

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Vinicius de Novais Gertulino

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E O ART. 166 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL: REQUISITO DE LEGITIMIDADE ATIVA
OU MÉRITO DA CAUSA**

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2019

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Vinicius de Novais Gertulino

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E O ART. 166 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL: REQUISITO DE LEGITIMIDADE ATIVA
OU MÉRITO DA CAUSA**

Artigo científico apresentado à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob orientação da Prof. Dra. Daniela de Andrade Braghetta.

SÃO PAULO

2019

Banca Examinadora

REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E O ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: REQUISITO DE LEGITIMIDADE ATIVA OU MÉRITO DA CAUSA

Vinícius de Novais Gertulino¹

Resumo: O presente trabalho tem como escopo demonstrar que a regra veiculada no artigo 166 do Código Tributário Nacional, que impõe condições especiais para a restituição dos denominados tributos indiretos, trata-se de um juízo de mérito, relativo à própria existência (ou não) do direito subjetivo à restituição do indébito. Para tanto, inicialmente, será realizada, ainda que de maneira sumária, uma diferenciação acerca das chamadas condições da ação (com destaque a legitimidade *ad causam*) e a noção de mérito da causa. A seguir, será analisado o conceito de sujeição passiva tributária, bem como a classificação dos tributos em diretos e indiretos, segundo o critério da repercussão econômica. Por fim, a partir da análise dos fundamentos jurídicos do direito subjetivo a restituição do indébito, procuraremos demonstrar que o artigo 166 trata de uma norma de direito material, cuja apreciação pelo juiz, encerrará, obrigatoriamente, uma decisão de mérito, e não de critérios jurídicos para a aferição da legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário.

Palavras-chaves: Condições da ação – Sujeição passiva – Tributos diretos e indiretos – Indébito tributário – Artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Abstract: The purpose of this paper is to demonstrate that the rule in article 166 of the National Tax Code, which imposes special conditions for the refund of the so-called indirect taxes, performs a judgment of merit, relative to the very existence (or not) of the subjective right to refund the undue tax payment. In order to do so, initially, will be performed, albeit in a succinct manner, a differentiation regarding the so-called action conditions (with emphasis on the legitimacy *ad causam*) and the notion of merit of the action. Then, will be analyzed the concept of tax passive submission, as well as the classification of direct and indirect taxes, according to the criterion of economic repercussion. Lastly, from the analysis of the bases of the rights to refund the undue tax payment, we will seek to demonstrate that the article 166 of the National Tax Code deals with a rule of substantive law, whose assessment by the judge, will inclose, mandatorily, a merit decision, and not of legal criteria for the identification of the active legitimacy to charge a claim for refund of undue payment.

Keywords: Conditions of the action– Passive submission– direct and indirect taxes – refund of undue payment – Article 166 of the National Tax Code.

Sumário: 1) Introdução; 2) Condições da ação e mérito da causa; 3) Sujeição passiva tributária; 4) A classificação dos tributos em diretos e indiretos, segundo o critério da repercussão econômica; 5) Os fundamentos jurídicos do direito subjetivo à restituição do indébito; 6) A legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário e o art. 166 do CTN; 7) Conclusão; 8) Bibliografia.

1. Introdução

A questão da “restituição de tributos” é, dentre tantos outros, um tema bastante tormentoso e polêmico no âmbito do Direito Tributário. Seu estudo envolve questões jurídicas controversas, tanto de âmbito constitucional quanto infraconstitucional, bem como questões fáticas delicadas, razão pela qual sempre foi objeto de profundos estudos doutrinários.

¹ Mestre em Direito Comercial na USP, Especialista em Direito Processual Civil pela PUC-SP.

Analisaremos estas questões jurídicas controvertidas a respeito do indébito tributário no intuito de contextualizar a matéria e destacar, ainda que de maneira superficial, aqueles assuntos que, de alguma maneira, possuem pontos de contato com o objeto principal do presente trabalho, qual seja: definir se o art. 166 do Código Tributário Nacional retrata os critérios jurídicos para a aferição da legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário ou se, na verdade, ele representa um critério de verificação empírico do próprio direito material à restituição do tributo pago indevidamente, ou seja, uma típica norma de direito material.

Para responder essa questão, examinaremos, no campo doutrinário: a natureza jurídica das denominadas “condições da ação” (com destaque à legitimação *ad causam*), em contraponto à noção de mérito, especialmente quanto aos diferentes planos de cognição de cada um desses institutos e as consequências de seu julgamento; a questão da sujeição passiva, isto é, da previsão daquele que poderá ser sujeito passivo da relação jurídica tributária; a classificação dos tributos em diretos e indiretos, segundo o critério da repercussão econômica; adentrar, a seguir, naquelas questões que giram em torno dos requisitos para a própria configuração do indébito tributário e do regime jurídico geral ao qual está submetido e, finalmente, oferecer os fundamentos para a adequada interpretação do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Todas essas questões de direito material tributário acima referidas serão abordadas até o limite necessário ao estudo do tema, sendo que a abordagem acerca da legitimidade ativa na ação de repetição do indébito será analisada tipicamente como um fenômeno de caráter processual, o qual, em que pese se relacionar com o direito material controvertido, com ele não se confunde.

O estudo do art. 166 do CTN, é, facilmente, o alvo das maiores controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais quando o assunto é a restituição de valores pagos indevidamente a título de tributo. Assim, apresentaremos uma dentre as várias interpretações possíveis dessa norma sobre restituição do indébito tributário, procurando contribuir para o desenvolvimento de seu estudo.

2. Condições da ação e mérito da causa

Ação é um termo que possui mais de uma acepção na linguagem jurídica processual. Costuma ser utilizado para se referir ao “direito de ação”, ao “procedimento”, à “demanda” e,

enfim, ao “direito afirmado em juízo”². Para o contexto do presente trabalho, nos focaremos, ainda que de forma superficial, apenas na acepção de “ação” como “direito de ação”.

O denominado “direito de ação” é garantido pela Constituição Federal no inciso XXXV do art. 5º³. Entende-se por direito de ação (ou direito constitucional de ação) o poder ou faculdade de alguém provocar a atividade jurisdicional do Estado, em decorrência de determinada situação concreta. Dentro dessa perspectiva, qualquer lei que procure inibir ou dificultar a provocação do Estado para prestar tutela jurisdicional será considerada incompatível com o sistema constitucional.

O direito de ação, contudo, não deve ser analisado simplesmente como uma garantia ao mero ingresso no judiciário, mas como uma garantia de atuação da ordem jurídica que surge da proteção da regra de direito material a determinada situação da vida⁴.

Daí por que não se deve entender que não possam existir temperamentos legítimos adotados no plano infraconstitucional para criar condições de uma melhor atuação do Estado e uma oferta de efetiva tutela aos titulares de interesses amparados pelo Direito⁵. E é justamente neste contexto que o tema “condições da ação” deve ser compreendido.

É bem verdade que o vigente Código de Processo Civil não utiliza mais a expressão “condições da ação”, como fazia seu antecessor. Entretanto, isso não significa que seja errado preservar a adoção da conhecida expressão idiomática tão difundida e significativa para a cultura e a doutrina do direito processual civil ou mesmo que tal categoria jurídica esteja banida do processo civil brasileiro. Neste tocante, CÂNDIDO RAGEL DINAMARCO relata:

“Com ou sem uma especificação na lei, ao estudioso do processo é imperioso fazer esse enquadramento sistemático, dado que a categoria das condições da ação se insere a fundo no quadro dos pressupostos de admissibilidade do julgamento de mérito e a própria lei continua destinando à legitimidade e ao interesse uma disciplina comum. Essa é uma postura inerente à cultura processualística brasileira desde há muitas décadas, herdada de Chiovenda e cultivada por todos neste país. Suprimir no plano conceitual e científico a categoria das condições da ação

² DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil, Vol. 1. 16ª ed. Salvador, Editora Jus Podivm, 2014, p. 215.

³ 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: (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

⁴ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Direito e processo. Influência do direito material sobre o processo. 6ª. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 98.

⁵ “Uma coisa é a lei reduzir a amplitude do ‘direito de ação’, dificultar, embaraçar ou impedir o seu exercício, outra, bem diferente, é tornar a atuação jurisdicional do Estado a mais eficiente possível inclusive com vistas à prestação da tutela jurisdicional, *temperando* adequadamente a incidência de outros princípios constitucionais do processo civil, disciplinando, por isto mesmo, o mesmo direito”. BUENO, Cassio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil, vol. 1, 7. ed. rev. e atual.- São Paulo: Saraiva, 2013, p. 339.

significaria prestar meia adesão à orientação seguida pela doutrina alemã, sem adequar a esta toda a disciplina dos pressupostos de admissibilidade do julgamento do mérito”⁶.

Pelo “novo” Código de Processo Civil, que não faz mais referência à possibilidade jurídica entre as condições da ação, atualmente existem apenas duas condições da ação: o interesse de agir e a legitimidade *ad causam*.

O interesse de agir está presente quando o provimento jurisdicional postulado for capaz de efetivamente ser útil ao demandante, operando uma melhora em sua situação na vida comum. Há dois fatores sistemáticos muito úteis para a avaliação da presença do interesse de agir em um determinado caso concreto: a necessidade da realização do processo e a adequação do provimento jurisdicional postulado. Só existirá “interesse-necessidade quando sem o processo e sem o exercício da jurisdição o sujeito seria incapaz de obter o bem desejado”⁷.

A legitimidade *ad causam* – também denominada de legitimidade para a causa, *legitimatío ad causam* ou legitimidade para agir – relaciona-se à identificação daquele que pode pretender ser o titular do bem da vida deduzido em juízo (relação jurídica de direito material), seja como autor (legitimidade ativa), seja como réu (legitimidade passiva)⁸.

Nessa linha, para que a tutela jurisdicional pretendida possa ser exercida em sua plenitude, os sujeitos indicados no processo devem ser os mesmos que compõe a relação jurídica substancial, visto que, por expressa determinação legal “ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico” (art. 18 do CPC). Em outras palavras, a noção de legitimidade *ad causam* deve ser retirada do plano material, transformando a titularidade da relação jurídica substancial em uma realidade processual e os participantes de uma determinada relação jurídica material em partes⁹.

Seguindo esse raciocínio, JOSÉ ROBERTO DOS SANTOS BEDAQUE leciona:

⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil: volume II. – 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p.351-352.

⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. Teoria geral do novo processo civil. São Paulo: Malheiros, 2016, p.117.

⁸ BUENO, Cassio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil, vol. 1, 7. ed. rev. e atual.- São Paulo: Saraiva, 2013, p. 339.

⁹ “Essa noção revela os principais aspectos da legitimidade *ad causam*: a) trata-se de uma situação jurídica regulada pela lei (‘situação legitimante’, ‘esquemas abstratos’, ‘modelo ideal’, nas expressões normalmente usadas pela doutrina), em que se atribui o poder jurídico de conduzir determinado processo; b) é qualidade jurídica que se refere a ambas as partes do processo (autor e réu); c) afere-se diante do objeto litigioso, a relação jurídica substancial deduzida – ‘toda legitimidade baseia-se em regras de direito material’, embora se examine à luz da situação afirmada no instrumento da demanda; trata-se de uma condição ‘transitiva, relacional’, pois ‘acha-se ligada a uma determinada situação e afere-se em face de dadas pessoas’”. DIDIER JR., Fredie. Pressupostos processuais e condições da ação: o juízo de admissibilidade do processo. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 229-230.

