

Repetição de indébito de tributo indireto: hipótese de enriquecimento ilícito?

*Repetition of overpayment of the indirect tribute:
hypothesis of embezzlement?*

Francielly Schmeiske¹

RESUMO

Busca-se, a partir deste estudo, analisar, inicialmente, a definição de tributo e a sua classificação em direto e indireto. Além disso, necessário se faz ponderar sobre as possibilidades de requerer a restituição do tributo pago indevidamente, seja porque o contribuinte não devia ou por ter realizado o pagamento a maior do que o devido. Feitas essas considerações, deve ser considerado ainda o cabimento da repetição de indébito nos casos de tributos indiretos. Por fim, chegando ao ápice do estudo, constata-se que de acordo com o entendimento predominante dos tribunais, há casos em que, ainda que o contribuinte prove ter assumido o encargo financeiro de um tributo indevido, o Estado não está obrigado a restituí-lo.

Palavras-chave: *Contribuinte de fato. Enriquecimento indevido. Restituição do pagamento. Tributos indiretos.*

ABSTRACT

Seeks, from this study, analyze, first, the definition and classification of tax on direct and indirect. Furthermore, it is necessary to ponder the possibilities to claim reimbursement of the tax overpaid, either because the taxpayer should not have done or the overpayment than due. Given these considerations, it should still be considered the appropriateness of the repetition of overpayments in cases of indirect taxes. Finally, reaching the apex of the study, notes that according to the prevailing understanding of the courts, there are cases where, even if the taxpayer establishes that he has assumed the financial burden of a tax abuse, the State is not obliged to repay it.

Keywords: *Taxpayer actually. Unjust enrichment. Refund of payment. Indirect taxes.*

¹ Advogada. Procuradora do Município de Ribeirão Claro/PR. Pós-graduada em Direito do Estado pelas Faculdades Integradas de Ourinhos/SP. Autora de diversos artigos jurídicos publicados em periódicos especializados em Direito no Brasil e no exterior.

I INTRODUÇÃO

O presente trabalho abordará as possibilidades de restituição do valor pago indevidamente ou a maior nos casos de tributos classificados como indiretos, ou seja, aqueles que podem acarretar o repasse do encargo financeiro ao consumidor final, também conhecido como contribuinte de fato.

Para tanto é importante abordar a definição de tributo e especialmente a sua classificação quanto à possibilidade de transferência da carga tributária. Além disso, será necessário fazer algumas ponderações sobre o instituto da repetição de indébito no Direito Tributário.

Feitas essas considerações iniciais, e adentrando especificamente na proposta principal do presente estudo, serão apontadas, de acordo com a legislação pátria e o entendimento dos tribunais, as situações que comportam a repetição de indébito dos tributos indiretos.

Esta pesquisa se justifica pelo fato de que nos casos de tributos indiretos, o posicionamento predominante na jurisprudência é no sentido de que apenas o contribuinte de direito poderá figurar em ação de repetição de indébito, por ser sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Assim, o principal objetivo deste estudo é propor uma análise sobre a possibilidade do contribuinte de fato requerer a restituição do valor pago indevidamente, quando comprove ter assumido o ônus tributário.

A questão problema aqui levantada corresponde ao fato de que a impossibilidade do consumidor final figurar como autor em ação que versem sobre tributos indiretos pode gerar o enriquecimento ilícito do contribuinte de direito ou da Fazenda Pública. Além disso, verifica-se que em determinados casos o Estado também não poderá ser acionado pelo contribuinte de direito.

Como hipótese de trabalho, tem-se que o consumidor final, que comprove que efetivamente pagou pelo tributo indevido, deve ser reconhecido como legítimo para propor a ação de repetição.

Para a elaboração do estudo foram coletadas doutrinas e legislações que abordam o presente assunto, possibilitando a análise dos conceitos e opiniões emitidos pelos autores. Além disso, a pesquisa foi realizada por meio de fontes eletrônicas disponíveis na Internet, como forma de complementar os materiais coletados, permitindo o confronto entre dados tradicionais e eletrônicos.

