

Bergamini: A repetição de indébito de tributos indiretos

Em recente artigo veiculado nesta **ConJur**, o professor Fernando Facury Scaff discorre com maestria a respeito de certos aspectos da repetição de indébito de tributos indiretos e aponta a necessidade de se avançar justamente para se evitar o "ganha, mas não leva".



A proposta do presente ensaio é justamente avançar sobre

essas reflexões e ver como a jurisprudência tem se comportado atualmente.

Pensar sobre a caracterização de tributos como indiretos leva a questões relevantes do ponto de vista jurídico: nesses tributos (indiretos), há sempre a figura do contribuinte de direito e do contribuinte de fato, que suporta a carga tributária incorporada no preço das mercadorias e/ou produtos. Saber quem são os contribuintes de direito e de fato se afigura imprescindível porque é essa classificação que denota a legitimidade ativa em ações de repetições de indébito, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sua leitura leva à conclusão de que somente estará legitimado a pleitear o indébito quem efetivamente suportou seu ônus econômico (contribuinte de fato), a não ser que ele (o contribuinte de fato) expressamente autorize o contribuinte de direito a pleitear a restituição em seu nome.

É verdadeiramente esse o espírito do artigo 166 do CTN. O exame de trechos relevantes da exposição de motivos do Código Tributário Nacional confirma esse espírito, conforme pode ser visto nos pronunciamentos da comissão especial responsável pela elaboração do Projeto do Código Tributário Nacional, em substituição ao anteprojeto antes elaborado por Rubens Gomes de Souza. Vejamos:

"Texto dos artigos 130 e 131 do Projeto do Código Tributário Nacional, que vieram a ser positivados nos artigos 165 e 166

Artigo 130 — O contribuinte tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, nos seguintes casos:

(...)

Artigo 131— Existindo disposição legal expressa que determine ou faculte ao contribuinte a transferência do tributo a terceiro, o direito referido no artigo anterior fica subordinado à prova de que a transferência não ocorreu efetivamente, por impossibilidade material ou jurídica, em face das circunstâncias do caso.

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

(...)

Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão

Especial nomeada pelo ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional (...)

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

As motivações que guiaram a comissão especial do Código Tributário Nacional eram no sentido de restringir a entrega, ao contribuinte de direito, do direito amplo e irrestrito à repetição de indébito. Assim, cabe a ele (contribuinte de direito) o direito ao indébito, salvo se o tributo repercutir financeiramente no preço, ocasião em que caberá o indébito àquele que suportou o encargo financeiro do tributo ilícito.

O Judiciário caminhou nessa trilha por anos.

Mas, ao julgar do REsp Nº 903.394/AL em recurso repetitivo, o STJ modificou expressamente o seu entendimento, passando a sustentar que o direito à restituição de tributos indiretos é do contribuinte de direito, não do contribuinte de fato. Ao fazê-lo, o STJ sustenta que *"é desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele"*. Diz claramente que *"por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco"*. Já o contribuinte de fato, segundo o STJ, *"não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma, o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito"*. Diz o STJ que, quando muito, o contribuinte de fato teria direito de regresso contra o contribuinte de direito que der cabo da repetição de indébito.

O entendimento do STJ passa pelo raciocínio de que o artigo 166 do CTN deve ser interpretado em harmonia com os demais dispositivos do Código, em especial o artigo 165, que trata da restituição do pagamento indevido, bem como dos artigos 121 e 123, que tratam da definição de contribuintes, responsáveis e a impossibilidade de instrumentos particulares serem oponíveis ao Fisco para a definição da sujeição passiva. Quis dizer o STJ que a restituição de indébito prevista no artigo 165 é cabível aos contribuintes e sujeitos passivos da obrigação tributária (artigo 121), não cabendo aos consumidores de bens e serviços gravados por tributos indiretos se colocarem na condição de sujeitos passivos mediante atos interpartes (sua posição comercial na relação havida com seu fornecedor) por força do artigo 123.

O STJ avança mais ao dizer que *"ademais, (...) o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo artigo 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo*



frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual".

Apenas haveria uma situação que, segundo o STJ, permite a aplicação do artigo 166 do CTN. Refiro-me ao que foi julgado no REsp nº 1.299.303/SC, no qual foi decidido, em relação aos tributos indiretos incidentes sobre fornecimento de bens e serviços em função de contratos de concessão pública, o contribuinte de fato poderá questionar e repetir o indébito. Como premissas de seu raciocínio, o STJ adotou as seguintes proposições: 1) a contratação de energia elétrica junto à determinada concessionária é compulsória pelo contribuinte, isto é, a ele não é dado escolher, ou não, a contratação; e 2) o poder público e as concessionárias mantêm relação simbiótica, posto que elas (as concessionárias) prestam serviços que deveriam sê-los pela Administração Pública. E, segundo a decisão, isso fica claro quando se verifica, por exemplo, que quando há criação ou alteração de tributos deve haver a majoração da tarifa de energia para manter o equilíbrio econômico-financeiro da concessão e, sob esse enfoque, o poder público e a concessionária encontram-se lado a lado, em situação cômoda e sem desavenças, inviabilizando qualquer litígio. Por outro lado, o consumidor da energia elétrica observa essa relação paradisíaca e fica desprotegido, surgindo daí o seu direito à repetição de indébito.

Essa situação tratada no REsp Nº 1.299.303/SC seria a única exceção às regras estipuladas no REsp nº 903.394/AL. Nas demais hipóteses, são válidas as conclusões do STJ no sentido de que cabe ao contribuinte de direito o direito à repetição de indébito, dado que, em última instância, o artigo 166 do CTN sequer foi recepcionado pela atual Constituição Federal.

A Súmula 549 do STF não segue melhor sorte.

Segundo ela, cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo. Sua aprovação se deu na Sessão Plenária do STF de 3/12/1969 e os recursos extraordinários que a embasaram são todos da década de 1960, a saber: RE nº 45.977, julgado em 27/9/66, DJ 22/2/67; RE nº 58.290, julgado em 17/6/66, DJ 23/11/66; RE nº 58.660, julgado em 10/4/69, DJ 30/5/69. Considerando que o CTN foi publicado no Diário Oficial de 25/10/66 e entrou em vigor somente em 1º/1/67, fica claro que dois dos recursos extraordinários que embasam a Súmula 546 foram julgados antes mesmo da entrada em vigor do artigo 166 do CTN, enquanto que o terceiro foi julgado em 1969, ou seja, apenas dois anos após a entrada em vigor do CTN. Considerando o tempo de tramitação de processos judiciais, é crível supor que os fatos geradores relativos aos aludidos processos sejam da década de 1940 ou 1950.

Em outras palavras, se o artigo 166 do CTN não pertence ao atual ordenamento jurídico, nas palavras do STJ, com muito mais razão a Súmula 546 não faz parte do sistema constitucional atual, razão pela qual não podem ser utilizados como fundamentos para negar o direito à repetição de indébito para os contribuintes de direito, que são, nesse contexto, os reais legitimados a questionar e ressarcir os tributos indiretos que gravaram suas operações e prestações.

Resta ao Judiciário efetivamente aplicar o precedente do REsp Nº 903.394/AL para que os contribuintes não mais se vejam na inglória situação do já falado *"ganha, mas não leva"*.

Date Created

17/03/2021