

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**AÇÃO REPETITÓRIA DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS INDIRETOS E NOS
TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS**

LUCAS MACHADO DE BARCELOS

**Rio de Janeiro
2016/2º SEMESTRE**

LUCAS MACHADO DE BARCELOS

**AÇÃO REPETITÓRIA DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS INDIRETOS E NOS
TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira.**

Rio de Janeiro
2016/2º SEMESTRE

CIP - Catalogação na Publicação

B242a Barcelos, Lucas Machado de
Ação repetitória de indébito nos tributos indiretos e nos tributos declarados inconstitucionais / Lucas Machado de Barcelos. -- Rio de Janeiro, 2016.
72 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2016.

1. Ação repetitória de indébito. 2. Tributos indiretos. 3. Legitimidade ativa ad causam. 4. Tributos inconstitucionais. 5. Prazo para ajuizamento. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

LUCAS MACHADO DE BARCELOS

**AÇÃO REPETITÓRIA DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS INDIRETOS E NOS
TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira.**

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro
2016/2º SEMESTRE

Dedico esta monografia à Dione Ribeiro Machado de Barcelos e a Fernando Ricardo de Barcelos, meus pais, que através de todo suporte e apoio, propiciaram a realização deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho buscar analisar a ação repetitória de indébito nos casos dos tributos indiretos e nos tributos declarados inconstitucionais. No primeiro capítulo desta obra analisa-se o instituto da ação repetitória, sobretudo a natureza jurídica do pedido da ação repetitória, o prazo para repetição, as hipóteses e os sujeitos da referida, porém sem adentrar no procedimento processual desta ação. Em seguida analisa-se a restituição dos tributos indiretos, especificamente tenta-se responder à questão sobre a possibilidade do contribuinte de fato requerer essa repetição, em contraponto a requisição feita pelo contribuinte de direito. Verifica-se a existência de uma jurisprudência defensiva impedindo que o contribuinte de fato exerça a repetição e dificultando o acesso ao Poder Judiciário do contribuinte de direito. Após esta abordagem, estuda-se a ação repetitória no âmbito dos tributos declarados inconstitucionais, essencialmente cumpre analisar qual seria o prazo para ajuizamento desta ação quando a Corte Superior declara a inconstitucionalidade de uma exação tributária. Se deve contar a partir da declaração de inconstitucionalidade ou a partir da extinção do crédito tributário. Verifica-se a existência também de uma jurisprudência defensiva que alterou o cenário jurídico brasileiro considerando com termo *a quo* a data da extinção do crédito tributário.

PALAVRAS-CHAVES

Ação repetitória de indébito; tributos indiretos; legitimidade ativa *ad causam*; tributos inconstitucionais; prazo para ajuizamento.

ABSTRACT

The present work seeks to analyze the repetitive action in the cases of indirect taxes and in the taxes declared unconstitutional. In the first chapter of this work the institute of the repetitive action is analyzed, above all the legal nature of the request for repetitive action, the period for repetition, the hypotheses and the subjects of the referred one, but without entering into the procedural procedure of this action. Next, the restitution of indirect taxes is analyzed, specifically it is tried to answer the question about the possibility of the taxpayer in fact requesting this repetition, instead the request made by the taxpayer of right. There is a defensive case law preventing the taxpayer in fact from exercising the repetition and making access to the Judicial Power of the taxpayer in law difficult. After this approach, we study the repetitive action in the scope of declared unconstitutional taxes, essentially it is necessary to analyze the deadline for the filing of this action when the Superior Court declares the unconstitutionality of a tax exemption. It must be counted from the declaration of unconstitutionality or from the extinction of the tax credit. There is also the existence of a defensive jurisprudence that changed the Brazilian legal scenario considering with term a quo the date of extinction of the tax credit.

KEY WORDS

Repeat action; Indirect taxes; Active legitimacy *ad causam*; Unconstitutional taxes; Deadline for filing.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – AÇÃO REPETITÓRIA DE INDÉBITO	9
Considerações iniciais	9
Conceito e Natureza Jurídica do Pedido (Tributo indevido é tributo?)	11
Fundamento jurídico	12
Sujeitos da ação repetitória de indébito	13
Prazo para ajuizamento	16
Natureza Jurídica.....	16
Previsão Legal	18
CAPÍTULO II – LEGITIMIDADE AD CAUSAM NOS TRIBUTOS INDIRETOS	23
O que são tributos indiretos	23
Legitimados para propor a ação repetitória sob a ótica da jurisprudência.....	27
Proposta de sistematização.....	36
Conclusão.....	37
CAPÍTULO III – TERMO A <i>QUO</i> DO PRAZO PRESCRICIONAL NOS TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS.....	40
Controle de constitucionalidade no Brasil	41
A jurisprudência antes e após o EREsp 435.835/SC	43
ADPF 248	48
A declaração de inconstitucionalidade como termo inicial.....	49
Considerações finais.....	53
CONCLUSÃO	55
BIBLIOGRAFIA	59

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como objeto de estudo a análise do instituto da ação repetitória de indébito no âmbito do Direito Tributário. Este trabalho estará circunscrito no debate de duas frentes de pesquisa, quais sejam: I – a legitimidade ativa para ajuizar a ação repetitória de indébito nos tributos indiretos; e II – qual seria o termo *a quo* do prazo prescricional desta ação, nos casos de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

O primeiro aspecto da pesquisa, atinente ao legitimado ativo da ação repetitória nos tributos indiretos, esteve em pauta no cenário do direito brasileiro desde da década de 1960, com a edição dos verbetes nº 71¹ e 546² das Súmulas do Supremo Tribunal Federal e do artigo 166³ do Código Tributário Nacional, porém, foi com o julgamento do Recurso Especial 903.394/AL de relatoria do Ministro Luiz Fux, que ele alcançou um grau de maior relevância para os juristas brasileiros.

Ao pronunciar o voto, o Ministro Luiz Fux sustentou que o contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do pagamento do tributo) não estaria legitimado para requerer a repetição de indébito, pois não integraria a relação jurídica entre o ente federativo e o sujeito passivo, uma vez que o liame que atrairia o contribuinte de fato seria apenas econômico e não o jurídico.

A partir do referido voto, a discussão retornou a pauta dos doutrinadores brasileiros, pois, além deste julgado ser objeto de um representativo de controvérsia em sede de recurso repetitivo, a posição adotada cerceia o direito ao acesso à justiça do contribuinte de fato.

1 Súmula 71: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

2 Súmula: 546: 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.

3 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.

O posicionamento adotado pelo Ministro Luiz Fux reforça a tese adotada por Paulo de Barros Carvalho⁴, o qual sustenta que o contribuinte de fato apenas sustenta o ônus econômico do tributo, não participando da relação jurídico tributária existente entre o contribuinte de direito e o sujeito ativo, portanto este não teria legitimidade processual para requerer a repetição de indébito. Assim, ao defender essa posição formalista, o contribuinte de fato estaria impedido de efetuar acesso ao Poder Judiciário para reaver um valor que suportou e que não era devido pelo Fisco.

A segunda temática a ser pesquisada envolve a controvérsia relativa a qual o termo *a quo* do prazo prescricional da ação repetitória, nos tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Esse problema jurídico teve como principal fomentador a mudança de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Embargos de divergência Recurso Especial 435.835/SC.

Até momento em que o voto foi proferido, o STJ entendia que o prazo prescricional para a ação repetição de indébito, nos tributos declarados inconstitucionais, iniciava-se com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou pela publicação de resolução pelo Senado Federal. Porém, a partir de 2004, com o julgamento do processo acima referido, o STJ alterou o seu posicionamento passando a reconhecer que nos casos de tributos inconstitucionais, o prazo prescricional da ação repetitória contaria com extinção do crédito tributário, a saber a partir do pagamento.

A discussão deste tema é tão controvertida, que foi objeto de Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental perante o STF (ADPF 248), a qual até o momento não possui resultado.

Ao modificar o seu entendimento, o STJ fez com que diversos Tribunais adotassem o novo posicionamento, o que fez com que inúmeras ações já em curso fossem atingidas por esse novo prazo prescricional e julgadas improcedentes.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário - Linguagem e Método, 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583

Desta forma, tal posicionamento faz com que diversos contribuintes e sujeitos passivos da relação jurídica tributária questionem acerca da constitucionalidade das leis emanadas pelos entes federativos, o que acarreta no nascimento de um estado de insegurança jurídica na sociedade.

Ao longo da presente monografia, esclarecer-se-á que ambas as linhas de pesquisa são bastantes relevantes para o direito brasileiro, pois ao passo que na primeira vertente temos o contribuinte de fato alijado do acesso ao Poder Judiciário, na segunda temos o sujeito passivo questionando-se acerca da validade das normas emanadas pelos entes federativos, criando uma insegurança jurídica na sociedade brasileira.

Desta forma, ter-se-á como objetivo esclarecer as posições doutrinárias e jurisprudenciais, uma vez que em ambas as linhas não há um entendimento pacífico sobre quem seria o legitimado para requerer a repetição e qual seria o início do prazo prescricional, e, por consequência, realizar um debate e promover as discussões acerca do tema.

O tema foi escolhido, pois o instituto da ação repetitória de indébito tributário representa um importante instrumento para que o jurisdicionado obtenha contra o fisco o ressarcimento por um pagamento indevido e, em razão da polêmica inserida no ordenamento brasileiro, com relação a quem seria o legitimado processual para propor esta ação nos tributos indiretos e em razão da controvérsia atinente ao termo *a quo* do prazo prescricional nos tributos declarados inconstitucionais, coloca-se em questionamento a real eficácia deste instrumento.

No primeiro campo de pesquisa, a controvérsia restringe-se a quem caberia a titularidade da ação repetitória de indébito nos tributos indiretos, sobretudo se é possível que o contribuinte de fato seja autor desta ação. Atualmente, o posicionamento do STJ é que apenas o contribuinte de direito pode requerer o ressarcimento pelo pagamento indevido, uma vez que é ele quem possui vínculo jurídico com o fisco. Ao passo que o contribuinte de fato não poderia requerer a devolução destes valores, que por ele foram arcados e não pelo contribuinte de direito, uma vez que este suporta apenas o ônus econômico, não possuindo, pois, vínculo jurídico com o ente federativo.

O posicionamento adotado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 903.394/AL, recurso representativo de controvérsia – Tema 173⁵, afasta a possibilidade do contribuinte de fato requerer a repetição de indébito perante o fisco, conforme pode ser confirmado pelas seguintes passagens:

“Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo) não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de repetição de indébito.

Com efeito, o insigne tributarista Gilberto Ulhôa Canto, um dos membros da comissão que elaborou o projeto do Código Tributário Nacional, ao discorrer sobre o artigo 166, do CTN, deixa claro que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido”⁶

Tal voto ocasionou um aumento na discussão sobre a possibilidade do contribuinte de fato requerer ou não a devolução do tributo indireto pago indevidamente. Nesse sentido, podemos encontrar diversos julgados e posicionamentos que se posicionam a favor ou contra o argumento levado a efeito pelo Superior Tribunal de Justiça.

Como pode ser visto abaixo, a posição adotada pelo Prof. Hugo de Brito Machado Segundo vai contra o entendimento consolidado pelo STJ no caso em análise:

“Em face da jurisprudência construída pelo STJ em torno do art. 166, do CTN, pode-se dizer que o “contribuinte de fato” é alguém que comparece à relação jurídica tributária apenas para atrapalhar, para subtrair do sujeito passivo legalmente definido como tal, mas que nenhum, absolutamente nenhum proveito ou vantagem recebe por isso. Nenhum direito se transfere do contribuinte de direito para o contribuinte de fato; a interpretação dada pela jurisprudência ao art. 166 do CTN simplesmente retira daquele boa parte de seus direitos subjetivos, e os arremessa à lata do lixo”⁷

⁵ Tese firmada: 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

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Fixação de tese jurisprudencial em sede de recurso repetitivo que fixou o entendimento da ilegitimidade do contribuinte de fato de ajuizar ação repetitória de indébito. Recurso Especial 903.394/AL. Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja Refrigerante Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco Alagoas Paraíba – SINEDBEB e Fazenda Nacional. Relator Ministro Luiz Fux. 24 de março de 2010. Diário de Justiça Eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, 26 de abril de 2010.

⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 101.

É notório, pois, a relevância do tema a ser debatido, conforme evidenciado pelas posições adotadas pelos juristas brasileiros

No que concerne à segunda linha de pesquisa, a discussão originou-se com a mudança de orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Embargos de divergência no Recurso Especial 435.835/SC. Antes do julgamento deste recurso a tese defendida pelo STJ era de que, nos casos de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo prescricional para o ajuizamento da ação repetitória de indébito contar-se-ia da declaração de inconstitucionalidade. Ao proferir o voto neste julgamento paradigmático, o Min. Teori Albino Zavascki exteriorizou seu posicionamento alterando o entendimento anteriormente firmado pela Corte Superior, veja-se:

“Por tais razões, não se pode justificar, do ponto de vista constitucional, a orientação segundo a qual, relativamente à repetição de tributos inconstitucionais, o prazo prescricional somente corre a partir da data da decisão do STF que declara a sua inconstitucionalidade. Isso significaria, conforme já se disse, atribuir eficácia constitutiva àquela declaração. Significaria, também, atrelar o início do prazo prescricional não a um termo (= fato futuro e certo), mas a uma condição (= fato futuro e incerto). Não haveria termo a quo do prazo, e sim condição suspensiva. Isso equivale a eliminar a própria existência do prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 168 do CTN, já que, sem termo "a quo", o termo "ad quem" será indeterminado. O prazo prescricional será incerto, aleatório e eventual, já que, se ninguém tomar a iniciativa de provocar juridicamente a declaração de inconstitucionalidade, não estará em curso prazo prescricional algum, mesmo que o recolhimento do tributo indevido tenha ocorrido há cinco, dez ou vinte anos.”⁸

Porém também é possível encontrar doutrinadores que se opõe a atual tese firmada pelo STJ, como o Prof. Hugo de Brito Machado e Ricardo Lobo Torres.