2 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO E SUA CLASSIFICAÇÃO QUANTO À POSSIBILIDADE DE TRANSLAÇÃO DO ENCARGO FINANCEIRO

Em primeiro lugar, registre-se que o artigo 146, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal, atribui à lei complementar a competência para definir tributos. Diante dessa previsão, o constituinte originário conferiu ao legislador infraconstitucional a tarefa de conceituar especificamente os tributos. Anote-se, contudo, que o legislador deve observar os limites estabelecidos na Lei Maior.

Cumpra observar, dessa forma, que atualmente é a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) que exerce esta incumbência determinada pelo Texto Magno.

Antes de expor a definição de tributo disciplinada no código, é de se verificar que em que pese o Código Tributário Nacional se tratar de uma lei ordinária, este diploma foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar. Esta é uma questão pacífica na doutrina e jurisprudência. Assim, tendo em vista a compatibilidade material das normas do Código Tributário Nacional de 1966 com as normas da Constituição Federal de 1988, a incompatibilidade formal não prejudica a recepção daquela norma, já que foi produzida de maneira válida. Observe-se apenas que em decorrência da exigência da nova ordem constitucional o Código Tributário Nacional apenas pode ser alterado por meio de lei complementar.

Feitas essas considerações, deve ser destacado que o referido código, em seu artigo 3º, estabelece que “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”.

Analisando superficialmente os elementos que classificam o tributo, é possível concluir que este é uma obrigação pecuniária, pois é paga em dinheiro. É também uma prestação compulsória, ou seja, obrigatório, tendo em vista que decorre de lei, imposta unilateralmente pelos entes políticos, independente da vontade do contribuinte, exigido tanto da pessoa física como da pessoa jurídica que demonstre capacidade contributiva. Além disso, a hipótese de incidência do tributo deve ser algo lícito, já que o tributo não constitui sanção de ato ilícito. E por fim, a cobrança do tributo

não provém de um ato discricionário, pois a lei prevê a forma de atuação do administrador, sem deixar margem de escolha.

Além dessa conceituação geral, anote ainda que, em Direito Tributário, há diversas classificações atribuídas aos tributos. Entretanto, para o presente estudo deverá ser analisada especificamente a classificação quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro, podendo ser direto ou indireto.

No primeiro caso, dos tributos diretos, verifica-se que o encargo econômico é suportado pelo indivíduo que pratica o fato gerado. Nas palavras de Sabbag (2012, p. 410), o imposto direto é suportado “por aquele que deu ensejo ao fato imponible”. Como exemplos dos impostos diretos podem ser mencionados o IPTU e o IPVA. Desse modo, quem possui a propriedade de imóvel urbano ou de veículo automotor, pratica o fato gerador do tributo, e por isso suportará o ônus do encargo.

Por outro lado, nos tributos indiretos, denominados ainda de tributos que repercutem, o encargo financeiro é suportado por terceira pessoa, diversa daquela que praticou o fato gerador. Dessa forma, “transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito” (SABBAG, 2012, p. 410).

Sobre o tema, deve ser registrada ainda a exposição de Alexandre (2010, p. 101), o qual leciona que “são indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo”.

Para um melhor entendimento deste estudo, deve ser mencionado que o contribuinte de fato é também conhecido como consumidor final. Assim, o contribuinte de direito é o indivíduo que pratica o fato gerador do imposto e o contribuinte de fato é o terceiro que verdadeiramente suporta a carga financeira. Neste sentido, são reconhecidamente indiretos o IPI e o ICMS.

Sobre o assunto ensina Coêlho (2008, p. 540):

O ICMS e o IPI são impostos que somente devem onerar o Consumo. A Professora Misabel Derzi, em notável conferência em Belo Horizonte por ocasião do Primeiro Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário (1997), afirmou que: “É importante notar que tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou o industrial). São, a rigor, impostos sobre o consumo, não devendo onerar

a produção ou o comércio, como alerta Klaus Tipke. [...]. Tais tributos não oneram a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. Com base nisso, de forma quase universal, como vimos, consagra-se o princípio da não-cumulatividade, inclusive na Constituição brasileira, onde se permite compensar, com o imposto devido, o imposto cobrado nas operações anteriores.

