a base de cálculo desse critério, não havendo que se perquirir sobre a incidência de uma alíquota, pois este valor pago é um valor fixo que foi transferido para o sujeito ativo da exação tributária em um determinado momento. Devendo, ainda, referido valor ser recomposto no tempo por meio da correção monetária.

¹⁴⁸ Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição. Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

4 ANÁLISE SISTEMÁTICA E CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

4.1 CRÍTICA A ALGUMAS DAS NORMAS JURÍDICAS CONSTRUÍDAS A PARTIR DO ARTIGO 166

Desde a inserção da norma do artigo 166 no sistema jurídico nacional, o que ocorreu com o advento do Código Tributário Nacional em 1966, muitas interpretações foram construídas pelos utentes da linguagem, muitas foram as normas jurídicas elaboradas a partir do suporte físico retro mencionado.

Neste item, procuraremos esboçar alguns entendimentos e, de forma crítica, analisá-los. Antes porém, precisamos ter em mente que na década de 60, bem como nas imediatamente posteriores, o estudo do Direito Tributário era largamente influenciado pelas ciências financeiras. Em regra, neste momento histórico, este ramo do pensamento jurídico não era claramente separado de outros ramos do conhecimento, em especial, não era separado da ciência das finanças, tanto que várias obras do período falavam de questões de direito tributário, mas no cerne de um estudo das ciências das finanças.

Esta ressalva é importante, pois como veremos, alguns intérpretes, justamente por esta influência das ciências das finanças, estudavam mencionado artigo de lei amparados em conceitos financeiros, o que será refutado dentro do corte metodológico feito no presente estudo.

Referido dispositivo, que está inserido na seção III da Lei 5172/66 – Pagamento Indevido – postula:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita por quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo.¹⁴⁹

¹⁴⁹ BRASIL. Receita Federal. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro

Embora a redação acima transcrita seja a mesma desde o início da vigência do Código, até hoje não se findaram as discussões sobre qual seria a norma jurídica conforme a Constituição a ser construída, bem como sequer se findaram as discussões sobre a sua constitucionalidade, muito embora nossas mais altas cortes de justiça já tenham firmado posicionamento sobre a validade do artigo 166.

Outro ponto, também não especificadamente jurídico, que deve ser trazido à colação é que a previsão do artigo em comento, historicamente, sempre foi interpretada pelos entes Públicos como limitador, como barreira de contenção, para os pedidos de repetição. Neste sentido já se manifestou Hugo de Brito Machado:

O art. 166 do Código Tributário Nacional tem suscitado constante questionamento. Sempre que alguém pede a restituição de um tributo, a Fazenda Pública o invoca como fundamento de sua recusa. Aliás, a Fazenda Pública sempre se recusa a fazer a restituição de tributos. Quando o pedido de restituição é feito por quem efetuou o pagamento, a Fazenda diz que ocorreu a repercussão e invoca o art. 166 do Código Tributário Nacional para fundamentar sua contestação. E quando o pedido é feito por quem afirma haver suportado o ônus, a Fazenda alega a ilegitimidade processual, em face da inexistência de relação jurídica tributária entre ela e o requerente, que apenas teria pago o preço da mercadoria, ou do serviço.¹⁵⁰

Aliomar Baleeiro fez severa crítica a este posicionamento reiteradamente adotado pelos entes públicos:

Mas não se pode negar a nocividade do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e

de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios.

¹⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 394.

órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do direito e à idéia-força da Justiça.¹⁵¹

Esta interpretação utilizada especialmente pelos órgãos públicos, em nosso entendimento, não passa de uma interpretação literal da norma, a qual não é suficiente para nenhuma análise científica, conforme já expusemos.

Este caminho e esta resistência manifesta por parte dos entes públicos justificam¹⁵², ainda mais, que nos debruçemos sobre o dispositivo legal em comento, a fim de que sua real finalidade seja evidenciada, não sendo obstados pedidos de repetição formalmente corretos e que visem garantir direitos importantíssimos como a legalidade e propriedade, assegurados pelo artigo 5º, da Constituição Federal, os quais são cláusulas pétreas do sistema.

A repetição, muito embora ocorrida depois de estabelecido o ciclo de positivação do direito tributário no que tange à incidência da norma de pagamento, pois para que haja recolhimento indevido é necessário que haja obrigação tributária constituída, faz irromper no mundo fenomênico uma nova relação jurídica, na qual existe uma inversão dos polos existentes nas relações tributárias que determinam a levada de dinheiro aos entes públicos.

Voltando às interpretações que se formaram ao longo dos anos, podemos dizer que elas, em sua maioria, analisando os critérios de classificação que podem ser extraídos do artigo 166, se valeram de conceituações advindas dos estudos financeiros, para que assim fosse possível delimitar quais tributos deveriam seguir a sua sistemática para que pudessem ser restituídos.

¹⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora: Misabel Machado Derzi. 11. ed. São Paulo: Forense, 2003, p. 885.

¹⁵² *Daí afirmar-se que o mero interesse arrecadatório, como interesse secundário, não pode sobrepor-se à legalidade, à isonomia e aos direitos individuais. E nenhuma justificativa do plano extrajurídico - tão em voga nestes tempos de crise fiscal do Estado, conforme preambularmente salientado - poderá servir de fundamento válido para a subversão dos princípios mais básicos do sistema constitucional brasileiro, iluminados todos eles pelo princípio da legalidade.* (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda - pressupostos constitucionais*. São Paulo. Malheiros Editores, 1997, p. 77).

A principal conceituação é a que prega a divisão dos tributos em diretos e indiretos. Alfredo Augusto Becker sobre referida classificação assim se manifesta:

A mais divulgada classificação dos tributos divide-os em diretos e indiretos, fundamentando esta divisão no critério da repercussão econômica do tributo. Direto seria o tributo que o contribuinte 'de jure' está impossibilitado de repercuti-lo. Indireto seria o tributo que o contribuinte 'de jure' pode repercuti-lo. Esta classificação dos tributos diretos e indiretos baseada no critério da repercussão econômica é muito antiga. Alguns dos precursores da Economia e das Finanças Públicas já utilizavam-na e sua consagração e divulgação deve-se principalmente à obra dos fisiocratas. A antigüidade e simplicidade desta classificação, bem como a natureza político-fiscal de seu critério, com o decorrer do tempo, foram imprimindo a cada espécie de tributo o batismo de direto e indireto, de tal modo que, pela simples enunciação do nome, uns tributos são imediatamente considerados diretos e outros indiretos. Por sua vez, a repercussão econômica do tributo indireto é aceita como um fato necessário e óbvio.¹⁵³

Esta classificação, ao nosso ver não está correta, justamente por se utilizar de critérios não afetos ao sistema do ordenamento jurídico, sob o manto do qual fizemos nosso corte metodológico. É cediço que nenhuma conceituação ou classificação consegue isolar de forma absoluta outros ramos do conhecimento, como no caso ocorre entre o direito e a ciência das finanças. Neste sentido adverte Paulo de Barros Carvalho:

Têm-se como certo, nos dias de hoje, que o conhecimento científico do fenômeno social, seja ele qual for, advém da experiência, aparecendo sempre como uma síntese necessariamente a posteriori. Ele, o fato social, na sua congênita e inesgotável pluralidade de aspectos reivindica, enquanto objeto, uma seqüência de incisões que lhe modelem o formato para a adequada apreensão do espírito humano. Está presente nesta atividade tanto a objetivação do sujeito como a subjetivação do objeto, em pleno relacionamento dialético. Isto impede a concepção do fato puro, seja ele econômico, histórico, político, jurídico ou qualquer outra qualidade que lhe se pretenda atribuir. Tais fatos, como bem salienta Lourival Vilanova, são elaborações conceptuais, subprodutos de técnicas de depuração

¹⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1988, p. 488-490.

de idéias seletivamente ordenadas. Não acredito ser possível, por isso mesmo, isolar-se, dentro do fato social, o fato jurídico, sem uma série de cortes e recortes que representem, numa ascese temporária, o despojamento daquele fato cultural maior de suas colorações políticas, econômicas, éticas, históricas, etc., bem como dos resquícios de envolvimento do observador, no fluxo inquieto de sua estrutura emocional.¹⁵⁴

O que nos propomos a criticar, na linha das palavras acima mencionadas, são os critérios usados para a interpretação do artigo 166, levando em conta que atualmente os critérios financeiros têm norteado quase que exclusivamente sua interpretação.

De qualquer forma, o que se tem visto é uma análise meramente econômica, a qual já foi severamente atacada, valendo neste mister trazer à colação as palavras de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

Em conseqüência para demonstrar a inaceitabilidade da oposição oferecida, consideremos, por ora, o seguinte:

1.º - o argumento, para que não se converta numa simples afirmação vazia e inócua, exige previamente a prova da atribuição, ao consumidor, da carga fiscal do ICM. A demonstração financeira de que efetiva e realmente (e não supostamente) no preço da mercadoria adquirida esteja considerado o reembolso do imposto que o vendedor legalmente deve pagar. E isso para ilidir a evidência de que – sendo o pagamento do ICM procedido pessoalmente e diretamente pelo vendedor – é deste, e não daquele o peso do tributo;

2.º - a prevalecer o argumento de que quem paga efetivamente o tributo é chamado de ‘contribuinte de fato’ – com a conseqüência de que tudo o mais é irrelevante – toda a mecânica constitucional perderia a significação. Seria desprezível, negligenciável.

Então, as garantias constitucionais, o estrito regime da tributação, o sistema de compensação de créditos, tudo isso se torna despiciendo. Então a não-cumulatividade se esvazia. Então os direitos recíprocos que se engendraram, com base na Constituição, ao longo do processo de circulação de mercadorias não têm relevância. Por este raciocínio, nenhum ‘contribuinte de direito’ pode resistir aos arbítrios; já não há direitos a opor ao fisco; não há pretensões a deduzir em juízo.¹⁵⁵

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 07.

¹⁵⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICMS – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983, p. 129.

Cléber Giardino, falando sobre o ICM, mas em lição que se amolda ao presente estudo, assevera que:

É perfeitamente possível considerar o tributo estadual como um elemento de custos e preços de mercadorias, como um dado envolvido no tráfico mercantil. Algo, portanto, que se encontra pressuposto na atividade negocial, tanto por parte de compradores, como de vendedores de mercadorias, como um impacto financeiro que acaba onerando o preço de mercadorias e que acaba sendo suportado por aquele que, afinal, vem a consumir estas mercadorias.

Essas considerações são válidas e corretas. São observações procedentes em matéria de ICM, porém da ótica econômica [...] Para o Direito, só importam aqueles aspectos e ângulos que tenham sido incorporados à norma jurídica, que tenham sido trazidos à norma. Os ângulos acima, a despeito de versarem aspectos da realidade do ICM, não são contemplados nas normas jurídicas que a nenhum deles, especificadamente, dizem respeito.¹⁵⁶

Nos dois trechos acima, vemos a complexidade do estudo em pauta, tendo em vista que a solução mais utilizada hodiernamente, ainda leva em conta critérios e definições financeiras.

No mesmo diapasão, a expressão linguística *transferência do encargo financeiro*, já foi muito estudada e, também com relação à sua interpretação, há uma utilização de caracteres financeiros, os quais não atendem ao corte metodológico ora proposto.

Há juristas que analisam referida expressão como a simples necessidade de que haja previsão em lei possibilitando a transferência do encargo tributário. Vejamos as palavras de Hugo de Brito Machado sobre o tema:

O tributo só comporta, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro, se tal transferência for juridicamente prevista. Na verdade a transferência a que se reporta o art. 166 do CTN há de ser somente aquela autorizada pela norma jurídica. Respondemos, pois, à segunda questão

¹⁵⁶ GIARDINO, Cléber. O ICM e o princípio da não-cumulatividade, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 25-26, jul./dez. 1983, p. 189.

afirmando que há critério jurídico para identificar os tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro. Esse critério é encontrado na análise do fato gerador do tributo. Ter-se-á que o tributo comporta transferência do respectivo encargo financeiro, se dessa análise se verificar que: (a) o fato gerador do tributo envolve duas ou mais pessoas determinadas; e (b) a norma autoriza expressamente que o contribuinte, por ela indicado, transfira para outra das pessoas envolvidas o encargo financeiro respectivo.¹⁵⁷

Neste sentido, nossos tribunais:

Ementa: [...] II. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do CTN, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a 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. [...] (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 224586-SP. Recorrente: ENPA Pavimentação e Construção LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro social – INSS. Relator: Ministro José Delgado. Julgamento: 16 nov. 1999. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça, 28 fev. 2000. p. 57).

Ementa: [...] Todos os tributos trazem em si uma repercussão econômica nos preços finais dos produtos, mas esta se mostra irrelevante se não há uma previsão legal de que o ônus financeiro será suportado por terceiro. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível nº 1999.02.01.055041-3-RJ. Apelante: Datarev Serviços e Comércio de Informática Ltda e outros. Apelado: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator: Desembargador Federal Benedito Gonçalves. Julgamento: 02 out. 2001. Órgão julgador: Quarta Turma. Publicação: Diário de Justiça, 17 fev. 2003. p. 145).

Ementa: [...] IV. O art. 166 do Código Tributário Nacional impede a repetição do indébito pelo sujeito passivo que não prove haver assumido o encargo financeiro.

Tal dispositivo se aplica aos impostos submetidos à sistemática da não-cumulatividade. Não importa, para fins de repetição de indébito, se o ônus econômico foi repassado e suportado pelo consumidor final, pois na prática quase todos os tributos podem ser repercutidos. O dispositivo do CTN trata do repasse financeiro permitido e determinado por lei e, por isso, repasse

¹⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias – Repetição do Indébito*, São Paulo: Editora Resenha Tributária, n. 8, 1983, p. 246.

jurídico e não meramente econômico. [...] (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 1999.60.02.000108-9/MS. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelado: Churrascaria Guarujá Ltda e outros. Relator: Desembargador Federal Márcio Moraes. Decisão: 09 maio 2007. Órgão julgador: Terceira Turma. Publicação: Diário de Justiça, 06 jun. 2007. p. 298).

Ainda sobre a questão da transferência, é importante trazer a lume mais algumas palavras de Aliomar Baleeiro:

Resta a controvérsia sobre a impossibilidade jurídica de repetição de tributos indiretos, tese que tem amparo na Súmula n. 71.

Entendo que esta diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto.

O mesmo tributo poderá ser direito ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado ou a natureza da mercadoria ou do ato tributado. Para não alongar esta verdade, reporto-me às lições de G. Jèze (*Cours de Science de Finances*, pp. 398-399), que em uma das mais recentes obras que eleva ao título de maior financista da França neste século.

À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômicos financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, o pressuposto errôneo, data vênica, de que sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de iure para o contribuinte de facto¹⁵⁸.

Muito embora o evidente respeito aos posicionamentos acima declinados, bem como aos seus ilustres defensores, não concordamos com a assertiva de que basta previsão legal permitindo a transferência do encargo para que seja possível postular a incidência da previsão do artigo 166.

Acreditamos que somente é possível afirmar que o artigo em comento deve ser aplicado em algum evento, tornando-o, fato jurídico, após uma aferição dos princípios constitucionais da legalidade e propriedade. Isto porque, como já

¹⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora: Misabel Machado Derzi. 11. ed. São Paulo: Forense, 2003, p. 884.

foi abordado, o fim último do dispositivo aqui analisado é evitar o enriquecimento sem causa, justamente porque a Constituição Federal prescreve a observância da propriedade, advindo daí, como consectário lógico, que ninguém pode locupletar-se indevidamente, ou seja, ninguém que não teve a sua propriedade efetiva e indevidamente atingida pode pedir dinheiro de volta, salvo nas hipóteses excepcionais previstas pelo próprio sistema.

É preciso notar a dificuldade que existe em delimitar o que seja transferência do encargo financeiro, mais ainda, é preciso delimitar se esta transferência tem que ser jurídica. Atualmente tem-se entendido que especialmente o ICMS e IPI comportam mencionada transferência, todavia, com o estudo ora proposto procuraremos explicitar se realmente só estas duas espécies de impostos comportam a transferência e em que medida¹⁵⁹.

Noutro giro, não podemos olvidar da interpretação do artigo 166, a qual nos evidencia uma norma jurídica¹⁶⁰ que vai conformar a regra de repetição

¹⁵⁹ AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 282 DO STF. SÚMULA Nº 211 DO STJ. ICMS. PEDIDO DE APROVEITAMENTO COMPENSAÇÃO DE EXAÇÃO RECOLHIDA INDEVIDAMENTE. IPI. FRETE. INAPLICABILIDADE DA REGRA DO ART. 166 DO CTN NAS HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. APLICABILIDADE NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO (COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO).