Em ambos os casos, demonstra-se evidente a relevância da discussão para o direito brasileiro, uma vez que na primeira linha o contribuinte de fato estaria alijado de requerer a restituição de indébito por um tributo que pago, por não integrar a relação jurídica existente. Enquanto que na segunda posição o sujeito passivo da relação jurídico tributário não poderia pleitear a repetição de indébito nos tributos declarados inconstitucionais, se já passados mais de cinco anos do pagamento, tal impossibilidade faz com que a sociedade questione a

⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Voto do Ministro Teori Albino Zavascki que entendeu sobre nos casos de tributos declarados inconstitucionais, o prazo prescricional para o ajuizamento da ação repetitória de indébito se inicia com o pagamento do tributo. Recurso Especial 435.835/SC. Brasil Telecom S.A. e Instituto Nacional de Seguro Social. Relator Francisco Peçanha Martins. 24 de março de 2004. Diário de Justiça Eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, 4 de junho de 2007.

constitucionalidade das normas emanadas pelo ente federativo, ocasionando assim um ambiente de insegurança jurídica.

Conforme exposto, frisa-se a importância dos temas relativos à legitimidade processual para propositura da ação repetitória de indébito nos tributos indiretos e qual seria o termo *a quo* do prazo prescricional, para esta mesma ação, nos casos de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Para análise do primeiro objeto de pesquisa se faz necessário a resposta à seguinte pergunta: É possível que o contribuinte de fato pleiteie a repetição de indébito nos tributos indiretos? Posteriormente a esta pergunta, é fundamental entender quais seriam as implicações práticas acerca desta orientação do STJ, com o tema 173, isto é, se de fato há uma barreira para o acesso ao Poder Judiciário para este contribuinte.

No que se refere ao segundo tema, a principal discussão se dará na tentativa de resposta à pergunta sobre qual o início do prazo prescricional na ação de repetição de indébito nos tributos declarados inconstitucionais? E a partir da resposta a esta pergunta, quais seriam os reflexos que esta resposta pode gerar na ordem econômica e jurídica?

As hipóteses a cada uma dessas perguntas serão objetivamente arroladas abaixo, de modo a permitir que o leitor possa compreender da melhor forma como se dará o campo de estudo desta monografia.

Com relação a pergunta sobre a possibilidade do contribuinte de fato pleitear a repetição de indébito nos tributos indiretos, a hipótese que se apresenta é a que afirma sobre a possibilidade do ajuizamento da ação por este sujeito.

Em que pese o posicionamento adotado pelo STJ, o contribuinte de fato não pode ficar impedido de requerer a restituição do tributo, uma vez que foi este quem realizou o pagamento indevido. É possível perceber que até o próprio Superior Tribunal de Justiça entendeu sobre a possibilidade do contribuinte de fato requerer a repetição nestes tributos, porém em um caso muito específico relativo ao ICMS incidente sobre operações de

fornecimento de energia elétrica (Tema 537⁹ – Recurso Especial representativo de controvérsia 1.299.303/SC).

No tocante a pergunta subsequente a este tema, é possível perceber que em um primeiro momento o acesso ao Poder Judiciário pelo contribuinte de fato está limitado, pois, de acordo com o posicionamento firmado pelo STJ, este não pode requerer a repetição diretamente do Fisco, podendo requerer apenas em face do contribuinte de direito e após este lograr êxito em eventual ação repetitória contra o fisco sobre a mesma exação.

No que se refere a pergunta sobre qual seria o início do prazo prescricional desta ação para tributos declarados inconstitucionais, a hipótese a ser apresentada é a de que o prazo se inicia com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ao invés da atual posição adotada pelo STJ de que o prazo conta-se a partir da extinção do crédito tributário com o pagamento do tributo.

Sucessivamente a esta questão, o reflexo a esta hipótese, que poderia afetar a ordem jurídica econômica, é a de que haveria uma perda de receita pública com o ajuizamento de diversas ações repetitórias de indébito, ao passo que a posição adotada pelo STJ cria um ambiente de instabilidade no sistema jurídico brasileiro, com a perda da credibilidade das pessoas no ente político.

Diante da relevância que o instituto da ação repetitória de indébito tem para o direito brasileiro, sobretudo quando duas principais questões representam um grande volume de capital envolvido, o presente projeto de monografia tem como objetivo promover o aumento das discussões jurídicas acerca do tema, principalmente no âmbito dos tributos indiretos e dos tributos declarados inconstitucionais.

Nesse sentido, será necessário realizar uma análise do instituto da ação repetitória de indébito, do sistema de controle de constitucionalidade, dos institutos da sujeição tributária,

⁹ Tese Firmada: Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

da prescrição e decadência, o que será possível através da consulta jurisprudencial, doutrinária e à legislação vigente.

A partir desta perspectiva, buscar-se-á a apresentar um posicionamento pertinente, que assegure a observância do ordenamento brasileiro e principalmente dos princípios constitucionais. Frisa-se que não será feito um estudo pormenorizado e ao mesmo tempo crítico do assunto. A tarefa aqui é majoritariamente expositiva, com o intuito de fomentar a discussão e o debate sobre este tema tão relevante para o direito brasileiro e buscar confirmar ou refutar as hipóteses anteriormente arroladas.

O tema escolhido possui uma bibliografia considerável, com diversos doutrinadores opinando sobre o assunto a ser discutido, dentre os principais doutrinadores estão Luciano Amaro, Leandro Paulsen, Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lodi, Ricardo Lobo Torres, dentre outros. Além desses doutrinadores, serão fonte de pesquisa as decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça.

Em um primeiro momento, será necessário a utilização do método histórico para uma melhor análise dos institutos jurídicos que serão objetos de estudos, principalmente os institutos da sujeição tributária, da prescrição e decadência, sendo essencial para conclusão pretendida ao final da monografia.

Além disso, a monografia terá como fonte de pesquisa a legislação brasileira, as obras produzidas por doutrinadores e a jurisprudência nacional. Por meio do método dialético, buscar-se-á a análise do tema, tendo um enfoque na perspectiva social que as indagações e hipóteses irão promover ao longo do trabalho, de modo que seja possível contribuir para a discussão do tema e fomentar a pesquisa e a solução definitiva destes problemas.

CAPÍTULO I – AÇÃO REPETITÓRIA DE INDÉBITO

Considerações iniciais

O presente capítulo terá como objetivo fazer breves considerações acerca do instituto da ação repetitória de indébito no âmbito do Direito Tributário. Cumpre esclarecer que não será abordado neste tópico o procedimento jurídico para esta ação, mas, tão somente, as características imanentes a este instituto, de forma a subsidiar a discussão dos próximos capítulos.

Disciplinado nos artigos 165 e seguintes do Código Tributário Nacional, a ação repetitória de indébito é um importante instituto para que o jurisdicionado obtenha contra o fisco a restituição por um pagamento indevido.

Sob a ótica do CTN, considera-se tributo indevido aquele pago nos seguintes casos:

“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.”¹⁰

Pela doutrina do prof. Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹, percebe-se que a obrigação tributária é *ex lege*, por sua vez o tributo pago indevidamente deve ser restituído a quem suportou o encargo financeiro.

10 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 16 de outubro de 2016.
11 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Forense. 2012. 799 p.

A hipótese consubstanciada no inciso I do artigo 165 do CTN, em sua primeira parte, prevê a restituição de indébito por um erro de direito. Cumpre esclarecer que o erro de direito não se circunscreve apenas quando há incompatibilidade da norma com o ordenamento jurídico, mas também quando há uma interpretação equivocada da lei. Nesses casos, há uma ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma que instituiu a exação tributária, ou a sua interpretação não se coaduna com o ordenamento jurídico. Em ambos os casos, deve ser ressarcido ao contribuinte o pagamento feito indevidamente.

A segunda situação prevista no inciso I do artigo 165 refere-se ao erro de fato, pois a situação refletida pelo sujeito passivo, não se trata de uma obrigação tributária. O pagamento foi indevido, pois as circunstâncias do fato gerador não encontram respaldo legal.

A hipótese prevista no inciso II do artigo 165, refere-se a erros materiais. São situações em que a Administração comete equívocos no lançamento tributário, imputando sujeito diverso daquele que deveria pagar, calculando erroneamente o tributo devido, ou agindo imprudentemente com a apuração do pagamento.

A terceira hipótese de restituição prevista no artigo 165, refere-se ao caso de alteração da decisão condenatória (seja reforma, anulação, revogação ou rescisão). Trata-se de uma hipótese de natureza adjetiva, a qual ocorre quando há rescisão do lançamento, ou da reforma da decisão judicial condenatória.

Cumpre ressaltar que estas hipóteses circunscrevem-se apenas quando a importância era indevida na data do pagamento, não se compreendendo, conforme enaltecido pelo Prof. Ricardo Lobo Torres¹², a restituição por causa superveniente, a qual pode ser dividida em cinco grandes grupos: “declaração de invalidade e ineficácia de negócio jurídico; a mudança de critérios de interpretação do legislador pela incorporação de jurisprudência; o pagamento antecipado; a remissão por equidade; e declaração judicial de inconstitucionalidade de lei tributária” (esta última hipótese será debatida especificamente no capítulo III desta obra).

¹² TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 2011. 295 p.

Conceito e Natureza Jurídica do Pedido (Tributo indevido é tributo?)

Extrai-se da doutrina o conceito de ação repetitória trazido pelo doutrinador Leandro Paulsen, a que ora transcrevemos:

Ação de repetição de indébito tributário é o nome que se atribui à ação em que o contribuinte busca a condenação da fazenda pública a repetir o tributo pago indevidamente. O contribuinte busca o reconhecimento de que realizou pagamentos indevidos e a condenação do sujeito ativo da relação tributária à repetição de tal montante em dinheiro.¹³

Percebe-se do conceito extraído da doutrina do prof. Paulsen, que o fundamento da ação repetitória reside na restituição por um pagamento de um tributo indevido. Cumpre agora analisar a natureza jurídica deste tributo indevido.

Para grande maioria da doutrina a obrigação de restituir, fundamento da ação repetitória, não se compreende como uma obrigação tributária. Especificamente para o prof. Ricardo Lobo Torres esta obrigação caracteriza-se como uma “obrigação de direito público idêntica a qualquer outra obrigação passiva do Estado”¹⁴. Nesta mesma esteira, acompanham o posicionamento do prof. Ricardo, os doutrinadores Luiz Eduardo Schoueri e Luciano Amaro, vejamos:

O direito à restituição do tributo indevido guarda relação com a própria natureza de tributo, enquanto algo que é exigido por lei e nos termos desta. Se não é devido, o sujeito passivo pode ter a quantia restituída, já que de tributo não se trata. Aliás, é até um contrassenso falar em “tributo indevido”, uma vez que, se é indevido, já não é um tributo. Obviamente, cogita-se do pagamento, a título de tributo, de quantia indevida.¹⁵

Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. Alguém (o solvens), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o accipiens), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido.¹⁶

¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora. 2012. 564 p.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 2011. 296 p.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 2012. 773 p.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo. Saraiva, 2014. 417 p.

Porém na visão do prof. Hugo de Brito Machado Segundo¹⁷, o Estado comete equívocos em sua atividade, na medida em que edita atos inválidos, pratica lançamentos errôneos e julga de forma equivocada. Essas atitudes aliadas aos do contribuinte, que por sua vez, recolhe tributos em quantia superior às devidas, acarreta no pagamento de tributos indevidos.

Esses tributos indevidos possuem natureza tributária, na medida em que o vício que permeia um tributo indevido é um vício de validade e não de existência, não podendo, dessa forma, alterar a sua natureza jurídica, vejamos.

Não é bem assim, contudo. Ao se negar a natureza tributária do tributo indevido, incorre-se no equívoco de confundir os planos da existência e da validade, tão bem diferenciados por Pontes de Miranda. É o mesmo erro dos que afirmam que a lei inconstitucional não é lei, ou que o contrato nulo não é um contrato.

(...)

Na verdade, o tributo indevido é tributo que, nulamente embora, entra no mundo jurídico, e dele pode ser retirado por vício verificado na juridicização do suporte fático das normas relativas ao conceito de tributo. Tais vícios, que contaminam a sua validade mas não a sua existência, não lhe alteram a natureza. Apenas tomam precária a sua juridicidade, que por conta dessa precariedade pode ser desfeita. É relevante, portanto, saber qual tributo foi pago indevidamente, e a espécie de lançamento em face do qual esse pagamento foi feito, a fim de determinar alguns aspectos importantes, pertinentes à sua restituição¹⁸.

Desta forma, embora haja divergência na doutrina sobre a natureza jurídica do pedido da ação repetitória, esta permanece como uma ação fundamental para defesa dos interesses do sujeito passivo da relação tributária contra o fisco.

Fundamento jurídico

A grande maioria da doutrina reconhece que a fundamentação da ação repetitória de indébito decorre dos artigos 165 e ss. do CTN, além disso, também reconhecem que esta ação é uma decorrência do princípio da legalidade tributária.

Entretanto, para o professor Hugo de Brito Machado Segundo¹⁹, o direito à repetição está consagrado na Constituição Federal, ainda que implicitamente, na medida em que o

¹⁷MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7ª ed., São Paulo. Atlas. 2014. 430 p.

¹⁸ *Ibidem*. 430 p.

¹⁹ *Ibidem*. 428 p.

Estado não pode cobrar um tributo sem lei que o estabeleça, tal argumento é decorrente do princípio da legalidade.