Convém notar, dessa forma, que os tributos indiretos estão embutidos no preço pago pelo indivíduo. Em verdade, verifica-se que em regra o consumidor não percebe que o tributo está incluído no preço dos bens ou serviços adquiridos, estando sujeito a suportar grande encargo fiscal.

Por derradeiro, diante das considerações realizadas a cima, percebe-se que nos casos do ICMS e IPI, o sujeito passivo da relação tributária que circula a mercadoria e industrializa um produto poderá repassar estes impostos incidentes sobre a atividade desenvolvida para o terceiro, denominado como consumidor final.

Neste momento é importante destacar que de modo geral todos os tributos, sejam diretos ou indiretos, estão embutidos no preço final. Isto porque dificilmente o sujeito passivo da relação tributária permaneceria desenvolvendo suas atividades caso não repassasse os gastos que decorrem dessas. Contudo, no caso do ICMS e IPI a repercussão econômica é discriminada no valor pago, e a transferência do encargo tributário é estabelecida pela própria lei.

Assim sendo, um tributo não pode ser classificado como indireto simplesmente pelo fato da repercussão econômica. Conforme observado, um tributo é considerado indireto de acordo com a expressa previsão legal.

Finalmente, registre-se ainda que existem algumas controversas sobre a utilização das expressões tributos diretos e indiretos e contribuinte de direito e de fato. Sobre este ponto, afirma-se que estas nomenclaturas não possuem relação com a ciência jurídica.

No caso da classificação em direto e indireto, afirma-se que é frágil a utilização do critério da repercussão econômica, pois, conforme já exposto acima, todos os tributos serão repassados de alguma forma.

Em que pese esta observação, e tendo em vista que o presente ensaio não visa abordar especificamente esta discussão, as expressões acima mencionadas serão utilizadas visando a melhor didática do trabalho, conforme os conceitos apresentados acima.

3 REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Feitas estas primeiras considerações sobre a definição de tributo, deve ser ponderada ainda a forma como se dará a restituição do valor pago indevidamente.

De modo geral a repetição de indébito pode ser definida como instituto capaz de garantir a devolução, pelo fisco, de valores pagos indevidamente pelo contribuinte a título de tributo, seja porque não devia, seja porque pagou a maior do que o devido. Isto porque, visa-se, com o instituto da restituição do indébito, evitar o enriquecimento sem causa do Estado.

É de se verificar ainda que a restituição do valor pago indevidamente pode ocorrer em ação autônoma, ou cumulada com outra ação, como por exemplo em ação declaratória de inexistência de relação jurídica.

Assim sendo, o Código Tributário Nacional, mas especificamente nos artigos 165 a 169, enumera as situações que autorizam e a forma como se dará a restituição do pagamento indevido.

Conforme se extrai do artigo 165, do Código Tributário Nacional, há três hipóteses de restituição de indébito:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Das hipóteses acima elencadas nota-se que os dois primeiros incisos cuidam de casos de pagamento indevido reconhecido sem a ocorrência de litígio. A última hipótese, por seu turno, deriva de ação que envolve conflito de pretensão resistida.

Outra questão que deve ser mencionado é que para a restituição do valor recolhido indevidamente, basta o que contribuinte demonstre que não precisava realizar o pagamento, ou que realizou de maneira superior ao devido.

Neste ponto, cumpre destacar uma distinção com o direito privado. Sobre este tema, nas relações entre pessoas privadas, dispõe o artigo 877

do Código Civil que “àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe à prova de tê-lo feito por erro”. Assim, diversamente do que ocorre no Direito Tributário, nas relações privadas o indivíduo deverá provar que o pagamento é indevido e ainda que o realizou por erro.

Verifica-se, portanto, que não há que se falar em prova do erro para a restituição do tributo, mas tão somente do pagamento indevido.