1. A compensação ou restituição de tributos indiretos (ICMS ou IPI) exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do CTN. Precedente: AgRg no AgRg no REsp 752367/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 15/10/2009. [...] 5. A comprovação da ausência de repasse do encargo financeiro correspondente ao tributo, nos moldes do art. 166 do CTN e da Súmula 546/STF, é exigida nas hipóteses em que se pretende a compensação ou restituição de tributos indiretos, como o ICMS. (REsp 787547/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/12/2005, DJ 13/02/2006 p. 713). [...] 6. Agravo regimental desprovido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1058309-SC. Agravante: Rigesa Celulose Papel E Embalagens Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 02 dez. 2010. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 14 dez. 2010).

¹⁶⁰ O texto do direito posto “ocupa o tópico de suporte físico, base material para produzir-se a representação mental na consciência do homem (significação) e, também, termo da relação semântica com os objetos significados. **O texto é o ponto de partida para a formação das significações** e, ao mesmo tempo, para a

prevista no artigo 165 - que deve retirar seu fundamento de validade da Constituição Federal -, na qual, sinteticamente, podemos dizer que o antecedente é o pagamento indevido e, no conseqüente, temos uma relação jurídica na qual figura como sujeito passivo o ente com capacidade ativa e como sujeito ativo aquele que pagou o tributo indevido.

Dizem estes que a regra do artigo 166 conforma, delimita, o quanto estipulado pelo artigo 165, pois ela estabelece requisitos, condições, para a repetição de determinados tributos, mais precisamente aqueles que, por sua natureza, comportam a transferência do respectivo encargo.

Tal interpretação encontra como oposição o argumento de que não pode um dispositivo infraconstitucional criar barreiras, não previstas na lei maior, para a repetição do quanto indevidamente pago. Dentro desta linha de raciocínio, o artigo 166 seria inconstitucional.

Discordamos deste entendimento, porque não vemos problema em se condicionar os pedidos de repetição de valores, desde que para respeitar a legalidade e propriedade, dentre outros primados constitucionais. O que queremos dizer é que seria possível impor requisitos para a repetição, desde que mencionada imposição tenha como finalidade atender aos ditames constitucionais balizadores do próprio direito de ressarcimento, procurando evitar o enriquecimento sem causa.

Em suma: a) não concordamos com as interpretações que se valem de requisitos financeiros não jurisdicizados; b) não defendemos que o artigo 166 seja inconstitucional, mas sim que as interpretações dele extraídas não estão conformes a Constituição; e, c) a interpretação válida do artigo em questão deve levar em conta os princípios da legalidade e da propriedade.

referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades sígnicas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 17) (grifos nossos).

4.2 INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 166 CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

No curso deste trabalho, temos defendido que a Constituição Federal com a mesma mão que prega a garantia de proteção à propriedade, veda o enriquecimento sem causa. Admitindo-se que esta interpretação da norma constitucional esteja correta, e é nisso que acreditamos, as normas de inferior hierarquia não só podem, mas devem instrumentalizar tal desiderato, criando mecanismos para que o enriquecimento sem causa não ocorra.

Destarte, a norma jurídica extraída do artigo 166 da Carta Magna não seria simplesmente inconstitucional por prever requisitos para a restituição do indevidamente pago, como pregam alguns juristas¹⁶¹, desde que tais requisitos se apliquem, com exclusividade, aos casos em que possa ocorrer o enriquecimento sem causa daquele que pede a repetição.

A regra do artigo 166 do Código Tributário Nacional se harmoniza perfeitamente com a norma que prevê a restituição do indébito tributário, na medida em que prestigia seu objetivo de evitar o enriquecimento ilícito do Estado, e ao mesmo tempo impedir o empobrecimento sem causa dos administrados. Ora, nas hipóteses de substituição, o encargo financeiro do tributo é juridicamente transferido a outrem, pois existe outra norma jurídica, a par da regra-matriz de incidência tributária, que prevê a retenção ou ressarcimento do respectivo montante, pelo sujeito passivo. Assim, permitir-lhe, sem quaisquer ressalvas, pleitear o indébito tributário, teria o efeito inverso de promover o seu enriquecimento ilícito, já que outra pessoa, em virtude da norma jurídica com esta finalidade, suportou o empobrecimento que se pretende reparar.¹⁶²

¹⁶¹ “Portanto, tendo sido o lançamento tributário editado em desconformidade com o ordenamento jurídico e dele tendo resultado um pagamento indevido, esse ato há de ser anulado e terá direito à repetição do indébito o contribuinte que indevidamente efetuou o pagamento, não lhe podendo ser imposta nenhuma restrição ou condição que inviabilize o exercício de seu direito subjetivo.” (CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 406).

¹⁶² NOGUEIRA, Júlia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 215.

É preciso ressaltar que a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional não muda a legitimidade ativa da repetição, bem como não altera o proprietário do valor a ser ressarcido, mas, tão somente, tem a finalidade de evitar o enriquecimento sem causa, garantindo que aquele que teve o patrimônio atingido esteja ao menos ciente da repetição.

Ou seja, há casos de sujeitos ativos da repetição em que não há possibilidade de haver o locupletamento sem causa, posto que o ordenamento não lhes permite atingir o patrimônio de outrem para efetuar o pagamento da exação¹⁶³. Nestas hipóteses não haveria que se cogitar a aplicação ou não do artigo 166. Já em outras situações, o ordenamento jurídico permite que o sujeito passivo da exação tributária possa atingir o patrimônio de outrem (em regra o destinatário constitucional tributário) para então efetuar o pagamento.

Aqui sim, para os casos em que o sujeito passivo possa ter efetuado o pagamento com a propriedade de outrem e venha a pedir a repetição, seria possível a incidência do artigo 166, não pela simples natureza do tributo recolhido, mas também pela natureza do sujeito passivo e o fato dele não ter a sua propriedade atingida.

Em suma, o artigo 166 seria aplicável às hipóteses em que a pessoa que recolheu o tributo (por ser o sujeito passivo eleito pela lei) tem a possibilidade de se valer da propriedade de outra pessoa para tanto. Ou seja, se este sujeito passivo vier a se tornar sujeito ativo da repetição, a fim de evitar que ele se enriqueça sem causa, pelo fato de não ter usado patrimônio próprio para o recolhimento daquele tributo, seria viável exigir a comprovação de que o recolhimento foi com propriedade sua ou, se não foi, que ele esteja autorizado por quem teve a propriedade atingida para pedir a repetição.

¹⁶³ Aqui, por óbvio, não se está a tratar dos casos em que há repercussão meramente econômica do valor relativo à carga tributária, até porque todos sabemos que nos negócios jurídicos com finalidade lucrativa todos os custos podem ser transferidos para o preço da mercadoria, produto ou serviço. Isso ocorre com quaisquer tributos, sejam os denominados diretos ou indiretos.

Noutro giro, temos que repisar que o artigo 166 não tem, e não poderia ter, o condão de alterar a legitimidade ativa para a repetição do indevidamente pago. Esta legitimidade é delimitada pelo ordenamento jurídico em decorrência de princípios constitucionais. O que lhe é permitido fazer é, em casos absolutamente específicos, onde seria possível ocorrer o enriquecimento sem causa, exigir que o legitimado a efetivar a repetição cumpra alguns requisitos, a fim dar efetividade ao princípio constitucional da propriedade.

Esta afirmação é deveras importante, pois negamos procedência aos estudos científicos que diferenciam os contribuintes em de direito e de fato. Seguimos os posicionamentos dos que afirmam que o único contribuinte que existe, ao menos para o sistema do direito positivo, é o contribuinte de direito, sendo este o sujeito passivo da exação tributária. Nesta qualidade, é ele que deve integrar a norma jurídica que prevê a relação de devolução do quanto indevidamente pago, não havendo qualquer influência do artigo 166 nesta composição.

Somente, portanto, pode haver aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional para que o sujeito ativo da regra-matriz da repetição do indébito, já fixado pelo ordenamento e somente nos casos passíveis de se verificar o enriquecimento sem causa.

Esta seria a interpretação conforme a Constituição Federal possível do preceito normativo mencionado, relevando-se os princípios constitucionais da legalidade e da propriedade, bem como o seu consectário legal que veda o enriquecimento sem causa.

4.2.1 O QUE É REPERCUSSÃO JURÍDICA DO TRIBUTO CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Já alinhavamos alhures que não concordamos, ao menos dentro do corte metodológico que busca isolar em sua análise o ordenamento jurídico dos

outros ramos do conhecimento¹⁶⁴, com as interpretações do artigo 166 que levam em consideração critérios e fatores advindos das ciências das finanças. Tais concepções interpretam a expressão vocabular *tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro*, valendo-se de ensinamentos vindos de ramos científicos não jurídicos, os quais não podem ser utilizados neste trabalho.

É cediço que grande parte dos estudos fomentados, tendo como suporte físico o artigo 166 do Código Tributário Nacional, amparou-se nos ensinamentos financeiros e acabou arraigando a clássica distinção entre tributos diretos e indiretos para falar sobre a repercussão.

A grosso modo, esse ponto específico da repetição do indébito sempre foi colocado sobre a base da classificação dos tributos em diretos e indiretos, calcada na repercussão econômica, e na conseqüente distinção entre contribuinte de fato e de direito.¹⁶⁵

Faz-se mister pontuar que o próprio Excelso Supremo Tribunal Federal adotou tal distinção em sua súmula 546 que tem a seguinte redação: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de fato’ o quantum respectivo.” Neste ponto, concordamos com Paulo de Barros Carvalho quando analisa a confusão feita em torno do vocábulo contribuinte, por aqueles que não

¹⁶⁴ Com certeza, não descartamos a possibilidade do intérprete enviar por outros ramos do conhecimento em seu processo interpretativo, especialmente para buscar os usos linguísticos dos conceitos cujos significados estão sendo construídos. Neste sentido, citamos as palavras de Gabriel Prata: “O legislador se vale, em regra, da linguagem natural para produzir normas. Mas não é raro encontrarmos nos textos jurídico-prescritivos conceitos cujas regras de uso são bem delimitadas por seguimentos linguísticos específicos. Caso isso venha a ocorrer, o intérprete está autorizado a recorrer a tais linguagens para verificar como se dão os usos linguísticos dos conceitos cujos significados busca construir.” (PRATA, Gabriel Magalhães Borges. *Interpretação dos conceitos empregados nas normas de competência tributária: aspectos fundamentais*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2010, p. 152). Não concordamos, todavia, com a inserção direta destes conceitos de outros ramos dentro do estudo do direito.

¹⁶⁵ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 381.

diferenciam o seu uso dentro do ciência jurídica e dentro da ciência das finanças¹⁶⁶. Tendo em vista já termos nos posicionado em relação a esta parte da doutrina no item 4.1, privaremos-nos agora de novas considerações.

Em contrapartida desta linha doutrinária, surgiram outras vertentes postulando que a repercussão possível dentro do sistema do direito positivo é a jurídica. Repercussão esta que ocorreria quando o ordenamento jurídico vigente permite que o sujeito passivo da exação tributária¹⁶⁷ se valha do patrimônio de outrem, para concretizar a obrigação de dar que surge com a incidência da norma jurídica tributária.

Com o escopo de ilustrar este posicionamento, citamos Hugo de Brito Machado, para quem

Há critério jurídico para identificar os tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro. Esse critério é encontrado na análise do fato gerador do tributo. Ter-se-á que o tributo comporta a transferência do respectivo encargo financeiro, se dessa análise se verificar que: (a) o fato gerador do tributo envolve duas ou mais pessoas; e, (b) a norma autoriza expressamente que o contribuinte, por ela indicado, transfira para outra das pessoas envolvidas o encargo financeiro respectivo.¹⁶⁸

No mesmo sentido Hugo de Brito Machado Segundo:

A repercussão jurídica ocorre quando normas jurídicas elegem como sujeito passivo pessoa distinta daquela que realiza o fato tributável, signo presuntivo de capacidade contributiva, e

¹⁶⁶ “O termo ‘contribuinte’, no direito e na economia, apresenta critérios de uso diferentes, propiciando conotações distintas. Seria como classificar as “mangas” em duas categorias, aqueles que (i) consistem na parte do vestuário que cobre o braço e aquelas que (ii) são frutos da árvore que chamamos de mangueira.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 627).

¹⁶⁷ Sujeito passivo que pode ser ou não destinatário constitucional tributário, pois sabemos que dentro de nosso ordenamento é possível a eleição de um sujeito que deve fazer o recolhimento de tributo, mas que não é a pessoa detentora da capacidade contributiva que a Constituição, por meio de suas normas de estrutura de competência, busca atingir.

¹⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias – Repetição do Indébito*, São Paulo: Editora Resenha Tributária, n. 8, 1983, p. 246.

outorgam a esse sujeito passivo meios jurídicos de reter ou reaver da pessoa que realizou esse fato o tributo pago.¹⁶⁹

Coadunamos com este posicionamento, pois alicerçado em critérios eminentemente jurídicos, correspondentes, portanto, com o corte metodológico que fizemos. Acreditamos, todavia, que alguns acréscimos devem ser feitos.

Afirmamos que a repercussão somente ocorrerá quando o ordenamento permitir que o patrimônio de outrem seja atingido pelo sujeito passivo, a fim de que se efetue o pagamento da exação. Esse atingimento patrimonial, contudo, deve poder ocorrer factualmente.

Conforme já pontuamos, todos os tributos acabam por integrar o preço da mercadoria, produto ou serviço, mas isso em função dos ditames financeiros que regem as atividades lucrativas, os quais não nos interessam neste momento. É cediço que para alguns tributos há expressa determinação de explicitação do valor que está incidindo (destaque em documento fiscal, por exemplo, ICMS) e em outros tributos, muito embora também contidos no preço, não há determinação de explicitação para o adquirente da mercadoria, serviço ou produto no documento fiscal emitido.

Não acreditamos, todavia, que a mera previsão para destaque do valor do tributo em documento fiscal previsto pela lei, seja a repercussão mencionada pelo ordenamento, isto pois, tal expediente não significa que o patrimônio de outrem está sendo atingido por previsão legal nestes tributos e em outros, em que não há esta exigência, não.

Quando uma pessoa adquire uma mercadoria, produto ou serviço, havendo destaque em documento fiscal ou não, ela paga o preço para fruir daquele bem ou serviço, sendo que o valor pago deixa seu patrimônio para

¹⁶⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Substituição tributária e realidades afins: legitimidade ativa “ad causam”. *Revista Dialética de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 1, n. 68, maio 2001, p. 63.

integrar o patrimônio daquele que lhe forneceu o quanto desejado e o bem adquirido passa a integrar o patrimônio do adquirente.

Ou seja, há uma relação jurídica em que há uma troca de propriedades, não significando que o patrimônio de um foi diminuído em função do patrimônio do outro. Somente há repercussão jurídica quando o patrimônio de uma pessoa é atingido pelo sujeito passivo da exação tributária, de forma autorizada pelo ordenamento e com a finalidade de efetuar o pagamento da referida exação, como ocorre, por exemplo, nos casos de retenção na fonte e na substituição tributária.

Frisa-se, o mero destaque em documento fiscal não é a autorização do ordenamento de atingimento do patrimônio de outrem, mas sim um dever de caráter instrumental que cumpre outras finalidades, como por exemplo, delimitar a norma jurídica do direito ao crédito do imposto, que instrumentaliza o princípio da não-cumulatividade.

Não é, portanto, a previsão de destaque do valor do tributo que está incidindo na operação no documento fiscal, a norma que permite que o sujeito passivo da exação tributária se valha do patrimônio de outrem para efetuar o pagamento. Para tal fim, acreditamos ser necessária uma outra norma jurídica, norma esta que permita que determinado sujeito retire efetivamente patrimônio do outro.

Estas observações ficarão mais claras na sequência deste capítulo e no capítulo cinco, quando analisaremos a pragmática do artigo 166 em relação ao ICMS, IPI e FUNRURAL.

4.3 ANÁLISE DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ARTIGO 166 NA REPETIÇÃO DOS DIVERSOS SUJEITOS ATIVOS DA REPETIÇÃO: UMA MUDANÇA DE PARADIGMA

Como vimos acima, a questão da aplicação ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional sempre foi analisada tomando-se como ponto de partida o tributo levado aos cofres públicos indevidamente. Ou seja, dependendo da espécie e da natureza do tributo recolhido fora dos parâmetros da legalidade e da propriedade, é que se perquiriria sobre a aplicação do artigo 166 quando se pleiteava a repetição, relevando-se, especialmente, a clássica distinção entre tributos diretos e indiretos, sobre a qual já nos manifestamos no item 4.1.

Mais precisamente, a maior parte das interpretações feitas sobre este comando normativo analisava, e ainda continua analisando, a repercussão jurídica do tipo de tributo, mas esta pensada sobre um prisma econômico, o qual ao nosso ver não foi jurisdicizado. Muito relevante aqui a advertência feita por Becker:

Muitos estudiosos do Direito Tributário esqueceram (ou, pelas circunstâncias acima apontadas, não quiseram admitir) que o fato jurídico é uma realidade distinta do fato econômico subjacente e que aquela específica realidade jurídica é um excelente signo presuntivo de uma específica capacidade contributiva.¹⁷⁰

De qualquer forma, as críticas a este posicionamento, que releva critérios não jurídicos, foi minuciosamente efetuada no item 4.1. Neste sentido, se afasta no presente trabalho qualquer interpretação do artigo 166 que considere critérios não jurisdicizados, advindos exclusivamente das ciências das finanças. E trilhamos tal caminho, seja porque acreditamos que tais critérios vindos de outros ramos científicos acabam por distorcer o fenômeno

¹⁷⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 147.

estritamente jurídico, bem como por um motivo muito mais simples, qual seja: o nosso corte metodológico¹⁷¹ não os abarca.