“A legitimação processual nada mais é do que reflexo da própria legitimação de direito material. Da mesma forma que a validade e eficácia de um ato concernente a relação jurídica substancial depende de estar o agente investido de condição legal para praticá-lo, também o ato processual consubstanciado na demanda deve envolver sujeitos que, em tese, encontram-se naquela situação da vida trazida à apreciação do juiz. Se apenas o proprietário pode alienar, somente quem se diz proprietário tem legitimidade para reivindicar. É sempre a situação substancial afirmada que determina a legitimação”.¹⁰

Há casos, excepcionalmente, em que o ordenamento jurídico possibilita que alguém, em nome próprio, pleiteie direito alheio em juízo. Trata-se da “legitimação extraordinária”, comumente tratada como sinônimo de “substituição processual”.

O substituto processual é a pessoa que recebe da lei ou do sistema legitimidade para atuar em juízo no interesse alheio, como parte principal, sem figurar como sujeito da relação jurídica substancial controvertida. É característico à técnica da legitimação extraordinária a eficácia da sentença sobre a esfera de direitos do substituído, mesmo este não tendo figurado formalmente como parte no processo. Substituindo-o nessa condição, o legitimado extraordinário é legalmente autorizado a tomar iniciativas e conduzir o processo eficazmente, sem ser o titular do direito material em conflito.

Isto significa dizer que o substituto processual se torna parte apenas em sentido processual, mas a condição de parte em sentido material (isto é, a titularidade da relação jurídica substancial) continua com o substituído, que é o sujeito em prol do qual é pedida a tutela jurisdicional.

Ainda que o substituto processual seja destinatário de algum benefício *indireto* associado à iniciativa que tomar, uma coisa deve ser deixada clara, a tutela jurisprudencial será sempre pleiteada em prol do substituído, ou seja, da pessoa que figura como sujeito de direito integrante da relação de direito material conflituosa. Tal fato, inclusive, levou o Código de Processo Civil, no parágrafo único do art. 18, a autorizar expressamente a intervenção do substituído no processo na qualidade de assistente litisconsorcial¹¹.

¹⁰ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Direito e processo. Influência do direito material sobre o processo. 6ª. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 117.

¹¹ CASSIO SCARPINELLA BUENO chega inclusive a defender que o magistrado possui o poder-dever de dar ciência ao substituído para que este, querendo, possa intervir no processo. Sobre a necessidade de comunicação, afirma: “A resposta é positiva porque ela decorre dos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Assim, cabe ao magistrado, defrontando-se com hipóteses de substituição processual (ou, mais amplamente, de legitimação extraordinária), dar ciência para o substituído para, querendo, intervir no processo. Trata-se, nesse sentido, de verdadeiro *dever-poder* do magistrado. No contexto dos embargos de terceiro, não é diversa a razão de ser do parágrafo único do art. 675”. BUENO, Cassio Scarpinella. Novo Código de Processo Civil Anotado. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 96.

A análise das condições da ação, como bem pondera CASSIO SCARPINELLA BUENO¹², deve ser realizada no contexto da chamada “teoria da asserção”¹³. Dentro dessa perspectiva, o Estado-Juiz deverá rejeitar qualquer pedido de atuação jurisdicional e, como consequência lógica, de concessão de tutela jurisdicional que seja manifestamente despropositado; manifestamente infundado; manifestamente descabido. Neste quadro, para a verificação do preenchimento das condições da ação em dado caso concreto, seria necessário e suficiente, a princípio, que elas sejam afirmadas pela parte e que o Estado-Juiz verifique, em cognição sumária¹⁴, seu adequado preenchimento. E, se ao longo do processo não existir qualquer elemento que infirme essa conclusão preliminar do magistrado, o processo deve seguir seu curso em direção à concessão da tutela jurisdicional para quem tem direito.

Sem adentrar na discussão doutrinária se as condições da ação constituem requisitos de existência do direito de ação¹⁵, ou se são requisitos ligados ao atingimento dos escopos da atividade jurisdicional¹⁶, ou até mesmo se são condições de “eficácia” do direito de ação¹⁷,

¹² BUENO, Cassio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil, vol. 1, 7. ed. rev. e atual.- São Paulo: Saraiva, 2013, p. 338.

¹³ Repudiando a teoria da asserção, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO afirma que: “não basta que o demandante descreva formalmente uma situação em que estejam presentes as condições da ação. É preciso que elas existam realmente. Uma condição da ação é sempre uma *condição da existência do direito de ação*, e por falta dela o processo deve ser extinto sem julgamento do mérito, quer o autor já descreva uma situação em que ela falte, quer dissimule a situação e só mais tarde os fatos revelem ao juiz a realidade. Seja ao despachar a petição inicial ou no julgamento conforme o estado do processo (arts. 354-357) ou em qualquer outro momento intermediário do procedimento – ou mesmo afinal, no momento de proferir a sentença -, o juiz é proibido de julgar o mérito quando se convence da falta de uma condição da ação”. DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil: volume II. – 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p.368.

¹⁴ KAZUO WATANABE, ao tratar do tema relativo a cognição no processo civil, propôs que o tema fosse analisado em dois planos distintos: “numa sistematização mais ampla, a cognição pode ser vista em dois planos distintos: *horizontal* (extensão, amplitude) e *vertical* (profundidade). No *plano horizontal*, a cognição tem por limite os elementos objetivos do processo estudados no capítulo precedente (*trinômio*: questões processuais, condições da ação e mérito, inclusive questões de mérito; para alguns: *binômio*, com exclusão das condições da ação; para Celso Neves: *quadrinômio*, distinguindo pressupostos dos supostos processuais). Neste plano, a cognição pode ser *plena* ou *limitada* (parcial), segundo a extensão permitida. No *plano vertical*, a cognição pode ser classificada, segundo o grau de sua profundidade, em *exauriente* (completa) e *sumária* (incompleta).

¹⁵ “Presentes essas *condições* da ação, diz-se que o sujeito tem *direito de ação* – e conseqüentemente só o terão aqueles que se encontrarem amparados por elas. *Carece de ação* quem não esteja amparado por esses requisitos, ainda que *apenas um* deles lhe falte. Não se trata de condições para o *exercício* da ação, mas para sua própria *existência* como direito ao processo – porque seria estranho afirmar que um direito existe mas não pode ser exercido quando lhe faltar um dos requisitos constitutivos (na realidade ele *inexiste*)”. DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil: volume II. – 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p.350.

¹⁶ “Na ocasião – e desde então o assunto atinente à teoria da ação nos interessa profundamente – dissemos que não há sentido em se afirmar que, inexistente uma ou algumas das condições da ação, não teria sido exercida a atividade jurisdicional. O que pode ter ocorrido – e nesse ponto a teoria de Liebman é extremamente coerente – é que o cumprimento da função jurisdicional não tenha se aperfeiçoado com toda a sua potencialidade. Isto porque, uma vez inexistente o provimento de mérito, a *definitividade*, que é característica essencial da jurisdição, pode não vir a ser alcançada (e, conforme a letra do Código de Processo Civil, não é alcançada) pela sentença de carência de ação. Ainda sim objetivamos que o fato de a *definitividade*, inerente ao provimento de mérito, não ter sido alcançada não retira a natureza jurisprudencial da atividade exercida pelo órgão judicial no decorrer do processo. Essa atividade pode não ter cumprido *plenamente* sua função, seu objetivo – o que é coisa diversa. Porém, se a proteção jurisdicional (tutela jurisdicional) definitiva acerca do mérito não foi concedida em favor

por não ser o cerne do presente trabalho, nos limitaremos, com fulcro no art. 485, inciso VI do CPC, a dizer que o juiz não resolverá o mérito da causa quando verificar a ausência de legitimidade ou interesse processual, sendo permitido a parte propor novamente a demanda, conforme estabelece o art. 486, § 1º, do CPC¹⁸.

Feitas tais considerações, devemos, agora, ainda que de maneira rudimentar, traçar um paralelo acerca do mérito da causa e as consequências de seu julgamento.

A doutrina, como ocorre em relação a diversos outros assuntos, não é unívoca quanto a delimitação do conceito de mérito¹⁹.

Parte da doutrina processualista entende “mérito” como sendo a pretensão trazida com o pedido de julgamento, isto é, como sinônimo de pedido. Nessa linha, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO relata:

“Com essa conceituação e esse modo de inserir-se no processo civil de resultados, o objeto do processo consiste exclusivamente no pedido formulado pelo demandante. É ali que reside a pretensão cujo reconhecimento reside e cuja satisfação o demandante quer. A utilidade do processo reside precisamente nisso, na capacidade de absorver pedidos e dar-lhes afinal a solução prática conveniente segundo o direito. Prover o pedido é dar a tutela jurisdicional ao autor; desprovê-lo, ao réu. Os fundamentos de fato e de direito que o demandante inclui na demanda têm o objetivo de construir o raciocínio lógico-jurídico que, segundo ele, conduz ao direito afirmado – mas nenhuma vantagem prática recebe o autor ou o réu, em sua vida externa ao processo, só pelo acolhimento ou rejeição da causa de pedir ou dos fundamentos da defesa”.²⁰

De outro lado, há autores que defendem que o mérito seria composto pela situação substancial deduzida, isto é, pela causa de pedir, e pelo comando jurisdicional pretendido,

do autor ou do réu, nem por isso se pode dizer que não houve atividade voltada a este fim, é dizer, atividade jurisdicional”. ALVIM, Arruda. A ação e as condições da ação no processo civil contemporâneo. In: ZUFELATO, Camilo; YARSHELL, Flávio Luiz. 40 anos da teoria geral do processo no Brasil: passado, presente e futuro. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 153.

¹⁷ “A partir desta análise, e numa releitura ‘não ortodoxa’, da teoria das ‘condições da ação’, poder-se-ia afirmar que as ‘condições’ legalmente estabelecidas (legitimidade e interesse) ao direito constitucional de ação dizem, em verdade, com sua eficácia plena, e não propriamente com sua existência. Com efeito, ao tratarmos as condições da ação como condições de eficácia (e não de existência) do direito de ação, suplantamos as objeções à teoria que dizem com a impossibilidade de declaração de inexistência de um direito que já fora, ao menos em parte, exercido pelo jurisdicionado, já que parece-nos certo que a cada ato praticado pela parte, dentro do processo, materializa-se o exercício do direito de ação”. PRIA, Rodrigo Dalla. A legitimidade na ação de repetição de indébito tributário. In CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário analítico, volume III. São Paulo: Noeses, 2016, p.7.

¹⁸ Art. 486. O pronunciamento judicial que não resolve o mérito não obsta a que a parte proponha de novo a ação. § 1º No caso de extinção em razão de litispendência e nos casos dos incisos I, IV, VI e VII do art. 485, a propositura da nova ação depende da correção do vício que levou à sentença sem resolução do mérito.