Nesse sentido, caso o ente federativo descumpra os comandos constitucionais, seja as limitações impostas ao poder de tributar, seja o princípio da legalidade, o direito à repetição nascerá como consequência do descumprimento destas regras. Diante disso, o prof. Hugo de Brito Machado Segundo reforça o seu posicionamento de que o direito à repetição decorre da Constituição e por isso, para ele, não pode ser suprimido por normas infraconstitucionais:

A principal consequência que se pode extrair de tal fundamento constitucional - mas que por vezes é solenemente ignorada pelo Poder Judiciário - é a de que o direito à restituição de tributo pago indevidamente não pode ser suprimido, embaraçado ou impossibilitado pela legislação de inferior hierarquia. Não têm validade dispositivos de lei, seja ordinária ou complementar, que estabeleçam formalidades que, absolutamente desproporcionais, terminem representando pura e simplesmente um óbice ao exercício do direito à restituição.²⁰

Sujeitos da ação repetitória de indébito

Muito se discute na doutrina e jurisprudência quem são os legitimados a propor esta ação e quem seria o réu da referida. Esta discussão acentua-se ainda mais no que tange aos tributos ditos indiretos. Ressalta-se que este debate será analisado oportunamente no segundo capítulo desta obra.

O sujeito passivo na ação repetitória de indébito é a pessoa jurídica de direito público, que detêm a capacidade tributária ativa da exação, é aquele que reúne as funções de fiscalizar, cobrar e arrecadar o tributo, é aquele quem administra o tributo, mesmo que não possua o poder de legislar sobre ele.

Cumprido ressaltar que a capacidade tributária ativa, também chamada de sujeição tributária ativa, é delegável, ao contrário da competência tributária, que por sua vez é indelegável.

²⁰ *Ibidem*. 429 p.

Sob a ótica da capacidade tributária ativa, o ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), além de instituir o tributo, pode fiscalizá-lo, cobrá-lo e arrecadá-lo. Porém, estes mesmos entes podem delegar essas três funções a outras pessoas.

As funções de fiscalização e cobrança só podem ser delegadas a pessoas jurídicas de direito público, pois demandam o exercício do poder de polícia, que só pode ser exercido por pessoas jurídicas de direito público, conforme vasta jurisprudência das cortes superiores.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA. CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTOS VEGETAIS. D.L. 1.899/81. I. - HIPÓTESE EM QUE SE CONFIGURA EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA A JUSTIFICAR A INSTITUIÇÃO DA TAXA. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA: POSSIBILIDADE DE DELEGAÇÃO. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, QUE SE DISTINGUE DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA, E QUE É INDELEGAVEL. II. - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.²¹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELO ARTIGO 64 DA LEI 4.870/65. SUJEIÇÃO ATIVA. DELEGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO. FALTA DE SIMILITUDE FÁTICA. 1. Agravo regimental contra decisão que indeferiu liminarmente os embargos de divergência (art. 266, § 3º, do RISTJ) pelos quais a contribuinte objetiva o reconhecimento de seu direito a proceder ao recolhimento da contribuição de que trata o art. 64 da Lei 4.870/65. 2. A recorrente não logrou demonstrar o dissídio jurisprudencial necessário à admissão do recurso, na medida em que o acórdão recorrido assentou que, embora parte da doutrina admita a delegação da capacidade ativa tributária para entes privados, é certo que tal delegação deve estar expressa na legislação. Nesse sentido, explicou que, no caso da contribuição prevista no artigo 64 da Lei 4.870/65, a lei confere sujeição ativa ao IAA, sendo que a ora recorrente (Cooperativa) apenas se beneficia do produto da sua arrecadação. Explicitou que a transferência do poder de arrecadação, no caso concreto, ocorreu por meio de decisão do Conselho Deliberativo do IAA. **Entretanto, apesar de ser possível a delegação da atribuição de arrecadar a entes privados, tal delegação deve ser feita mediante previsão legal, o que não ocorreu, motivo pelo qual se entendeu que a legitimidade para a exigência da contribuição é da União, sucessora do IAA, o qual foi extinto em 1990.** 3. O julgado paradigma, por outro lado, tratou de questão diversa, ou seja, a legitimidade da recorrida (Federação dos Sindicatos dos Servidores Municipais do Rio Grande do Sul) para a impetração de mandado de segurança com o objetivo de exigir que o prefeito de determinado Município proceda ao desconto e recolhimento da contribuição sindical prevista no artigo 579 da CLT. 4. A diferença nas conclusões dos julgados em comparação deriva da análise de suportes fáticos distintos. Enquanto o acórdão embargado tratou de discussão acerca da delegação da capacidade ativa tributária, sem previsão legal, o aresto paradigma discutiu tão somente a questão da legitimidade para se impetrar mandado de segurança tendente a exigir que o efetivo responsável pela arrecadação das contribuições providencie seu recolhimento e o repasse legalmente previsto.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento no Agravo Regimental 133.645/PR. Relator Min. Carlos Velloso. Brasília. Data do Julgamento 13 de novembro de 1990. Data da Publicação 14 de dezembro de 1990

Flagrante, pois, a falta de similitude fática dos acórdãos confrontados. 5. Agravo regimental não provido. (grifamos)²²

Vale a ressalva que fez a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 240²³, de que no caso das contribuições sindicais, os sindicatos, apesar de serem pessoas jurídicas de direito privado, detêm as funções de cobrança e fiscalização destas contribuições, logo detém capacidade tributária ativa, podendo, então, ser sujeitos passivos *ad causam* na ação repetitória de indébito.

Por outro lado, a função de arrecadação é de livre delegabilidade, podendo ser delegada tanto para pessoas de direito público, quanto para pessoas jurídicas de direito privado.

É importante saber quem é o sujeito ativo do tributo, porque se nós viermos a pagar a maior um tributo, pagar a mais, ou pagar indevidamente, deve-se manejar ação de repetição de indébito, para que possamos reaver a quantia indevidamente recolhida. Essa ação deve ser dirigida não contra aquele que é competente para criar o tributo, mas contra o sujeito ativo do tributo, que se tornará o legitimado passivo *ad causam* da ação repetitória.

O sujeito ativo *ad causam* da ação repetitória é, segundo o artigo 165 do CTN, aquele que é o sujeito passivo da obrigação tributária. Por sua vez, o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte e o responsável.

O contribuinte é aquele quem pratica fato gerador, conforme estabelecido no artigo 121 do CTN. A doutrina e jurisprudência fazem a diferença das figuras do contribuinte de direito do contribuinte de fato. Aquele seria o sujeito que pratica o fato gerador, enquanto este seria quem suporta o encargo financeiro do tributo.

Muito se discute no campo doutrinário e jurisprudencial se o contribuinte de fato poderia ser legitimado a propor a ação repetitória de indébito, esta temática, especificamente,

²²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Embargos do Recurso Especial 655.800/AL. Relator Min. Benedito Gonçalves. Brasília. Data do Julgamento 13 de outubro de 2010. Data da Publicação 20 de outubro de 2010

²³Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

será aprofundada no capítulo 2 desta obra. Neste sentido, por ora, não iremos fazer essa distinção entre contribuinte de direito e de fato serem possíveis autores desta ação.

O responsável é aquele que muito embora não pratique o fato gerador, ele é chamado para entregar o dinheiro para o fisco (artigo 128 do CTN). Porém ele tem uma relação com o contribuinte de direito.

O responsável pode ser por substituição; ou por transferência. O responsável por substituição pode ser responsável para trás ou para frente. O responsável por transferência pode ser responsável por imputação legal ou por sucessão. Responsável por sucessão pode ser: imobiliária; comercial; societária; causa mortis. Para melhor visualização:

<p>Obrigação tributária</p> <ol style="list-style-type: none">1. Sujeito ativo<ol style="list-style-type: none">1.1. Fazenda Pública (Ente político); e1.2. Pessoa jurídica de Direito Público2. Sujeito Passivo<ol style="list-style-type: none">2.1. Contribuinte2.2. Responsável<ol style="list-style-type: none">2.2.1. Por substituição;<ol style="list-style-type: none">2.2.1.1. Para trás; e2.2.1.2. Para frente;2.2.2. Por transferência;<ol style="list-style-type: none">2.2.2.1. Por imputação legal2.2.2.2. Por sucessão;<ol style="list-style-type: none">2.2.2.2.1. Imobiliária;2.2.2.2.2. Causa Mortis;2.2.2.2.3. Societária;2.2.2.2.4. Comercial
--

Prazo para ajuizamento

Natureza Jurídica

A natureza jurídica do prazo para ajuizamento da ação repetitória de indébito é controvertida no cenário jurídico brasileiro. A jurisprudência se inclina para afirmar que o prazo previsto no artigo 168 do CTN é prescricional²⁴, ao passo que a doutrina se inclina sob o aspecto decadencial do prazo.

Paulo de Barros Carvalho sustenta que o prazo previsto no artigo 168 é decadencial, vejamos:

“Quem tenha pago tributo indevidamente dispõe do prazo de cinco anos para requerer sua devolução. É um prazo de decadência, que fulmina o direito de pleitear o retorno. Manifestada a inércia do administrado, durante aquele período, acontece, inapelavelmente, o fato jurídico da decadência ou caducidade, extintivo do seu direito”.²⁵

Entretanto na visão da Juíza Federal Luciana da Veiga Oliveira, o prazo da ação repetitória teria uma natureza dúplice, sendo o critério diferenciador entre prescrição e decadência seriam dois: a) da situação fática que faz nascer o direito em si; e b) do direito à postulação judicial.

O artigo 168 faz referência ao “direito de pleitear”, sendo necessário, então, precisar se o prazo previsto para extinção se configuraria como prazo prescricional ou decadencial.

²⁴ AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDEBÍTO. EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO EXECUTIVA RECONHECIDA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTOS SUFICIENTE PARA A MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO (SÚMULA 283/STF). APLICAÇÃO DO PRAZO QUINQUENAL DO ART. 168 DO CTN. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO. NECESSIDADE DE LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA. QUESTÃO NÃO DEBATIDA NOS AUTOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. AGRAVO REGIMENTAL DA AUTO MECÂNICA TRIÂNGULO LTDA DESPROVIDO. 1. Inicialmente, registre-se que a ora Agravante sequer impugnou todos os fundamentos expostos no acórdão recorrido, notadamente o referente à correta interpretação do art. 174 do CTN, suficiente, por si só, para a sua manutenção (Súmula 283/STF). 2. Não merece prosperar a argumentação em torno da necessidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 pelo Egrégio STF, uma vez que estes não se aplicam ao caso concreto, pois referem-se à prescrição da pretensão executiva do Fisco e à decadência do direito potestativo de constituição do crédito tributário. 3. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido da aplicação do prazo prescricional quinquenal do art. 168 do CTN para o ajuizamento da ação de execução de sentença que reconheceu o direito à repetição de indébito tributário. 4. A tese de não fluência do prazo prescricional em razão da necessidade de liquidação da sentença condenatória não foi debatida no acórdão impugnado, bem como suscitada por meio de embargos declaratórios, restando ausente, assim, o indispensável prequestionamento da matéria, o que atrai a incidência das Súmulas 282 e 356 do STF. 5. Agravo Regimental desprovido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 41.204/MG. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data de julgamento 3 de maio de 2012. Primeira Turma. Data de Publicação 9 de maio de 2012.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. Saraiva. 2009. 497 p.

O critério diferenciador mais aceitável entre prescrição e decadência seria aquele que faz a distinção em razão: a) da situação fática que faz nascer o direito em si; e b) do direito à postulação judicial.

Assim, configuram-se duas situações distintas, a saber:

- a) o direito à repetição surgiria com a extinção do crédito tributário e o direito de pleitear judicialmente também, porquanto desnecessário o esgotamento prévio da via administrativa – prazo decadencial;
- b) o direito à repetição surgiria com a extinção do crédito tributário, enquanto o direito de pleitear judicialmente somente surgiria após a decisão denegatória na esfera administrativa (caso o contribuinte tenha optado por essa via), sendo, portanto, diversos os fatos geradores – prazo prescricional.

Dessa forma, haverá decadência quando o direito trouxer em si mesmo o prazo para ser exercido, sendo irrelevante para a sua extinção a ofensa ao direito. O direito simplesmente “morre” – como é o caso da repetição, uma vez que o direito de repetir traz em si o lapso temporal dentro do qual pode ser exercido, ou seja, fixa o termo inicial e o termo final para o seu exercício. Por outro lado, será caso de prescrição quando houver ofensa ao direito. Isso equivale a dizer que o prazo de prescrição somente se iniciará quando o direito a repetir for lesado.²⁶

Previsão Legal

O artigo 168 do Código Tributário Nacional estabelece que o prazo para ajuizamento da ação repetitória de indébito é de cinco anos. Vejamos:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da 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.

Cumprido esclarecer que este prazo se refere apenas as hipóteses do artigo 165, que por sua vez não abarca as hipóteses de restituição por causa superveniente. Muito embora haja na doutrina e jurisprudência adequação deste artigo a estes casos supervenientes.

O termo *a quo* do prazo do inciso I do artigo 168 é contado da extinção do crédito tributário. Essa disposição criou uma grande celeuma jurídica no que se refere aos tributos lançados por homologação, até o advento da Lei Complementar 118/05.

²⁶ OLIVEIRA, Luciana da Veiga. Considerações acerca da prescrição e da decadência quanto ao direito à repetição dos valores pagos em razão de lei tributária declarada inconstitucional. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 56, out. 2013. Edição especial 25 anos da Constituição de 1988. (Grandes temas do Brasil contemporâneo). Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luciana_Oliveira.html> Acesso em: 27 out. 2016.

A característica definidora do lançamento por homologação é a antecipação do pagamento. No lançamento por homologação, o sujeito não só presta as informações, como calcula o montante devido e antecipa o pagamento do tributo. Esse lançamento ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem o prévio exame da autoridade administrativa.

A celeuma originou-se no sentido de que nos casos dos tributos lançados por homologação, qual deveria ser o termo *a quo* do prazo para ajuizamento da ação repetitória, se este contava-se a partir da antecipação do pagamento ou da homologação pela Administração. Diante desta celeuma, nasceu a tese dos cinco mais cinco.