Alguns outros, também impregnados por critérios que não os exclusivamente jurídicos, estudaram a questão relevando definições como contribuinte de direito e de fato. Também não concordamos com este posicionamento, pois o único contribuinte que existe para o ordenamento jurídico é o de direito.

Outras interpretações, coerentes com o corte metodológico mais útil para o estudo do ordenamento jurídico, efetuaram uma leitura do artigo 166 aferindo a dita repercussão econômica, mas como um acontecimento jurídico e não financeiro, acontecimento este previsto pelo ordenamento jurídico.

Muito embora a grande contribuição destas, acreditamos que os problemas relativos ao diploma legal em questão não foram dirimidos, existindo ainda muitas discussões sobre o tema, apesar dos quase 45 anos de sua existência (isto pois, o artigo 166 possui a mesma redação desde o advento do Código Tributário Nacional em 1966). Daí propormos no presente trabalho uma nova abordagem do tema ou pelo menos um novo paradigma, um novo ponto de partida.

Sempre baseados nas premissas já fixadas, especialmente no fato de que a repetição tem como fundamento de validade os princípios constitucionais da legalidade e da propriedade, acreditamos que a correta análise do artigo 166 passaria também por uma aferição do sujeito ativo da repetição. Sabemos que uma interpretação literal do artigo 166 poderia levar à afirmação de que é o próprio artigo que determina uma aferição do tributo em si, a fim de verificar se

¹⁷¹ “Corte metodológico é ato linguístico delineador da linguagem do objeto de estudo. Vale ressaltar que a aludida incisão ocorre mediante o processo de abstração, operação linguística consistente em prescindir partes de um todo. Ademais, essa separação é medida arbitrária do sujeito cognoscente. Não se encontra sujeita a contestações. É pressuposto epistemológico.” (MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2006, p. 30).

ele comporta ou não transferência do seu respectivo encargo financeiro (Art. 166. A restituição dos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro [...]).

Uma interpretação mais apurada e que leve em conta a razão teleológica do artigo, contudo, pode nos evidenciar que ele direciona a análise também para o sujeito ativo da restituição, quando ele menciona que a restituição “[...] somente será feita **a quem** prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar expressamente autorizado a recebê-la.”

Ora, se estamos estudando a regra-matriz da repetição, a qual, de acordo com nosso posicionamento, pode sofrer após sua formatação a aplicação do artigo 166 para que se concretize e o sujeito ativo desta repetição pode ter que se submeter aos requisitos do dispositivo retro, não há dúvida que ele também deve ser levado em conta na incidência da norma jurídica em pauta. Até porque o enriquecimento sem causa que a norma visa coibir é do sujeito, não sendo aferível com a mera análise do tributo.

No mínimo a análise deve ser conjunta, até porque conforme veremos abaixo, algumas das figuras dos sujeitos passivos, do nosso ordenamento, podem efetuar o repasse jurídico do encargo econômico e outras figuras não podem. Para aqueles que podem, cabe questionar a incidência do dispositivo legal em pauta, para os outros não. Vemos, pois, que o artigo 166 do Código Tributário Nacional irá ser aplicado, dentro de interpretação conforme à Constituição Federal, sobremaneira em função do sujeito ativo da repetição do indevidamente pago.

Acreditamos, ainda, que a análise do preceito ora estudado em função do sujeito ativo nos possibilita utilizar, com maior segurança, os critérios estabelecidos pelo ordenamento jurídico, o que nos permite ficar dentro do corte metodológico elegido.

Esta é a mudança de paradigma proposta: aferir a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional levando em conta não específica e somente o tributo recolhido indevidamente, mas sim a figura do sujeito passivo da obrigação tributária, em sua pluralidade de possibilidades¹⁷², o qual se tornará o sujeito ativo da regra-matriz da repetição.

Vejamos.

4.3.1 CONTRIBUINTE¹⁷³

Primeiramente, algumas considerações iniciais sobre sua natureza jurídica. A figura do contribuinte está prevista nível infraconstitucional, primordialmente, no artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Desta feita,

Define-se capacidade tributária como a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas de índole tributária. Se assim é, podemos dizer que capacidade tributária passiva é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal.¹⁷⁴

¹⁷² “Ora, a distinção de várias categorias dentro de um conjunto plúrimo de objetos é sempre possível. O fato da pluralidade é condição de possibilidade de qualquer distinção, porque a pluralidade implica a ausência de identidade absoluta. Por mais semelhantes que possam ser dois objetos, sempre haverá um ângulo sob o qual serão distinguíveis. Se fossem absolutamente idênticos, isso só poderia decorrer de sua unidade.” (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. 1985. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1985, p. 229).

¹⁷³ A figura do contribuinte aqui analisada é a estrito senso.

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 309.

Essa legitimação passiva pode ser atribuída, inclusive, a entes não dotados de personalidade jurídica, segundo previsão do artigo 126 do Código Tributário Nacional. O direito tributário reconhece a aptidão de certos entes, agregados econômicos, unidades profissionais, organizações de pessoas ou de bens que não tenham personalidade jurídica para realizar fatos jurídicos tributários.

É preciso pontuar, todavia, que ser capaz de realizar o fato jurídico tributário, não necessariamente denota capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias. São coisas distintas.

O legislador das regras tributárias está credenciado a descrever o fato que bem lhe aprouver, dentro dos parâmetros constitucionalmente previstos, mas com o objetivo específico de a eles ligar efeitos tributários. Nesse segmento, é extremamente lasso o campo eletivo das edificações tributárias [...]¹⁷⁵

O principal limite encontrado pelo legislador, para a eleição de quem poderá realizar o fato jurídico tributário, refere-se à outorga constitucional de competência. Tratando-se, todavia, da capacidade de ser sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, é absolutamente necessário que esse alguém detenha personalidade jurídica. Somente a pessoa sujeito de direitos fundamentais pode vir a ser devedor de alguma obrigação.

Sabedores de quem é o contribuinte, devemos, da mesma forma que alhures já foi feito, transportar tal entendimento para analisar a figura do contribuinte na regra-matriz da repetição do indevidamente pago, mais precisamente analisar se haverá ou não incidência do artigo 166 do Código Tributário Nacional para que ele possa concretizar o seu direito à repetição do indébito, quando for o sujeito ativo de tal relação.

Antes, porém, devemos fixar que o contribuinte, quando paga tributo indevidamente, é sujeito ativo possível da norma jurídica da repetição.

¹⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 312.

O contribuinte, titular do direito à repetição do indébito, é exclusivamente, a pessoa que figurou no pólo passivo da obrigação tributária intranormativa, e não aquela que suportou a carga tributária ou o ônus econômico do tributo. Não perde a categoria de contribuinte quem repassou a carga tributária para terceiro estranho à obrigação tributária de acordo com a sistemática do tributo.¹⁷⁶

Fixada tal premissa, devemos afirmar que não vislumbramos em nosso ordenamento a permissão para o contribuinte, *stricto sensu*, se valha do patrimônio de outrem para efetuar o pagamento do tributo que lhe é próprio, o que ocorre, por exemplo, com as figuras do agente de retenção e do substituto. Desta feita, é o contribuinte o sujeito ativo da repetição, por ser o sujeito passivo da exação tributária indevida, bem como por ele ter efetuado o pagamento de mencionada exação indevida com valores de sua propriedade.

Sendo assim, se os requisitos da legalidade e propriedade atingidos encontram-se jungidos na mesma pessoa, não há que se falar em incidência do artigo 166, porque não haverá a possibilidade do enriquecimento sem causa.

Questão tormentosa que pode ser levantada atine aos tributos em que, por expressa disposição do ordenamento, há destaque em documento fiscal quando da entrega do produto, mercadoria ou serviço. É a famigerada discussão doutrinária dos tributos diretos e indiretos, bem como do contribuinte de direito e do contribuinte de fato, que como já dissemos sempre norteou as interpretações do artigo 166.

Acreditamos que esta discussão não se aplica à tese aqui defendida. Porque como já exposto, o único contribuinte que existe é o de direito, sendo absolutamente irrelevante para o direito tributário e em especial para o corte metodológico que fizemos o denominado contribuinte de fato. Com relação ao destaque no documento fiscal, bem como a denominação dos tributos em diretos e indiretos, defendemos que a previsão do ordenamento para o destaque

¹⁷⁶ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 375.

não influencia no fato de ser a propriedade do contribuinte a atingida, conforme já pontuamos acima.

O valor específico destacado em documento fiscal não faz haver diferença entre os tributos que são destacados e aqueles que não têm destaque, mas que mesmo assim são acrescidos ao valor do produto ou mercadoria, por serem custo destes para o contribuinte. Relevante o trecho abaixo, emanado das lições de Roque Carraza, no qual fica claro que para este fim é irrelevante o destaque no documento fiscal:

Com efeito, a repetição ou o aproveitamento de créditos deste imposto – dizem alguns – estariam submetidos à regra do art. 166 do CTN, pela simples razão de que o contribuinte de direito vê-se compelido, pela legislação vigente, a indicar, no corpo da nota fiscal da operação ou prestação, o valor do tributo supostamente transferido (repassado) ao adquirente (contribuinte de fato). Trata-se, porém, de entendimento a nosso ver afrontoso ao bom direito e à própria noção de justiça, já que a predita indicação na nota fiscal, positivamente, não se presta a comprovar a transferência do encargo.¹⁷⁷

Assim sendo, mesmo nestes casos em que o ordenamento determina o destaque, a propriedade atingida é do contribuinte, pois o patrimônio, dinheiro, passa a ser dele pela entrega do produto, mercadoria ou serviço. Não se está atingindo propriedade de outrem, posto que esta outra pessoa (nomeada por alguns como contribuinte de fato) está pagando pelo que adquire e uma vez concretizado o negócio jurídico o bem é dela e o dinheiro pago é do contribuinte, que terá que fazer o recolhimento do tributo utilizando o seu patrimônio. Não é outra a disposição do artigo 481 do Código Civil, o qual deve ser observado em matéria tributária a teor do artigo 110 do Código Tributário Nacional: “[...] pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e, o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

¹⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 371.

A leitura deste dispositivo deixa ainda mais claro o fato de que o mero destaque do valor do tributo no documento fiscal, não significa o atingimento do patrimônio de outrem, mas sim a concretização de um negócio jurídico com transferência de propriedades.

Ademais, quando muito, poderíamos admitir que houve repasse financeiro do valor, da mesma forma como sói ocorrer com os demais tributos, bem como com os demais custos que o vendedor, produtor ou prestador têm e isso, de forma alguma, justificaria a aplicação do artigo 166, posto que não pode haver aqui qualquer enriquecimento ilícito, visto que a mercadoria, produto ou serviço têm o seu preço e, quando aceito pelo comprador que o frui, realiza-se um negócio jurídico perfeito, havendo uma troca de propriedades, por exemplo, nos casos das mercadorias e produtos. Vejamos abaixo o trecho de Roque Carraza, falando especificadamente do contribuinte:

O contribuinte tem o direito subjetivo de pagar exatamente o que deve a título de tributo: nem mais, nem menos. O Estado, de seu turno, tem o dever jurídico de arrecadar exatamente o que lhe é devido: nem mais, nem menos. Tudo o que porventura vier recolhido a maior tipifica um indébito tributário, que há de ser restituído ao contribuinte, justamente para que o Estado não se locuplete às suas custas. Pouco importa, a nosso ver, se o contribuinte repassou, ou não, a carga econômica do tributo recolhido a maior. Mesmo nos chamados tributos indiretos, presente o indébito tributário, tem o direito inafastável de reavê-lo, a despeito das restrições contidas no art. 166 do CTN.¹⁷⁸

Ou seja, repercussão jurídica do tributo não pode ser confundida com destaque do tributo em documento fiscal. Repercussão jurídica é, segundo acreditamos, a permissão do ordenamento para que o patrimônio de outrem seja efetivamente atingido para o pagamento do tributo, o que não está a cargo da norma jurídica que determina o cumprimento do dever instrumental de destaque.

¹⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 115.

Esta questão será mais especificadamente abordada no capítulo 5, no qual faremos o desenvolvimento desta teoria para alguns tributos específicos, dentre eles o ICMS e o IPI.

4.3.2 RESPONSÁVEL

Não há dúvidas, dentro do sistema tributário nacional, sobre existir a figura dos responsáveis, os quais são colocados pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional, em seu inciso II, também como sujeitos passivos da obrigação tributária.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Além desta previsão, outros artigos versam sobre as modalidades de responsabilidade e a forma como ela funcional. Vale neste sentido trazer à colação a previsão do artigo 128 do mesmo Código, por ser esta a disposição que estabelece as balizas gerais do instituto.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Sobre o artigo 128 relevantes são as palavras de Sacha Calmon:

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária.

Nessa área, não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão.¹⁷⁹

Podemos dizer que o Código Tributário Nacional traz as seguintes modalidades de responsabilidade: a) responsabilidade por solidariedade – artigo 124; b) responsabilidade dos sucessores – artigos 129 a 133; c) responsabilidade de terceiros – artigos 134 e 135; e, d) responsabilidade por infrações – artigos 136 a 138.

Vale a ressalva que o agente de retenção, que para nós também representa uma das modalidades de responsabilidade, será tratado no item 4.3.4 e que a substituição será tratada, especificadamente, no item 4.3.3, embora já possamos adiantar que não acreditamos que a substituição seja uma das espécies de responsabilidade, ao menos não as tratadas com supedâneo no artigo 128 do Código Tributário Nacional acima transcrito.

Devemos advertir que não é mister deste trabalho conceituar e analisar, minuciosamente, todas as espécies de responsabilidade introduzidas no ordenamento jurídico pelo Código Tributário Nacional, mas sim estudar um pouco das balizas gerais, a fim de poder dizer se há aplicação ou não do artigo 166, nos casos em que o responsável passa a integrar o polo ativo da regra-matriz da repetição do quanto indevidamente pago.

Feita esta ressalva, sigamos em frente discorrendo um pouco sobre algumas características das espécies de responsabilidade.

A solidariedade¹⁸⁰ passiva, por exemplo, ocorre quando há mais de um devedor, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral. O artigo 124 do

¹⁷⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 209.

¹⁸⁰ “O Código Tributário Nacional, com a norma que prevê a solidariedade, nada mais faz que autorizar a colocação de dois ou mais sujeitos no pólo passivo da relação jurídica tributária in concreto, quando realizarem o fato descrito na hipótese, o que só se observará no momento da aplicação da regra-matriz.” (NOGUEIRA, Júlia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 101).

Código Tributário Nacional determina haver solidariedade entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e nos casos em que tais pessoas assim o forem expressamente designadas por lei (inciso II).

A expressão interesse comum não seria suficiente para a identificação do nexos que se estabelece entre os devedores, pois, por exemplo no ISS, tanto o tomador como o prestador do serviço têm interesse comum no evento. Seriam eles solidários passivamente? Acreditamos que não.

É de se assinalar que a solidariedade apenas vai se instalar entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se, for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.

Sobre o inciso II, do artigo 124, postula Paulo de Barros:

O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.¹⁸¹

É importante frisar que essa terceira pessoa é qualquer uma desde que não tenha relação direta e imediata com o evento, posto que se assim o fosse deveria ser nomeada como contribuinte. É preciso, todavia, que essa busca pelo responsável seja feita dentro do espectro possível do evento descrito pela norma jurídica, relacionando-se com o acontecimento ao menos de forma indireta.

Como vimos acima, o legislador pode escolher uma dessas pessoas que se ligam indiretamente ao evento como responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. A ressalva feita por José Artur Lima Gonçalves, aqui, é de extrema relevância:

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 318.

Não obstante, o legislador infraconstitucional não fica, em um primeiro momento, absolutamente jungido a essa eleição constitucional, podendo eleger como sujeito passivo outra pessoa que não a determinada na Carta Magna, desde que, concomitantemente, assegure os mecanismos necessários que garantam a plena e irrestrita eficácia do princípio da isonomia e da norma que proíbe o confisco.¹⁸²

De outro lado, no caso do legislador eleger algum sujeito totalmente desvinculado do fato tributado, estaremos diante de uma sanção administrativa. “Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas.”¹⁸³

Isso ocorre, por exemplo, quando o artigo 130 do Código Tributário Nacional determina que o adquirente de bens imóveis será o responsável pelos impostos que incidam sobre a propriedade, domínio útil ou a posse, assim como as taxas e contribuições de melhoria. É de se perceber que ele é elemento estranho à ocorrência do fato jurídico tributário, somente sendo permitida a sua eleição pelo fato de não ter se atentado, quando adquiriu o imóvel, se os tributos a ele inerentes estavam ou não pagos.