¹⁹ “O último dado do trinômio é o mérito da causa. Sua exata conceituação depende, antes de mais nada, do uso da terminologia adequada, pois a respeito do tema – como acontece, com grande dano à ciência processual, também em relação a muitos outros assuntos – não se põem de acordo os processualistas”. WATANABE, Kazuo. Cognition no processo civil. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p.104.

²⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil: volume II. – 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 213-214.

qual seja, o pedido, sendo ainda que os limites do mérito podem ser fixados por todas as partes do processo. Esse entendimento é defendido, por exemplo, por FREDIE DIDIER JR.:

“O objeto litigioso, neste caso, passa a ser o conjunto das afirmações de existência de um direito feitas pelo autor e pelo réu. Resumidamente, no caso em que o réu exerceu um contradireito, o mérito do processo é a soma de dois binômios, que pode expressar-se da seguinte maneira: afirmação do direito pelo demandante (pedido + causa de pedir) + afirmação do contradireito pelo demandado (pedido + causa de exceção). (...) Todo procedimento possui um objeto litigioso, que é o tema a ser resolvido pelo ato final, do qual todos os demais atos que o compõem são preparatórios. O objeto litigioso de cada procedimento é definido pelo seu ato inaugural, normalmente uma demanda formulada por uma das partes – com a possibilidade de ampliação em razão da postulação do réu (com a afirmação de direitos, na reconvenção ou pedido contraposto, ou contradireitos, na defesa)”.

Desejamos, com essas breves considerações quanto a abrangência do conceito de “mérito”, apenas registrar algumas observações que nos pareceram de relevância para o tema, para que assim pudéssemos adentrar nas reais consequências práticas da ocorrência (ou não) do julgamento de mérito e na formação da coisa julgada, isto é, na existência ou não da possibilidade de repositura da demanda com fundamento no art. 486, § 1º, do CPC.

Ainda sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973, a coisa julgada era definida tradicionalmente como a qualidade atribuída aos efeitos da sentença contra a qual não mais era possível a interposição de recurso, tornando-a imutável, podendo ser material, no caso de sentença de mérito proferida em cognição exauriente não mais passível de recurso, ou formal, no caso de sentença terminativa (sem julgamento do mérito), cujos efeitos eram projetados para “dentro” do próprio processo.

Com o advento do Código de Processo Civil de 2015, houve uma reformulação no conceito de coisa julgada, passando está a ser definida pelo art. 502 do CPC/2015 como “a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

Ocorreu, assim, uma atualização do conceito de coisa julgada, em que não é mais possível vincular a sua figura apenas às “sentenças de mérito”, como fazia o art. 467 do CPC/73, devendo, a partir da nova dicção do art. 502, levar em consideração as “decisões de mérito”, quer as expressadas como sentença, quer as reveladas como interlocutórias²¹.

Dentro desta nova perspectiva, podemos definir como coisa julgada material a característica de imutabilidade da decisão de mérito (seja sentença ou decisão interlocutória), analisada dentro e fora do processo, ou seja, com o objetivo de estabilizar as relações de

²¹ CONRADO, Paulo Cesar. Exceção de pré-executividade em matéria: do sincretismo processual ao dever de cooperação (Art. 6º do CPC/2015), passando pela “nova” definição de coisa julgada. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Coords.). O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 136.

direito material, tornando-a indiscutível no processo em que foi produzida ou em qualquer outro²². Já a coisa julgada formal é a imutabilidade da decisão dentro do processo em que foi proferida, de maneira que naquele processo nenhum outro julgamento se fará, não sendo obstado a parte a propositura de uma nova ação.

Será justamente a partir destas diferenciações (condição da ação/mérito e julgamento com/sem julgamento de mérito) que concluiremos se o juízo sobre a ausência ou presença de prova da assunção do encargo financeiro ou, ainda, da expressa autorização do terceiro que suportou a repercussão econômica do tributo, com base no art. 166 do CTN, é: ou um juízo de mérito, relativo à própria existência (ou não) do direito subjetivo à restituição do indébito em determinado caso concreto, resultando em uma sentença de procedência ou improcedência da ação de repetição do indébito; ou uma norma fixadora de legitimidade ativa, em que, caso não fossem contempladas uma das situações previstas no art. 166, o autor da ação careceria de legitimidade *ad causam*, resultando na prolação de uma sentença sem julgamento do mérito, sendo permitida a parte a propositura de uma nova demanda, ante a inexistência de coisa julgada material.

3. Sujeição passiva tributária

Ocorrido o fato jurídico tributário, instala-se a relação dele decorrente, denominada relação jurídica tributária. Esta é composta por, pelo menos, dois sujeitos, sendo um o sujeito ativo, que é o titular do direito subjetivo público de exigir o cumprimento da prestação pecuniária equivalente ao tributo, e o outro o sujeito passivo, que é aquele portador do dever jurídico de adimplir referida prestação.

Colocaremos em destaque, aqui, a questão da sujeição passiva, isto é, da previsão daquele que poderá ser sujeito passivo da relação jurídica tributária, ou seja, daquela pessoa física ou jurídica de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária ou daquelas prestações concebidas para produzirem o surgimento de deveres jurídicos dos quais

²² “Por outro lado, ao conceituar a coisa julgada, o art. 502 menciona expressamente a possibilidade de que esta venha a se formar a partir de decisões interlocutórias de mérito. Sem prejuízo disso, é assente também a ideia de que o recurso interposto pode ser parcial (art. 1.002), ensejando a formação da coisa julgada sobre os capítulos da sentença não impugnados. Para alguns, ter-se-ia aqui a chamada ‘coisa julgada progressiva’, mas, na verdade, o que se sucede é a formação autônoma de diversas coisas julgadas sobre parcelas independentes do objeto da lide. Essa fragmentação, pois, poderá surgir seja em virtude do julgamento antecipado parcial não recorrido ou com recurso desprovido, seja em razão da não impugnação de parte da sentença”. NETO, Newton Pereira Ramos. A sistemática da coisa julgada no novo CPC e seus reflexos nas demandas tributárias. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. Processo Tributário: Coleção Repercussões do Novo CPC, v. 16. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 380-381.

determinada pessoa indicada pela norma deve observar para imprimir efeitos práticos para à percepção dos tributos.

A sujeição passiva pode ser tanto estabelecida na própria regra-matriz de incidência tributária (sujeição passiva *stricto sensu*), como também mediante a existência de uma norma de responsabilidade de terceiros que se acopla àquela estrutura originária, instaurando e constituindo outra relação jurídica de direito material tributário (sujeição passiva *lato sensu*)²³. Nos focaremos, neste ponto, apenas na ideia de sujeição passiva *stricto sensu*.

Com relação a sujeição passiva *stricto sensu*, ao dispor sobre as feições que os sujeitos passivos podem assumir na relação jurídica tributária, o CTN (em seu art. 121, parágrafo único, I e II) prescreve que estes podem ser: I - contribuinte; II - responsável.

Será sujeito passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte o sujeito de direito que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato jurídico tributário. Ou seja, contribuinte é aquele que pratica, no mundo fenomênico, o evento “juridicizado” previsto na regra instituidora do tributo²⁴.

A figura do contribuinte é, geralmente, identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato *in abstracto* descrito em lei que tem a aptidão de fazer nascer a relação jurídica tributária. Desse modo, “auferir renda” conduz à pessoa que auferir renda; “prestar serviços” leva ao prestador de serviços; “importar” bens coloca em evidência a figura do importador, ou seja, “dado o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha ‘realizado’ ou ‘praticado’”²⁵.

Em outras palavras, contribuinte é aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de incidência tributária, vale dizer, o sujeito passivo natural da obrigação tributária, aquele que tirou proveito econômico do fato jurídico.

A figura do responsável, por sua vez, como relata OCTAVIO BULCÃO NASCIMENTO, será instituída com a intenção de aumentar as possibilidades jurídicas do Fisco de receber o valor do crédito tributário do contribuinte, estando o responsável sempre adimplindo prestação vinculada à dívida do contribuinte, sendo, assim, o regime da prestação do responsável sempre o do contribuinte, razão pela qual não há que se falar em capacidade

²³ MASSUD, Rodrigo G. N. Responsabilidade tributária do administrador (CTN, 135, III) circunstâncias materiais e processuais: causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (execução fiscal). In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). Processo Tributário Analítico - Volume II. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2016, p. 216.

²⁴ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. Responsabilidade tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 27.

²⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 329.

contributiva do responsável, não importando ainda para essa figura a existência ou não de vínculo ao fato jurídico²⁶.

Em razão do responsável nunca possuir uma prestação com base em sua capacidade contributiva, não pode o mesmo ter seu patrimônio afetado em decorrência da norma tributária que institui a responsabilidade.

Assim, não sendo o responsável aquele que realiza o fato jurídico que viabiliza o surgimento da obrigação tributária e tendo ele apenas o dever de adimplir a dívida do contribuinte, há limites para que o legislador possa instituir a figura da responsabilidade tributária, sendo estas: a) necessidade de previsão legal do dever de prover o recolhimento do tributo decorrente de fato jurídico realizado por outra pessoa; b) que o regime da prestação do responsável seja sempre o do contribuinte; c) que a carga do tributo não seja suportada pelo responsável com comprometimento de seu patrimônio, sendo a ele garantido o direito de haver ou descontar do contribuinte o valor do tributo que deverá ser pago.

Tais definições acerca da sujeição passiva tributária (em especial a de “contribuinte”) serão de grande relevância para o núcleo deste trabalho, em que abordaremos à restituição de tributos cuja natureza seja aquela prescrita no art. 166 do CTN, isto é, cujo regime jurídico pressupõe o repasse a terceiro, estranho a relação jurídico tributária, do ônus financeiro inerente à exação que foi imposta, juridicamente, ao sujeito passivo da obrigação tributária. Ou seja, naqueles casos em que há uma dissociação entre o sujeito que sofre a incidência do tributo por configurar no polo passivo da obrigação tributária e o sujeito que suporta definitivamente o encargo financeiro do tributo.

4. A classificação dos tributos em diretos e indiretos, segundo o critério da repercussão econômica

A classificação dos tributos em diretos e indiretos é tradicional na doutrina.

Como bem sintetizou JOSÉ MÖRSCHBÄCHER²⁷, basicamente cinco teorias ou critérios têm sido propostos para a solução de problemas jurídicos envolvendo tratamento diferenciado entre os impostos diretos e indiretos: a) o critério da repercussão econômica dos impostos, segundo o qual seriam diretos aqueles suportados em definitivo pelo contribuinte, obrigado por lei ao seu pagamento, e indiretos os que são, ou podem ser, transferidos por este,

²⁶ NASCIMENTO, Octavio Bulcão. Sujeição passiva tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 817-818.