Sobre esta temática, destaque-se a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 646.328 do Rio Grande do Sul, julgado em 4 de junho de 2009, que concede a restituição do valor pago em razão de um crédito tributário prescrito. No referido caso o tribunal entendeu que se há a prescrição então o crédito tributário inexistente. Assim, independentemente do motivo pelo qual tenha ocorrido o pagamento - com ou sem erro - o contribuinte tem direito de reaver o montante pago.

Outra questão relevante refere-se ao prazo prescricional para requerer a repetição do tributo pago indevidamente.

De acordo com o artigo 168 do Código Tributário Nacional o prazo prescricional para reaver o valor pago é de cinco anos. Além disso, os incisos I e II do referido artigo estabelecem diferentes datas para o início da contagem deste prazo: a) com fundamento no inciso I, o prazo prescricional inicia-se da data do pagamento indevido, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Neste sentido deve ser ressaltado o julgamento do Recurso Especial nº 566.621 do Rio Grande do Sul, do Supremo Tribunal Federal; b) com relação ao inciso II, verifica-se que o prazo prescricional inicia-se na “data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”.

Por fim, deve ser mencionado que o artigo 169 do código em comento dispõe que é de dois anos o prazo prescricional para a propositura de ação anulatória da decisão administrativa que denegue a restituição.

4 REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS INDIRETOS: DECISÕES DOS TRIBUNAIS

Em primeiro lugar, é importante pontuar que o antigo posicionamento dos tribunais superiores era que o contribuinte de direito não teria legitimidade para propor ação de repetição de indébito, pois se enriqueceria ilícita-

mente, já que não suportava o ônus dos tributos indiretos. Assim, entendia-se que cabia ao consumidor a propositura da respectiva ação de repetição.

Neste sentido, há precedentes que não admitem a legitimidade ativa do vendedor em reaver o valor pago indevidamente. Isto porque nos casos em que o contribuinte de direito repassa o ônus para o contribuinte de fato, não se pode admitir que o primeiro seja restituído de um valor que não desembolsou.

Sobre o assunto destaque-se a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 44.115 do Espírito Santo, de 11 de outubro de 1960, no qual restou consignado que:

Dai pela ilegitimidade da parte para postular a repetição do indébito, porque se tratar de imposto (sic) indireto, que repercutiu sobre (sic) o consumidor, acrescido que foi ao preço do produto. A sua repetição, portanto, importaria ao enriquecimento ilícito. Só o consumidor ou, no caso o importador da mercadoria, é que poderia reaver o tributo indevidamente satisfeito (RE 44.115/ES, Relator Ministro Henrique D'Avila, DJ 11.10.1960 apud BRASIL, 2013).

Entretanto, poucos anos após esta decisão e mesmo antes da edição do Código Tributário Nacional o Supremo Tribunal Federal mudou seu posicionamento e editou a Súmula 71, em 13 de dezembro de 1963, a qual estabelecia que “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Mesmo com a edição desta súmula o Superior Tribunal de Justiça continuou seguindo o anterior posicionamento do Supremo Tribunal Federal, de 1960. Neste sentido aquele tribunal julgou o Recurso Especial nº 24.772-3 de São Paulo, em 7 de novembro de 1994. Extraí-se da decisão o seguinte trecho:

Como ensina Ruy Barbosa Nogueira “na impossibilidade de atingir o contribuinte natural, o legislador admite ainda como sujeito passivo, o 2º RESPONSÁVEL - quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Observe-se que o responsável é um terceiro em relação ao contribuinte, mas não alheio ao fato gerador. O art. 128 do CTN prevê que seja uma pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação e que indicado o responsável, a lei pode excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuir a este em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Observe-se que o art. 128 ao se referir à pessoa vinculada ao fato gerador, compreende a vinculação tanto ‘de facto’ como ‘de direito’, pois não as distingue e no projeto estava mesmo vinculada

de fato e ou de direito ao respectivo fato gerador (art. 164 do projeto) e foi apenas ressumada a redação (REsp 24772/SP, Relator Ministro Américo Luz, Segunda Turma, julgado em 7.11.1994, DJ 28.11.1994, p. 32602 Apud BRASIL, 2013).