O caráter sancionatório se manifesta também de forma evidente no artigo 134, quando há o tratamento da solidariedade. A existência de ilícito é clara, o que justifica o ânimo de punir do legislador. As pessoas arroladas não devem praticar omissões, sob pena de serem responsabilizadas.

O que podemos observar das breves linhas acima traçadas é que os responsáveis são, inegavelmente, sujeitos passivos de obrigações tributárias e mais, ressalvados os casos de retenção, para os responsáveis não há uma previsão expressa do ordenamento para que eles possam se valer do patrimônio

¹⁸² GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do critério pessoal da regramatriz de incidência tributária. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983, p. 262.

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2005, p. 324.

de outrem, com o fito de efetuarem o pagamento da obrigação por eles devida¹⁸⁴.

Não há dúvida, pois, que nos casos de responsabilidade é o responsável que deve efetivar o pagamento, por ser o sujeito passivo daquela exação, sendo, por conseguinte, o sujeito ativo da regra-matriz da repetição quando ocorre o evento do pagamento indevido¹⁸⁵.

Ante o exposto, resta claro que, concretizado o evento do pagamento indevido pela figura do responsável tributário, é a este que remanesce o direito à repetição do indébito, uma vez que o responsável substitui o contribuinte no pólo passivo da obrigação tributária. Portanto, a condição de devedor da dívida tributária decorrente da concretização do evento jurídico da responsabilidade justifica a deste como titular do direito à repetição do indébito. Disso se deduz que a titularidade do direito à devolução não está, necessariamente, vinculada à realização do evento imponible.¹⁸⁶

Sendo os responsáveis sujeitos passivos da obrigação tributária e não podendo se valer da propriedade de outrem para o pagamento, nos casos de repetição do indevidamente pago, não haveria risco de enriquecimento sem causa, não devendo portanto incidir o artigo 166 do Código Tributário Nacional, nos termos do âmbito constitucional de incidência possível, pelas razões já explanadas.

4.3.3 SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIOS

A figura da substituição tributária, a um bom tempo, já possui previsão em nosso ordenamento, todavia, sua inserção no ordenamento jurídico pátrio a

¹⁸⁴ Referimo-nos, obviamente, ao âmbito das relações jurídicas tributárias, pois sabemos que dentro do campo do direito civil, em determinados casos, é possível o regresso do valor pago pelo responsável.

¹⁸⁵ Nos casos de responsabilidade por solidariedade é preciso um pouco mais de cuidado, sendo necessário verificar quem efetivou o pagamento indevido, pois, em regra, será esta pessoa que poderá integrar a norma jurídica da repetição do quanto indevidamente pago.

¹⁸⁶ CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 377.

nível constitucional se deu por meio da emenda n. 3/93¹⁸⁷, que incluiu o parágrafo 7º no artigo 150, com a seguinte redação:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Da leitura do dispositivo em comento vemos que ele trata, mais especificadamente, da denominada substituição *para frente*, ou para alguns, substituição tributária propriamente dita.

Sabemos que há inúmeras discussões sobre a constitucionalidade do instituto em pauta¹⁸⁸, especialmente sobre a retro citada substituição *pra frente*. Estas, embora sua relevância, não serão abordadas no presente trabalho, posto não serem objeto do estudo ora empreendido.

Partiremos do pressuposto da constitucionalidade do instituto, até porque, ao menos até o momento, não há nenhuma norma jurídica retirando sua validade e vigência do sistema do ordenamento jurídico nacional¹⁸⁹.

Considerado isso e na linha do quanto até agora defendido, faremos a análise da aplicação do artigo 166, nos casos de substituição, dentro das balizas dos princípios da legalidade e propriedade.

¹⁸⁷ “Como se desdome, essa Emenda não criou um modelo novo de substituição, consistente no recolhimento antecipado do imposto, porque esse já existia, o que já se demonstrou; antes, prestou-se para inserir no sistema uma garantia constitucional para os contribuintes de imediata e preferível restituição para os casos de não acontecer o fato jurídico tributário presumido, na forma de limitação constitucional ao poder de tributar.” (TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 70, jul. 2001, p. 88-89).

¹⁸⁸ Defendendo a inconstitucionalidade o regime da substituição tributária *pra frente*, indicamos a leitura da obra: CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

¹⁸⁹ Neste sentido, acreditamos que uma norma jurídica pertencente ao sistema somente pode dele ser retirada pelo advento de uma outra norma jurídica competente para tal fim. Até que isso aconteça a norma pertence ao sistema, sendo portando válida.

Iniciaremos verificando quem é o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, para que possamos então verificar quem será o sujeito ativo da regra-matriz da repetição do indevidamente pago e, aí sim, verificarmos se haverá aplicação do artigo 166, de acordo com a propriedade atingida. Para tanto, devemos trazer a lume os conceitos do instituto.

Muito se discute se a substituição seria uma das espécies de responsabilidade ou uma forma de sujeição passiva direta.

Acreditamos que a substituição seja uma espécie de sujeição passiva direta, posto que a regra-matriz de incidência tributária já contempla em seu aspecto subjetivo o substituto, o qual, mesmo que tangencialmente¹⁹⁰, tem uma relação com o fato jurídico selecionado pela Constituição Federal, fazendo em relação a este surgir uma obrigação própria de recolhimento de tributo, mas não deixando de existirem relações jurídicas tributárias em sentido amplo com o substituído¹⁹¹.

É bom deixar claro, que quando dizemos que permanecem relações entre o ente tributante e o substituído, não estamos nos referindo à denominada obrigação tributária principal (pagar tributo), pois o sujeito passivo desta é o substituto, mas há outras relações tributárias que não a principal, até porque, pensamos ser o substituído o destinatário constitucional do tributo, sendo a pessoa cuja materialidade descrita na Constituição Federal busca atingir.

¹⁹⁰ Vale novamente declinar o artigo 128 do Código Tributário Nacional: “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

¹⁹¹ “É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Está aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o do substituído, não o do substituto.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 649).

Por exemplo, o regime jurídico aplicável à relação entre ente tributante e substituto é o do substituído, isto demonstra que algumas relações remanescem entre ente tributante e substituído.

Neste sentido Heleno Torres afirma que no “[...] mecanismo da substituição identificamos três relações jurídicas tributárias típicas (i. Fisco e substituto, ii. Substituto e substituído, iii. Fisco e substituído).”¹⁹²

Em suma, o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária nos casos de substituição é o substituto, como veremos melhor abaixo. Por sua vez, em nosso entendimento, subsiste relação jurídica do ante tributante com o substituído.

Imperioso neste momento trazermos à baila alguns posicionamentos de nossos doutrinadores sobre a substituição. José Eduardo Soares de Melo nos ensina que

Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído).¹⁹³

Andrei Pitten Velloso nos dá a seguinte definição:

[...] pode-se conceituar o substituto como o obrigado tributário originário que, não obstante deva efetuar o pagamento do tributo em nome próprio, não se qualifica como contribuinte e tampouco responde pela dívida conjuntamente com este, seja solidária ou subsidiariamente¹⁹⁴.

¹⁹² TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 70, jul. 2001, p. 89.

¹⁹³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 199.

¹⁹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 172.

Não é outro o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho:

Não sobeja repisar que a substituição de que falam os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. A modificação se produz antes que o texto seja editado, em tempo que antecede o aparecimento da disciplina jurídica da matéria. Estamos diante de algo que se opera em intervalo meramente político, quando o legislador prepara sua decisão e a norma ainda não logrou entrar no sistema.¹⁹⁵

Da leitura dos trechos acima, vemos que nos casos de substituição o único sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária é o substituto, posto que, em momento anterior à incidência da regra-matriz, já foi determinado que ele seria o sujeito passivo direto da obrigação tributária.

Neste sentido Sacha Calmon adverte¹⁹⁶

O que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo (o fenômeno da substituição começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado legal, em substituição ao que demonstra capacidade contributiva, por razões de eficácia e comodidade).¹⁹⁷

Da assertiva de que o substituto é o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, afirmamos, em nível dogmático, que somente ele seria o sujeito ativo da regra-matriz da repetição do quanto indevidamente pago.

Sobre o tema, muito embora esteja falando especificadamente da repercussão econômica dos tributos, vale a pena trazer à baila os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Resulta dessas considerações que é ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou responsável, que realizou o evento

¹⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 648.

¹⁹⁶ Acreditamos que quando o autor fala em contribuinte, quer se referir ao sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária.

¹⁹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 212.

jurídico do pagamento indevido, que pertence o direito subjetivo de figurar no pólo ativo do liame da devolução do indébito tributário. O direito à repetição do indébito está assegurado constitucionalmente e decorre dos princípios informadores do sistema tributário nacional, motivo pelo qual não se admite que regra de inferior hierarquia pretenda restringir ou suprimir este direito.¹⁹⁸

Esta conclusão, todavia, embora correta em nível científico, em virtude dos argumentos já explanados no item 3, se contrapõe a alguns dispositivos de nosso ordenamento. Desta feita, muito embora acreditemos que o sujeito ativo da regra-matriz da repetição nos casos de substituição seja o substituto, analisaremos nosso ordenamento, a fim de verificar se há autorização para que o substituído requeira a repetição e, nesta hipótese, se deve haver a incidência do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Neste diapasão, o artigo 10 da Lei Complementar 87/96, por exemplo, é expresso ao possibilitar ao substituído o direito de pleitear a devolução do quanto indevidamente pago:

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Há, pois, previsão válida e vigente que autoriza o substituído a pleitear a restituição, o que nos leva a analisar tal hipótese também, até porque ela ainda é adotada por nossos tribunais, especificadamente nos casos de substituição. Apenas a título ilustrativo, colacionamos abaixo ementa de decisão do Colendo Superior Tribunal de Justiça:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO – REPETIÇÃO DO QUE PAGOU A MAIS A TÍTULO DE PIS E COFINS – PERÍODO ANTERIOR À EDIÇÃO DA LEI N. 9.990/2000 – POSSIBILIDADE – LEGITIMIDADE AD CAUSAM ATIVA RECONHECIDA – OBSERVÂNCIA DO ART. 166 DO CTN – OBSCURIDADE SANADA – ANÁLISE DE

¹⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 655.

CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULA 7/STJ.

1. O substituído é parte legítima para requerer a devolução do PIS e da COFINS que pagou a mais, antes da edição da Lei n. 9.990/2000, desde que observados os termos do art. 166 do CTN. Precedentes desta Corte.

2. A análise acerca da assunção ou da transferência do encargo financeiro, nos termos do art. 166 do CTN, demanda análise de provas, procedimento vedado nesta instância. Observância da Súmula 7/STJ.

Embargos de declaração acolhidos.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargo de Declaração no Recurso Especial nº—1108028-RJ. Embargante: Auto Posto Cinco Estrelas Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgamento: 10 ago. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 24 ago. 2010).

Sendo assim, vislumbramos, analisando o ordenamento jurídico pátrio e a pragmática de nossos Tribunais, a possibilidade de juridicamente ser sujeito ativo da regra-matriz da repetição do quanto indevidamente pago: a) o substituto, pois este é o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, o qual deve efetuar o recolhimento do tributo; e, b) o substituído, seja porque há relação jurídica dele com o ente tributante, por ser ele o destinatário constitucional do tributo, seja porque normas de nosso ordenamento jurídico, válidas e vigentes até este momento, assim autorizam.

Fixada a questão do sujeito ativo da regra-matriz de repetição, passemos a analisar o princípio da propriedade, com o fito de verificar de quem é a propriedade atingida nos casos de substituição tributária.

Conforme já dito, nos casos de substituição tributária, por mais que a regra-matriz de incidência preveja como sujeito passivo apenas o substituto, o destinatário constitucional daquela exação é o substituído, ou seja, o substituto é devedor de uma obrigação tributária própria, decorrente de um fato jurídico a ser realizado por outrem.

Sendo assim, não estaria em consonância com a Constituição Federal, especialmente com seu princípio da propriedade, que o patrimônio atingido

fosse o do substituto, ao menos sem que o ordenamento lhe propiciasse meios para se ressarcir. O atingimento da propriedade do substituto, sem a previsão para a sua recomposição, sem margem para dúvida, possibilitaria um enriquecimento sem causa do substituído que, embora destinatário constitucional daquela exação, não teria o seu patrimônio atingido.

Sobre o tema, assim se manifesta Eduardo Domingos Bottallo:

Sem embargos, algumas diretrizes haverão, a propósito, de ser observadas. Assim, é imprescindível que o responsável também esteja vinculado, de algum modo, ao fato gerador. Ademais, a lei deve proporcionar-lhe meios de, sem maiores entraves, ressarcir-se junto ao contribuinte do ônus financeiro que a condição de sujeição passiva venha a impor-lhe.¹⁹⁹

Seguindo o mesmo caminho Rafael Pandolfo:

A vedação ao enriquecimento ilícito, a proibição de confisco e o respeito à capacidade contributiva apresentam nuances distintas, conforme estejam direcionadas ao substituto ou ao substituído. Esse porque, alijado do fluxo ordinário de apuração e recolhimento, deverá ter respeitado o fardo tributário máximo descrito na norma de competência tributária; aquele porque, chamado a colaborar com o Estado, deve, sempre, possuir relação jurídica própria com o substituto que lhe permita a pronta repercussão jurídica do ônus ao qual está incumbido.²⁰⁰

Paulo de Barros é incisivo ao dizer que “[...] uma peça indispensável ao arranjo jurídico da substituição é a pronta disponibilidade de mecanismo eficaz para eventuais ressarcimentos do substituto.”²⁰¹

Por isso, vários dispositivos de nosso ordenamento autorizam que o substituto se valha do patrimônio do substituído para efetuar o pagamento da

¹⁹⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. O IPI e o regime de substituição tributária adotado. In: (Coords.). FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 407.

²⁰⁰ PANDOLFO, Rafael. Substituição tributária, limites constitucionais e pharmacon. In: (Coords.). FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 132.

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 649.

obrigação que lhe é própria. Ademais, extrai-se com muita nitidez de nosso ordenamento jurídico que a base de cálculo do tributo nos casos de substituição engloba valores que não se referem aos custos da mercadoria para o substituto. É o que se convencionou chamar de margem de valor agregado, sobre o qual também incide o tributo. Como exemplo, vejamos o artigo 8º, da Lei Complementar 87/96:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Desta feita, fica claro que na substituição há valores que se referem ao patrimônio de outrem, mas com previsão para que o substituto (sujeito passivo) atinja tal patrimônio, a fim de não se ver privado de sua propriedade sem causa.

É preciso ponderar, ainda, que nas operações regradas pela substituição tributária há duas incidências de regras-matrizes: a) uma da incidência do tributo sobre a denominada operação própria do substituto, na qual ele é sujeito passivo na espécie contribuinte; e, b) uma incidência do tributo sobre os fatos jurídicos tributários que serão praticados, na qual temos o mesmo sujeito passivo, mas agora na espécie de substituto.

Em síntese: na hipótese de substituição tanto o substituto quanto o substituído podem pleitear a repetição do quanto indevidamente pago e há previsão do ordenamento para que o substituto atinja o patrimônio do

substituído, a fim de recompor a sua propriedade utilizada para o pagamento daquela exação.

Com isso, vislumbramos que nos casos de substituição tributária é possível a ocorrência do enriquecimento sem causa, pois pode o substituto se valer do patrimônio de outrem para o pagamento do tributo e, se vier a pedir a repetição, pode se locupletar indevidamente. Por isso, afirmamos ser possível a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, visando evitar o enriquecimento sem causa, mas algumas observações são necessárias.

Primeiramente, devemos deixar claro que quando o substituto pleiteia a repetição do quando indevidamente pago, mas relativa exclusivamente à incidência da regra-matriz em sua operação própria, ou seja, quando está revestido da espécie contribuinte, não há que se falar em incidência do artigo 166, pelas mesmas razões declinadas no item 4.3.1.

O artigo em questão somente deve incidir quando o substituto pleiteia a repetição de valores atinentes à substituição tributária, pois nestes casos, como vimos, o ordenamento lhe autoriza a atingir o patrimônio do substituído, o que pode ocasionar o seu enriquecimento sem causa.

Por fim, devemos tecer algumas considerações possíveis sobre uma outra situação. Segundo acima declinado, o ordenamento permite que o substituído pleiteie a repetição do quanto indevidamente pago. Como regra, o substituto se valeu do seu patrimônio para pagar o tributo, não havendo que se falar, com relação ao substituído, em aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional. Ocorre, todavia, que o substituto, por mera liberalidade, pode arcar com o pagamento do tributo com seu próprio patrimônio, não repercutindo juridicamente o valor repassado aos cofres públicos.