Esta tese era favorável aos sujeitos passivos da relação tributária e consistia em afirmar que o prazo para o ajuizamento da ação repetitória, nos tributos lançados por homologação, contava-se da homologação do pagamento. Os defensores desta tese afirmavam que era com a homologação da Administração, que se extinguia o crédito tributário e não com o pagamento.

Nesse sentido, como a Administração possui um prazo de cinco anos para homologação da antecipação do pagamento, conforme previsto no artigo 150, §4º do CTN²⁷, o crédito tributário só estaria extinto, segundo essa tese, quando da homologação do pagamento, podendo acontecer dentro de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Diante disso, após o prazo máximo de cinco anos, o sujeito passivo possuiria ainda mais cinco anos para ajuizar a ação repetitória de indébito e requerer a restituição do pagamento indevido. Surgindo assim o prazo de no máximo dez anos para ajuizamento desta ação, resultado da soma dos prazos do artigo 150, §4º do CTN com o artigo 168, I do mesmo dispositivo legal.

²⁷Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Com o advento da Lei Complementar 118/05, editada de sorte a possibilitar a adequação do CTN às inovações trazidas pela nova Lei de Falência, Lei nº 11.101/05, esta tese dos cinco mais cinco foi derrubada. Conforme previsão expressa do artigo 3º desta lei²⁸.

Diante desta previsão legal, foi pacificado que o prazo para restituição de tributos lançados por homologação conta-se da extinção do pagamento, especificamente no momento da antecipação do pagamento do tributo, assim o sujeito passivo disporia de apenas cinco anos para o pagamento do tributo, contados da antecipação do pagamento.

Cumpramos ressaltar que o artigo 4º desta Lei, estabeleceu que o artigo 3º teria natureza interpretativa, logo poderia retroagir a data da publicação. Isso, na época, ocasionou uma nova celeuma, pois diversas demandas ajuizadas com base na tese dos cinco mais cinco foram julgadas improcedentes, na medida em que o prazo para o ajuizamento tinha se esgotado, pois a Lei 118/05 retroagiu.

Uma lei pode modificar a jurisprudência, contanto que se dê dali para frente. Então o entendimento consubstanciado no art. 3º da Lei Complementar 118/05 embute um comando normativo novo. E se esse entendimento novo retroage, há avilte à segurança jurídica, afronta ao princípio da proteção da confiança do contribuinte, da boa-fé objetiva, da retroatividade.

Diante desta nova discussão o Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo firmou a tese²⁹ de que o artigo 3º da Lei 118/05 teria apenas efeitos prospectivos, incidindo sobre pagamentos realizados a partir de 09 de junho de 2005, data em que entrou em vigor a Lei Complementar, vejamos.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, DA LC 118/2005. POSICIONAMENTO DO STF. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SUPERADO

²⁸Art. 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.

²⁹Tese 137 do STJ em sede de recursos repetitivos representativos de controvérsia: Para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, do CTN.

ENTENDIMENTO FIRMADO ANTERIORMENTE TAMBÉM EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

1. O acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp nº 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp. n.1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3º da LC 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. Sendo assim, a jurisprudência deste STJ passou a considerar que relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 09.06.05, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior.

2. No entanto, o mesmo tema recebeu julgamento pelo STF no RE n.566.621/RS, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011, onde foi fixado o prazo para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento) em confronto com a data de vigência da lei nova (9.6.2005).

3. Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa a decidido pela Corte Suprema competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, do CTN.

4. Superado o recurso representativo da controvérsia REsp. n.1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009. 5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.³⁰

Diante disso, pelo inciso I do artigo 168 do CTN pode-se concluir que o prazo para ajuizamento da ação repetitória de indébito conta-se a partir da extinção do crédito tributário, qual seja do pagamento do tributo. Porém, mais uma vez, vale a ressalva de que as hipóteses a que remete o artigo 168, não são hipóteses em que há causa superveniente para considerar um pagamento indevido. Uma dessas causas supervenientes será abordada no capítulo III desta obra, o qual será debatido especificamente o prazo para ajuizamento da ação repetitória nesta hipótese superveniente.

Quanto ao inciso II do artigo 168 do CTN, a hipótese consubstanciada nesse dispositivo refere-se aos casos em que o tributo foi pago em razão de decisão administrativa ou judicial e estas foram reformadas, anuladas, revogadas ou rescindidas. Nestes casos, o prazo para repetição inicia-se quando a decisão administrativa se tornar definitiva, ou quando transitar em julgado a decisão judicial, que alterou a decisão condenatória. Trata-se de uma exceção à regra prevista no inciso I deste mesmo dispositivo legal.

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.269.57/MG. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília. Data do Julgamento 23 de maio de 2012. Data da publicação 4 de junho de 2012.

Hugo de Brito Machado Segundo³¹ esclarece que há uma impropriedade técnica no inciso II do artigo 168 do CTN. Quando o Código refere-se à “na hipótese do inciso III do artigo 165, da 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”, a expressão decisão condenatória deve ser entendida como uma decisão que deixa de acolher a pretensão do contribuinte, seja declaratória, seja, constitutiva negativa ou condenatória. Isto se deve, pois, a Fazenda Pública possui a prerrogativa de constituir seus próprios créditos tributários e, além disso, seus títulos executivos. Nesse sentido, a expressão ‘decisão condenatória’ deve ser lida como uma decisão que reconhece que o tributo é devido.

³¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7ª ed., São Paulo. Atlas. 2014. 451 p

CAPÍTULO II – LEGITIMIDADE AD CAUSAM NOS TRIBUTOS INDIRETOS

O que são tributos indiretos

É comum encontrar em manuais, cursos e artigos doutrinários que tributos indiretos são aqueles tributos que devidos por um sujeito passivo da relação tributária, mas quem arca com o encargo financeiro é outro. Com base nessa premissa é que surgem as figuras de contribuinte de direito e contribuinte de fato.

O contribuinte de direito seria aquele quem realiza o fato gerador, ou seja, é parte na relação tributária, na condição de sujeito passivo, isto é, seria ele o responsável legal pelo pagamento do tributo. Ao passo que, o contribuinte de fato seria aquele quem realiza, na realidade, o pagamento deste tributo, pois suporta o encargo financeiro repassado pelo contribuinte de direito. Desta forma, o contribuinte de fato, não integraria a relação tributária com o fisco.

É diante deste cenário que se encontram afirmações de que os tributos indiretos estariam relacionados ao consumo, e, em contraponto, os tributos diretos estariam atrelados ao patrimônio e a renda. Por exemplo, o IPI (Imposto sobre produtos industrializados) é pago pelo comerciante³² (contribuinte de direito), porém, na realidade, é repassado ao consumidor (contribuinte de fato), na medida em que é embutido no preço do produto adquirido. Ao contrário do Imposto de Renda que é pago somente por aquele que auferir a renda, e, com isso, reúne as figuras de contribuinte de direito e contribuinte de fato.

Entretanto, os problemas começam a surgir, conforme salientado pelo prof. Hugo de Brito Machado Segundo³³, quando se questiona se esse critério é o mais correto para classificação, por exemplo, o SIMPLES é um regime diferenciado de tributação aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte que preencham os requisitos da Lei

³² Art. 51. Contribuinte do imposto é: (...) III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

³³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. 1ª ed. São Paulo. Malheiros. 2011. 14 p.

Complementar 123/06, em que se reúne em seu cálculo o Imposto de Renda, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o PIS, a COFINS, o ICMS, ISS e IPI, entre outros, o valor pago nesse regime tributário muitas das vezes é repassado aos consumidores, mesmo possuindo em seu cálculo o Imposto de Renda, tributo que onera a renda e não repercute.

Na grande maioria dos casos, os tributos diretos também são repassados a terceiros. Por exemplo, o IPTU cobrado a um estabelecimento comercial, muitas das vezes, pode ser repassado no preço dos produtos. Ademais, os tributos indiretos, os que “oneram o consumo” não necessariamente são repassados ao contribuinte de fato. Para o Hugo de Brito Machado Segundo³⁴, tudo dependerá da economia favorável ao comerciante, se este estiver em ritmo de grande demanda e pouca oferta, certamente repassará o preço do ICMS, ou IPI no preço dos produtos, porém, diante de uma situação de crise, e verificando que a demanda está baixa e a oferta grande, o contribuinte de direito pode não repassar o valor desses tributos no preço dos produtos, de forma a barateá-los e com isso conseguir vendê-los.

Embora diante dessas dificuldades seja difícil exercer um critério diferenciador para tributos diretos ou indiretos, a jurisprudência costuma classificar estes como sendo o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ISS, este incidente apenas quando cobrado pelo serviço prestado.

Como bem salientado por Hugo de Brito Machado Segundo³⁵, a noção desenvolvida pelas cortes superiores era de que é considerado indireto aquele tributo que incide sobre operação, realizada por mais de uma pessoa. Neste caso, o fornecedor de produtos e serviços repassa os tributos no preço da mercadoria ao consumidor, sendo este quem arca com os valores, embora não tenha participado da relação tributária.

³⁴ SEGUNDO, H. D. B. M. **Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011. 15 p

³⁵ SEGUNDO, H. D. B. M. **Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011. 18 p

Com esse argumento, parte-se da premissa de que é considerado tributo indireto todo aquele em que há repercussão econômica. Porém, todos os tributos podem repercutir economicamente, sendo indiretos ou não.³⁶

Foi partindo dessa afirmação que as Fazendas Públicas utilizavam o argumento de que todos os tributos comportam repercussão econômica, logo deveria se aplicar o artigo 166 do CTN³⁷, a qualquer ação repetitória.

Diante deste argumento, o STJ fez uma diferenciação³⁸, satisfatória ou não, sobre o que seriam tributos indiretos e o que seriam tributos diretos. Foi acolhida a tese sustentada por Marco Aurélio Greco, a qual é ancorada nas seguintes premissas:

“1) Comportam transferência:

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Forense. 2012. 801 p.

³⁷ 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.

³⁸ TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. AUTÔNOMOS, EMPREGADORES E AVULSOS. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166, DO CTN. LEIS NºS 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher a tese de que o art. 66, da Lei nº 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via autolancamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional. 2. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. 3. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência. 4. Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito. 5. A contribuição previdenciária examinada é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito. A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda, caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias. 6. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, não ocorre na exigência do pagamento das contribuições previdenciárias quanto à parte da responsabilidade das empresas. 7. A repetição do indébito e a compensação da contribuição questionada podem ser assim deferidas, sem a exigência da repercussão. 8. Embargos de Divergência rejeitados.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial 168.469/SP. Relator Ministro Ari Pargendler. Data de julgamento 10 de novembro de 1999. Primeira Seção. Data de Publicação 17 de dezembro de 1999

- 1.1) Tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos, ou seja, o fato gerador é uma operação, e
- 1.2) Cujo contribuinte é uma pessoa que impulsiona o ciclo econômico podendo transferir o encargo para o outro partícipe do mesmo fato gerador.
- 2) Se a Constituição Federal, ao discriminar as competências tributárias atribui a uma pessoa política a aptidão para tributar evento que não envolva uma dualidade de sujeitos determinados que figurem nos polos de uma relação jurídica certa, da análise do próprio Texto Maior pode-se concluir a impossibilidade jurídica de transferência do encargo. P. ex., imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.

Se a Constituição contempla uma 'operação', caberá então analisar o CTN e a legislação ordinária para, identificando o contribuinte assim qualificado pelo ordenamento, concluir se o tributo pode ou não comportar transferência do encargo.
- 3) Não comportam transferência:
 - 3.1) Os tributos cujo fato gerador não é uma operação, vale dizer, não engloba uma dualidade de sujeitos; ou
 - 3.2) Aqueles que, apesar de terem por fato gerador uma operação envolvendo uma dualidade de sujeitos, indicam como contribuinte de direito pessoa que seja a última da sequência de operações sujeitas ao tributo. Neste caso quem suportou o encargo não terá como transferi-lo, pois não participará de outro fato gerador do mesmo tributo, desta vez na posição de impulsionador da etapa seguinte do mesmo ciclo econômico indicado pela Constituição para fins de incidência tributária.³⁹

Foi partindo desta posição que o STJ firmou o entendimento de que são tributos indiretos o ICMS, ISS e IPI.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE. COMPROVAÇÃO DO NÃO REPASSE DA EXAÇÃO. NECESSIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN. PRECEDENTES. 1. Cuida na origem de ação pela qual a empresa contribuinte de direito busca a restituição ou a compensação do que teria indevidamente recolhido a título de IPI exigido sobre as despesas de frete e de seguro. 2. **"A compensação ou restituição de tributos indiretos (ICMS ou IPI) exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do CTN"** (AgRg no REsp 1058309/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira turma, DJe 14/12/2010). No mesmo sentido: REsp 1.250.232/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/06/2013; AgRg no REsp 1.028.031/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2012; AgRg no AgRg

³⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Repetição do indébito tributário** in Ives Gandra Silva Martins (Coord.). Repetição do Indébito. São Paulo. Resenha Tributária. 1983. 286 p.

no REsp 752.367/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 15/10/2009. 3. Agravo regimental não provido.⁴⁰

TRIBUTÁRIO. ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ALUGUEL DE BEM MÓVEL. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. REPERCUSSÃO DO ENCARGO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. ILEGITIMIDADE ATIVA PARA A QUESTÃO REPETITÓRIA. **1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 1.131.476/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), consolidou entendimento segundo o qual a pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis, hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los.** 2. No caso dos autos, o Tribunal de origem expressamente assenta que as provas contidas nos autos não são hábeis a configurar a legitimidade ativa ad causam, pois não demonstram que o autor assumiu o pagamento da exação. Súmula 7/STJ. 3. Em demanda decorrente de repetição de indébito tributário, é imprescindível apenas a comprovação da qualidade de contribuinte do autor, não sendo necessária a juntada de todos os demonstrativos de pagamento do tributo no momento da propositura da ação, por ser possível a sua postergação para a fase de liquidação, momento em que deverá ser apurado o quantum debeatur. REsp 1111003/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 13.5.2009, DJe 25.5.2009 - submetido ao rito dos recursos repetitivos. 4. Tal entendimento não exclui o ônus da parte de fazer prova da não repercussão tributária, ainda na fase de conhecimento, pois "não se pode relegar à liquidação a prova de um fato que diz respeito à legitimidade da parte e à própria procedência do pedido formulado na demanda, temas que, portanto, devem necessariamente ficar exauridos na fase cognitiva" (AgRg no REsp 1028031/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18.9.2012, DJe 25.9.2012). Agravo regimental improvido⁴¹.