²⁷ MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito tributário indireto. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p.19-20

através do chamado fenômeno da repercussão econômica, para uma outra pessoa que, por sua vez, os transferirá ou suportará em definitivo; b) o critério administrativo do lançamento, segundo o qual seriam diretos aqueles impostos sujeitos a lançamento e indiretos, por consequência, os não sujeitos a lançamento; c) critério do fato gerador, em que seriam diretos aqueles impostos cujo fato gerador fosse uma situação constante, durável ou contínuo (como, por exemplo, nas imposições sobre a propriedade ou renda), enquanto indiretos seriam os impostos cujo fato gerador fossem representados por atos ou fatos intermitentes, isolados ou particulares (como, por exemplo, uma compra e venda, um consumo); d) o critério da ficção legal, mediante o qual seriam indiretos somente aqueles impostos que a lei expressamente nomeasse, e direto os demais; e) critério dos campos econômicos imponíveis, segundo o qual seriam diretos os impostos que recaem sobre o patrimônio ou renda, e indiretos os que recaem sobre o consumo, gasto ou despesa.

Todas estas classificações possuem um inegável valor didático, especialmente porque propiciam uma melhor compreensão de importantes conceitos de Direito Tributário.

Contudo, para os efeitos aqui perseguidos, e levando-se em conta ser o critério acolhido pela jurisprudência de nossos Tribunais Superiores²⁸ e o mais utilizado entre os doutrinadores na tentativa de se definir a legitimidade ativa para o indébito tributário (inclusive, entre aqueles que a rechaçam²⁹), devemos nos fixar, com maiores detalhes, na

²⁸ Nesse sentido já havia se consolidado da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, antes do advento da CF/98, conforme enunciado na Súmula 546 do STF (Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo), sendo que tal posicionamento acerca do critério de adoção da repercussão econômica e a existência das figuras do "contribuinte de direito" e "contribuinte de fato" continua a ser adota pelo STF, conforme se verifica nos julgamentos: RE 599181 AgR, rel. min. Roberto Barroso, 1ªT, j. 01/12/2017, DJE 291 de 18/12/2017; AI 688.410 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, 2ªT, j. 15/02/2011, DJE 60 de 30/03/2011; RE 589.715 AgR, rel. min. Ayres Britto, 2ªT, j. 31/08/2010, DJE 204 de 25/10/2010. Esse critério foi, igualmente, adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pelo julgamento do REsp 903.394, representativo de controvérsia: 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. (...)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. (...)

²⁹ Nessa linha, precisas as colocações de ANDRÉA MEDRADO DARZÉ: "Com efeito, o estudo da 'tributação indireta' tem se mostrado extremamente paradoxal e circular. Não são poucos os juristas que rejeitam a classificação dos tributos em diretos e indiretos, afirmando-se tratar de dicotomia baseada em critérios atécnicos

análise daquele critério que procura distinguir os tributos em diretos ou indiretos conforme ocorra, ou não, em relação aos mesmos, o chamado fenômeno da repercussão econômica.

Como mencionado, esse critério, levando em consideração a existência ou não de repercussão econômica, isto é, quando a carga tributária é ou não transferida a terceira pessoa que não participa da relação jurídica tributária, levou a doutrina a diferenciar duas categorias de “contribuinte”: a) “contribuinte de direito”, como sendo aquela pessoa física ou jurídica que sofre a incidência do tributo por configurar no polo passivo da obrigação tributária; e b) “contribuinte de fato”, como sendo aquele que embora não integre a relação jurídica tributária na condição de sujeito passivo, suporta definitivamente o ônus do tributo³⁰.

Ocorre que os fundamentos desse critério repousam em noções e princípios que, embora relevantes no campo da Economia e da Ciência das Finanças, são absolutamente estranhos ao Direito Tributário³¹. Isto porque, para o Direito Tributário “contribuinte” é somente aquela pessoa, física ou jurídica, colocada na condição de sujeito passivo da obrigação tributária em razão de existir uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato jurídico tributário.

Verificaremos, nos pontos a seguir expostos, se essa dissociação entre contribuinte de direito e contribuinte de fato (classificação está estranha ao direito tributário), tem o condão de influenciar, ou não, na legitimidade ativa para a propositura do pedido de restituição do indébito.

5. Os fundamentos jurídicos do direito subjetivo à restituição do indébito.

Sempre que determinada prestação pecuniária, recolhida a título de tributo, mesmo devidamente constituída por uma norma individual e concreta (seja mediante o lançamento seja mediante o “autolancamento”), vir a ser tida como indevida, surgiria a figura do indébito tributário. Nessa situação, verificada a ocorrência da figura do pagamento indevido, surgiria para o contribuinte da obrigação tributária o direito subjetivo à restituição do indébito,

e sem sustentação científica. O que é curioso notar, todavia, é que esses mesmo autores usam indiscriminadamente as figuras do contribuinte de fato e de direito para definir a legitimidade ativa para a restituição do indébito tributário, olvidando-se que a presente dualidade é mero desdobramento lógico daquel’ outra classificação”. DARZÉ, Andréa Medrado. Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas. 2014. 426 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 11.

³⁰ CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 936.

³¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do código tributário nacional. Disponível em: < www.journals.usp.br/rfdusp/article/download/67441/70051>. Acesso em: 25/02/2019.

gerando uma nova relação jurídica, designada de relação de débito do fisco, cuja extinção ficará condicionada à verificação de uma segunda ordem de acontecimentos.

Há um interessante debate doutrinário acerca da natureza jurídica da figura do indébito tributário, isto é, se o tributo pago indevidamente possui ou não natureza jurídica de tributo.

Respeitáveis juristas sustentam que o pagamento indevido não enseja a restituição de um tributo, sendo, inclusive, uma impropriedade do legislador, no art. 165 do CTN, referir-se à restituição de “tributo indevido”. Nesse sentido, LUCIANO AMARO defende que na restituição do indébito, não se cuida de tributo propriamente dito, mas de valores recolhidos, indevidamente, a esse título, em que alguém, falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor a outrem, falsamente rotulado de sujeito ativo. Assim, “se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido”³². Na mesma linha, REGINA HELENA COSTA afirma que, em verdade, o pagamento efetuado indevidamente não rende ensejo à restituição de tributo, já que este corresponde a um valor devido ao fisco, motivo pelo qual o “montante recolhido indevidamente a esse título não é tributo, daí o dever de sua devolução pelo Poder Público”³³. Igualmente, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO leciona que a expressão restituição do tributo é equivocada, sob o fundamento que “tributo devido não é restituível; o que se restitui é uma quantia oferecida ao Erário rotulada incorretamente como tributo, mas que não atende aos pressupostos formais e materiais desta exação”³⁴.

Discordamos, todavia, desta orientação. Entendemos que a natureza jurídica do indébito tributário é de tributo. Isto porque, os valores exigidos pelo Estado, no exercício de sua função impositiva e realizadas como cumprimento de uma norma válida, ou pagas espontaneamente pelo contribuinte, na intenção de solver um débito fiscal, tem as características próprias das entidades tributárias, satisfazendo os requisitos do art. 3º do CTN³⁵ para caracterizar-se como tributo.

Isto porque, no sistema de referência adotado neste trabalho, partimos de uma premissa normativista de validade da norma, levando em consideração sua relação de pertencibilidade para com o sistema do direito positivo, considerando sua inserção no sistema

³² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 449.

³³ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 284.

³⁴ MELO, José Eduardo de. Repetição do indébito e compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999, 232.

³⁵ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

em decorrência de um órgão/autoridade competente para produzi-la, mediante um procedimento estabelecido para esse fim³⁶. Nessa situação, a validade se confunde com a própria existência da norma, de modo que afirmar que uma norma existe implica reconhecer sua validade, em face de determinado sistema jurídico, de tal sorte que ou a norma existe, está inserida no sistema e é, portanto, válida, ou não existe como norma jurídica³⁷.

Assim, ainda que os valores exigidos a título de tributo não guardarem estrita compatibilidade com o sistema, seja porque a lei que as instituiu desrespeita as normas de superior hierarquia, seja porque a cobrança em si não possui um respaldo legal, ou, ainda, porque o fato eleito pela lei como hipótese tributária não tenha ocorrido, enquanto não vier outra norma que a retire do sistema, certo é que os valores exigidos ou espontaneamente pagos pelo contribuinte são tributo.

A circunstância dos valores pagos a título de “tributo indevido” vierem a ser devolvidas pelo Poder Público não é motivo suficiente para descaracterizá-los como tributo. Seguindo essa corrente de pensamento e defendendo o caráter tributário do indébito tributário, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma:

*“As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional. A contingência de vierem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracterizam como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente. Não sendo suficiente o procedimento administrativo que para esse fim se instale, terá o interessado acesso ao Poder Judiciário, onde poderá deduzir, com os recursos inerentes ao processo judicial, todos os argumentos e provas que deem substância aos seus direitos”*³⁸.

Dessa forma, o “tributo indevido” também é tributo, pois determinada exigência, mesmo ferindo o ordenamento jurídico, terá índole tributária até a respectiva norma incompatível ser retirada do sistema. Em outras palavras, o pagamento realizado com base numa cobrança ‘indevida’ consistirá em pagamento de tributo, justamente porque realizado

³⁶ “O critério da autoridade competente diz respeito ao emissor da mensagem, a pessoa que a produz. Para que um enunciado seja tomado como existente na ordem jurídica, a pessoa que o emitiu deve estar credenciada pelo sistema como apta para nele inserir norma jurídica. Se o emissor não for uma pessoa legitimada pelo sistema para executar a função de emissor, os enunciados por ele produzidos não serão válidos, isto é, não existirão enquanto linguagem jurídica. Já o critério do procedimento próprio diz respeito à forma de produção da mensagem. Para que um enunciado seja tido como existente ele deve ser produzido de acordo com uma forma prescrita pelo direito como própria para a produção de enunciados jurídicos”. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. São Paulo: Noeses, 5ª ed., 2016, p. 724.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 100.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 429-430.

como cumprimento ao disposto numa norma válida. O montante exigido em desconformidade com a regra-matriz de incidência, ou com os fundamentos de validade desta, é tributo (devido) e, porque revestido de caráter tributário, há de ter regulada sua devolução com base no sistema tributário³⁹.

Nos tributos sujeitos ao ato administrativo de lançamento, o pagamento indevido surge imediatamente à realização do pagamento em montante superiora ao da dívida real ou quando inexistir dever jurídico de índole tributária. Já nos casos de “autolancamento”, em que pese parte da doutrina defender que a extinção da obrigação tributária ocorre com a homologação expressa ou tácita do pagamento antecipado⁴⁰, momento em que surgiria a figura do pagamento indevido, entendemos que o indébito surge com o mero pagamento antecipado.

Isto porque, com a introdução da Lei Complementar 118/2005, o posicionamento acerca da extinção da obrigação tributária ocorrer apenas com a homologação expressa ou tácita do pagamento antecipado ficou prejudicado, pois com o advento do art. 3º da LC 118/2005⁴¹, deslocou-se o critério para a definição do momento que ocorreria a extinção do crédito, entendendo-se ser o momento do pagamento antecipado, puro e simplesmente, o instante em que ocorrerá a extinção do crédito tributário e o termo de contagem de prazo de decadência.

Logo, ante a disposição do art. 3º da LC 118/2005, entendemos que o pagamento antecipado por si só, por extinguir a obrigação tributária no momento de sua realização, é o pressuposto fático que faz surgir o direito à restituição do indébito nos casos em que o crédito tributário é constituído por ato do particular.