Nesta hipótese o substituído não teve o patrimônio atingido e, recebendo o ressarcimento, poderia se locupletar indevidamente, o que nos leva a defender a incidência do artigo 166 também para o substituído. Até porque a redação do

artigo é aberta com relação ao sujeito ativo da restituição que deve se sujeitar aos seus auspícios: “[...] a restituição de tributos que comportem por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro **somente será feita a quem** comprove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Esta afirmação é alicerçada pelos ensinamentos de Marco Aurélio Greco:

Ou seja, não é porque o artigo 10 da LC 87/96 dispõe que a restituição será feita ao substituído, que isto ‘revogou’ o artigo 166. A verificação quanto a quem suportou o encargo financeiro do ICMS continua pertinente. Ter suportado o encargo financeiro do ICMS é um requisito de legitimidade para pleitear a restituição do indébito.²⁰²

Concluimos, pois, que substituto e substituído devem respeitar os requisitos do artigo 166, posto que ambos podem, nos casos de substituição tributária, ter enriquecimento sem causa.

4.3.4 AGENTE DE RETENÇÃO

A criação pelo ordenamento jurídico dos agentes de retenção tem uma finalidade muito clara, qual seja: facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos.

Adquire importância cada vez maior, no campo tributário, os sistemas de tributação na fonte ou de substituição tributária. Isso se explica por razões de ordem prática. Estes mecanismos são muito atraentes porque simplificam e agilizam arrecadação, além de tornarem dispensável a fiscalização de um significativo universo de contribuintes. As fontes retentoras bem como os substitutos tributários passam a ser objeto da fiscalização, com o que desoneram o fisco deste encargo em relação aos contribuintes retidos ou substituídos.²⁰³

²⁰² GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária* – antecipação do fato gerador. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 178.

²⁰³ BOTTALLO, Eduardo Domingos. O IPI e o regime de substituição tributária adotado. In: (Coords.). FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. *Curso avançado de*

No mesmo sentido, Hector Villegas:

Especial atención merece la retención em la fuente, atento a que esta institución há crecido em forma acelerada prestando un gran beneficio para el fisco. Baste pensar em el aumento de costo que significaría par el Estado organizar los servicios que empresas y particulares le prestan gratuita y obligatoriamente como agentes de retención.²⁰⁴

A figura do agente de retenção encontra-se expressamente prevista em nosso ordenamento em alguns dispositivos, pelos quais citamos o artigo 45 do Código Tributário Nacional:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Da leitura do dispositivo podemos verificar que o agente de retenção tem o dever de se valer do patrimônio de outrem para o pagamento do tributo. Neste caso, o destinatário constitucional tributário não é o agente de retenção, mas sim a pessoa que demonstra a capacidade contributiva, todavia, com nítidos fins de facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo, como dissemos, a lei – e somente ela poderia fazê-lo – elege uma outra pessoa²⁰⁵ que por sua posição pode retirar a parcela do patrimônio do destinatário constitucional daquele tributo e levar tal quantia aos cofres públicos.

Agentes de retenção são aqueles a quem se atribui a obrigação de reter o valor do tributo e repassá-lo aos cofres públicos em

substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 406-407.

²⁰⁴ VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1972, p. 154.

²⁰⁵ “La ley o la administración (previa autorización legal) designan como agentes de retención a aquellos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente.” (ibid., p. 154).

nome do contribuinte. Para tanto, devem estar numa posição que lhes possibilite levar a cabo sua incumbência.²⁰⁶

Fica claro, com as assertivas acima, que o agente de retenção não tem natureza jurídica de contribuinte, mas sim de responsável tributário, sendo portanto um sujeito passivo.

À luz do sistema do CTN, os agentes de retenção definitivamente não se enquadram na noção de sujeito ativo da relação obrigacional, pois este é definido como “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (artigo 119). À primeira vista, amoldam-se à categoria oposta, de sujeito passivo da obrigação principal, entendido como a “pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (artigo 121, caput). Qualificados como sujeitos passivos da obrigação principal, restaria clara a inclusão dos agentes de retenção na categoria dos responsáveis, pois à evidência não são contribuintes.²⁰⁷

Não há grandes divergências doutrinárias quanto ao fato de ser o agente de retenção sujeito passivo da obrigação tributária com natureza jurídica de responsável.

O que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar se não reter). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição do dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias.²⁰⁸

Há, contudo, várias discussões sobre ser ele responsável pela obrigação principal ou meramente responsável por um dever instrumental. O próprio autor do trecho acima trazido à colação, com minúcia, assevera a existência da divergência e se posiciona no sentido de que o agente de retenção é

²⁰⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 173.

²⁰⁷ Ibid., p. 174.

²⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 225.

responsável pelo cumprimento de uma obrigação acessória ou dever instrumental²⁰⁹.

Esta discussão existente na doutrina, embora relevante, dentro do corte metodológico que propusemos, não altera as conclusões a que pretendemos chegar. Para tanto, firmaremos as seguintes premissas: a) o agente de retenção tem natureza jurídica de responsável, sendo, portanto, sujeito passivo da relação jurídica tributária, embora não seja o destinatário constitucional tributário; e, b) há previsões em nosso ordenamento para que o agente de retenção, nos diversos casos factuais que pode se manifestar, retire parcela do patrimônio de outrem para efetuar o pagamento da exação tributária que está sob a sua responsabilidade.

Pois bem, fixadas estas premissas cabe, agora, verificar se quando, eventualmente²¹⁰, o agente de retenção é legitimado para compor a regra-matriz da repetição do indébito, na qualidade de sujeito ativo, deverá ou não incidir o artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Valendo-nos das outras premissas consolidadas nos capítulos anteriores, especialmente, os princípios da legalidade, propriedade e o seu consectário da vedação do enriquecimento sem causa, podemos afirmar que sim, seria o caso de aplicar o artigo 166. Isto porque, o agente de retenção

²⁰⁹ “Enfim, os agentes de retenção efetuam o pagamento tributário em nome do contribuinte e com recursos que lhe pertencem juridicamente. É visível a diferença dos caracteres jurídicos dessa figura perante aqueles atinentes aos substitutos e aos responsáveis tributários. Tal fato não nos leva a excluí-los da categoria genérica dos sujeitos passivos (ou se se preferir dos obrigados tributários), pois é inquestionável possuírem uma obrigação jurídico-tributária, de efetuar o recolhimento do tributo. Leva-nos, porém, a refutar a sua qualificação como sujeitos passivos da obrigação tributária principal. Os agentes de retenção são sujeitos passivos de obrigação tributária secundária, que não resulta da incidência da regra-matriz de incidência, mas de regra diversa, a qual estabelece a sua obrigação jurídica de reter e recolher, em nome do contribuinte, o tributo devido.” (VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p. 190).

²¹⁰ Não abordaremos aqui com muitas minúcias, por não ser o foco do presente trabalho, a discussão sobre a possibilidade ou não do agente de retenção pleitear em juízo a restituição do quanto indevidamente pago. Analisaremos somente, considerando a possibilidade disso ocorrer, ao menos hipoteticamente, se haveria ou não incidência do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

pode, por expressa autorização do ordenamento, retirar a propriedade de outrem para efetuar o pagamento da exação que está sob seu crivo, assim, se ele retira a propriedade de outrem e depois, na repetição do indébito, fica com a quantia repetida – por óbvio porque paga indevidamente – com certeza irá se enriquecer ilicitamente o que é absolutamente vedado pelo nosso sistema do direito positivo.

Desta feita, se a razão teleológica do artigo 166 é justamente dar efetividade ao primado constitucional da propriedade, evitando o enriquecimento sem causa, o qual pode ocorrer nos casos dos agentes de retenção, é necessário que mencionado preceito normativo incida.

Neste sentido se posiciona Júlia de Meneses Nogueira:

Em outras palavras: o ‘substituto’ – fonte pagadora – só pode pleitear a restituição do indébito em duas situações: (i) se provar que o respectivo montante não foi retido do beneficiário dos rendimentos – ou, nos termos do artigo 166 do CTN, que assumiu referido encargo – ou, (ii) se, tendo efetuado a retenção, estiver expressamente autorizado, pelo terceiro que suportou a transferência do encargo, a receber a restituição.²¹¹

Esta afirmação vale para os diversos casos em que a figura do agente de retenção se manifesta, dentre eles a retenção na fonte, como sói ocorrer com o imposto sobre a renda, bem como com a retenção que pode ocorrer com o FUNRURAL e que será objeto de uma análise mais apurada no item 5.3 deste trabalho.

²¹¹ NOGUEIRA, Júlia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 215-216.

5 ANÁLISE DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ARTIGO 166 NOS PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO DE ALGUNS TRIBUTOS

Acreditamos que um estudo científico somente é realmente relevante se puder ser aplicado, ou seja, se for possível a partir daquelas assertivas feitas no âmbito da ciência, atingir o campo da pragmática, dando luzes às questões obscuras do dia-a-dia.

Com maior ênfase no campo da dogmática jurídica, pensamos que a ciência, que tem como suporte os textos de direito positivo, deve possibilitar um incremento da efetividade do direito positivo, visando fazer com que as relações intersubjetivas sejam melhor disciplinadas, o que irá gerar uma maior pacificação social, fim primordial a ser atingido.

Pois bem, justamente com este escopo, procuraremos analisar algumas questões controversas sobre a aplicabilidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional, questões estas que há muito suscitam grandes discussões a nível jurisprudencial.

Por óbvio, não se pretende dar a última palavra sobre o tema, mas sim trazer um novo enfoque que pode colaborar para a pacificação de tais questões.

Com este mister, analisaremos a repetição do ICMS-circulação de mercadorias por parte do vendedor da mercadoria (o contribuinte); o IPI e a repetição do FUNRURAL pela pessoa do adquirente do produto.

5.1 ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

A Constituição Federal ao outorgar competência aos entes componentes da Federação para criarem as regras-matrizes de seus tributos, no artigo 155, inciso II, outorgou aos Estados membros e ao Distrito Federal a competência para instituírem o imposto sobre “[...] operações relativas à circulação de

mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”²¹²

Neste sentido, foi outorgada aos Estados e Distrito Federal a competência para instituírem o denominado ICMS, tributo que contempla em sua sigla uma série de materialidades²¹³, tanto presentes no caput do artigo retro transcrito, quanto presentes nos demais dispositivos legais que o compõem. Vejamos, sobre o tema, as palavras de Roque Antonio Carrazza:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição, ou consumo de minerais.²¹⁴

Embora esta pluralidade de hipóteses de incidência, devemos esclarecer que no presente estudo concentraremos nossos esforços somente na materialidade adstrita às operações com circulação de mercadorias e, neste tópico, mais precisamente, nas hipóteses não sujeitas à substituição tributária, posto que este instituto já foi objeto de análise específica no item 4.3.3, sendo que os posicionamentos lá fixados se aplicam aos casos de substituição tributária do ICMS.

Antes, todavia, é relevante tecermos algumas ponderações gerais sobre este imposto.

²¹² Artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

²¹³ Sabemos que embora a pluralidade de materialidades, há diretrizes comuns que permitem colocar estas diferentes espécies, se assim podemos dizer, dentro de um mesmo arcabouço, como, por exemplo, a submissão aos princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade e não-cumulatividade.

²¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 36-37.

Com a finalidade de delimitar o evento que a regra-matriz do ICMS mercadoria busca atingir, devemos tecer algumas palavras sobre a expressão linguística **operações relativas à circulação de mercadorias**.

Sobre o primeiro vocábulo, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino assim se manifestam “Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.”²¹⁵

Por sua vez, sobre o que seja circulação, Marcelo Salomão pondera que “Circulação, em termos jurídicos, significa mudança de titularidade. Para fins jurídicos, só se pode falar em circulação se alguém que detém os direito de propriedade de determinado bem transfere-os para outrem.”²¹⁶

Já mercadoria é o bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender²¹⁷. E complementa Marcelo Salomão que “[...] a mercadoria, por sua vez, é uma espécie do gênero bens ou produtos. Ela, e não todos bens ou produtos, é que, quando negociada, gera a incidência daquele imposto. Só é mercadoria, portanto, o bem que é feito ou comprado para ser revendido com fito de lucro.”²¹⁸

Para José Souto Maior Borges²¹⁹:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se

²¹⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICMS – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 23-24, jan./jun. 1983, p. 104.

²¹⁶ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na Importação*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 32.

²¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador*. Revista Forense, Rio de Janeiro: Forense, n. 250, abr./jun. 1975, p. 143.

²¹⁸ SALOMÃO, Marcelo Viana, op. cit., p. 33.

²¹⁹ BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*. 1. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85.

introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.

Ressalva-se que atingida a última etapa do ciclo econômico, ou seja, adquirida a mercadoria pelo consumidor final, ela deixa de ser mercadoria, pois não foi adquirida com o escopo de ser revendida²²⁰.

Quanto aos demais critérios que compõem a regra-matriz do ICMS, vale frisar que cada Estado possui sua legislação, mas como regra geral temos: a) critério espacial: coincide com o território do ente tributante; b) critério temporal: momento da saída da mercadoria dos estabelecimentos vendedores; c) critério pessoal: sujeito ativo, Estados e Distrito Federal; sujeito passivo, produtores industriais e comerciantes; d) critério quantitativo: valor da operação com a mercadoria, sobre o qual é aplicada a alíquota prevista na legislação do respectivo Estado.

Sobre o tema sintetiza Roque Carraza:

Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Observamos que, alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, a menos que se reinicie o ciclo econômico, quando o bem móvel, readquirindo status de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada, etc.²²¹

E ainda:

Do exposto, é fácil concluirmos que o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitância dos seguintes pressupostos: a) a realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; b) a circulação jurídica (*transmissão* da posse ou propriedade); e c) a existência de mercadoria enquanto objeto²²².

²²⁰ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na Importação*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 34.

²²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 43-44.

²²² *Ibid.*, p. 53 (grifo nosso).

Também é traço marcante deste tributo a previsão, assegurada constitucionalmente, de sua não-cumulatividade. A Lei Maior, porém, mais do que simplesmente assegurar este princípio na sistemática do ICMS, postulou, de forma expressa e exaustiva, as ocorrências que podem impedir a aplicabilidade da não-cumulatividade, quais sejam: isenção e não-incidência.

Desta forma, somente nestes dois casos o direito constitucional ao crédito auferido pela incidência do imposto na operação anterior pode não ser concedido. Sendo assim, é importante, mesmo que de forma breve, conceituar o que seja isenção e não incidência: a) isenção seria a norma de estrutura infraconstitucional, que redesenha a regra-matriz de incidência, dando os contornos do fato jurídico tributário; b) o fenômeno da não-incidência seria a ausência de previsão hipotética (em lei) de um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, ou seja, o evento ocorrido no mundo fenomênico não encontra previsão no antecedente de nenhuma norma e, portanto, não pode ser vertido em linguagem jurídica competente.

É somente nestes dois casos em que a não-cumulatividade pode não ser aplicada e em nenhum outro mais, tendo em vista que a Constituição é a norma fundante, dando fundamento de validade para todas as demais normas do sistema jurídico, sendo, portanto, impossível que uma norma de inferior hierarquia aumente as exceções para o princípio da não-cumulatividade.

Dúvida poderia surgir com relação à imunidade. Sobre este tema, devemos pontuar que, por nossa definição de não-incidência, não há confusão entre os institutos. A imunidade seria a norma de estrutura constitucional que dá conformação à norma constitucional que outorga competência tributária aos entes públicos.

Vemos com peculiar clareza que a imunidade e não-incidência não se confundem e, como a imunidade não está no rol do artigo 155, como exceção à regra da não-cumulatividade, acreditamos que ela não a atingiria.

É claro que este posicionamento encontra vários óbices tanto na doutrina como na jurisprudência, o principal deles é o que postula que a norma de imunidade, justamente por conformar a regra que outorga competência, atua em momento anterior, ou seja, em momento que ainda é impossível a incidência, portanto é o caso de não-incidência; todavia, mesmo assim acreditamos ser ele plenamente sustentável, tendo em vista uma análise sistemática do ordenamento, com a constituição de fenômenos distintos.

Feitas estas considerações, passemos a analisar a incidência do artigo 166 do Código Tributário Nacional, nos casos de pedido de repetição do ICMS mercadorias, não sujeito à substituição tributária.

Nestes casos, como já afirmamos, o contribuinte do imposto é o comerciante, produtor ou industrial, ou seja, quem vende a mercadoria. Sendo assim, é ele o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, o que o tornará, portanto, sujeito ativo da regra-matriz da repetição do quanto indevidamente pago. Com esta assertiva em mente, devemos analisar a questão do princípio da propriedade e verificar se o patrimônio atingido é dele também, o que nos levará a afirmar que não deve ocorrer a incidência do artigo 166; ou, se o patrimônio atingido é de quem adquire a mercadoria, caso em que, a fim de evitar o enriquecimento sem causa, deveria haver incidência do mencionado dispositivo legal.

Já vimos que parte da doutrina e, especialmente, da jurisprudência^{223, 224} defende que no caso do ICMS há o repasse do encargo jurídico²²⁵ para o

²²³ AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 282 DO STF. SÚMULA Nº 211 DO STJ. ICMS. PEDIDO DE APROVEITAMENTO COMPENSAÇÃO DE EXAÇÃO RECOLHIDA INDEVIDAMENTE. IPI. FRETE. INAPLICABILIDADE DA REGRA DO ART. 166 DO CTN NAS HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. APLICABILIDADE NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO (COMPENSAÇÃO/ RESTITUIÇÃO).