Legitimados para propor a ação repetitória sob a ótica da jurisprudência

Antes da edição do Código Tributário Nacional, quando o STF detinha competência para dirimir questões afetas a legislação infraconstitucional, formou-se no âmbito desta corte um entendimento de que os tributos indiretos não comportavam restituição. Esse entendimento restou pacificado e originou o verbete nº 71 da Súmula do STF: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”⁴².

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.233.729/SC. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Data de Julgamento 24 de setembro de 2013. Data de publicação 30 de setembro de 2013

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 352.883/SC. Relator Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Data de julgamento 17 de setembro de 2013. Data de publicação 25 de setembro de 2013.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula no 71 Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=71.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 14 novembro 2016

Os acórdãos que embasaram a súmula⁴³ tiveram dois principais argumentos, primeiro nos tributos indiretos há repercussão do ônus financeiro, na medida em que o contribuinte de direito repassa ao contribuinte de fato o valor dos tributos. Nesse sentido, faltaria interesse de agir para o contribuinte de direito requerer a devolução do indébito, pois não suportou o encargo econômico. Como segundo argumento, caso garantisse a repetição do indébito ao contribuinte de direito, este estaria enriquecendo ilícitamente, pois não suportou o ônus financeiro e entre este enriquecer e o Estado, é preferível que o Estado enriqueça, com base no princípio do interesse público sobre o particular, pois esse representa toda uma coletividade.

Após o entendimento cristalizado na Súmula 71, o STF reviu seu posicionamento, na medida em que nem em todas as situações o tributo indireto é repassado ao contribuinte de fato, quando dessa nova postura o STF editou o verbete 546 da Súmula deste Tribunal: “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”⁴⁴.

Percebe-se que a redação desta Súmula é semelhante ao disposto no artigo 166 do CTN, o qual afirma:

“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”

Conforme enaltecido por Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁵, foi com esses entendimentos consubstanciados nessas Súmulas e, posteriormente, com o artigo 166 do CTN, que a jurisprudência brasileira cunhou a classificação tributos diretos e indiretos.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 47.069/SP. Ministro Relator Ary Azevedo Franco. Data do Julgamento 27 de abril de 1962. Data da Publicação 22 de junho de 1962.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 44.115/ES. Ministro Relator Afrânio Antônio da Costa. Data do Julgamento 2 de outubro de 1961. Data da Publicação 22 de junho de 1962

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 45.678/SP. Ministro Relator Vilas Bôas. Data do Julgamento 27 de abril de 1962. Data da Publicação 9 de novembro de 1961

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula no 546. 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. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=546.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 14 novembro 2016

⁴⁵SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto**: incoerências e contradições. 1ª ed. São Paulo. Malheiros. 2011. 28 p.

Ao adotar o posicionamento de Marco Aurélio Greco, que entende que o artigo 166 “contempla hipóteses de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontram elemento de aproximação”⁴⁶, o STJ caracterizou como tributos indiretos o ICMS, ISS e IPI, e negou, conforme afirmado por Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁷, essa característica ao imposto de renda e às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

Diante da redação adotada pelo CTN no artigo 166 e do posicionamento da jurisprudência atual, a principal dificuldade que encontram os contribuintes em solicitar o ressarcimento pelo o pagamento indevido destes tributos indiretos é a prova da assunção do encargo financeiro ou de estar autorizado pelo contribuinte de fato a receber os valores indevidos. Caso o contribuinte de direito não comprove esse requisito, ele estará alijado de requerer a repetição de indébito. Na prática, é praticamente impossível comprovar a assunção do encargo financeiro ou a autorização do contribuinte de fato para reaver os valores pagos indevidamente.

O prof. Hugo de Brito Machado Segundo ressalta a hipótese de majoração do valor dos produtos, não em razão do aumento da carga tributária, mas em razão do aumento da demanda por aquele produto e a pouca oferta do mesmo. Neste caso, eventual indébito tributário relativos a esses tributos indiretos dificilmente seriam objeto de restituição, pois confrontariam com a jurisprudência dominante do STJ⁴⁸.

Ainda na visão de Hugo de Brito Machado Segundo, o artigo 166 do CTN é uma norma de *inconstitucionalidade eficaz*.

“O tributo, conquanto cobrado com amparo da lei já declarada inconstitucional, não será objeto de restituição, o que significa dizer que, embora inconstitucional, os efeitos jurídicos oriundos da lei serão considerados válidos, não podendo ser desfeitos ou reparados pelo Poder Judiciário”.⁴⁹

⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Repetição do indébito tributário** in Ives Gandra Silva Martins (Coord.). *Repetição do Indébito*. São Paulo. Resenha Tributária. 1983. 282 p.

⁴⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. 1ª ed. São Paulo. Malheiros. 2011. 29 p.

⁴⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. 1ª ed. São Paulo. Malheiros. 2011. 30 p.

⁴⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. 1ª ed. São Paulo. Malheiros. 2011. 31 p.

Um exemplo em que seria desnecessário a aplicação do artigo 166 do CTN nos casos dos tributos indiretos é, conforme vislumbrado por Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁰ quando o contribuinte paga indevidamente um lançamento apurado por arbitramento. Isto é, quando já ocorrido a venda dos produtos e conseqüentemente o repasse do ICMS, a Fazenda por meio de um lançamento por arbitramento verifica a ausência de recolhimento de valores referentes a essa venda de produtos. O contribuinte realiza o pagamento desses débitos e no futuro descobre que esses valores são indevidos. Neste caso, é desnecessário a prova da assunção do referido encargo ou da autorização do terceiro, para requerer a devolução, pois o pagamento indevido foi realizado posteriormente ao “repasse” para o consumidor. Outro exemplo em que seria desnecessário a aplicação do artigo 166 é a hipótese de preços tabelados, algo comum no cenário brasileiro antes do plano real.

Diante dessa jurisprudência dominante no STJ de que o contribuinte de direito não teria direito à restituição, nos tributos indiretos, se não comprovasse haver suportado o encargo financeiro ou estar autorizado pelo contribuinte de fato para recebe-lo, permanecia a indagação se o contribuinte de fato poderia pleitear essa restituição, já que era ele quem arcava com o encargo financeiro. A tese sustentada pela Fazenda e acolhida, inicialmente pelo STJ, era de que o contribuinte de fato não teria direito à restituição, pois ele não integraria a relação jurídico tributária e a repercussão que este sofreu foi meramente econômica, conforme evidenciado por Hugo de Brito Machado⁵¹.

“(…) A Fazenda Pública sempre se recusa a fazer a restituição de tributos. Quando o pedido de restituição é feito por quem efetuou o pagamento, a Fazenda diz que ocorreu a repercussão e invoca o artigo 166 do Código Tributário Nacional para fundamentar sua contestação. E quando o pedido é feito por quem afirma haver suportado o ônus, a Fazenda alega a ilegitimidade processual, em face da inexistência de relação jurídica tributária entre ela e o requerente, que apenas teria pago o preço da mercadoria, ou do serviço”.

Ao utilizar esse argumento os contribuintes, tanto o de direito, quanto o de fato, são alijados para requerer a restituição. Essa jurisprudência retira os direitos do contribuinte e impede a restituição pelo pagamento indevido a qualquer custo.

⁵⁰ *Idem.*

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito Machado. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 3. 2ª ed. São Paulo. Atlas. 2009. 357 p.

Há uma incoerência no posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre a interpretação do artigo 166 do CTN, pois o contribuinte de fato não pode requerer a restituição na medida em que não integra a relação jurídica tributária. Porém, para o contribuinte de direito requerer a restituição, ele deve comprovar que suportou o encargo financeiro, ou se repassou para o contribuinte de fato, este deve ter autorizado aquele a pedir a restituição. A contradição reside no fato de que por um lado o STJ rejeita a existência de relação jurídica tributária para o contribuinte de fato e de outro faz com que essa relação seja uma condição necessária para o contribuinte de direito requerer a restituição. Trata-se de uma “faca de dois gumes” que alija o jurisdicionado, tanto o contribuinte de direito, como o de fato, impedindo que requeira restituição.

Nesse sentido, para o STJ somente o contribuinte de direito pode perquirir a restituição dos tributos indiretos, porém, preliminarmente, deve comprovar ter suportado o encargo financeiro, ou se repassado a terceiro, estar por este autorizado. Nas palavras de Hugo de Brito Machado esse entendimento ora acolhido pelo STJ cria um obstáculo praticamente intransponível ao acesso à prestação jurisdicional em matéria de tributos tidos como “indiretos”, em ofensa ao art. 5º, XXXV da CF/88⁵².

O STJ em um segundo momento chegou a afastar esse posicionamento em relação ao contribuinte de fato, sustentando que este teria legitimidade ativa *ad causam* nas ações de restituição do indébito tributário. Vejamos:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. LC Nº 87/96. HABILITAÇÃO. TELEFONIA MÓVEL CELULAR. LEGITIMIDADE. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. 1. É cabível mandado de segurança contra norma tributária de aplicabilidade imediata capaz de produzir efeitos concretos na esfera patrimonial dos contribuintes. 2. A impetração prescinde de ato administrativo concreto, principalmente se voltar-se contra tributo lançado por homologação, que impõe o pagamento antecipado da exação, antes mesmo de qualquer ato ou procedimento da autoridade fiscal competente. 3. **O consumidor, como contribuinte de fato, tem legitimidade para mover ação objetivando afastar a exigência da exação. Não há como negar-lhe a via do mandado de segurança preventivo.** 4. As atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como "serviço de telecomunicação" propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS. Não tem amparo, portanto, na Lei Complementar nº 87/96 a cláusula primeira do

⁵² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. 1ª ed. São Paulo. Malheiros. 2011. 38 p

Convênio nº 69/98, que inclui as referidas atividades preparatórias na base de cálculo do ICMS-comunicação. Precedentes. 5. Recurso especial improvido.⁵³

Neste segundo momento, em que pese o contribuinte de fato ter conseguido essa legitimidade, o contribuinte de direito ainda estava privado, na prática, do acesso ao poder judiciário, por força da aplicação literal do artigo 166 do CTN.

Em um terceiro momento, o STJ sob a temática dos recursos repetitivos alterou o posicionamento mencionado anteriormente, e, de forma abrupta, considerou que o contribuinte de fato não teria legitimidade para pleitear a restituição do tributo indireto pago indevidamente.

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. IMPOSTO INDIRETO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. CONTRIBUINTE DE DIREITO. 1. A partir do julgamento do REsp 903.394/AL, realizado sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), ficou decidido que apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa ad causam para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos. 2. No julgamento do REsp 928.875/MT, a Segunda Turma reviu sua posição para considerar que somente o contribuinte de direito possui legitimidade ad causam para figurar no polo ativo das demandas judiciais que envolvam a incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica. 3. Nas operações internas com energia elétrica, o contribuinte é aquele que a fornece ou promove a sua circulação (definição disposta no art. 4º, caput, da Lei Complementar 87/1996). Assim, ainda que se discuta a condição da concessionária, é certo que não é possível enquadrar o consumidor final na descrição legal de contribuinte de direito. 4. Na ausência de uma das condições da ação - legitimidade ativa da parte recorrida -, impõe-se a denegação da segurança, sem resolução do mérito, consoante disposto no art. 6º, § 5º, da Lei 12.016/09. 5. Recurso especial provido.⁵⁴

O acórdão acima evidencia a mudança de orientação do Superior Tribunal de Justiça passando a entender que o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito, conforme verificado no REsp 903.394/AL, e nem para discutir aspectos da relação tributária, conforme se percebe do REsp 928.875/MT

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

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 694.429/SP. Relator Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Data do julgamento 15 de agosto de 2006. Data de publicação 25 de agosto de 2006.

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.147.362/MT. Relator Ministro Castro Meira. Data do julgamento 10 de agosto de 2010. Segunda Turma. Data de Publicação. 19 de agosto de 2010.

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. 5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores. A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito. Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

(...)

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, dessume-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393). 8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para

que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

(...)

14. Conseqüentemente, revela-se escorrito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa". 15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.⁵⁵

TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. ENCARGO DE CAPACIDADE EMERGENCIAL ("SEGURO-APAGÃO"). CONSUMIDOR EM OPERAÇÃO INTERNA. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM . (...). 3. No caso da energia elétrica, embora o consumidor possa ser considerado contribuinte de fato, jamais o será de direito nas operações internas, pois não promove a circulação do bem, e tampouco há previsão legal nesse sentido. 4. Contribuinte de direito é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN. Indicado na lei para ocupar o pólo passivo da obrigação tributária, é também quem deve, em última análise, recolher o tributo ao Fisco. 5. Assim, contribuinte de direito é, por definição, aquele e somente aquele determinado pela lei. 6. Contribuinte de fato é quem suporta o ônus econômico do tributo, ou seja, a quem a carga do tributo indireto é repassada, normalmente o consumidor final. (...) 17. Adotando a nova orientação do STJ, fixada no julgamento do REsp 903.394/AL, sob o regime dos repetitivos, somente o contribuinte de direito tem legitimidade ativa ad causam para a demanda relativa ao tributo indireto, o que não é o caso da recorrida. 18. Recurso Especial provido.⁵⁶

Pela leitura das ementas acima percebe-se que o fundamento para negativa de acesso ao contribuinte de fato no Poder Judiciário é de que este não integra a relação jurídica tributária. Porém, ao contribuinte de direito é negado o acesso à Justiça, pois este não comprovou haver assumido o encargo financeiro, ou estar autorizado pelo contribuinte de fato para pleitear a restituição. Percebe-se que o argumento utilizado ao contribuinte de fato é que ocorreu uma repercussão econômica do tributo, por isso este não pode pleiteá-lo, ao passo que para o contribuinte de direito ocorrera uma repercussão jurídica do mesmo tributo. São situações semelhantes em que a jurisprudência construiu argumentos diferentes e contraditórios para impedir o acesso ao poder judiciário.