Porém, independentemente de estarmos diante de tributos sujeitos ao ato administrativo de lançamento ou nos casos de “autolancamento”, o instrumento que constitui

³⁹ CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Extinção da obrigação tributária: compensação e repetição do indébito. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 381.

⁴⁰ “Implementado a homologação, tem-se a ‘constituição definitiva do crédito tributário’ veiculado pelo particular e, havendo sido feito o pagamento antecipado do tributo, dá-se também a ‘extinção do crédito’. O que extingue o crédito é a homologação do pagamento antecipado, e não a realização deste. Antes que o crédito seja extinto pela homologação do pagamento antecipado, necessita o mesmo ser constituído em definitivo, e isto somente se verifica quando a Administração aceita, expressa ou tacitamente, o ato de imposição particular. Apenas depois de a Administração Tributária ratificar a atividade referida, constituindo definitivamente o crédito, é que se poderá cogitar da extinção do mesmo, isto se houver sido efetuado o pagamento antecipado”. CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 377.

⁴¹ 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.

o direito à devolução do pagamento indevido é a veiculação, seja pela Administração Pública seja pelo Poder Judiciário, de norma individual e concreta que outorgue a qualificação de indevido ao tributo cobrado ao arrepio dos parâmetros legais, ou seja, o instrumento que constitui o direito à devolução do pagamento indevido é uma decisão administrativa ou judicial criadora da norma individual e concreta da repetição do indébito⁴².

Os fundamentos de validade e os pressupostos fáticos necessários ao surgimento do direito à repetição encontram-se presentes tanto em âmbito constitucional, quanto no âmbito infraconstitucional.

As matrizes constitucionais que fundamentam o direito à repetição estão presentes nos princípios da legalidade tributária, do não confisco e do direito a propriedade.

A relação jurídico-tributária é uma relação de imposição, em que ao sujeito ativo outorga-se o direito, nos exatos limites da lei, de exigir prestação pecuniária do sujeito passivo, sob o arcabouço tributário, sem que este possa participar da decisão superior. Dito de outra forma, o sujeito ativo é o detentor do processo de instituição, através do exercício das competências constitucionalmente atribuídas, restando ao sujeito passivo a atitude de submeter-se à imposição, por ter realizado o ato deflagrador da obrigação tributária⁴³.

Entretanto, em que pese o sujeito passivo tenha a obrigação de submeter-se à imposição do sujeito ativo, tal imposição só pode existir se feita nos estritos limites da lei, em observância ao princípio da estrita legalidade tributária⁴⁴. Este cânone, assim, se presta a proteger o contribuinte de toda e qualquer forma de exigência realizada ao arrepio não apenas dos parâmetros expressamente previstos em lei formal, mas também daqueles que decorram

⁴² “Convém registrar, nesta oportunidade, que para o pagamento indevido assumir a feição de fato jurídico, deve ser relatado no antecedente de norma individual e concreta, vindo objetivado, no seu consequente, o liame que comporta o débito do fisco. Três são as formas pelas quais a constituição do débito do Fisco pode ocorrer: (i) invalidação do lançamento; (ii) decisão administrativa; e (iii) decisão judicial. Ainda, quando houver autorização em lei, o próprio contribuinte pode fazê-lo, ficando a constituição do débito do Erário, nesse caso, sujeita à fiscalização e ulterior homologação pela autoridade administrativa”. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 571.

⁴³ MARTINS. Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999, 166.

⁴⁴ “À vista de todo o exposto, o princípio da legalidade, no pertinente à instituição ou aumento de tributos, manifesta-se, entre nós, como *princípio da reserva absoluta da lei formal* (...). A reserva absoluta – como explicam Ceretti e Lavagna – não só exige que certas matérias sejam disciplinadas por meio de lei, como também os atos da Administração Pública e do Judiciário nela venham expressamente previstos, consentidos e regulados. Cuida-se, pois, de uma reserva que inibe a ação de fontes diversas da lei e que torna impossível ou ilícito o exercício de qualquer atividade pública (em especial a administrativa) que nela não encontre total respaldo. Entre as matérias *reservadas*, de modo absoluto, merece destaque a tributária. Portanto, o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isso, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de *reserva absoluta de lei formal* (Alberto Xavier) ou de *estrita legalidade* (Geraldo Ataliba). CARRAZZA. Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 13ª. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 177.

de aplicação equivocada da norma tributária. Assim, todo tributo cobrado fora dos ditames fixados em lei será irregular, sendo seu pagamento considerado indevido.

A violação ao princípio do não confisco, veiculado no art. 150, IV da CF⁴⁵, resulta da própria exigência fiscal feita sem autorização ou fora dos limites constitucional ou feita fora dos ditames em que autorizadas ou reguladas por lei, o que acaba por invadir o patrimônio do particular para além dos limites constitucionais, sendo que essa ideia de confiscatoriedade, implícita ao fato do pagamento indevido de tributo, e violadora do direito de propriedade, acaba por estabelecer o prejuízo/dano como um dado de fato necessário à verificação do direito subjetivo à restituição.

Levando em consideração a conjunção desses fatores acima mencionados, podemos concluir que todo tributo cobrado ao arrepio dos parâmetros legais acarretará uma imposição irregular, de tal modo que qualquer pagamento efetuado a título de solver um débito fiscal será considerado indevido, pois: será violador à noção de legalidade e do direito fundamental de propriedade (não confisco).

Além de sua índole constitucional, o direito a restituição do indébito tributário possui parâmetros regulados pela legislação infraconstitucionais. E, nesse ponto, é sempre importante destacar que o legislador, ao exercitar sua competência tributária, encontra um limite na observância das normas e princípios constitucionais, sendo que o respeito devido a elas é absoluto. Nesse sentido, confira-se as lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

“Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional, etc. A competência tributária, portanto, já nasce limitada”⁴⁶.

E foi justamente pautado pelas diretrizes e limitações constitucionais que o legislador, no âmbito infraconstitucional, estipulou os critérios de identificação do direito subjetivo a restituição do indébito tributário nos art. 165 e 166 do CTN. O art. 165 do CTN, estabelece que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, 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

⁴⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

⁴⁶ CARRAZZA. Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 13ª. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 332.

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; e III) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

ANDRÉA MEDRADO DARZÉ, ao analisar o dispositivo em questão, bem coloca que a expressão “seja qual for a modalidade do seu pagamento” não deve ser entendida em seu sentido estrito, isto é, unicamente como desembolso de valores em espécie. Mas sim que o sistema exige a extinção “indevida” da obrigação tributária, via satisfação do crédito, o que incluiria tanto a figura da compensação, da dação em pagamento em bens, da conversão em renda do depósito, da transação, da consignação em pagamento ou qualquer outra modalidade que venha a ser acrescida ao rol do art.156 do CTN, desde que tal modalidade se enquadre no conceito de forma extintiva da relação jurídica pelo desaparecimento do objeto da prestação e, para os fins específicos da repetição do indébito, configure o prévio ingresso, financeiro ou contábil, de valores indevidos nos cofres públicos:

“Fazendo sùmula do que acabamos de expor, podemos afirmar que o direito à devolução do tributo indevido esta condicionada à efetiva satisfação do crédito tributário pelo administrado, o que, todavia, não se verifica com o pagamento em sentido estrito, mas também com a realização de outros fatos que fulminam a relação jurídica, justamente pelo desaparecimento do objeto da prestação. São eles: a conversão do depósito em renda (item VI); o pagamento antecipado e homologação do lançamento (item VII); e a consignação em pagamento (item VIII), que são, em verdade, meras modalidades do gênero pagamento (item I), bem como a compensação (item II) e a transação (item III), as quais pressupõe o pagamento. (...) Por outro lado, é importante divisar no catálogo do art. 156 do CTN a existência de motivos que, a despeito de ter a virtude de extinguir o liame obrigacional, não podem ser qualificado como pressupostos de fato da repetição tributária, pela simples circunstância de não ter se configurado o prévio ingresso, financeiro ou contábil, de valores indevidos nos cofres públicos. Isso acontece porque existem modalidades de extinção do crédito que não afetam diretamente o objeto da prestação, dissolvendo-se o vínculo por outras razões, tais com o desaparecimento do sujeito passivo (sem que haja bens, herdeiros e sucessores, ou mesmo pela confusão, em que se misturam, na mesma pessoa, as condições de credor e devedor); o transcurso do tempo para verter o evento e a relação dele decorrente em linguagem competente, ou, ainda, o transcurso do prazo para exigir a obrigação legitimamente em juízo, dentre outras”⁴⁷.

Partindo dessa premissa, qual seja, a de que o “pagamento” não deve ser entendido em seu sentido estrito, podemos considerar que a invasão ao patrimônio do particular para além dos limites constitucionais, com a conseqüente violação ao seu direito de propriedade, pode ocorrer: com o desembolso de valores em espécie; com a entrega do bem imóvel em

⁴⁷ DARZÉ, Andréa Medrado. Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas. 2014. 426 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 58-59

pagamento ao credor com o objetivo de extinguir a obrigação, nos caso de dação em pagamento; com a perda do crédito existente perante a Fazenda, nos casos de compensação; e com a perda da propriedade dos bens, créditos e/ou valores em espécie entregues a Poder Público mediante a celebração de transação que importe na extinção de crédito tributário; ou, ainda, com qualquer outra forma extintiva da relação jurídica pelo desaparecimento do objeto da prestação que configure o prévio ingresso, financeiro ou contábil, de valores indevidos nos cofres públicos.

Da leitura do art. 165, entendemos restar incontroverso que o titular do direito subjetivo e a parte legítima (legitimidade ativa) para ingressar com a ação de repetição do indébito tributário é o sujeito passivo da relação jurídica tributária extinta pelo pagamento tido por indevido, isto é, o sujeito que realizou o pagamento para saldar um débito fiscal pleiteado fora dos ditames em que autorizadas ou reguladas por lei. Nessas situações, o prejuízo/dano do sujeito passivo está implícito ao caso, sendo caracterizado pela diminuição indevida de seu patrimônio.

Situação mais complexa é aquela prevista no art. 166 do CTN, que trata do regime dos denominados “tributos indiretos”, isto é, daqueles tributos que são, ou podem ser, transferidos pelo contribuinte, através do chamado fenômeno da repercussão econômica, para uma outra pessoa que, por sua vez, os transferirá ou suportará em definitivo.

É o que veremos a seguir.

6. A legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário e o art. 166 do CTN.

Dispõe o art. 166 do CTN que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente poderá ser feita àquele que prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la⁴⁸.

Em relação aos critérios apresentados no citado art. 166 acerca da identificação do direito a restituição do indébito tributário e sua compatibilidade com o sistema de princípios constitucional, não há um consenso doutrinário a respeito, existindo uma farta e diferenciada produção doutrinária sobre o tema.

A primeira corrente doutrinária, e a qual colocamos em destaque ao longo deste trabalho, é a que defende que o art. 166 está relacionado àquelas espécies tributárias cujo

⁴⁸ 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.

regime jurídico pressupõe o repasse a terceira pessoa, estranho à relação jurídico tributária, do ônus financeiro inerente à exação que fora atribuída, juridicamente, ao sujeito passivo da obrigação tributária. Ou seja, é o caso dos chamados “tributos indiretos”⁴⁹.