1. A compensação ou restituição de tributos indiretos (ICMS ou IPI) exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do CTN. Precedente: AgRg no AgRg

no REsp 752367/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 15/10/2009 2. A E. Primeira Turma, em hipótese análoga, decidiu que: 1. "Não se exige para o reconhecimento do direito ao creditamento de valor de tributo, no âmbito da sistemática da não-cumulatividade, a prova da assunção do encargo financeiro correspondente ou a autorização daquele que o assumiu, porque a norma do art. 166 do CTN aplica-se exclusivamente à hipótese de repetição de indébito.

Precedentes do STF e do STJ." (RESP. nº 469.616/RJ, 1ª T., de minha relatoria, DJ de 04/04/2005) 2. Embora o pedido inicial o mencione, o pretendido crédito não tem por causa o mecanismo da não cumulatividade, sendo decorrência, sim, de recolhimento indevidamente realizado a maior por imposição de norma declarada inconstitucional pelo STF, adequando-se a pretensão, pois, à previsão do art. 165 do CTN. Desta forma, o pedido de creditamento não pode ser deferido, pois não guarda relação com a causa de pedir (pagamento indevido).

3. Tratando-se de pagamento indevido, o ressarcimento dos créditos só poderia ser feito mediante repetição de indébito (restituição ou compensação), pedido diverso do formulado na inicial, razão pela qual deve ser denegada a ordem.

4. Ainda que o pleito inicial fosse adequado à causa de pedir (fatos do mundo fenomênico que invocaram a provocação da tutela jurisdicional), no sentido da restituição ou compensação, melhor sorte não assistiria à recorrente pois, tratando-se de pedido de compensação ou restituição, aplica-se o disposto no art. 166 do CTN e, no caso, não houve comprovação da assunção do encargo financeiro.

5. A comprovação da ausência de repasse do encargo financeiro correspondente ao tributo, nos moldes do art. 166 do CTN e da Súmula 546/STF, é exigida nas hipóteses em que se pretende a compensação ou restituição de tributos indiretos, como o ICMS. (REsp 787547/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/12/2005, DJ 13/02/2006 p. 713) 3. O prequestionamento é requisito essencial à apreciação do recurso especial. Ante à sua ausência, impõe-se a aplicação da Súmula 282/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada".

4. Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo". (Súmula 211 do STJ).

5. É entendimento pacífico nesta Corte Superior que quando a matéria controvertida não foi apreciada pela instância originária, ainda que tenha surgido no próprio acórdão recorrido, obsta-se o conhecimento do apelo extremo.

6. Agravo regimental desprovido.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1058309-SC. Agravante: Rigesa Celulose Papel E Embalagens Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 02 dez. 2010. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 14 dez. 2010).

224

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPI. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. PROVA DO NÃO-REPASSE DO ENCARGO. NECESSIDADE.

1. Trata-se de ação declaratória proposta com o objetivo de reconhecer o direito de excluir da base de cálculo do IPI os valores referentes a frete e seguro, com a conseqüente repetição dos valores indevidamente pagos. O Tribunal de origem entendeu pelo reconhecimento do direito da agravante, porém condicionou a repetição de indébito pela contribuinte de direito, ao cumprimento dos requisitos descritos no art. 166 do CTN, o qual, na espécie, não foram comprovados.

2. Segundo jurisprudência assente nesta Corte, em se tratando de tributo indireto, como é o caso do IPI e do ICMS, é necessário que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito.

comprador da mercadoria, sendo dele o patrimônio atingido, devendo portando incidir o artigo 166 do Código Tributário Nacional. Este posicionamento tem como principal fundamento a determinação legal de destaque do valor do imposto no documento fiscal.

Acreditamos que o argumento supra não se sustente, ao menos em um corte metodológico estritamente jurídico. Segundo já afirmado no item 4.3.1 não entendemos que a norma que determina o destaque no documento fiscal se refira, e muito menos seja suficiente, para autorizar o atingimento do patrimônio do adquirente.

Na verdade, acreditamos que ocorre um negócio jurídico em que o adquirente recebe do vendedor a mercadoria e por esta paga o preço avençado. A partir do momento da concretização do negócio, que é anterior ao surgimento da obrigação tributária²²⁶, aquele valor pago passa a ser patrimônio do vendedor, do contribuinte portanto.

Por isso, quando o tributo é pago, o patrimônio atingido é o do contribuinte, em nada mais se referindo ao patrimônio daquele que adquiriu a mercadoria, pouco importando se o valor do tributo compõe ou não o preço.

Portanto, não há como afastar a incidência o art. 166 do CTN à espécie. Precedentes.

3. Agravo regimental não provido.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 752.367-SC. Recorrente: Oxford S/A Indústria e Comércio - Osaico. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 06 out. 2009. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 15 out. 2009).

²²⁵ Aqui já vamos deixar claro que estamos afastando as concepções doutrinárias e jurisprudências que trabalham com os conceitos de repasse econômico do tributo, bem como com as distinções entre contribuinte de direito e de fato, com o fito de alicerçar suas assertivas de que o patrimônio atingido é o que denominam de contribuinte de fato (adquirente da mercadoria). Pelas razões já fixadas, especialmente pelo fato de tais argumentos não fazerem parte do nosso corte metodológico, não acreditamos ser viável sustentar o posicionamento com base em tais ponderações.

²²⁶ Seguimos o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho para quem a obrigação somente surge quando o evento é descrito em linguagem jurídica competente.

Neste sentido, concentrando-se na mesma pessoa a legalidade (tributo pago sem consonância com a lei) e a propriedade atingidas, não há que se falar em aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido se manifesta Hugo de Brito Machado: “O preço, como elemento do contrato de compra e venda, é fixado contratualmente. O imposto há de ser entendido dentro deste. E assim, suportado pelo vendedor, como qualquer outro custo²²⁷.”²²⁸

A estas considerações se aplicam todas as assertivas tecidas quando do estudo da figura do contribuinte. Lembrando que já refutamos os posicionamentos que estudam a questão sobre o prisma dos tributos diretos e indiretos e, especialmente, sobre o enfoque do contribuinte de direito e de fato.

O único contribuinte existente é o desnecessariamente chamado de contribuinte de direito, sendo somente ele o sujeito passivo da exação tributária e, por consequência, o único sujeito ativo da regra-matriz da repetição.

No que atine à propriedade, afirmamos que a atingida é a dele, pois uma vez concretizado o negócio jurídico o valor pago pela mercadoria integra o seu patrimônio, questão esta que independe, absolutamente, da determinação para destaque do valor de imposto na nota fiscal emitida.

Não pode, portanto, incidir o artigo 166 do Código Tributário Nacional, pois não estamos diante de um caso possível de enriquecimento sem causa.

²²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 396.

²²⁸ Vejamos o trecho completo do quanto citado, pois é bem elucidativo: “Na verdade, o preço da mercadoria é fixado em razão das circunstâncias do mercado, que pode permitir, ou não, a transferência do encargo financeiro do imposto ao comprador. A existência de lei estabelecendo que o ICMS integra sua própria base de cálculo não quer dizer que o seu encargo financeiro seja suportado pelo comprador. Muito pelo contrário, quer dizer que este encargo é suportado pelo vendedor, que é contribuinte deste imposto. O preço, como elemento do contrato de compra e venda, é fixado contratualmente. O imposto há de ser entendido dentro deste. E assim, suportado pelo vendedor, como qualquer outro custo. Se o vendedor consegue por seu produto, ou serviço, um preço suficiente para cobrar todos os custos, mesmo assim estará recebendo apenas um preço, do qual há de extrair todos os custos e ainda sua margem de lucro.” (Ibid., p. 396).

5.2 IPI – RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO RELATIVO AO TRIBUTO INCIDENTE SOBRE OS DESCONTOS INCONDICIONAIS: RE 903.394/STJ²²⁹

²²⁹ PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ.
APLICAÇÃO.

1. 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.

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que: "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

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." 3. Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que: "[...] o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de

direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393) 6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, deduz-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, n° 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente 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" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o

preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação: "Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: [...] II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

[...]" 12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. Mutatis mutandis, é certo que: "1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26/08/2008, DJe 25/09/2008) 14. Conseqüentemente, revela-se escoreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de 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".

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 903394-AL. Recorrente: Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja Refrigerante Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco Alagoas Paraíba – SINEDBEB. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 24 mar. 2010. Órgão julgador: Primeira Seção. Julgamento: Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 26 abr. 2010).

No caminho que estamos seguindo, antes de analisar o específico caso trazido à colação, teceremos algumas considerações de caráter genérico sobre o imposto em comento.

O IPI (imposto sobre produtos industrializados) é um imposto de competência exclusiva da União e tem como suporte físico para a construção de sua norma jurídica, dentro da Constituição Federal, o artigo 153, inciso IV e no Código Tributário Nacional o artigo 46 e seguintes.

Imposto sobre produtos industrializados é a denominação com que a Emenda Constitucional 18, de 1965, renomeou o antigo “Imposto de Consumo”, cuja lei básica era a de nº 4.502, de 30/11/64. O Decreto Lei 34, de 18/11/66, pelos seus artigos 1º e 12, mandou incorporar na citada lei o novo nome em substituição ao anterior. Ela é, porém, ainda que com muitas alterações que lhe foram introduzidas no correr dos anos, a matriz da legislação do IPI. Fora todo este instrumental legislativo, há ainda a tabela própria de tal imposto, a qual também foi introduzida em nosso ordenamento por meio de um decreto²³⁰.

A análise da composição interna da regra-matriz do IPI nos leva a identificar

três faixas de incidência: a) uma, que onera a industrialização de produtos; b) outra, que grava a importação de produtos industrializados, do exterior; e c) uma terceira, que colhe a arrematação de produtos industrializados levados a leilão por terem sido apreendidos ou abandonados (a atual legislação do IPI revogou esse canal de incidência, podendo restabelecê-lo a qualquer momento.²³¹

Paulo de Barros elenca ainda mais algumas características de mencionado tributo:

²³⁰ Sobre a tabela de incidência do IPI, o professor Paulo de Barros ainda ressalva que ela atua “no critério material da hipótese normativa, precisando o complemento do verbo, além de completar o critério quantitativo da consequência, ao atribuir a percentagem correspondente ao bem tributado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 692).

²³¹ *Ibid.*, p. 680.

Em razão do seu caráter extrafiscal, criado para impulsionar a produção interna do País, a própria Constituição lhe atribui regime jurídico tributário próprio, em que o excepciona de uma série de princípios, tais como o da anterioridade anual (art. 150, §1º, b), da anterioridade nonagesimal (art. 150, §1º, c), do confisco (prescrito no art. 150, IV, uma vez que se permite cogitar de taxações altíssimas, sem que se alvitre sombras de efeitos confiscatórios) e da estrita legalidade (art. 150, I, podendo ter sua alíquota como objeto de alteração por Decreto Presidencial). Quanto a este último, a própria Constituição prescreve que suas alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (art. 153, §3º, I), fixando um critério que leva o legislador ordinário a estabelecer percentuais mais elevados para os produtos supérfluos, apresentado relevantíssima utilidade na política econômica interna. E, por fim, lavrou o legislador o preceito imunizante gravado no art. 153, §3º, III, da Constituição da República, segundo o qual o IPI 'não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.'²³²

O Código Tributário Nacional trata do IPI nos artigos 46 a 51. O artigo 46 cuida do fato gerador e define, genericamente, o produto industrializado; o artigo 47 menciona a base de cálculo; o artigo 48 postula a questão da seletividade do imposto em função da essencialidade do produto; o artigo 49, por sua vez, atribui à lei dispor sobre a forma de alcançar a não-cumulatividade prevista no texto constitucional; o artigo 50 trata de deveres instrumentais; e, por fim, o artigo 51 indica quais são os contribuintes do IPI, estabelecendo, ainda, a autonomia dos estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Como não poderia deixar de ser, o estudo da materialidade da hipótese de incidência do IPI parte naturalmente da atribuição constitucional de competência da União, fato disposto no artigo 153, inciso IV.

O artigo constitucional postula que: "Compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados."²³³ Um dos vocábulos importantes para o estudo do imposto em questão é *produto*. Analisando o significado de produto, pode-se aduzir que é toda coisa ou toda utilidade que se extrai de outra coisa. Por sua vez, o vocábulo industrializados implica em não se levar em conta os produtos

²³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 679.

²³³ BRASIL, 1988, art 153, IV.

naturais (agrícolas, pecuários e minerais), em benefício daqueles que resultam de um fazer do homem, pelo transformar em utilidades a matéria-prima.

Assim entende Pêrsio de Oliveira Lima: “O IPI é um imposto que tem três características principais: a existência de um produto, a saída de um produto do estabelecimento produtor, e que esta saída seja causada por um negócio jurídico.”²³⁴

Ataliba discorre que: “[...] o conceito de industrialização, para fins do IPI, é meramente acessório, já que a Constituição brasileira não prevê a tributação da industrialização, senão da “operação” que tem produto industrializado por objeto, o que é coisa diferente.”²³⁵

Ao contrário do que pontuado por muitos, a simples industrialização de produtos não é suficiente para caracterizar o aspecto material do IPI, sendo necessário, para tanto, a realização de operações com produtos industrializados, ou seja, a realização de operações jurídicas que acarretem transferência onerosa de propriedade, com referidos produtos industrializados. Valem, pois, aqui algumas considerações tecidas no estudo do ICMS no item acima, notadamente no que tange à análise do vocábulo operações.

Outro aspecto importante do IPI é a previsão constitucional da não-cumulatividade²³⁶, o que garante que o direito ao crédito pode ser exercido mesmo quando não há o efetivo pagamento do IPI nas operações anteriores,

²³⁴ LIMA, Pêrsio de Oliveira. Hipótese de incidência do IPI. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 3, n. 7-8, jan./jun. 1979, p. 192-193.

²³⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Hipótese de incidência do IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 37, jul./set. 1986, p. 147.

²³⁶ “[...] para o IPI não há qualquer obstáculo na trilha de sua utilização como imposto não-cumulativo, enquanto o mesmo não se passa com o ICMS, em que há limitações impostas pela Constituição, as quais, todavia, podem ser supridas por legislação estadual que disponha em sentido contrário. Resta comentar a esdrúxula tese pela qual a restrição expressa que o contribuinte impôs à sistemática do ICMS deve ser aplicada à interpretação do âmbito competencial do IPI, como se fora uma disposição implícita, ditada pelo mesmo legislador da Carta Superior [...] Tenho para mim que a exegese que estende a restrição do ICMS para o IPI não encontra suporte na concepção sistemática de nosso direito positivo” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 690-691).

que é o que ocorre quando estas operações estão sujeitas à alíquota zero ou isenção, por exemplo. Assim, como sói ocorrer também como o ICMS, não se pode afirmar que a origem do direito ao crédito seja o efetivo pagamento do IPI, posto que o crédito poderá surgir mesmo sem ter havido pagamento do tributo na operação anterior.

Nesta linha de raciocínio, pontuamos que o direito ao crédito, como direito público e subjetivo, surge no momento em que poderia haver a incidência do imposto na operação com produtos industrializados. Exatamente esta é a interpretação que deve ser dada à expressão vocabular *cobrado* presente no §3º. do artigo 153 da Constituição Federal. É cediço existirem alguns posicionamentos, especialmente afetos aos representantes dos órgãos públicos, no sentido de que somente surgiria o direito ao crédito do IPI quando o imposto fosse pago (extinção da obrigação tributária), todavia, não é esta a correta interpretação constitucional.

O direito ao crédito, portanto, está desvinculado da formação da obrigação tributária de pagar o IPI, mas somente existirá quando for possível, ao menos, a incidência do imposto nas operações anteriores, posto que se o direito ao crédito é justamente um consequente da impossibilidade de cumulatividade do imposto, não podemos admitir que tal direito surja se era impossível a incidência.

Segundo já anotado no trecho acima transcrito, de Paulo de Barros Carvalho, o IPI é um imposto que não é dotado somente de fim arrecadatório, ele tem função extrafiscal, visando por exemplo (em casos de alíquota zero ou isenções) regular a economia, favorecer a economia interna em detrimento da externa, estimular o consumo de determinados produtos, desestimular o consumo de outros, etc.

Na plataforma desse imposto, adjudicado à competência da União, os preceitos isentivos servem para eliminar diferenças econômicas no território do Brasil. Oferece disposição

juridicamente privilegiada a dados contribuintes, bem como distribuindo a carga tributária entre seus destinatários e visando, com isso, à realização do cânone constitucional da isonomia.²³⁷

Também é relevante deixar claro nos casos de alíquota zero e isenção, que existe a possibilidade da União, exercitando sua competência constitucionalmente outorgada, elaborar a regra-matriz de incidência, ou seja, existe possibilidade de incidência. Desta feita, se o desiderato da norma é justamente outorgar benefício (função extrafiscal) e se o direito ao crédito surge com a possibilidade de incidência do imposto, este direito não pode ser afastado quando não há o pagamento do imposto.