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 903.394/AL. Relator Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento 26 de abril de 2010. Primeira Seção. Data de Publicação 26 de abril de 2010

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 928.875/MT. Relator Ministro Herman Benjamin. Data do Julgamento 11 de maio de 2010. Segunda Turma. Data de Publicação 1º de julho de 2010

Como ressalta o prof. Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁷, a jurisprudência construiu a figura do contribuinte de fato como um empecilho para o contribuinte de direito, de sorte a dificultar com que este pleiteie a repetição pelo tributo indireto pago indevidamente. Essa posição fica evidente no julgamento do RMS 24.532/AM

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações. 2. **A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.** 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista. 4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS. 5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS. 6. Recurso ordinário não provido⁵⁸

Cumprе ressaltar que no caso específico de energia elétrica, ao contrário das situações envolvendo a tributação do ICMS, a energia é tarifada. Os contratos de concessão de energia elétrica permitem que as concessionárias exijam dos usuários da rede elétrica o ICMS incidente sobre a operação. Isto demonstra uma clara repercussão jurídica do tributo para o contribuinte de fato. Diante desta perspectiva, conforme previsto por Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁹, o STJ não poderia negar a legitimidade ativa *ad causam* ao contribuinte de fato, nestes casos, pois há evidente repercussão jurídica do tributo.

Foi diante desta hipótese, que o STJ, em um quarto momento, adotou a tese de que o contribuinte de fato pudesse pleitear os valores indevidos, quando relacionado a cobrança de ICMS nas contas de energia elétrica. Tal posicionamento foi firmado sob a ótica dos recursos repetitivos, e constituiu um grande avanço contra a jurisprudência defensiva que envolvia o STJ.

57

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 24.532/AM. Relator Ministro Carlos Meira. Data do Julgamento 26 de agosto de 2008. Segunda Turma. Data de Publicação. 25 de setembro de 2008.

⁵⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto**: incoerências e contradições. 1ª ed. São Paulo. Malheiros. 2011. 40 p

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/REPETIÇÃO DE INDÉBITO. - Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. - O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao caso de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil.⁶⁰

Em que pese esta recente mudança de orientação do STJ no que toca aos contribuintes de fato e demandas do ICMS nas contas de energia elétrica, é certo que a jurisprudência para o contribuinte de direito e contribuinte de fato em outros casos ainda adota a postura de impedir o acesso ao judiciário. Essa orientação adotada em conjunto com o artigo 166 do CTN fere a garantia constitucional assegurada no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal, o qual afirma que a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça a direito. Esse dispositivo legal, bem como essa jurisprudência defensiva são claramente inconstitucionais, pois obstam o acesso ao Poder Judiciário tanto do contribuinte de direito, na medida em que tem que comprovar a assunção do encargo financeiro, tanto do contribuinte de fato, que não pode pleitear a repetição, pois não é parte da relação jurídica tributária.

Proposta de sistematização

André Mendes Moreira⁶¹ propõe uma forma de harmonizar o artigo 166 do CTN ao ordenamento jurídico brasileiro. Segundo este autor, a orientação do STJ colide *frontalmente* com a teoria da tributação indireta no Brasil. Sua afirmação se dá com base nas seguintes premissas:

“(a) se o tributo indireto é aquele *juridicamente* trasladado para o contribuinte de fato;

⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.299.303/SC. Relator Ministro César Asfor Rocha. Data do julgamento 8 de agosto de 2012. Primeira Seção. Data de Publicação 14 de agosto de 2012.

⁶¹ MOREIRA, André Mendes. **Os tributos indiretos e a legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de fato para sua restituição** in Eduardo Maneira e Heleno Taveira Torres (Coord.). Direito Tributário e a Constituição, homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo. Quartier Latin. 2012. 108 p.

(b) se o artigo 166 do CTN estatui como requisitos para repetição por parte do contribuinte *de jure* a prova de que não trasladou o ônus da exação ou, então, a autorização do contribuinte *de fato* para tanto;⁶²

Neste sentido, segundo André Moreira⁶³, o artigo 166 do CTN seria uma forma que condicionaria o contribuinte de direito a requerer a restituição por um pagamento indevido. Neste caso, o contribuinte de fato não poderia ser tolhido do direito à restituição, pois é o legítimo e primeiro destinatário jurídico do ônus tributário, sendo a princípio o único legitimado a requerer a restituição.

Basta que o contribuinte de fato apresente o documento fiscal comprovando o repasse dos tributos onerando o consumo para que este tenha titularidade para requerer a restituição. O artigo 166 então serviria como um instrumento para evitar que o contribuinte de direito enriqueça ilicitamente, mas não serviria para retirar o direito do contribuinte de fato de ajuizar a ação repetitória de indébito.

Por fim, fica a seguinte indagação proposta por André Moreira⁶⁴: “se o direito do contribuinte de direito é condicionado a uma autorização do contribuinte de fato, por que motivo este último não teria assegurado o seu próprio direito de ação?”.

Conclusão

Pode-se perceber ao longo deste capítulo que a jurisprudência construída ao longo do ordenamento jurídico brasileiro sempre criou dificuldades à restituição dos tributos indiretos. Seja na dificuldade em classifica-los, seja em reconhecer legitimidade aos sujeitos passivos tributários como autores da ação repetitória de indébito.

Chegou-se ao ponto de negar a restituição, sob o argumento de que na dúvida sobre quem haveria suportado o ônus tributário era melhor negar a repetição e deixar os valores em favor do Estado, pois este possui o interesse público ao seu favor.

⁶² *Idem.* 108 p.

⁶³ *Idem.* 109 p.

⁶⁴ *Idem.* 110 p.

Em um segundo momento, a jurisprudência rechaçou esta hipótese e passou a adotar a posição sobre a possibilidade de restituição dos tributos indiretos pagos indevidamente. Contudo, criou-se uma barreira praticamente intransponível tanto para o contribuinte de direito, como para o contribuinte de fato. A seguir, esta posição foi incorporada pelo CTN com o artigo 166 e perdura até os dias de hoje, com certa relativização.

Cumprindo o escopo desta pesquisa, agora podemos responder às perguntas que originaram este debate: É possível que o contribuinte de fato pleiteie a repetição de indébito nos tributos indiretos? Quais seriam as implicações práticas acerca desta orientação do STJ, com o tema 173, isto é, se de fato há uma barreira para o acesso ao Poder Judiciário para este contribuinte.

Com relação a pergunta sobre a possibilidade do contribuinte de fato pleitear a repetição de indébito nos tributos indiretos, a hipótese que foi apresentada anteriormente era a que afirmava sobre a possibilidade do ajuizamento da ação por este sujeito.

Todavia, o que se percebe da jurisprudência construída pelo STJ é que nem o contribuinte de direito, muito ao menos o contribuinte de fato, conseguem se lograr vencedores em uma ação repetitória de indébito em que se discuta a restituição de tributos indiretos. Isto porque criou-se um entendimento de que o contribuinte de fato não integraria a relação jurídico tributária existente entre a Fazenda Pública e o contribuinte de direito, e este não poderia requerer, pois está condicionado ao cumprimento da obrigação contida no artigo 166 do CTN, qual seja a prova de que não repassou o ônus tributário para o contribuinte de fato, ou a autorização desta para requerer a devolução dos valores pagos indevidamente.

No tocante a pergunta subsequente a este tema, a hipótese que foi apresentada era que contribuinte de fato estaria limitado de pleitear o acesso ao Poder Judiciário, pois, de acordo com o posicionamento firmado pelo STJ, este não pode requerer a repetição diretamente do Fisco, podendo requerer apenas em face do contribuinte de direito e após este lograr êxito em eventual ação repetitória contra o fisco sobre a mesma exação.

O que se percebe pela jurisprudência dominante no STJ é que ambos os contribuintes, de direito e o de fato, estão limitados para requererem a restituição dos tributos indiretos. Isto porque fica praticamente impossível transpor a condição que exige o artigo 166 do CTN.

Nesse sentido, tal dispositivo legal, em conjunto com a orientação adotada fere a garantia constitucional assegurada no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal, o qual afirma que a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça a direito, pois obstam o acesso ao Judiciário e inviabilizam a prestação jurisdicional. Desta forma, isto acarreta no esvaziamento da eficácia da ação repetitória de indébito.

CAPÍTULO III – TERMO A *QUO* DO PRAZO PRESCRICIONAL NOS TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS

O artigo 168 do Código Tributário Nacional elenca quais são os prazos para ajuizamento da ação repetitória de indébito e seus respectivos termos iniciais para contagem do prazo. Esse dispositivo está umbilicalmente atrelado ao disposto no artigo 165 do CTN, que por sua vez, arrola as hipóteses de pagamento indevido, que ensejam o direito à restituição.

Conforme elucidado por Ricardo Lobo Torres⁶⁵, as hipóteses de pagamento indevido discriminadas no artigo 165 do CTN não contemplam situações em que o pagamento indevido se deu por uma causa superveniente, apenas discriminam situações em que o montante é indevido quando do seu pagamento. Dessa forma, o artigo 165 do CTN não contempla a hipótese de restituição do tributo pago indevidamente pela declaração de inconstitucionalidade da Corte Superior.

Em razão dessa ausência é que a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça até 2003 entendia que o prazo para ajuizamento da repetitória de indébito no caso acima, contava-se da declaração de inconstitucionalidade feita pelo Supremo Tribunal Federal. Porém, com o julgamento dos Embargos de Divergência do Recurso Especial 435.835/SC de Relatoria do Ministro Francisco Peçanha Martins, o STJ reviu seu posicionamento passando a adotar a tese de que o prazo para ajuizamento da ação repetitória contava-se da extinção do crédito tributário, contava-se do pagamento, ou seja, aplicou literalmente o disposto no artigo 165, I do CTN combinado com o artigo 168, I do mesmo dispositivo legal.

A nova posição do STJ rejeita o princípio da *actio nata*, isto é, rejeita a posição de que o nascimento da pretensão para repetição de indébito surja com a lesão ao direito, que se dá com a declaração de inconstitucionalidade pela Corte Superior. Essa nova orientação provocou uma grande quantidade de decisões julgando extinto processos em curso, em razão

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 2011. 296 p.

destes terem alcançado a prescrição. Foi diante mudança abrupta de orientação jurisprudencial que a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) ajuizou uma Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF 248) no Supremo Tribunal para que esta Corte aplique o posicionamento anteriormente firmado pelo STJ, de que o prazo para ajuizamento da ação repetitória comece a fluir da declaração de inconstitucionalidade.

Controle de constitucionalidade no Brasil

Antes de adentrarmos especificamente na discussão que ocasionou a ajuizamento da ADPF 248, cumpre fazermos breves comentários acerca do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil e as implicações que os efeitos dessas decisões geram no ordenamento jurídico.

O princípio da supremacia da constituição afirma que todas as situações jurídicas devem estar de acordo com o postulado na Constituição, dessa forma, esse texto normativo possui uma força vinculante em relação ao Poderes Públicos, fazendo-os que se adequam ao disposto na norma.

Caso essas situações jurídicas não estejam conforme ao estipulado na Constituição estas serão expurgadas do mundo jurídico. O procedimento em que é feita essa retirada da norma do mundo jurídico chama-se controle de constitucionalidade.

Existem três sistemas de controle de constitucionalidade: o político, o jurisdicional e o misto. O controle político é exercido por órgãos de natureza política, como o Poder Legislativo. O controle jurisdicional, denominado *judicial review* nos Estados Unidos, é exercido por órgãos do Poder Judiciário. Já o controle misto é exercido tanto por órgãos políticos, como órgãos jurisdicionais a depender da categoria de norma que será submetida ao controle.

Especificamente sobre o controle jurisdicional de constitucionalidade A doutrina e jurisprudência, de forma, didática, dividem esse instituto em controle difuso e controle concentrado de constitucionalidade. Além disso, há também o chamado controle misto, classificação que congrega características dos dois sistemas acima.

O modelo brasileiro é, segundo Gilmar Ferreira Mendes⁶⁶, um exemplo eminente de modelo misto. Para ele o modelo brasileiro pode ser caracterizado pela originalidade e diversidade de instrumentos processuais destinados à fiscalização da constitucionalidade dos atos do poder público e à proteção dos direitos fundamentais.

O modelo difuso adotado pelo sistema brasileiro permite que qualquer órgão do Poder Judiciário declare a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos, sem haver restrição à espécie de processo a que é submetido o controle.

Já o modelo abstrato de constitucionalidade, também chamado de controle concentrado, caracteriza-se pela concentração no Supremo Tribunal Federal da competência para julgar ações autônomas, as quais encontram-se divergências constitucionais.

A própria Constituição Federal prevê em seu artigo 103 ações precipuamente do controle concentrado de constitucionalidade, quais sejam, Ação direta de inconstitucionalidade (ADI), ação declaratória de constitucionalidade (ADC), ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO) e arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF).

As grandes implicações dessas decisões de controle de constitucionalidade são os seus efeitos sobre quando elas passam a incidir e para quem elas incidem.