Não obstante isto, frise-se que esta não é mais a jurisprudência que prevalece atualmente.

Neste ponto, deve ser destacado que o artigo 166 do Código Tributário Nacional trata especificamente dos casos de repetição de indébito nos tributos em que o encargo financeiro é suportado pelo consumidor final, ou seja, pelo contribuinte de fato.

De acordo com este dispositivo a repetição de indébito de tributos indiretos “somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Posta assim a questão, deve ser anotado que a prova da assunção do encargo tributário pode ser feita quando o contribuinte de direito não transfere o ônus do tributo ou quando tenha ressarcido o contribuinte de fato.

No que toca a autorização exigida pelo artigo acima transcrito, o consumidor final permite que o contribuinte de direito seja restituído do valor indevidamente recolhido, sem que haja recebido o ressarcimento do montante que desembolsou.

Nas palavras de Amaro (2009, p. 425):

Objetiva-se evitar o locupletamento sem causa do solvens; é claro que, negada a restituição do indébito (por falta da prova da assunção do ônus ou da autorização), quem de fato irá locupletar-se é o Fisco.

Assim, registre-se que a atual interpretação deste dispositivo é no sentido de que somente o contribuinte de direito poderá requerer a restituição do valor pago indevidamente. Isto porque, somente o contribuinte de direito possui relação jurídica tributária com o Fisco, o que garante a sua legitimidade na ação judicial de restituição do tributo indevidamente recolhido.

Isto porque o artigo 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional estabelece que “o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

Diante disso, é contribuinte de direito aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, sendo contribuinte de fato aquele que suporta o ônus econômico do tributo.

Ademais, registre-se que este entendimento está estampado na Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “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”.

Da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça firmou posicionamento no julgamento do Recurso Especial nº 903.394 de Alagoas, de relatoria do Ministro Luiz Fux, em 26 de março de 2010. Naquela oportunidade o tribunal expos que:

O “contribuinte de fato” (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo “contribuinte de direito” (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente (REsp 903394/AL, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24.3.2010, DJe 26.4.2010, apud NRASIL, 2010).

Portanto, o principal argumento utilizado é que o contribuinte de fato, ainda que arque com o encargo, não mantém relação jurídica tributária com o Estado, por isso não possui legitimidade ativa para ação de restituição.

Sobre o assunto destaque-se a doutrina de Carvalho (2008, p. 583):

[...] o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação substanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual.

Além disso, cumpre observar que, diversamente da regra geral, nos casos dos tributos indiretos, não basta que o contribuinte comprove que houve pagamento indevido. De acordo com o artigo 166, o contribuinte de direito deverá provar que não repassou o encargo financeiro, ou que, no caso de ter transferido para terceiro, esteja munido de autorização para receber a repetição do indébito.

4.1 POSICIONAMENTOS PELA LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO

Conforme explanado acima, em regra entende-se que o contribuinte de fato não possui legitimidade ativa nas ações que tratam de tributo indireto, pois não mantém relação jurídica com a Fazenda Pública.

Contudo, questão bastante pertinente a este tema refere-se ao serviço público prestado por concessionária.

Sobre o assunto, merece destaque o julgado da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.299.303 de Santa Catarina, de relatoria do Ministro Cesar Asfor Rocha, publicado em 14 de agosto de 2012.

Neste recurso ficou reconhecida a legitimidade ativa do consumidor para discutir a legalidade e a repetição do indébito referente à incidência do ICMS sobre a demanda contratado de energia elétrica, nos casos de concessionária de serviço público ou serviço essencial explorado em regime de monopólio, já que a lei determina que qualquer excesso fiscal seja automaticamente repassado ao consumidor final.