E, justamente pela existência dessa dissociação entre o sujeito que efetivamente integra a relação jurídica tributária na condição de sujeito passivo (“contribuinte de direito”) e o sujeito que, na prática, suporta o encargo financeiro do tributo (“contribuinte de fato”), é que o art. 166 exige ou que o sujeito passivo da relação jurídico tributária demonstre não ter transferido o ônus financeiro ao terceiro⁵⁰; ou que o terceiro “autorize” o pleito, afastando a presunção de enriquecimento do contribuinte de direito à custa do contribuinte de fato⁵¹.

Diversamente, há aqueles que defendem a incompatibilidade deste artigo com o sistema de princípios constitucionais, refutando assim sua constitucionalidade. Para tanto, tal parcela da doutrina ataca diretamente a noção de repercussão econômica e a própria classificação dos tributos em diretos e indiretos, sob a alegação de que tal noção é estranha ao direito tributário, e, como tal, não pode servir de alicerce à verificação do direito a restituição do indébito tributário⁵².

⁴⁹ “O preceito reporta-se aos chamados ‘tributos indiretos’, que, incidindo embora sobre o contribuinte ‘A’ (dito contribuinte *de direito*), repercutem financeiramente sobre um terceiro (o chamado contribuinte *de fato*), que acaba suportando o ônus do tributo, embutido geralmente no preço de bens e serviços”. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 454.

⁵⁰ JOSÉ MÖRSCHBÄCHER, examinando os casos mais correntes que haviam se apresentado na vida prática até aquele momento, arrolou alguns dos meios de prova de que o ônus financeiro não foi transferido ao terceiro, tais como: tabelamento da mercadoria ou produto, o que impossibilitaria ao comerciante ou industrial aumentar seus preços além da margem estabelecida; manutenção em estoque das mercadorias indevidamente tributadas; manutenção dos preços habituais, etc. MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito tributário indireto. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 64-68.

⁵¹ “Em caso de ter havido repercussão, a autorização do contribuinte de fato faz às vezes de prova da não repercussão. Trata-se, assim, de uma concessão do Legislador ao sujeito passivo, que equipara a autorização concedida pelo contribuinte de fato à própria prova da assunção do ônus financeiro. Em verdade, a autorização daquele que sofreu o dano decorrente do pagamento indevido (contribuinte de fato) àquele que foi objeto da exigência ilícita (contribuinte de direito), afasta a presunção de enriquecimento (sem causa) do segundo às custas do primeiro”. PRIA, Rodrigo Dalla. A legitimidade na ação de repetição de indébito tributário. In CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário analítico, volume III. São Paulo: Noeses, 2016, p. 44-45.

⁵² Nessa linha, merece destaque a opinião de IVES GANDRA MARTINS: “De início, o dispositivo alude à figura – inexistente no direito brasileiro – do ‘contribuinte de fato’, isto é, aquele que, teoricamente, suportaria o encargo indefinível, em violenta contradição com o disposto no art. 121 do CTN, que não reconhece, nem hospeda essa espécie de contribuinte. (...) O dispositivo legal cria, em decorrência, ‘o princípio da imoralidade tributária’ em favor do sujeito ativo da relação jurídica tributária. O Estado passa a monopolizar o direito de ser torpe e injurídico, na medida que imponha tributo indevido e se negue a restituí-lo a quem o recolheu, sob a alegação de que, não ele, mas o terceiro, que teoricamente o teria suportado, é que seria o titular do direito de iniciar o procedimento para obter a repetição, não diretamente, mas mediante a outorga de autorização. (...) O art. 166 conflita, pois, com os artigos 5º, inciso I, e 150, inciso I, da CF e com os arts. 97, 121 e 128 do CTN, representando, pela sua inequívoca inadaptação ao cenário jurídico pátrio, dispositivo notoriamente inconstitucional”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999, p. 168-169.

Outra parcela da doutrina, também refutando a classificação dos tributos em diretos e indiretos, entende que o art. 166 do CTN aplica-se aos casos de repercussão jurídica. Dentro desse linha, há autores que entendem que o art. 166 seria aplicável somente nos casos de substituição tributária, onde a repercussão é autorizada por lei⁵³, enquanto outros defendem que a repercussão jurídica abrangeria também as hipóteses de venda de produtos nos quais o tributo não integra o preço⁵⁴.

Não obstante a existência dessas divergências acima apontadas (“contribuinte de direito e contribuinte de fato”; “tributos indiretos”; “repercussão econômica ou jurídica”, etc), característica comum a grande parte dessa produção doutrinária é o fato de tratarem do problema de interpretação da regra sobre o indébito tributário trazida pelo art. 166 CTN sob o enfoque de “legitimidade ativa” para repetir o indébito, ou seja, na identificação daquele que pode pretender ser o titular do bem da vida deduzido em juízo (relação jurídica de direito material) e não, como acreditamos ser a interpretação mais correta, como uma norma de direito material, cuja apreciação pelo juiz, encerrará, obrigatoriamente, uma decisão de mérito.

A tomada de posição sobre a natureza jurídica da regra prevista no art. 166, isto é, se perfaz uma norma fixadora de legitimidade ou uma norma de direito material, mais do que uma mera discussão doutrinária, possui consequências jurídicos-processuais de grande relevância, em especial nos casos de decisão que afasta a pretensão a repetição do indébito

⁵³ “Propomos reflexão mais profunda a respeito desse dispositivo legal, novamente a fim de adequar o teor de suas disposições ao sistema constitucional positivo vigente. Para tanto, restringimos as hipóteses de aplicação do art. 166 apenas aos casos de tributos que, nos termos a legislação respectiva, estejam sujeitos ao regime jurídico de substituição tributária, qual seja, quando há previsão legal de atribuição a terceiro, estranho ao fato impositivo, do pagamento da prestação pecuniária, em nome do substituído. (...) Nesses casos, presume a legislação complementar a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro, mesmo porque tal transferência é pressuposto constitucional da validade da norma de substituição, na medida em que, sabidamente, não será o responsável pelo recolhimento do tributo (o substituto) aquele que sofrerá a efetiva diminuição patrimonial em razão da incidência da norma tributária, mas sim o próprio contribuinte substituído”. GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O direito à Restituição do indébito tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999, p. 206-207.

⁵⁴ “Quando o art. 166 do CTN se refere a tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, deve-se entender que tais tributos sejam apenas aqueles que, por sua natureza jurídica e não financeira, possam ser transferidos, tais como o ICMS, o IPI e o ISS, nos casos em que o tributo vem lançado e efetivamente destacado no documento fiscal, quando o contribuinte de direito arrecada do adquirente (contribuinte de fato) e recolhe ao sujeito ativo. Não vindo destacado e lançado o tributo desta maneira, há de se entender que o tributo deve ser visto apenas como um componente do preço, com ocorrência de mera repercussão financeira, ficando, em tal hipótese, o vendedor ou prestador de serviço, autorizado a repetir o indébito, presumindo-se que foi ele quem suportou o encargo. (...) Ressalte-se que o art. 166 do CTN aplica-se ainda aos casos de substituição, em que se tem a nítida distinção jurídica entre o obrigado ao recolhimento do tributo e aquele que efetivamente suporta o seu ônus”. RAMOS, Paulo de Tarso Vieira; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Repetição do indébito tributário e compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999, p. 148.

tributário, qual seja: à possibilidade ou não de repositura da demanda ante um pronunciamento com ou sem julgamento de mérito.

Isto porque, se admitirmos que a decisão que afasta a pretensão a repetição do indébito tributário com fundamento nas regras veiculadas no art. 166 do CTN perfaz uma decisão acerca da legitimidade ativa processual, e, como consequência, gere uma decisão sem julgamento de mérito, tal qual definida no art. 485, inciso VI, do CPC, será permitido a parte a possibilidade de propositura de uma nova demanda com base no art. 486, § 1º, do CPC; se, ao contrário, admitirmos que a sentença que nega a pretensão do autor com fundamento no art. 166 do CTN enseja em uma verdadeira decisão de mérito, nos moldes do art. 487, inciso I, do CPC, impossibilitaremos, automaticamente, a repositura da demanda repetitória, dada a existência da coisa julgada material.

Será justamente nessa questão que nos dedicaremos.

Vale transcrever, aqui, três posicionamentos doutrinários que tratam da regra prevista no art. 166, do CTN, como uma verdadeira norma fixadora de legitimidade ativa, sendo o primeiro realizado JOSÉ MÖRSCHBÄCHER:

“Tal regra, todavia, sofre temperamento da teoria do prejuízo, inserida no art. 166, antes analisado, restrita às denominadas incidências tributárias indiretas (expressão que abrange, além dos tributos indiretos, mais as excepcionais incidências indiretas de tributos tipicamente diretos). A teor do referido dispositivo, a restituição deve ser feita a ‘quem prove haver assumido referido encargo’, ‘quem’ esse, pronome indefinido, que não se restringe ao sujeito passivo, mas abrange inclusive terceiro, o contribuinte de fato, que, dentro das relações mercantis, prove haver arcado em definitivo, mediante translação ou transferência, com o encargo financeiro do indébito tributário indireto”⁵⁵.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, identificando o art. 166 como uma regra de exceção, leciona:

“Já com o art. 166 não ocorre tal patologia, uma vez que ele se limita a tratar do sujeito titular do direito à restituição. Quer dizer, o art. 166 não nega o direito, pelo contrário o reconhece existente, ocupando-se apenas da respectiva titularidade, ou sujeição processual ativa. Realmente, a regra geral consta do art. 165, segundo o qual “o sujeito passivo tem direito, ..., à restituição”. Como o sujeito passivo é o integrante da relação jurídica tributária, e como tal é obrigado ao pagamento do tributo (art. 121 do CTN), cabe a ele a titularidade ativa natural sobre o direito de restituição, quando o tributo tenha sido indevidamente pago. Já o art. 166 estabelece exceção a essa regra, deslocando a titularidade do direito à restituição para uma pessoa estranha à relação jurídica tributária, quanto aos ‘tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro’, caso

⁵⁵ MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito e compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999, p. 258.

em que a restituição deve ser feita a essa pessoa estranha, que prove ter assumido esse encargo. Ou, então, que seja feita ao próprio sujeito passivo da relação jurídica tributária, quando autorizado pela pessoa que tiver assumido o 'encargo financeiro' do tributo”⁵⁶.