No caso do controle difuso, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade são *extunc* e valem somente entre as partes envolvidas no litígio. É possível que a declaração de inconstitucionalidade em controle difuso gere efeitos *erga omnes*, para que isso ocorra o STF deve corroborar a inconstitucionalidade pela via difusa, através de decisão definitiva, e o Senado Federal, após comunicação pelo STF, pode suspender a execução, no todo ou em parte dessa lei declarada inconstitucional, entretanto neste caso, os efeitos da decisão são *extunc*, em que pese haver grande divergência doutrinária sobre esse último tema.

⁶⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. O controle de constitucionalidade no Brasil. Supremo Tribunal Federal. Brasília. outubro de 2008. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalStfInternacional/portalStfAgenda_pt_br/anexo/Controle de Constitucionalidade v Port1.pdf](http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalStfInternacional/portalStfAgenda_pt_br/anexo/Controle_de_Constitucionalidade_v_Port1.pdf)>. Acesso em: 11 de novembro de 2016.

Por outro lado, no controle abstrato os efeitos são *erga omnes* e vinculantes para todo o Poder Judiciário e para todos os órgãos da Administração Pública. No que se refere aos seus efeitos no tempo, o controle abstrato de constitucionalidade, conforme afirmado por Gilmar Mendes, pode ser modulado podendo incidir:

“a) a partir do trânsito em julgado da decisão (declaração de inconstitucionalidade *ex nunc*); b) a partir de algum momento posterior ao trânsito em julgado, a ser fixado pelo Tribunal (declaração de inconstitucionalidade com eficácia pro futuro); c) sem a pronúncia da nulidade da norma; e d) com efeitos retroativos, mas preservando determinadas situações”⁶⁷.

O problema para o direito tributário surge exatamente quando os efeitos da declaração de inconstitucionalidade são *ex tunc*, pois neste caso a norma é inválida desde do momento em que ingressou no mundo jurídico. Neste caso, todos os pagamentos feitos ao longo da vigência da norma são indevidos e merecem ser restituídos para o sujeito passivo da relação tributária. A grande questão surge em determinar até quando pode ser exigido a restituição deste indébito tributário.

A jurisprudência antes e após o EREsp 435.835/SC

Muito embora o artigo 168 e 165 do CTN tratem com certa simplicidade o prazo e as hipóteses para restituição do tributo indireto, fato é que até meados da década de 90 havia uma ampla discussão acerca da repetição dos tributos declarados inconstitucionais. Pois, se a declaração retroage até a data da edição da lei tributária declarada inconstitucional, salvo modulação de efeitos pela Corte Superior, a eficácia *erga omnes* da decisão seria esvaziada se o prazo prescricional fosse tido como diferente da data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade.

Foi diante desta controvérsia, que o Superior Tribunal de Justiça, em 1994, pois fim a este debate com o julgamento do Recurso Especial 44.221/PR. O Superior Tribunal de Justiça reconheceu que, nos casos de tributos declarados inconstitucionais, o prazo prescricional teria

⁶⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. O controle de constitucionalidade no Brasil. Supremo Tribunal Federal. Brasília. outubro de 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalStfInternacional/portalStfAgenda_pt_br/anexo/Controle_de_Constitucionalidade_v_Port1.pdf>. Acesso em: 11 de novembro de 2016

início com a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a invalidade do tributo, vejamos.

TRIBUTARIO. EMPRESTIMO COMPULSORIO SOBRE CONSUMO DE COMBUSTIVEIS. DECRETO-LEI N. 2288, DE 23-7-86, ART. 10. REPETIÇÃO DO INDEBITO. DIREITO A RESTITUIÇÃO. MEDIA DE CONSUMO. DECADENCIA. PRESCRIÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

I- DECLARADO INCONSTITUCIONAL O ART. 10 DO DECRETO-LEI N. 2288, DE 1986, PELO EXCELSO PRETORIO, NÃO LHE NEGA VIGENCIA O ACORDÃO QUE DEIXA DE APLICA-LO.

II- AO DETERMINAR QUE A RESTITUIÇÃO SE FAÇA PELA MEDIA DO CONSUMO, CRITERIO ESTABELECIDO PELO PAR-1. DO ART. 6. DO DECRETO-LEI N. 2288, DE 1986, O ARESTO RECORRIDO, ANTES DE NEGAR VIGENCIA AO ART. 165, I, DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, DECIDIU DE ACORDO COM O SEU ESPIRITO, IMPEDINDO QUE O ESTADO SE LOCUPLETE, INDEVIDAMENTE, A CUSTA DO CONTRIBUINTE. DISSIDIO PRETORIANO CONFIGURADO, NO TOPICO.

III- O TRIBUTO, A QUE SE DENOMINOU EMPRESTIMO COMPULSORIO, ESTA SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, NÃO SE PODENDO FALAR ANTES DESTA EM CREDITO TRIBUTARIO E PAGAMENTO QUE O EXTINGUE. NÃO TENDO OCORRIDO A HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA, O DIREITO DE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO SO OCORRERA APOS O TRANSCURSO DO PRAZO DE CINCO ANOS, CONTADOS DA OCORRENCIA DO FATO GERADOR, ACRESCIDO DE MAIS CINCO ANOS, CONTADOS DAQUELA DATA EM QUE SE DEU A HOMOLOGAÇÃO TACITA, ISTO E, EM 1996, QUANTO AOS FATOS IMPOSITIVOS MAIS REMOTOS.

IV- MESMO QUE SE CONTE O PRAZO PARA A AÇÃO DE RESTITUIÇÃO A PARTIR DA DECISÃO PLENARIA DO SUPREMO, QUE DECLAROU A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 10 DO DECRETO-LEI N. 2288, DE 1986, O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL SO OCORRERA EM FINS DE 1995.

V- ADMITIDA A DEVOLUÇÃO PELAS MEDIAS, HA DE SE CONSIDERAR, PARA FINS DE CALCULO DA CORREÇÃO MONETARIA, AS QUANTIAS E MESES FIXADOS NAS SUCESSIVAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, FIXANDO OS CRITERIOS DE RESGATE DA EXAÇÃO. APLICAÇÃO DA SUMULA N. 46 - TFR.

VI- RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO, MAS DESPROVIDO.

“(…) é razoável e jurídico que se conte o prazo para a propositura da ação de restituição, em tal caso, a partir da decisão plenária do Supremo, que declarou a inconstitucionalidade da exação. A propósito, argumentou, com pertinência, o ilustre magistrado e conceituado tributarista, Dr. Hugo de Brito Machado, em voto que proferiu na Apelação Cível nº 44.403-PE, na Primeira Turma do TRF5ª Região, na assentada de 14-4-94:

‘O direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta. Ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. (...)

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que fica aquela presunção’ ”⁶⁸

Esse entendimento foi acolhido pelo STJ em diversos outros julgados⁶⁹, até mesmo de forma monocrática⁷⁰. Ademais, tal orientação também era seguida também pelos Tribunais Regionais Federais⁷¹. As decisões judiciais produzidas em torno do REsp 44.221/PR ocasionaram em uma jurisprudência sólida que perdurou por uma década criando nos contribuintes uma sensação de segurança jurídica e legítima confiança, ilustrada nos julgados abaixo.

“O PRAZO PRESCRICIONAL DE CINCO ANOS PARA A COMPENSAÇÃO OU COBRANÇA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, RECOLHIDAS INDEVIDAMENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS TRABALHADORES AVULSOS, AUTONOMOS E

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 44.221/PR. Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro (trecho do voto do Relator). Data da publicação 23 de maio de 1994.

⁶⁹ REsp 53190/PR; REsp 57416/SP; REsp 50614/SP; REsp 59348/RJ; REsp 44221/PR; REsp 59347/RJ; EREsp 51464 / RS; REsp 66451/CE; REsp 65714/RN; REsp 70280/MG; REsp 69612/PR; REsp 69949/MG; REsp 69233/RN; REsp 69233/RN; REsp 85920/DF; REsp 82611/RS; REsp 75711/RN; REsp 90893/SP; REsp 91909/SP; REsp 90806/SP; REsp 91974/SP; REsp 92272/SP; REsp 77801/RS; REsp 97492/SP; REsp 103996/SP; REsp 105267/SP; REsp 104004/SP; REsp 105488/SP; REsp 107157/SP; REsp 76248/RS; REsp 107916/SP; REsp 108889/DF; REsp 106029/MG; REsp 109574/SP; REsp 111266/SP; REsp 110389/SP; REsp 113742/SP; REsp 114960/SP; REsp 116667/SP; REsp 114846/SP; REsp 118343/SP; REsp 140240/SP; REsp 141824/DF; REsp 161994/AC; REsp 165315/SP; REsp 165953/SP; REsp 181368/RJ; REsp 181368/RJ; REsp 186151/RJ; REsp 193808/AL; REsp 200222/SC; REsp 209374/BA; REsp 209365/BA; REsp 209374/BA; REsp 239430/AL; AgRg no Ag 280499/SP; AgRg no Ag 311360/SP; AgRg no REsp 325885/SP; REsp 223513 / SP; REsp 222036 / DF; AgRg no REsp 327031/MG; AgRg no Ag 406636/SP; AgRg no REsp 387278/DF; AgRg no REsp 330708/SP; AgRg no REsp 273435/MG; AgRg no REsp 416045/SP; AgRg no Ag 463763/RS; EDcl no AgRg no REsp 330153/SP; AgRg no REsp 416035/SP; AgRg no REsp 425732/SP;

⁷⁰ Nesse sentido, v., e.g., STJ, DJ 9 ago. 2002, REsp 433.517/SP, Rel. Min. Luiz Fux: “Destarte, este Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo prescricional inicia-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados daquela data em que se deu a homologação tácita. Contudo, na hipótese de declaração da inconstitucionalidade do tributo, é este o termo inicial do lapso prescricional para o ajuizamento da ação correspondente, já que a prescrição, neste caso, não pode ser estabelecida com referência às parcelas recolhidas, porque indevidas desde a sua instituição, tornando-se inexigíveis (REsp nº 191.484/RS). Neste sentido confira-se, à guisa de exemplo, as mais recentes e preponderantes decisões deste Superior Tribunal de Justiça (...). Destarte, estando o acórdão recorrido em consonância com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, ofensa alguma houve à legislação federal. Ex positus, com fulcro no art. 557, caput, do CPC, nego seguimento ao presente recurso especial”

⁷¹ TRF – 1ª Região, DJ 1º ago. 2003, Apelação Cível 199934000331345/DF, Des. Fed. Hilton Queiroz: “1. „O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo prescricional para efetivar-se a compensação via ação judicial, é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos contados daquela data em que se deu a homologação tácita. Tratando-se, entretanto, de declaração da inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, é desta que se inicia o termo a quo do lapso prescricional para o ajuizamento da ação correspondente, uma vez que, a prescrição, neste caso, não pode ser estabelecida com referência às parcelas recolhidas, porque indevidas desde a sua instituição, tornando-se inexigíveis (REsp nº 191.484/RS).” Precedentes do egrégio Superior Tribunal de Justiça”

ADMINISTRADORES SÓ COMEÇA A FLUIR DA DATA DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA ADIN. N. 1.1022-DF (16/10/95)”⁷²

“O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO É SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, ANTES DELE NÃO HÁ CRÉDITO TRIBUTÁRIO NEM PAGAMENTO QUE O EXTINGA. A PRESCRIÇÃO NÃO SE CONSUMOU. O PERÍODO DE CINCO ANOS SO TEVE INÍCIO NA PUBLICAÇÃO DO ACORDÃO DO STF QUE DECLAROU A INCONSTITUCIONALIDADE”⁷³

“O período prescricional de 05 (cinco) anos só teve início da publicação do acórdão do Colendo Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da aludida exação”⁷⁴

“O prazo quinquenal para a repetição ou compensação das quantias recebidas a título de contribuição previdenciária relativa aos valores pagos como remuneração a administradores, autônomos e avulsos somente deve ser contado a partir de 16/10/95, data da decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.102/DF”⁷⁵

“Atende ao princípio da ética tributária e o de não se permitir a apropriação indevida, pelo Fisco, de valores recolhidos a título de tributo, por ter sido declarada inconstitucional a lei que o exige, considerar-se o início do prazo prescricional de indébito a partir da data em que o colendo Supremo Tribunal Federal declarou a referida ofensa à Carta Magna”⁷⁶

“O termo a quo da prescrição, conforme orientação consagrada no STJ, é a publicação da decisão do Colendo Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da exação”⁷⁷

Entretanto, em 2004, o STJ reviu seu posicionamento alterando sua orientação para outra diametralmente oposta. Esta corte passou a entender que a decretação de inconstitucionalidade em nada afetava o prazo para repetição dos tributos indevidos, apenas constituía os pagamentos como indevidos. Nesse sentido, o prazo prescricional para ajuizamento, segundo essa nova orientação, passou a ser o disposto explicitamente no artigo 168, I do CTN, a despeito das ressalvas feitas por Ricardo Lobo Torres, conforme afirmado na introdução deste capítulo.

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 155.163/PR. Relator Ministro Garcia Vieira. Data de Publicação 9 de março de 1998.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 134.789/SP. Relator Ministro Garcia Vieira. Data de Publicação 29 de setembro de 1997.

⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 256.344/DF. Relator Ministro Francisco Falcão. Data de Publicação 20 de novembro de 2000.

⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial 308.419/RS. Relator Ministro Paulo Gallotti. Data de Publicação 11 de junho de 2001.

⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 200.909/RS. Relator Ministro José Delgado. Data de Publicação 1º de julho de 1999.

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 388.904/GO. Relator Ministro Luiz Fux. Data de Publicação 29 de abril de 2002.