Assim, concluiu-se que:

Sob esse enfoque é que o Estado-concedente e a concessionária do serviço público encontram-se lado a lado, no mesmo polo, em situação absolutamente cômoda e sem desavenças, inviabilizando qualquer litígio em casos como o presente. O consumidor da energia elétrica, por sua vez, observada a mencionada relação paradisíaca concedente/concessionária, fica relegado e totalmente prejudicado e desprotegido. Esse quadro revela que a concessionária assume o papel de contribuinte de direito apenas “formalmente”, assim como o consumidor também assume a posição de contribuinte de fato em caráter meramente “formal” (REsp 1.299.303/SC, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, DJe 14.8.2012 Apud BRASIL, 2012).

Diante disso, constata-se que no que se refere aos tributos indiretos incidentes sobre serviços públicos prestados por concessionárias, é reconhecida a legitimidade ativa do contribuindo de fato.

Isto porque, de acordo com o tribunal superior, nestes casos o consumidor final detém qualidade de contribuinte de fato e de direito, sendo que a concessionária de energia elétrica apenas tem a responsabilidade de realizar o recolhimento do imposto. Nestes termos, para o Superior Tribunal de Justiça, o consumidor final é reconhecido como sujeito passiva da obrigação tributária.

Seguindo este posicionamento, o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, na Apelação Cível nº 992224-3, publicado em 10 de julho de 2013, reconheceu ainda a legitimidade ativa do contribuinte de fato de propor ação de restituição do indébito. Assim, restou decidido que:

Cede passo então o entendimento de que o consumidor final dos serviços prestados por farmácias de manipulação, que preparam e fornecem medicamentos sob encomenda, tem legitimidade ativa para pleitear repetição de indébito tributário na hipótese de cobrança de ICMS, pois, embora o art. 166 do CTN confira ao contribuinte de direito, como regra geral, a legitimidade para a restituição de tributos pagos indevidamente, é garantido ao usuário do serviço o direito de defender os seus interesses diante do prestador do serviço, preservando os princípios da ampla defesa e do acesso ao Poder Judiciário. Portanto, havendo o repasse do valor do tributo ao consumidor final, arcando este com o ônus financeiro, assume a condição de contribuinte de fato, de sorte que, o credencia à condição de integrar a relação tributária, ainda que mero consumidor, tudo em conformidade com nova orientação jurisprudencial adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, que concede sua legitimidade de questionar essa tributação (AC 992224-3, Relator Desembargador Salvatore Antonio Astuti, Primeira Câmara Cível, DJ 10.7.2013 apud BRASIL, 2013).

Além disso, constata-se que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgando a Apelação Cível nº 2003.71.12.002280-6 em 28 de fevereiro de 2007, decidiu pela legitimidade do contribuinte de fato em requerer a restituição do valor do tributo indevido, pois é este quem sofre o ônus do encargo tributário. Neste sentido é a ementa:

Tributário. IPI. Bebidas. Legitimidade. Art. 166 do CTN. Valor fixo. Pauta fiscal. Inconstitucionalidade. O distribuidor, não contribuinte do IPI, que adquire o produto da indústria com incidência do IPI, suportando o respectivo ônus por força de repercussão jurídica evidenciada no destaque do valor do IPI devido na nota, tem legitimidade para demandar acerca do valor devido. Titular do direito à restituição, nos termos do art. 166 do CTN, é o contribuinte de fato quando haja a repercussão jurídica que retira do contribuinte de direito a possibilidade de obter a restituição do que não suportou, de modo que, sendo titular do direito à restituição, por certo pode antecipar-se à incidência, buscando não pagar o indevido [...]. (TRF4, AC 2003.71.12.002280-6, Segunda Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 28/02/2007 apud BRASIL, 2007).

Diante disso, é possível perceber que não é definitivo o entendimento de que o contribuinte de fato é ilegítimo para as ações que versam sobre

tributos indiretos. Por outro lado, há sinais de que os tribunais estão modificando o antigo posicionamento.