Até porque, se o direito ao crédito fosse afastado em casos de alíquota zero ou isenção, estaria ocorrendo apenas um diferimento do imposto, posto que, por exemplo, o comprador dos insumos isentos pagaria na compra um preço menor por eles, mas na venda o valor seria maior por não haver crédito a ser abatido do montante total do débito. O desiderato constitucional da não-cumulatividade, nesta hipótese, ficaria deveras afetado.

Para manter coerência com este raciocínio, devemos pontuar que o valor do crédito deve ser aquele que, se houvesse pagamento de imposto, deveria incidir na operação, até para que se evite o enriquecimento sem causa tanto do sujeito ativo do direito ao crédito, como da União.

Na isenção, postulamos que deve ocorrer da mesma forma o direito ao crédito, posto que, conforme colocamos em premissas anteriores, o direito público subjetivo ao crédito surge com a possibilidade de incidência do IPI, não havendo restrições como no caso do ICMS.

O contribuinte exercita seu direito ao crédito mediante a forma juridicamente qualificada da compensação, tão somente se for, em outro momento, integrante da relação jurídica do gravame. [...] Pode ou não nascer, cronologicamente, ao mesmo tempo em que o fato jurídico tributário, mas não decorre da regra-matriz

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 692.

de incidência tributária, que tem sua eficácia direcionada para a instauração do crédito tributário²³⁸.

É despiciendo saber se houve ou não cálculo do IPI embutido no valor do produto para justificar o direito ao crédito. Este não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de direito ao crédito²³⁹.

Uma outra característica relevante do IPI é a essencialidade. O artigo 153, § 3º, inciso, dispõe que o IPI “[...] será seletivo, em função da essencialidade do produto.” O texto constitucional posto traz o vocábulo *será*, ou seja, é um imperativo, é uma determinação da Lei Maior para que esse imposto seja seletivo, não havendo possibilidade de discricionariedade do legislador infraconstitucional.

Há, pois, uma determinação constitucional postulando que o IPI deve ser seletivo em função da essencialidade do produto, desta forma, se o legislador infraconstitucional não atender a esta determinação, com certeza, a norma posta que não trazer esta seletividade irá contra o disposto na Constituição Federal e, portanto, será inconstitucional.

Não acreditamos ser possível ao legislador infraconstitucional alterar ou cercear este direito constitucionalmente assegurado.

Partindo-se do pressuposto que as regras direcionais do IPI estão constitucionalmente previstas (como é o caso da essencialidade), devemos concluir que o IPI não poderia variar levando em conta somente a etapa da circulação ou a destinação do produto, posto que estas ocorrências do mundo fenomênico não estão declinadas na Carta Magna. Somente poderíamos admitir a variação, se uma destas duas etapas afetasse a essencialidade do produto.

Falando em seletividade e essencialidade, é oportuno tecermos breves considerações semânticas sobre estes vocábulos, investigando um pouco de seu significado.

²³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 695.

²³⁹ *Ibid.*, p. 697.

Essencialidade vem de essencial, ou seja, constitui essência, parte necessária ou inerente de uma coisa; ou ainda, algo indispensável.

Seletividade advém de seleção, ato ou efeito de selecionar escolha criteriosa e fundamentada.

Sendo assim, o IPI deverá atender aos ditames constitucionais, dentro da acepção dos vocábulos acima definidos.

Feitas estas considerações, mesmo que sintéticas, sobre o IPI, passemos agora a analisar o caso prático do pedido de repetição e a incidência ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional, no caso dos descontos incondicionais do IPI, mais precisamente uma análise do quanto declinado no recurso especial n. 903.394-AL, julgado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática sujeita ao artigo 543-C do Código de Processo Civil.

Referido recurso foi interposto pelo Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba, tendo como recorrida a Fazenda Nacional.

O objetivo do recurso em comento era ver reconhecida a legitimidade do recorrente nos pedidos de restituição do IPI incidente sobre os descontos incondicionais feitos pelos fabricantes, sob o argumento de que ele (recorrente) sendo o contribuinte de fato da exação, suportaria o seu encargo, sendo parte legítima para pleitear a restituição do indébito.

Devemos deixar claro, de plano, que o v. aresto analisado se manifesta expressamente sobre a questão da legitimidade para a restituição, este o seu foco. Ocorre, todavia, que para fundamentar as suas conclusões, faz detida análise do artigo 166 do Código Tributário Nacional, o que interessa ao presente estudo, ainda mais porque o recurso foi julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o que sinaliza um posicionamento mais robusto do Colendo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

O Nobre Ministro Luiz Fux, relator da v. decisão, com grande acerto, postula que o recorrente não teria legitimidade para ser sujeito ativo do pedido de restituição do indébito nestes casos, pois o contribuinte da exação é o fabricante. Neste sentido, o recorrente estaria, quando muito, revestido da qualidade de contribuinte de fato, não integrando, portanto, a relação jurídica tributária. Até este ponto, concordamos absolutamente com o quanto decidido, pois o único contribuinte que existe, como já afirmamos, é o de direito, sendo irrelevante para a norma jurídica quem suporta o encargo financeiro.

Divergimos, todavia, de parte da motivação da decisão; senão vejamos. Postulam os Nobres Ministros que muito embora somente o fabricante, o contribuinte portanto, teria legitimidade para ser o sujeito ativo da regra-matriz da restituição do indevidamente pago, haveria a incidência do artigo 166, do Código Tributário Nacional, nos casos de repetição.

E aqui nossa divergência. Ora, no caso em comento não há que se falar em incidência do artigo supra, porque: a) quem é parte legítima para a repetição é o contribuinte, descartando-se, com precisão, o famigerado e malfadado contribuinte de fato, o que atende ao princípio da legalidade; b) não há nenhuma norma jurídica que autorize ao contribuinte se valer do patrimônio de outrem para o pagamento da exação, podendo haver, quando muito, um repasse econômico que não é relevante para o direito tributário; c) uma vez entabulado o negócio jurídico, o produto é entregue ao distribuidor, passando para seu patrimônio e o valor do preço é entregue ao fabricante, passando a fazer parte do patrimônio deste, que é o sujeito passivo da exação tributária, a qual deve satisfazer com recursos próprios; e, d) não há, por conseguinte, possibilidade de enriquecimento sem causa, que pudesse justificar a aplicação do artigo 166, do Código Tributário Nacional.

Aplicam-se a está hipótese as conclusões trazidas quando da análise da figura do contribuinte, bem como as afirmações tecidas no tópico acima, que

versou sobre o ICMS. Discordamos, pois, da afirmação do v. aresto que prega a aplicação do artigo 166 nos casos de pedidos de repetição do IPI, pois não há previsão do ordenamento para que o contribuinte se valha do patrimônio de outrem para o pagamento da exação, como ocorre nos casos de substituição e retenção.

5.3 FUNRURAL

Continuando com o intento de analisar a incidência ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional em algumas exações específicas, passemos agora a discorrer sobre o FUNRURAL. A priori, é importante tecermos alguns comentários sobre mencionada espécie tributária, bem como fazer um breve apanhado histórico, o qual nos ajudará a chegar às conclusões pretendidas.

O FUNRURAL é uma contribuição para a seguridade social que já passou por inúmeras modificações legislativas desde sua criação. Referidas modificações, com certeza, contribuíram para as dificuldades de seu estudo, bem como para dificultar o deslinde das questões relativas à sua repetição, agora que o assunto voltou à tona, especialmente após decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

O ingresso desta contribuição em nosso ordenamento jurídico se deu com o advento da Lei n. 2.613, de 23 de setembro de 1953, que criou o Serviço Social Rural, instituindo em seu artigo 6º a contribuição no percentual de 3% (três por cento) sobre a folha de salários, para certas atividades industriais enumeradas e para as demais o percentual de 1% (um por cento).

Em 15 de maio de 1969, o Decreto-Lei n. 582, em seu artigo 6º, inciso II, preceituou que 50% (cinquenta por cento) da contribuição fixada no artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei n. 4836/65 seria destinada ao FUNRURAL.²⁴⁰

²⁴⁰ Dispõe o art. 35 da Lei n. 4.863/65 que: “A partir da vigência da presente Lei as contribuições arrecadadas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões das

Posteriormente, com o claro escopo de consolidar os dispositivos da Lei n. 2.613/53, o Decreto-Lei n. 1.146, de dezembro de 1970, em seu artigo 3º mantém a destinação de 50% (cinquenta por cento), nos termos das Leis ns. 2613/53 e 4.836/65 e do Decreto-Lei n. 4.582/69²⁴¹, cabendo ao INPS sua arrecadação.

empresas que lhe são vinculadas, e destinadas a outras entidades ou fundos, serão calculadas sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência, estarão sujeitas aos mesmos limites, prazos, condições e sanções e gozarão dos mesmos privilégios a elas atribuídos, inclusive no tocante à cobrança judicial, a cargo do respectivo instituto. § 1º A contribuição constituída pelo artigo 3º da Lei nº 4.281, de 8 de novembro de 1963, com a alteração determinada pelo art. 4º da Lei número 4.749, de 12 de agosto de 1965, passará a ser recolhida, mensalmente, pelas empresas, na base de 1,2% (um e dois décimos por cento) sobre o salário de contribuição dos empregados, compreendendo sua própria contribuição e a dos empregados, devendo ser efetuado o desconto total, com relação a estes, por ocasião do pagamento da segunda parcela do 13º salário no mês de dezembro ou no mês em que ocorrer o pagamento nos demais casos legalmente previstos. § 2º As contribuições a que se refere este artigo integrarão, com as contribuições de previdência, uma taxa única de 28% (vinte e oito por cento) incidente, mensalmente sobre o salário de contribuição definido na legislação social e assim distribuída:

I - geral de previdência	8,0%	8,0%
II - 13º salário		1,2%
III - salário-família		4,3%
IV - salário-educação		1,4%
V - Legião Brasileira de Assistência		0,5%
VI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou Comercial (SENAC)		1,0%
VII - Serviço Social da Indústria (SESI) ou do Comércio (SESC)		2,0%
VIII - Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA)		0,4%
IX - Banco Nacional de Habitação		1,2%
TOTAL	8,0%	20,0%
	28,0%	

§ 3º Os créditos a cada uma das entidades ou fundos mencionados no parágrafo 2º serão efetuados pelos estabelecimentos bancários depositários da arrecadação, de acordo com o rateio que for estabelecido em ato do Poder Executivo, guardada a respectiva proporção proporcionalidade e deduzida a taxa de administração de 1% (um por cento) em favor do correspondente Instituto de Aposentadoria e Pensões. § 4º Fica reduzida e fixada em 0,5% (meio por cento) da folha de salário de contribuição a percentagem global de que tratam o Decreto-Lei nº 7.719, de 3 de julho de 1945, e a Lei nº 2.158, de 2 de janeiro de 1954, destinada ao SAPS e dedutível da receita de contribuições dos Institutos de Aposentadoria e Pensões, no rateio referido no § 3º. § 5º A referência ao Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA), no item VIII, do § 2º, não prejudica o disposto no item II, do art. 117, da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964.”

²⁴¹ Preceituava o Decreto-Lei n. 1.146/70: “Art 1º As contribuições criadas pela Lei nº

Em 25 de maio de 1970, é instituído pela Lei Complementar n. 11 o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), cabendo ao FUNRURAL sua execução mediante subordinação ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social, tendo o artigo 15 da Lei Complementar n. 11/70 estipulado a contribuição destinada ao FUNRURAL, mediante alíquota de 2% (dois por cento) devida pelo produtor sobre o valor comercial dos produtos rurais, sendo retida e recolhida entre outros pelas cooperativas. Esta previsão do ordenamento para a retenção é extremamente relevante para o presente estudo, especialmente para se analisar a incidência ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Elevou ainda para 2,6% a contribuição do artigo 3º do Decreto-Lei n. 1.146/70, cabendo 2,4% ao FUNRURAL.

Em 05 de outubro de 1988, com a promulgação da Constituição Federal vigente, adveio um novo fundamento de validade para as normas jurídicas anteriormente a ela instituídas, cuja conformidade era de fundamental importância para que fossem recepcionadas.

A Constituição de 1988, pode se dizer, unificou o sistema de previdência social, de modo que não se poderia mais falar em distinções decorrentes da previdência urbana ou rural, visando dar guarida ao princípio constitucional da

2.613, de 23 de setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970: I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA: 1 - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-Lei; 2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei. II - Ao Fundo de Assistência do Trabalhador Rural - FUNRURAL, 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o artigo 3º deste Decreto-lei. [...] Art 3º É mantido o adicional de 0,4% (quatro décimos por cento) a contribuição previdenciária das empresas, instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, com a modificação do artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965. Vide Lei Complementar nº 11, de 1971. Art 4º Cabe ao Instituto Nacional de Previdência Social - I.N.P.S. arrecadar as contribuições de que tratam os artigos 2º e 3º deste Decreto-Lei, nos termos do artigo 35 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as modificações da legislação posterior.”

igualdade. Justamente por este motivo, a Lei Complementar n. 11/71, não foi recepcionada pela nova ordem jurídica constitucional.

Muito embora a correção de tal assertiva, ratificando-a, a Lei n. 7.787, de junho de 1989, em seu artigo 3º, § 1º, extingue o PRORURAL.²⁴²

Ainda na sequência das várias alterações legislativas ocorridas, é promulgada a Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispo sobre a organização da seguridade social institui para os segurados especiais produtores rurais²⁴³ contribuição de 3% sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção. Por outro lado, o produtor rural – pessoa física – não segurado especial contribuía sobre a folha de salários, consoante artigo 22, incisos I e II, da Lei n. 8.212/91.

Em 22 de dezembro de 1992, no entanto, o art. 1º da Lei n. 8.540, alterando os artigos 12, V, 25 e 30 da Lei n. 8.212/91, criou novas contribuições para a seguridade social intituladas de FUNRURAL sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, incidindo na espécie uma alíquota de 2,1% (dois virgula um por cento) para os produtores rurais pessoas físicas e não somente aos segurados especiais.

Dispõe o artigo 25, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 8.540/92, que:

A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art.

²⁴² Neste sentido confira jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 742.483-PR. Agravante: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA. Agravado: SURG - Companhia de Serviços de Urbanização de Guarapuava. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 04 abr. 2006. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça, 28 abr. 2006.

²⁴³ São segurados especiais, conforme art. 12, inciso VII, da Lei n. 8.212/91: “o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro, o pescador artesanal e o assemelhado, que exerçam essas atividades, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de 14 anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo.”

12 desta lei, destinada à Seguridade Social, é de: I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

Por sua vez, o artigo 30, inciso IV, impôs a obrigação legal de retenção e recolhimento das contribuições: o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento.

Do mesmo modo, houve alteração no artigo 25, incisos I e II, da Lei n. 8.212/91 pelas Leis números 8.528/97 e 10.256/2001:

A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Sendo que o artigo 30, inciso IV, da Lei n. 8212/91 vigente dispõe:

A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento [...]

Após feito este histórico sobre o FUNRURAL, voltemos ao foco do presente trabalho. Referida contribuição para a seguridade social, como é

cedição, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal²⁴⁴ por uma série de motivos, dentre os quais, podemos destacar:

1) Violação às regras constitucionais de competência tributária (artigos 154, I, 195, I, § 4º e 8º, da Constituição Federal).

2) A hipótese de incidência revelada pelo art. 25, incisos I e II, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n. 8.540/92 e alterações, exigindo a contribuição sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, não cumpre o disposto no art. 195, I, da Constituição Federal, uma vez que este artigo prevê a instituição de contribuições destinadas à seguridade social, como é o caso, sobre folha de salários, faturamento e lucro.^{245, 246}

²⁴⁴ Bem por isso, o **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no recurso extraordinário n. 363.852/MG, reconheceu a inconstitucionalidade de referida exação, por unanimidade de votos**, por violar diversos dispositivos do texto constitucional, em especial, os arts. 154, I, 195, I, § 4º., conforme se pode notar, inclusive da parte dispositiva da decisão:

“Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior. Plenário, 03/02/2010.” (BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 363.852-MG. Recorrente: Frigorífico Mataboi S/A. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 03 fev. 2010. Órgão julgador: Plenário. Publicação: Brasília: Diário de Justiça Eletrônica, 23 abr. 2010. Vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie). (grifo nosso).

²⁴⁵ Dispõe o art. 195, inciso I, da Constituição Federal em sua redação anterior à emenda constitucional n. 20/98: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I- dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros”.