Igualmente, tratando o art. 166 do CTN como uma regra excepcional de legitimidade ativa, ANDRÉA MEDRADO DARZÉ afirma:

“É certo que, como regra, a noção de legitimidade processual está vinculada apenas a natureza e à estrutura da relação jurídica objeto do litígio. Aquele que tem direito próprio violado (ou ameaçado de violação) costuma ser eleito pela lei como parte legítima para pleitear a tutela jurisdicional. Todavia, excepcionalmente, em caráter supletivo a regra geral, a legitimidade processual pode vir definida por lei específica (como ocorre, por exemplo, com a lei que atribui ao Ministério Público a legitimidade para anular casamentos). (...) É bem verdade que o Código Tributário Nacional não precisaria estabelecer regra específica a respeito da legitimidade ativa para a repetição do indébito tributário, o que implicaria a mera aplicação do regime geral (art. 165). Todavia, tendo-a positivado, não pode o intérprete ignorá-la, tampouco manter-se preso ao plano da literalidade de um único dispositivo legal, esquecendo-se do contexto normativo do qual faz parte. De fato, caso não existisse o art. 166 do CTN, a legitimidade ativa para a repetição demandaria apenas a identificação do sujeito passivo tributário, seguindo a regra processual geral. Todavia, essa não foi a escolha do legislador. Neste ponto, cabe mais um parêntese: não se pode confundir o fundamento da ação (violação do princípio da legalidade tributária) com o fundamento da legitimidade de agir (quem pode pedir de volta o que fora indevidamente pago). Aquele é sempre necessário, mas suficiente apenas nos casos em que não haja regra específica sobre o tema, o que, definitivamente, não é o caso das situações contempladas pelo art. 166 do CTN”⁵⁷.

As três citações doutrinárias transcritas, que sintetizam um pouco daquilo defendido no campo doutrinário, referem-se ao art. 166 do CTN como uma norma fixadora de legitimidade ativa. A única peculiaridade entre elas está no fato que JOSÉ MÖRSCHBÄCHER procura analisar o art. 166 sob a premissa da legitimidade ordinária, enquanto que RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e ANDRÉA MEDRADO DARZÉ, ao que tudo indica, se referem ao artigo como uma regra de legitimação extraordinária.

Discordamos, entretanto, destas orientações. Entendemos que as regras contidas no CTN, incluindo o art. 166, são típicas normas de direito material, e foram idealizadas como forma de expressão das duas matrizes constitucionais mínimas de verificação, em determinado caso concreto, do direito subjetivo à restituição, quais sejam: a violação ao princípio da legalidade, mediante a cobrança de um tributo ao arrepio dos parâmetros legais, e

⁵⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999, p. 359-360.

⁵⁷ DARZÉ, Andréa Medrado. Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas. 2014. 426 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 103-104.

a violação ao princípio do não confisco e do direito de propriedade, em decorrência do prejuízo/dano sofrido pelo particular em virtude da invasão em seu patrimônio para além dos limites constitucionalmente permitidos.

A análise do art. 166 como uma norma de legitimação, seja sob a ótica da legitimidade ordinária seja da extraordinária, não se sustenta. Para corroborar essa conclusão, recuperemos algumas das considerações que fizemos nos itens precedentes deste trabalho.

A condição de legitimado ordinário, seja como autor (legitimidade ativa) ou como réu (legitimidade passiva), está relacionada à identificação daquele que pode pretender ser o titular do bem da vida deduzido em juízo, ou seja, deve envolver sujeitos que, em tese, encontram-se naquela relação jurídica de direito material trazida à apreciação do juiz. Ou, como anteriormente ressaltado, a noção de legitimidade *ad causam* deve ser retirada do plano material, transformando a titularidade da relação jurídica substancial em uma realidade processual e os participantes de uma determinada relação jurídica material em partes.

Em um dado caso concreto, ocorrendo o fato jurídico tributário, irá se instalar a relação dele decorrente, denominada relação jurídica tributária. Tal relação é composta de, pelo menos, dois sujeitos, sendo o primeiro o sujeito ativo, que é o titular do direito subjetivo público de exigir o cumprimento da prestação pecuniária equivalente ao tributo, e o segundo o sujeito passivo, portador do dever jurídico de adimplir referida prestação.

O sujeito passivo dessa relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária. Esse é, juridicamente, o contribuinte, ou seja, aquele que pratica, no mundo fenomênico, o evento “juridicizado” previsto na regra instituidora do tributo e que deve realizar o pagamento dos tributos eventualmente devidos.

E, ainda que levemos em consideração a existência da denominada “repercussão econômica”, isto é, quando a carga tributária é transferida do sujeito que sofre a incidência do tributo por configurar no polo passivo da obrigação tributária à terceira pessoa que não participa da relação jurídica tributária, tal fato, por si só, não tem o condão de alterar a definição de “contribuinte”, que somente será aquela pessoa, física ou jurídica, colocada na condição de sujeito passivo da obrigação tributária em razão de existir uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato jurídico tributário.

Daí que, ante toda a construção apresentada até aqui, entendemos que apenas um sujeito poderia ser o titular do direito subjetivo à restituição do indébito tributário (legitimado ordinário): o contribuinte (“contribuinte de direito”), isto é, o sujeito passivo da obrigação tributária extinta pelo pagamento indevido.

O art. 166 do CTN também está longe de ser uma regra que trate sobre legitimação extraordinária (“substituição processual”), como parece se referir RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e ANDRÉA MEDRADO DARZÉ.

O substituto processual, como vimos, é a pessoa que recebe do ordenamento jurídico legitimidade para atuar em juízo no interesse alheio, como parte principal, sem figurar como sujeito da relação jurídico de direito material controvertida, em que o substituto processual se torna parte apenas em sentido processual, mas a condição de parte em sentido material (isto é, a titularidade da relação jurídica substancial) continua com o substituído, que é o sujeito em prol do qual é pedida a tutela jurisdicional.

É o caso do exemplo fornecido por ANDRÉA MEDRADO DARZÉ ao se referir a atribuição conferida por lei ao Ministério Público para anular casamentos. Nesta situação, a ação de anulação de casamento proposta pelo Ministério Público⁵⁸, caso seja julgada procedente, teria como destinatário material os sujeitos de direito que compõe a relação conjugal, que são os sujeitos em prol do qual foi pedida a tutela jurisdicional.

Para que o regramento previsto no Código Tributário Nacional fosse uma típica norma reguladora de substituição processual, a seguinte situação deveria ocorrer: o “contribuinte de fato” (seja por ser destinatário de algum benefício indireto ou por esperar qualquer utilidade do provimento que pede), autorizado por lei, tomaria a iniciativa de ir a juízo pleitear em nome próprio um direito alheio; o magistrado, verificando que a condição de parte em sentido substancial permanece com o “contribuinte de direito” (substituído), que é o sujeito em prol da qual é pedida a tutela judicial, teria o dever de dar ciência ao substituído para que este, querendo, possa intervir no processo na qualidade de assistente litisconsorcial; e, ao final, caso concedida a pretensão a repetição do indébito tributário, tendo em vista que a decisão terá como destinatário final o sujeito de direito que compõe a relação jurídica de direito material, teríamos que admitir que o valor percebido deverá ser repassado para o “contribuinte de direito”, e não para o “contribuinte de fato”.

Ocorre que o “contribuinte de fato”, como parece se referir RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e ANDRÉA MEDRADO DARZÉ, ao tomar a iniciativa de pleitear a restituição

⁵⁸ “Mas é na legitimação extraordinária que ocorrem as hipóteses mais numerosas de concurso de legitimados. Casos importantíssimos são as ações coletivas relativas ao meio ambiente, às relações de consumo e outras, para as quais são legitimados ativos o Ministério Público, certas associações e uma série grande de organismos estatais ou não (LACP, art. 5º - CDC, art. 82, incs. I-IV): qualquer um deles é habilitado a promover a instauração do processo e conduzi-lo por si só, independentemente dos demais. Há também legitimidade concorrente para a instauração do inventário (cônjuge, herdeiro, legatário, Ministério Público, Fazenda Pública etc. – CPC, art. 616, incs. I-IX), para figurar como autor na ação de anulação de casamento (cônjuges, Ministério Público ou qualquer interessado – CC, art. 208), (...)”. DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil: volume II. – 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 366

do indébito tributário, não se insurgirá contra o Estado visando apenas a obtenção de algum benefício indireto e muito menos possuirá a intenção de pleitear a tutela jurisprudencial em prol do “contribuinte de direito” (ou seja, da pessoa que figura como sujeito de direito integrante da relação de direito material conflituosa), mas sim o fará em nome próprio, com o objetivo de obter uma efetiva reparação do suposto dano que sofreu em razão de haver suportado o ônus econômico do tributo pago indevidamente pelo “contribuinte de direito”.

Dentro desse contexto, a defesa do art. 166 do CTN como sendo uma norma fixadora de legitimidade ativa extraordinária não se sustenta conceitualmente, uma vez que o “contribuinte de fato” não estará objetivando obter uma tutela jurisdicional em prol do “contribuinte de direito”, mas sim possuirá a intenção de pleitear um direito próprio, mesmo não tendo participado da relação jurídica de direito material conflituosa.

Daí que a interpretação que entendemos ser a mais correta acerca das normas legais atinentes ao dever de restituição do indébito tributário veiculadas pelo Código Tributário Nacional, é a de que o art. 166, em conjunto com o art. 165, são normas de direito material que identificam aquelas duas circunstâncias que compõem os critérios constitucionais mínimos de verificação, *in concreto*, do direito subjetivo à restituição, quais sejam: a) a existência do ilícito (decorrente da violação ao princípio da legalidade), consubstanciada na ideia de pagamento indevido, conforme prescrito no art. 165, caput e incisos; e b) a existência do dano (caracterizado pela diminuição indevida ao patrimônio do sujeito passivo da relação jurídica material), consubstanciada na exigência do art. 166 de que, em se tratando de tributos cujo encargo financeiro é transferido a terceiro, o sujeito passivo da relação jurídica tributária (titular material do direito à restituição), prove que suportou o encargo financeiro, ou, tendo-o repassado, haja sido expressamente autorizado por aquele que o suportou.

Precisas, nesse contexto, as considerações elaboradas por RODRIGO DALLA PRIA:

“E é aí que entram os arts. 165 e 166 do CTN, pois são eles os responsáveis pela fixação dos critérios de identificação dos (possíveis) titulares do direito subjetivo ao indébito tributário. Típicas normas de direito material. A questão é relativamente simples. Existem duas regras (de direito material) que regulam o nascimento do direito à restituição: a primeira, atinente aos tributos diretos, em que a repercussão do ônus é suportada, por presunção, do próprio sujeito passivo realizador do pagamento indevido, e que é sinteticamente estruturada nos seguintes termos: dado o fato do pagamento indevido, deve ser direito subjetivo do sujeito passivo à restituição do indébito; a segunda, relativa aos chamados tributos indiretos, cuja natureza pressupõe a transferência do ônus financeiro do tributo e que é estruturada sintaticamente da seguinte forma: dado o fato do pagamento indevido + prova da assunção do ônus (ou da autorização do terceiro que sofreu a repercussão), deve ser o direito subjetivo à restituição do indébito. Daí que não

estamos a falar de ‘norma de legitimidade’, mas de regra de direito material fixadora de critérios de verificação de direitos subjetivos substanciais”⁵⁹.

Daí nossa convicção de que a regra veiculada no art. 166 do CTN, longe de ser uma “norma fixadora de legitimidade” capaz de atribuir a legitimidade ativa ou ao contribuinte de direito, ou ao contribuinte de fato, ou a ambos, dependendo da orientação doutrinária adotada, é, na verdade, uma típica regra de direito material, cujas exigências dizem respeito a verificação do próprio direito material à restituição do “pagamento indevido”, e que dizem respeito exclusivamente àquelas hipóteses nas quais estejam envolvidos “tributos indiretos”.