Sobre o assunto, destaque-se que:

Vislumbramos duas saídas juridicamente viáveis ao dilema do STJ: conceder aos contribuintes de fato o direito de litigar diretamente contra o Fisco, por arcarem com o ônus do tributo; ou lhes permitir que demandem contra os contribuintes de direito, para recuperarem o que pagaram indevidamente a título de tributo, embutido nos preços ou tarifas. E para demonstrar que o STJ não estabeleceu verdadeiramente seu entendimento sobre a matéria, no julgamento do AG 1365535, ocorrido em 7 de fevereiro, o tribunal afirmou que somente o contribuinte de fato (o que suporta efetivamente o ônus financeiro do tributo) é que está legitimado para o pedido de repetição de valores indevidamente pagos ao Fisco (TREU, 2013, p.1).

Como se depreende, a legitimidade ativa do consumidor final para demandar contra o Estado, ainda que em tese não participe da relação tributária com o Fisco, começa a ser reconhecida pelos tribunais, tanto no que se refere à discussão da legalidade da cobrança do tributo, quanto no que toca ao requerimento restituição do indevido.

5 ENRIQUECIMENTO ILÍCITO

Conforme analisado acima, ainda é predominante o entendimento de que o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final, mesmo que tenha suportado o encargo financeiro do tributo e comprove tal situação, é parte ilegítima para pleitear a restituição do valor pago indevidamente.

Neste sentido defende-se que o contribuinte de fato, como já mencionado anteriormente, não possui relação jurídica com o Fisco. Vale frisar que, apenas o contribuinte de direito, que é o sujeito passivo da tributação, poderá requer a restituição do indébito caso não tenha repassado o ônus tributário para o consumidor ou receba autorização deste, nos casos de impostos de consumo.

Em que pese estas constatações, alguns tribunais já confirmaram a legitimidade ativa do contribuinte de fato em ação que versam sobre tributos indiretos. Contudo, este entendimento ainda é minoritário.

Diante disso, este trabalha tem o objetivo de defender a legitimidade ativa do consumidor final que comprove ter assumido o ônus tributário.

Isto porque, entender que o indivíduo que comprovadamente arcou com o tributo indireto não possa figurar como autor em ação para reaver o montante repassado indevidamente à Fazenda Pública, é concordar com enriquecimento ilícito do próprio Estado ou ainda do contribuinte de direito.

Convém notar, outrossim, que a finalidade deste estudo não é defender a existência da relação jurídica entre o contribuinte de fato e o Fisco. Contudo, esta situação não pode constituir óbice para se requerer a devolução do valor pago indevidamente.

A título de exemplo, imagine-se que tenha sido declarada a inconstitucionalidade de um IPI. Neste caso, o atual entendimento é de que somente a empresa poderá propor a ação de repetição de indébito para reaver os valores, nos casos já explicitados acima.

Na situação exemplificada, caso a indústria tenha repassado o valor para o consumidor, não há interesse em requerer a devolução do indébito, já que o valor pago não foi suportado por aquela. Além disso, o contribuinte de fato, conforme já mencionado, é considerado ilegítimo para figurar na ação de restituição de indébito, restando-lhe apenas autorizar a empresa a pedir a devolução do indébito.

A conclusão a que se chega, é que ou ocorrerá o enriquecimento ilícito do Estado, que recebeu um valor que não era devido, ou poderá ainda se enriquecer ilicitamente o contribuinte de direito, que receberá a autorização do consumidor, sendo restituído de um valor que não desembolsou.

Além disso, nos moldes da interpretação a que se atribui atualmente ao artigo 166, do Código Tributário Nacional, permite-se que o Estado crie tributos indiretos, sabendo que são indevidos, já que tem o conhecimento das dificuldades existentes para que o indivíduo que arcou com o tributo reveja o valor pago. Nestes termos, é preciso retirar a Fazenda Pública da confortável possível que se encontra, excluindo a certeza que tem de que não será obrigada a restituir o valor recebido indevidamente.

Nota-se, portanto, que, diante do entendimento atual, o consumidor final é o verdadeiro prejudicado quando se trata de tributos indiretos.

Diante dessa análise, deve ser reconhecida a legitimidade de o contribuinte de fato requerer a repetição do valor que indevidamente pagou, por representar uma perda patrimonial injustificada, pois se o tributo não fosse repassado o consumidor teria desembolsado valor inferior.