²⁴⁶ Bem por isso, cabe lembrar que o **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL** em julgamento do **recurso extraordinário n. 346.084**, tendo como relator o Ministro **MARCO AURÉLIO**, julgou **inconstitucional** em parte a **Lei n. 9.718/98**, uma vez que esta buscava alargar o conceito de receita bruta para além de faturamento, o que foi

3) Violação à regra de competência constitucional do artigo 195, § 8º da Constituição. Outro aspecto que vicia tais normas infraconstitucionais diz respeito ao artigo 195, § 8º²⁴⁷, da Constituição Federal, que se cuida de uma competência tributária especial, de modo que por obediência à supremacia e unidade²⁴⁸ da Constituição, somente é possível a instituição de contribuição para a seguridade social na hipótese permitida por ela, razão pela qual veda-se o emprego da mesma hipótese para outras situações jurídicas, mesmo por meio da competência tributária residual. Isto porque, segundo Humberto Ávila, “[...] ao prever que a contribuição do segurado especial incidirá sobre o resultado da comercialização da produção, a CF/88 exclui do legislador o poder para utilizar

rechaçado plenamente, *in verbis*: “A jurisprudência do Supremo, ante a redação do art. 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n. 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-se à venda de mercadorias, de serviços ou mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º, do artigo 3º, da Lei n. 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade de receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente das atividades por ela desenvolvida e da classificação contábil adotada.” (BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 346.084-PR. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitibana de Veículos S/A. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 09 nov. 2005. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Brasília: Diário de Justiça, 01 set. 2006). (grifos nossos).

²⁴⁷ Dispõe o art. 195, § 8º, da Constituição Federal que: “O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei”.

²⁴⁸ Segundo Hesse, pela unidade da Constituição há “necessidade de olhar nunca somente a norma individual, senão sempre também a conexão total na qual ela deve ser colocada: todas as normas constitucionais deve ser interpretadas de tal modo que contradições com outras normas constitucionais sejam evitadas” (HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. 20. ed. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1998, p. 65). De tal sorte, complementa Canotilho que “o intérprete deve sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios”. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998, p. 1.097).

essa mesma base de cálculo para outros contribuintes [...]”²⁴⁹ pois, “[...] não fossem assim, e se fosse permitida a utilização dessa base de cálculo para qualquer contribuinte, de nada valeria a disposição constitucional.”²⁵⁰

Com este julgamento dando pela inconstitucionalidade da exação, iniciaram os pedidos para sua repetição e para analisar a incidência ou não do artigo 166, antes devemos tecer algumas considerações sobre a sistemática de arrecadação do FUNRURAL.

Em referida exação, a pessoa que adquire os produtos do produtor rural deve reter, por ocasião do pagamento dos bens que está adquirindo, o valor relativo ao FUNRURAL. Ou seja, do valor que deveria ser pago ao produtor, de sua propriedade portanto, é retida uma determinada quantia que deve ser repassada pelo adquirente dos produtos – agente de retenção – aos cofres públicos.

Guardadas, por óbvio, as devidas especificidades, ocorre algo parecido com a retenção do imposto de renda na fonte. O adquirente do produto retém parcela do patrimônio de outrem para efetuar o pagamento do FUNRURAL, exação da qual ele não é o destinatário constitucional, mas é sujeito passivo tributário.

Sendo assim, no caso do adquirente dos produtos eventualmente requerer a repetição do quanto recolhido e tendo ele feito a retenção da propriedade do produtor, ele poderá se enriquecer ilicitamente, o que é vedado por nosso ordenamento jurídico, conforme já vimos.

Sobre o tema, muito embora em uma abordagem específica da questão das cooperativas, podemos trazer à colação as palavras de Fábio Calcini:

²⁴⁹ ÁVILA, Humberto. Contribuição social do produtor rural pessoa física. Lei n. 8.540/92. Incidência sobre o resultado da comercialização da produção. Exame de constitucionalidade relativo às regras de competência e aos princípios igualdade e da proibição de confisco, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 126, mar. 2006, p. 88.

²⁵⁰ *Ibid.*, loc. cit.

Segundo entendimento do STJ, como regra geral, as cooperativas, por não serem os contribuintes, não podem buscar a recuperação dos valores indevidamente recolhidos, sob pena de enriquecimento sem causa. Este impedimento, no entanto, não exclui a possibilidade das cooperativas, mediante prova de que suportaram economicamente a exação tributária indevida ou autorização expressa de seus cooperados, pleitearem a restituição dos valores pagos indevidamente²⁵¹.

De outro lado, pode ocorrer na prática que o adquirente, por mera liberalidade, não efetue a retenção e arque com o tributo com seu patrimônio, não atingindo a propriedade do produtor. Neste caso, admitindo-se que ao produtor também seria possível pleitear a repetição, poderia haver um enriquecimento sem causa deste, o que pelas razões já expostas é vedado pelo ordenamento jurídico.

Havendo, pois, possibilidade de enriquecimento sem causa, defendemos a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, nos casos de pedidos de repetição do FUNRURAL, a fim de que o princípio constitucional da propriedade seja devidamente resguardado. A incidência do artigo 166 se daria tanto quando o pedido de repetição fosse formulado pelo adquirente, quanto pelo produtor, pois há, segundo acima exposto, possibilidade fática de ocorrer o enriquecimento sem causa de ambos.

²⁵¹ CALCINI, Fábio Pallaretti. Funrural: sua inconstitucionalidade e conseqüente desnecessidade de retenção pelas cooperativas. In: SALOMÃO, Brasil; SALOMÃO, Marcelo Viana; FORCENETTE, Rodrigo. (Coords.). *Direito Tributário Cooperativo*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 318.

CONCLUSÕES

Acreditamos que a interpretação do direito positivo deve ser feita de forma sistemática, muito embora possa se valer, subsidiariamente, de outros métodos interpretativos. O direito positivo é um sistema dentro do qual podemos observar a formação de outros sistemas, sendo, pois, um conjunto de elementos que interagem entre si e com o todo de forma coerente e harmônica.

Mencionado sistema é formado, exclusivamente, por normas jurídicas, construções linguísticas compostas por juízos hipotético-condicionais.

Este sistema, estas normas, visam à estabilização das relações intersubjetivas, almejando dar aos cidadãos que compõem a República Federativa do Brasil segurança. A atuação das normas jurídicas se perfaz dentro do que se denomina ciclo de positivação do direito, ou seja, parte-se das normas gerais e abstratas e chega-se às normas individuais e concretas que permitem a regulação das condutas humanas.

Dentro do sistema do ordenamento jurídico há normas com uma carga valorativa mais acentuada: os princípios. Dentre os vários princípios existentes, o da legalidade e da propriedade são de vital importância para justificar o dever de devolução do Estado das quantias indevidamente recolhidas pelos cidadãos, bem como para analisar a aplicação ou não do artigo 166 do Código Tributário Nacional, nos casos de pedidos de repetição do indébito.

A tributação somente pode ocorrer nos estritos termos traçados pela Constituição Federal, pois a propriedade somente pode ser atingida nas maneiras ali prescritas. Qualquer atingimento da propriedade do cidadão de uma forma não alicerçada na legalidade, autoriza o direito deste mesmo cidadão a pleitear a devolução do quanto pago a título de tributo.

Esta devolução se dá pela restituição, gênero que tem como as principais espécies a repetição do indébito e a compensação. No caso da

repetição, foco do presente estudo, sendo ela também uma norma jurídica, é possível formularmos a sua regra-matriz, descrevendo os seus aspectos: material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

O artigo 166 do Código Tributário Nacional estabelece alguns requisitos para a restituição, surgindo a partir de seu suporte físico uma série de interpretações. Tais interpretações, historicamente, sempre levaram em conta critérios não exclusivamente jurídicos. Dentro do corte metodológico do presente estudo, se analisou mencionado dispositivo legal estritamente dentro das balizas jurídicas, procurando evitar quaisquer influências de outras ciências. Neste sentido, foram afastadas as conceituações de contribuinte de direito e de fato, bem como a de tributos diretos e indiretos, justamente por estarem amparadas em lições das ciências econômicas.

A conclusão é de que o artigo 166 do Código Tributário Nacional é constitucional, se interpretado de forma sistemática com o restante do ordenamento e dentro de sua razão finalística, qual seja: impedir o enriquecimento sem causa, atendendo ao princípio constitucional da propriedade. Qualquer aplicação do artigo 166 em uma repetição que, pela sistemática do direito positivo, não seja possível a ocorrência do enriquecimento sem causa, seria absolutamente inconstitucional.

Ora, se a propriedade é princípio constitucional que tem como consectário lógico a vedação do enriquecimento sem causa, é dever das normas infraconstitucionais dar efetividade a este princípio. Esta, pois, a finalidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, procurou-se analisar o artigo não estritamente pelo tributo objeto da repetição, mas também relevando-se o sujeito ativo desta, pois é este que pode se enriquecer ilicitamente, o que é vedado por nosso sistema jurídico.

Neste sentido, conclui-se que o artigo 166 somente pode ser aplicado nos casos em que o ordenamento permite que o sujeito passivo da exação

tributária possa se valer do patrimônio de outrem, em regra o destinatário constitucional tributário, para efetuar o pagamento do tributo. Nestas hipóteses, havendo direito de repetição, deve ser aplicada a norma em comento, com o fito de evitar o locupletamento ilícito.

BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ABRÃO, Carlos Henrique. Exceção de pré-executividade na Lei 6.830/80. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 22, p. 11-17, jul. 1997.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Efeitos da concomitância entre processos judicial e administrativo – análise do parágrafo único do art. 38 da lei n.º 6.830/80. In: CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo tributário analítico*, São Paulo: Dialética, 2003. p. 139-159.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2004

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____; GIARDINO, Cléber. Hipótese de incidência do IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 37, p. 147-151, jul./set. 1986.

_____; _____. ICMS – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 23-24, p. 118-145, jan./jun. 1983.

ÁVILA, Humberto Bergmann. COFINS e PIS: inconstitucionalidade da modificação da base de cálculo e violação ao princípio da igualdade. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 2ª quinzena jul. 1999, n. 14, caderno 1, p. 435-442, 1999.

_____. Contribuição social do produtor rural pessoa física. Lei n. 8.540/92. Incidência sobre o resultado da comercialização da produção. Exame de constitucionalidade relativo às regras de competência e aos princípios igualdade e da proibição de confisco, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 126, p. 87-101, mar. 2006.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora: Misabel Machado Derzi. 11. ed. São Paulo: Forense, 2003.

_____. *ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador*. Revista Forense, Rio de Janeiro: Forense, n. 250, abr./jun. 1975.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

BITTENCOURT, Lúcio Carlos Alberto. *O Controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 8. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1996.

BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*. 1. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. O IPI e o regime de substituição tributária adotado. In: (Coords.). FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010. p. 405-416.

BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 06 jun. 2011.

_____. Receita Federal. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 752.367-SC. Recorrente: Oxford S/A Indústria e Comércio - Osaico. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell

Marques. Julgamento: 06 out. 2009. Órgão Julgador: Segunda Turma.
Publicação: Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 15 out. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 224586-SP. Recorrente: ENPA Pavimentação e Construção LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro social – INSS. Relator: Ministro José Delgado. Julgamento: 16 nov. 1999. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça, 28 fev. 2000. p. 57.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1058309-SC. Agravante: Rigesa Celulose Papel E Embalagens Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 02 dez. 2010. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 14 dez. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 742.483-PR. Agravante: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA. Agravado: SURG - Companhia de Serviços de Urbanização de Guarapuava. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 04 abr. 2006. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça, 28 abr. 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargo de Declaração no Recurso Especial nº 1108028-RJ. Embargante: Auto Posto Cinco Estrelas Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgamento: 10 ago. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 24 ago. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 903394-AL. Recorrente: Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja Refrigerante Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco Alagoas Paraíba – SINEDBEB. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 24 mar. 2010. Órgão julgador: Primeira Seção. Julgamento: Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 26 abr. 2010.

_____. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 346.084-PR. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitibana de Veículos S/A. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 09 nov. 2005. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Brasília: Diário de Justiça, 01 set. 2006.

_____. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 363.852-MG. Recorrente: Frigorífico Mataboi S/A. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 03 fev. 2010. Órgão julgador: Plenário. Publicação: Brasília: Diário de Justiça Eletrônica, 23 abr. 2010. Vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Revista trimestral de jurisprudência*, Brasília: Supremo Tribunal Federal, v. 149, 1994.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Revista trimestral de jurisprudência*, Brasília: Supremo Tribunal Federal, v. 156, 1996.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível nº 1999.02.01.055041-3-RJ. Apelante: Datarev Serviços e Comércio de Informática Ltda e outros. Apelado: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator: Desembargador Federal Benedito Gonçalves. Julgamento: 02 out. 2001. Órgão julgador: Quarta Turma. Publicação: Diário de Justiça, 17 fev. 2003. p. 145.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 1999.60.02.000108-9/MS. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelado: Churrascaria Guarujá Ltda e outros. Relator: Desembargador Federal Márcio Moraes. Decisão: 09 maio 2007. Órgão julgador: Terceira Turma. Publicação: Diário de Justiça, 06 jun. 2007. p. 298.

BRASIL, Roberta Fonseca. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

BUARQUE DE HOLANDA, Aurélio Ferreira. *Dicionário Aurélio eletrônico – século XXI*, versão 3.0, Nova Fronteira, nov. 1999.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Funrural: sua inconstitucionalidade e consequente desnecessidade de retenção pelas cooperativas. In: SALOMÃO, Brasil; SALOMÃO, Marcelo Viana; FORCENETTE, Rodrigo. (Coords.). *Direito Tributário Cooperativo*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 299-318.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais: competência dos tribunais superiores para fixá-la. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. *Efeito 'ex nunc' e as decisões do STJ*. 1. ed. São Paulo: Manole, 2008. p. 25-74.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 861-896.

CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 37, p. 118-143, out. 1998.

_____. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 12, p. 42-60, set. 1996.

_____. Novas considerações a respeito do crédito-prêmio de IPI. In: _____. (Coord.). *Crédito-prêmio de IPI – novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, p. 1-25, 2005.

_____. Prefácio. CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Repetição do indébito no sistema tributário brasileiro*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1998.

CONRADO, Paulo César. *Introdução à teoria geral do processo civil*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Controle direto de constitucionalidade e repetição do indébito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 86, p. 27-33, nov. 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 43, p. 140-153, abr. 1999.

_____. Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010. p. 203-227.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2004.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Pinto. *Direito Constitucional Moderno*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1962.

FIGUEIREDO, Marcelo. *Agências Reguladoras: o Estado Democrático de Direito no Brasil e sua atividade normativa*. São Paulo: Malheiros, 2005.

GIARDINO, Cléber. O ICM e o princípio da não-cumulatividade, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 25-26, p. 189-196, jul./dez. 1983.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda - pressupostos constitucionais*. São Paulo. Malheiros Editores, 1997.

_____. Planejamento Tributário - Certezas e Incertezas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, 2006. p. 262-275.

_____. Tributação, Liberdade e propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 241-254.

_____. Princípios informadores do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 7, n. 23-24, p. 253-265, jan./jun. 1983.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária – antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001.

GUARINONI, Ricardo; GUIBOURG, Ricardo; GUIGLIANI, Alejandro. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1963.

GUIBOURG, Ricardo. *El fenómeno normativo*. Buenos Aires: Astrea, 1987.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. 20. ed. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1998.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

JAKOBSON, Roman. *Lingüística e comunicação*. 18. ed. São Paulo: Cultrix, 2001.

JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JUNIOR, João Ribeiro. *O que é positivismo*. 7. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1998.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. 1985. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 1985.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoría General del Estado*. Trad. Luis Legaz Lacambra. México: Nacional, 1950.

LIMA, Pêrsio de Oliveira. Hipótese de incidência do IPI. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 3, n. 7-8, p. 191-197, jan./jun. 1979.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. Repetição do Indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias – Repetição do Indébito*, São Paulo: Editora Resenha Tributária, n. 8, p. 231-251, 1983.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Substituição tributária e realidades afins: legitimidade ativa “ad causam”. *Revista Dialética de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 1, n. 68, p. 61-73, maio 2001.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. O duplo grau no processo administrativo e a exigência de depósito para admissibilidade de recursos administrativos em matéria fiscal. In: SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JÚNIOR, Aldo (Orgs.). *Processo administrativo tributário*, São Paulo: MP Editora, 2005. p. 245-264.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *ICMS - Teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NASCIMENTO, Octávio Bulcão. Sujeição Passiva Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 799-838.

NOGUEIRA, Júlia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PANDOLFO, Rafael. Substituição tributária, limites constitucionais e pharmacon. In: (Coords.). FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. *Curso avançado*

de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. *As taxas no sistema tributário brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2003.

PRATA, Gabriel Magalhães Borges. *Interpretação dos conceitos empregados nas normas de competência tributária: aspectos fundamentais*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC-SP, 2010.

QUEIROZ, Luís César Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 223-260.

_____. *Sujeição passiva tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RÁO, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. 4. ed., anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. *Lições preliminares de direito*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *O Direito como experiência: introdução à epistemologia jurídica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROSS, Alf. *Sobre el Derecho y la Justicia*. Buenos Aires: Eudeba, 1963.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na Importação*. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Denúncia espontânea da infração. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 271-285.

SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SCARVINO, Dado. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea no direito tributário*. Dialética: São Paulo, 2002.

TEUBNER, Gunther. *O Direito como Sistema Autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 70, p. 87-108, jul. 2001.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, de Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010. p. 155-201.

VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário. In: CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 102-115.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Escritos jurídicos filosóficos*. v. 2., 10. ed. São Paulo: Axis Mundi/ IBET, 2003.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1972.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Editora Nacional, 1968.