Com efeito, tanto a prova da assunção do encargo financeiro do tributo, quanto a autorização concedida pelo “contribuinte de fato”, dizem respeito à aspectos objetivos e substantivos da relação de indébito, qual seja, a demonstração do dano sofrido pelo “contribuinte de direito” a ser reparado pela concessão da tutela jurisdicional pleiteada.

Ou seja, as provas requisitadas pelo art. 166 do CTN não dizem respeito a critérios para a identificação do legitimado ativo ao direito a repetição do indébito, mas sim são condições de verificação do próprio direito material conflituoso, as quais devem ser aplicadas exclusivamente às situações que envolvam os denominados “tributos indiretos”. Assim, proposta a ação de repetição do indébito tributário, a prova (seja da assunção do ônus financeiro, seja da autorização concedida pelo “contribuinte de fato”) será um critério necessário à verificação efetiva da existência (ou não) do direito à restituição e determinará a procedência ou improcedência do pedido, mediante a realização de uma cognição exauriente do direito material por parte do Estado-Juiz.

Não negamos que essa prova exigida pelo art. 166 do CTN nem sempre será de fácil produção, sendo certo que, a depender do tipo de prova a ser realizada, ela apenas poderá ser produzida em juízo na fase processual adequada, qual seja, a fase instrutória do processo. Também não pretendemos dizer que na hipótese de não demonstração, pelo “contribuinte de direito”, de que não recuperou o valor do tributo do “contribuinte de fato”, tal situação signifique que estamos prestigiando o enriquecimento sem causa do Estado em detrimento do enriquecimento sem causa do administrado, sob a alegação de que o interesse público deve prevalecer sobre o do particular. Tais argumentos (dificuldade probatória e enriquecimento do fisco x enriquecimento do administrado), em que pesem possuírem certa carga de veracidade, são argumentos de ordem social e, como tais, não podem servir de pretexto para que, sob o

⁵⁹ PRIA, Rodrigo Dalla. A legitimidade na ação de repetição de indébito tributário. In CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário analítico, volume III. São Paulo: Noeses, 2016, p. 61-62.

viés jurídico-processual⁶⁰, neguemos a verdadeira natureza da decisão que afasta tutela repetitória ante a inexistência dos requisitos previstos no art. 166 do CTN, ainda que isso ocasione, na prática, obstáculos maiores aquele sujeito passivo da relação jurídico tributária que objetive a restituição de um valor pago indevidamente a título de tributo.

Dentro desse contexto, queremos dizer que a prova exigida pelo art. 166 do CTN servirá para que o Estado-Juiz reconheça (ou não) a existência da efetiva diminuição indevida ao patrimônio do sujeito passivo da relação jurídica material (isto é, um dos requisitos constitucionais mínimos de verificação do direito subjetivo à restituição) e, por consequente, a existência ou não do direito subjetivo à restituição do tributo pago indevidamente.

De toda a sorte, o que gostaríamos de enfatizar com essa nossa proposta de interpretação das normas referentes ao dever de restituição de tributos exigidos indevidamente, é que a decisão judicial que resultar da verificação das provas exigidas pelo art. 166 do CTN estará manifestando um juízo de mérito, mediante uma cognição exauriente, e implicará, obrigatoriamente, na formação de coisa julgada material, ou seja, tornará a relação jurídica do indébito tributário indiscutível no processo em que foi produzida ou em qualquer outro.

7. Conclusão.

O direito a restituição do indébito tributário tem sua origem na própria Constituição Federal, em decorrência da existência de princípios que imprimem, ainda que de maneira implícita, o dever do Estado em devolver ao administrado tudo aquilo que lhe foi cobrado ao arredo dos ditames legais e que tenha lhe causado uma diminuição indevida de seu patrimônio. Tais diretrizes constitucionais que fundamentam o direito à repetição estão presentes nos princípios da legalidade tributária, do não confisco e do direito de propriedade.

⁶⁰ Extremamente válidas, nesse ponto, as considerações feitas por RODRIGO DALLA PRIA: “*Mutatis mutandis*, a crítica feita à Dogmática de Direito Processual pelos autores acima referidos, calcada na falta de consciência sobre a circunstância de que as peculiaridades do direito material controvertido perfazerem elementos condicionantes da interpretação e alcance das regras processuais, aplica-se, na via contrária, à Dogmática de Direito Tributário, que deixou de atentar, em mais de 50 anos de produção científica sobre ‘legitimidade ativa na repetição do indébito tributário’, para o fato de que o exame, *in concreto*, de um instituto que é eminentemente processual (legitimidade *ad causam*), pressupõe um mínimo de diálogo com a Doutrina de Direito Processual pertinente ao assunto, mesmo que seja para objetá-la. O que nos parece censurável, portanto, é que o debate sobre os critérios de aferição da legitimidade ativa na repetição do indébito tributário (em especial no que tange às chamadas incidências indiretas e aos critérios normativos fixados pelo art. 166 do CTN), perpetrados em ambiente interno pela Dogmática do Direito Tributário, não tragam à baila – para acolher ou para recusar – as discussões e soluções teóricas desenvolvidas e propostas pela Dogmática de Direito Processual, em especial sobre a viabilidade da teoria da asserção (tópico 1.5 do Capítulo I)”. PRIA, Rodrigo Dalla. Legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário. 2016. 157 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, 114.

E, quando o Código Tributário Nacional procura estabelecer disposições específicas e expressas acerca do direito a restituição do indébito tributário, ele não o fez com a intenção de conferir direitos novos aos administrados ou estabelecer quem é aquele que pode ou não ingressar como sujeito ativo na ação de repetição do indébito tributário. Mas, sim, teve como objetivo fixar os limites materiais mínimos de verificação e de observância obrigatória que dão ensejo ao nascimento do direito a restituição.

Assim, interpretando os art. 165 e 166 do CTN conforme a Constituição, podemos identificar aqueles dois elementos que, em virtude da violação aos ditames constitucionais da legalidade e do direito de propriedade, permitirão ao sujeito titular do direito subjetivo exigir do Estado-Juiz a tutela jurisdicional que reconheça (ou não) a existência daquele direito à restituição, quais sejam: o ilícito (decorrente da violação ao princípio da legalidade), e o dano (decorrente da violação ao direito de propriedade e ao princípio do não-confisco).

Dentro dessa interpretação que demos à fenomenologia de positivação do direito à restituição do indébito tributário, bem como ao conteúdo e alcance das regras a ela pertinentes, é que concluímos que apenas um sujeito poderia ser o titular do direito subjetivo à restituição, qual seja: o sujeito passivo da relação jurídico tributária extinta pelo pagamento considerado indevido (leia-se aqui pagamento em sentido lato, abrangendo qualquer forma extintiva da relação jurídica pelo desaparecimento do objeto da prestação e que configure o prévio ingresso, financeiro ou contábil, de valores indevidos nos cofres públicos).

Isto porque, o sujeito passivo da relação jurídica tributária, isto é, o “contribuinte de direito”, será o único sujeito com a aptidão de, a um só tempo, estar sujeito à existência do ilícito, decorrente da violação ao princípio da legalidade, e à existência do dano, caracterizado pela diminuição indevida de seu patrimônio.

Assim, o “contribuinte de direito”, independentemente das provas produzidas em juízo, será sempre o legitimado ativo para a propositura de uma eventual ação de repetição do indébito tributário. Contudo, neste caso, a prova a ser realizada – seja do pagamento indevido (art. 165, do CTN), seja da assunção do encargo financeiro ou da autorização daquele que sofreu o prejuízo do pagamento indevido (art. 166, do CTN) - será sempre um dado necessário à verificação da própria existência do direito à repetição e, quando levadas ao Estado-Juiz, determinarão a procedência ou improcedência do pedido, mediante cognição exauriente do direito material, e implicará, necessariamente, na formação de coisa julgada material.

Por sua vez, qualquer demanda ajuizada pelo “contribuinte de fato”, tendo em vista que ele jamais se encontrará naquela relação jurídica de direito material trazida à apreciação

do Judiciário, resultará na necessidade do Estado-Juiz rejeitar o pedido de atuação jurisdicional e, como consequência lógica, de concessão de tutela jurisdicional, dada a flagrante ilegitimidade ativa. Neste quadro, verificada a ausência de uma das condições da ação em eventual ação de repetição do indébito (legitimidade *ad causam*), o Estado-Juiz, em cognição sumária, decidirá pela extinção do processo, sem resolução do mérito.

8. Bibliografia.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cezar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

ALVIM, Arruda. *A ação e as condições da ação no processo civil contemporâneo*. In: ZUFELATO, Camilo; YARSHELL, Flávio Luiz. 40 anos da teoria geral do processo no Brasil: passado, presente e futuro. São Paulo: Malheiros, 2013.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo. Influência do direito material sobre o processo*. 6ª. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Repetição do indébito tributário e o art. 166 do código tributário nacional*. Disponível em: <
www.journals.usp.br/rfdusp/article/download/67441/70051>. Acesso em: 25/02/2019.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Relação jurídica tributária*. 2016.249 f. Tese (Doutorado Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil, vol. 1*, 7. ed. rev. e atual.- São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Novo Código de Processo Civil Anotado*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13ª. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. São Paulo: Noeses, 5ª ed., 2016.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Extinção da obrigação tributária: compensação e repetição do indébito*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CHIESA, Clélio. *Imunidades e normas gerais de direito tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONRADO, Paulo Cesar. *Exceção de pré-executividade em matéria: do sincretismo processual ao dever de cooperação (Art. 6º do CPC/2015), passando pela “nova” definição de coisa julgada*. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Coords.). *O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DARZÉ, Andréa Medrado. *Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas*. 2014. 426 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil: volume II*. – 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2016.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil*, Vol. 1. 16ª ed. Salvador, Editora Jus Podivm, 2014.

_____. *Pressupostos processuais e condições da ação: o juízo de admissibilidade do processo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *O direito à Restituição do indébito tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Repetição do indébito*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999.

MASSUD, Rodrigo G. N. *Responsabilidade tributária do administrador (CTN, 135, III) circunstâncias materiais e processuais: causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (execução fiscal)*. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico - Volume II*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2016.

MELO, José Eduardo de. *Repetição do indébito e compensação*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999

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

_____. *Repetição do indébito e compensação*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999

NASCIMENTO, Octavio Bulcão. *Sujeição passiva tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NETO, Newton Pereira Ramos. *A sistemática da coisa julgada no novo CPC e seus reflexos nas demandas tributárias*. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo Tributário: Coleção Repercussões do Novo CPC*, v. 16. Salvador: Juspodivm, 2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Repetição do indébito, compensação e ação declaratória*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributário – ICET, 1999.

PRIA, Rodrigo Dalla. *A legitimidade na ação de repetição de indébito tributário*. In: CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário analítico, volume III*. São Paulo: Noeses, 2016. _____ . *Legitimidade ativa na ação de repetição do indébito tributário*. 2016. 157 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

WATANABE, Kazuo. *Cognição no processo civil*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.