6 CONCLUSÃO

A temática aqui abordada teve o escopo de analisar o instituto da repetição de indébito, no Direito Tributário, e, em especial, nos casos de tributos classificados como indiretos.

Para isso, foi estudado o conceito de tributo, e a sua classificação quando a transferência do ônus tributário.

Em seguida foi tratada da regra geral para se obter a repetição de indébito, quando o imposto é pago indevidamente, seja porque o tributo era indevido ou por ter ocorrido o pagamento a maior do que o devido. Neste momento foi possível concluir que, diversamente do que ocorre no direito privado, para se obter a repetição do indébito tributário, em regra, é necessário apenas demonstrar que o pagamento era indevido.

Analisados estes pontos, foi abordado ainda o caso específico de repetição de indébito dos tributos indiretos.

Neste aspecto, foi possível perceber que a jurisprudência dominante entende que apenas o contribuinte de direito, aquele considerado sujeito passivo da relação tributária, é legítimo para propor ação que trata de tributo indireto.

Além disso, conclui-se que há duas hipóteses que o contribuinte de direito poderá requerer a restituição do valor: quando não tenha repassado o ônus para o consumidor final ou quando esteja munido de autorização específica do consumidor.

Em que pese isto, nota-se que há julgados que admitem a legitimidade do consumidor em casos específicos, como por exemplos nas situações em que o contribuinte de direito seja concessionária de serviço público ou serviço essencial explorado em regime de monopólio. Nestas situações os tribunais superiores reconhecem o consumidor final como verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

Feitas estas considerações, este ensaio visa defender a legitimidade do contribuinte de fato para figurar em ação que versem sobre tributos indiretos, com o escopo de afastar possível enriquecimento ilícito do Estado.

Isto porque, o contribuinte de direito que repassa o encargo tributário não possui interesse em pleitear a restituição do tributo indireto, pois não desembolsou o valor. Diante disso, o consumidor final, aquele que suportou o tributo que não era devido ou cobrado a maior do que o devido, não

poderá se valer da ação de repetição de indébito, simplesmente porque não figura como sujeito passivo da relação tributária.

Contudo, em que pese o contribuinte de fato não praticar o fato gerador, é o principal sujeito afetado pela incidência do imposto.

Nestes termos, deve ser reconhecida a legitimidade ativa do contribuinte de fato, consumidor final, para as ações de repetição de indébito dos tributos indiretos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4ª ed. São Paulo: Método, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a emenda Constitucional n. 71, de 29 de novembro de 2012. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 24.772-3 de São Paulo**. 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199200177654&dt_publicacao=28/11/1994>. Acesso em: 30 de julho de 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 646.328 do Rio Grande do Sul**. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200400346220&dt_publicacao=23/06/2009>. Acesso em: 24 de julho de 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 903.394 de Alagoas**. 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200602520769&dt_publicacao=26/04/2010>. Acesso em: 11 de julho de 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.299.303 de Santa Catarina**. 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201103084763&dt_publicacao=14/08/2012>. Acesso em: 19 de julho de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 44.115 do Espírito Santo**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=143827>>. Acesso em: 24 de julho de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 566.621 do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>>. Acesso em: 24 de julho de 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região **Apelação Cível 2003.71.12.002280-6**. 2007. Disponível

em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=200371120022806&dataPublicacao=28/02/2007>.
Acesso em: 12 de agosto de 2013.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONJUR. **Consumidor final pode contestar cobrança de tributo**. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <www.conjur.com.br/2012-ago-16/consumidor-final-contestar-cobranca-indevida-tributo-indireto>. Acesso em: 10 de julho de 2013.

CRISTO, Alessandro. **Consumidor pode pedir de volta ICMS sobre energia**. Revista consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-nov-11/consumidor-pedir-volta-icms-energia-contratada-tj-rj>>. Acesso em: 10 de julho de 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TREU, Ricardo Mafra. **O contribuinte de fato e o de direito**. Valor econômico. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/2556038/o-contribuinte-de-fato-e-o-de-direito>>. Acesso em: 1 de agosto de 2013.