Partindo do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 435.835 de Santa Catarina diversas demandas foram atingidas pela essa nova prescrição, alijando os contribuintes para pleitearem a restituição por um pagamento indevido.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES. 1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados. **2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.** 3. A ação foi ajuizada em 16/12/1999. Valores recolhidos, a título da exação discutida, em 09/1989. Transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1989) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação. 4. Precedentes desta Corte Superior. 5. Embargos de divergência rejeitados, nos termos do voto

O STJ aplicou esta nova orientação a todas as demandas em curso, as quais algumas já tramitavam no Poder Judiciário há tempo. Ao revés de ser mitigada e aplicada somente aos casos ajuizados após essa mudança de orientação, que se diga apenas foi tornada pública (isto é, só foi publicada em diário oficial) após três anos do seu julgamento pela Corte do STJ, essa nova orientação foi seguida pelos Tribunais dos Estados e Regionais Federais. Ademais, o STJ em sede de recurso especial repetitivo endossou ainda mais essa posição com o julgamento do REsp 1.110.578/SP fazendo com que mais demandas fossem atingidas por essa prescrição retroativa.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO. **1. O prazo de prescrição quinquenal para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, a teor do disposto no artigo 168, inciso I, c.c artigo 156, inciso I, do CTN.** (Precedentes: REsp 947.233/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 10/08/2009; AgRg no REsp 759.776/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado

em 17/03/2009, DJe 20/04/2009; REsp 857.464/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 02/03/2009; AgRg no REsp 1072339/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/2009, DJe 17/02/2009; AgRg no REsp. 404.073/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJU 31.05.07; AgRg no REsp. 732.726/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJU 21.11.05) 2. **A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício.** (Precedentes: EREsp 435835/SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007; AgRg no Ag 803.662/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJ 19/12/2007) 3. In casu, os autores, ora recorrentes, ajuizaram ação em 04/04/2000, pleiteando a repetição de tributo indevidamente recolhido referente aos exercícios de 1990 a 1994, ressoando inequívoca a ocorrência da prescrição, porquanto transcorrido o lapso temporal quinquenal entre a data do efetivo pagamento do tributo e a da propositura da ação. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.⁷⁸

ADPF 248

Foi diante deste cenário de incerteza e insegurança, que a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo ajuizou perante o Supremo Tribunal Federal uma ação de descumprimento de preceito fundamental, ADPF 248.

A ação versa especificamente sobre esta controvérsia e tem o intuito de provocar a Corte Superior para que firme o posicionamento de que o prazo para repetição de indébito nos tributos declarados inconstitucionais seja contado a partir da declaração de inconstitucionalidade do STF, em controle concentrado ou da publicação de Resolução pelo Senado Federal, em controle difuso.

Caso não acolhido este pedido, foi requerido também, em caráter subsidiário, que a mudança de orientação pelo STJ passe a valer a partir da publicação do acórdão que julgou o EREsp 435.835/SC e somente para as ações ajuizadas posteriormente a esta data, ou ainda que a decisão somente produza efeitos para os processos ajuizados a partir do julgamento do EREsp 435.835/SC, o que se deu três anos antes da referida publicação.

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial representativo de controvérsia 1.110.578/SP. Relator Ministro Luiz Fux. Data de julgamento. 12 de maio de 2010. Data de publicação 21 de maio de 2010.

Por ora, sob a Relatoria do Ministro Dias Toffoli, o processo ainda está pendente de julgamento, o que muito provavelmente, diante da complexidade do caso e da morosidade que se apresenta no Judiciário brasileiro, não ocorrerá em breve.

Inobstante o pedido da ADPF, a situação em análise refere-se a um problema orçamentária alarmante. Nos casos de declaração de inconstitucionalidade, por isso, o STF tem atribuído efeitos prospectivos para não permitir que o contribuinte disponha da repetição. Por outro lado, é complicado também exigir do sujeito passivo essa presunção de que o legislador foi inepto.

Contudo, há casos nos quais a inconstitucionalidade é evidente, como a Lei 9.718/98, que alargou a base de cálculo da COFINS e do PIS. Claramente inconstitucional. Os contribuintes pagaram a COFINS de acordo com a base de cálculo majorada e ajuizaram, ato contínuo, a ação repetitória, requerendo que fosse declarada a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º da referida lei, o que de fato ocorreu. O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade e logo após sobreveio emenda constitucional alterando para equiparar receita bruta com faturamento, meses depois. Entretanto, isso não constitucionalizou a lei, pois no Brasil, não existe o instituto jurídico da constitucionalidade superveniente.

A declaração de inconstitucionalidade como termo inicial

O primeiro argumento que se pode depreender da análise do Código Tributário Nacional é a ressalva feita pelo Prof. Ricardo Lobo Torres, o qual afirma que as hipóteses previstas no artigo 165 e 168 deste diploma legal não comportam a constituição do pagamento indevido por uma causa superveniente. Neste sentido, não há no CTN uma hipótese que trate especificamente da repetição de indébito nos casos de tributos declarados inconstitucionais. Diante disso, deve-se ter como termo a declaração de inconstitucionalidade, pois segundo critério da *actio nata* o direito somente poderá ser exigível a partir da declaração de inconstitucionalidade.

Com fundamento no princípio da Supremacia da Constituição, a declaração de inconstitucionalidade tem como objetivo garantir a eficácia do texto constitucional e expurgar

a norma que não se coaduna com os preceitos estampados na Carta Magna. Como consequência, a declaração de inconstitucionalidade desfaz os efeitos produzidos pela norma incongruente desde a sua origem e em casos excepcionais esses efeitos da nulidade são relativizados no tempo.

Essa aplicação as normas do direito do trabalho não poderiam ser diferentes. Emanada uma norma de direito tributário e que seja contraditória com o texto constitucional, cabe ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade e restaurar a ordem jurídica anteriormente estabelecida.

O Código Tributário Nacional regula de forma genérica os casos para restituição dos tributos, bem como o prazo em deve ser feita este pedido de restituição. Ao entender por dez anos que o contribuinte poderia pleitear o recolhimento dos tributos inconstitucionais quando declarada a inconstitucionalidade, o STJ criou uma legítima confiança do sujeito passivo no ordenamento jurídico e, por consequência, no Poder Judiciário. Porém, de forma abrupta a mudança feita pelo próprio STJ criou um ambiente de incerteza e insegurança jurídica nos sujeitos passivos.

Os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade não decorrem da legislação ordinária, mas sim da própria Constituição. Quando o Supremo Tribunal Federal= declara a inconstitucionalidade de uma lei ou outro ato normativo e o faz retroagindo seus efeitos *ex tunc*, utiliza-se a própria Constituição para fundamentar a sua decisão.

Ao passo que, quando o STJ adota um posicionamento interpretando a prescrição com base em direito ordinário e, com isso, tolhendo os contribuintes de ajuizar a ação repetitória, o que se está fazendo, na verdade, é modular os efeitos da decisão do STF, usurpando sua competência, e negando a eficácia ao instituto do controle de constitucionalidade e, em última análise, negando a supremacia da constituição.

Ademais, a Constituição Federal rege-se pelos princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da presunção de constitucionalidade das leis e da proteção à confiança legítima.

Os particulares podem questionar a constitucionalidade das leis perante o Judiciário, porém trata-se de uma faculdade e não de um dever. Quando se vive em um Estado de Direito, o que se esperar naturalmente é uma confiança dos cidadãos nas normas emanadas pelo Estado. O que a nova orientação do STJ faz é exigir dos contribuintes uma inépcia do Poder Legislativo, pois caso não o faça a tempo, se o STF declarar a inconstitucionalidade de uma lei, o sujeito passivo não poderá pleitear a restituição do pagamento indevido. É um [contraditória a postura que o Superior Tribunal de Justiça espera do contribuinte, pois de um lado o direito brasileiro rege-se pelo princípio da constitucionalidade das leis e pelo princípio da proteção à confiança, porém se o sujeito passivo não questionar a tempo a constitucionalidade da exação ficará impedido de requerer a restituição do pagamento.

Tal situação provoca nos contribuintes uma situação de presumir a inconstitucionalidade das leis tributárias, a fim de evitar um prejuízo irreparável. Isso faz com que os sujeitos passivos contestem sistematicamente a constitucionalidade das leis inflando o Poder Judiciário de demandas “desnecessárias”.

Essa nova orientação também fere o princípio da isonomia, pois aqueles contribuintes de confiaram na constitucionalidade da lei que institui a exação tributária estariam tolhidos de obter a devolução dos valores, ao contrário daqueles que desconfiaram da constitucionalidade e puderam ajuizar a ação repetitória no novo prazo estipulado pelo STJ, estes teriam direito à restituição sem sofrer consequências negativas. Isso ocasiona em uma desvantagem entre os sujeitos passivos.

Esses posicionamentos também encontram respaldo na doutrina, sobretudo nas lições de Ricardo Lobo Torres e Hugo de Brito Machado.

“Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF. (...) Logo, a partir da data em que adquiriu eficácia erga omnes a declaração é que se contará o prazo de decadência. **Nem haverá justificativa para restringir o direito do contribuinte, contando o prazo a partir do pagamento (legal e devido), pois serviria de estímulo à multiplicação das repetitórias dirigidas, concomitantemente, contra a constitucionalidade da lei**”⁷⁹

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo, **Restituição de tributos**. 1ª edição. Rio de Janeiro. Forense. 1983, p. 169-70

“O contribuinte que pagou tributo com base em lei inconstitucional é favorecido pela presunção de constitucionalidade no que concerne ao início do prazo de prescrição da ação para pedir a correspondente restituição, que somente começará a correr da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que afirmar, com efeitos gerais, a inconstitucionalidade da lei, ou da resolução do Senado Federal que atribuir efeitos gerais a uma decisão definitiva que não os tenha” (negrito acrescentado)⁸⁰

Hugo de Brito Machado Segundo também entende que o termo inicial também deva ser contado a partir da declaração de inconstitucionalidade.

“Esse entendimento parte da premissa de que os prazos de que cuidam os artigos 168 e 169 do CTN referem-se, a rigor, ao pedido de restituição dirigido à Administração e à impugnação judicial de uma resposta negativa a esse pedido. Como a Administração não pode declarar a inconstitucionalidade de uma lei, no âmbito de um processo administrativo, tais prazos não dizem respeito a uma pretensão que demande, como questão prejudicial, a decisão a respeito da constitucionalidade da lei na qual se fundou a cobrança. **Apenas depois de declarada a inconstitucionalidade dessa lei, pelo STF, os prazos previstos em tais artigos, notadamente no artigo 168, teriam início**”.⁸¹

Outro argumento que se pode destacar é que a nova orientação do STJ rejeita a teoria da *actio nata* adstrita a prescrição. Nesse sentido, quando se passa a ser exigível a restituição pelo pagamento indevido, nos casos de declaração de inconstitucionalidade? Passa a ser exigível, de acordo com a teoria, quando o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade ou quando Senado Federal publica Resolução. Somente a partir deste momento é que passa ser exigível a restituição. Caso contrário, se o contribuinte pleiteasse essa restituição antes da declaração de inconstitucionalidade teria seu processo extinto julgado improcedente.

Um argumento contrário à tese de que o marco inicial inicia-se com a declaração de inconstitucionalidade é posição defendida pelo Professor Ricardo Lodi Ribeiro⁸². Para ele o instituto da prescrição não se ancora no valor justiça, mas sim no valor segurança jurídica. Então, para resolver uma questão de prescrição ou decadência com lastro no valor justiça é negar a própria função desses institutos.

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. III, São Paulo. Atlas. 2005, p. 471.

⁸¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às lei complementares 87/1996 e 116/2003**. 5ª ed. São Paulo. Atlas. 2015. 378 p.

⁸² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte**. Rio de Janeiro, Lumen Juris. 2008.

Considerações finais

Infere-se a partir da leitura deste capítulo que a jurisprudência do STJ por dez anos entendeu que o prazo para pleitear a restituição de tributos declarados inconstitucionais contava-se a partir da declaração de inconstitucionalidade. Contudo, em 2004, de forma repentina o Superior Tribunal de Justiça alterou o seu posicionamento passando a entender que o prazo para ajuizar a ação repetitória contava-se a partir da extinção do crédito tributário. Aplicando, desta forma, o que dispõe literalmente os artigos 168, I e 165, I ambos do CTN. O que se sucedeu desta alteração jurisprudencial foi um grande número de decisões julgando extintos os processos em razão de terem alcançado a prescrição, muito embora diversos casos tenham sido ajuizados anteriormente a essa alteração pela Corte

As questões que foram propostas para esta discussão foram as seguintes: qual o início do prazo prescricional na ação de repetição de indébito nos tributos declarados inconstitucionais? E a partir da resposta a esta pergunta, quais seriam os reflexos que esta resposta pode gerar na ordem econômica e jurídica?

A hipótese que foi suscitada na introdução era que o prazo contava-se a partir da declaração de inconstitucionalidade. Entretanto, o que ficou evidenciado é que jurisprudência do STJ entende que o prazo deva ser a extinção do crédito tributário, ou seja no pagamento dos tributos, muito embora acaso contado pela declaração de inconstitucionalidade se preservará a segurança jurídica e o princípio da presunção da constitucionalidade das leis.

Ao adotar tal posicionamento, e aqui já nos antecipamos a segunda hipótese (qual seja, que a posição adotada pelo STJ cria um ambiente de instabilidade no sistema jurídico brasileiro, com a perda da credibilidade das pessoas no ente político.), frustra-se a legítima confiança do contribuinte nas instituições do Poder Público. Acarreta em um estado de constante questionamento sobre a constitucionalidade das leis, fazendo com que os sujeitos passivos sejam obrigados a antecipar um raciocínio de que o legislador fora inepto na elaboração das normas jurídicas.

Ademais, este novo posicionamento fere o princípio da isonomia, na medida em que há uma desvantagem entre os contribuintes que questionaram oportunamente a constitucionalidade das leis e ajuizaram a ação no novo prazo estipulado pelo STJ, e os contribuintes que se mantiveram seguidores do princípio da presunção da constitucionalidade das leis e foram tolhidos de ajuizar a ação repetitória segundo esta nova orientação do Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, percebe-se que a nova orientação do STJ entende que o prazo para ajuizamento da ação repetitória de indébito conta-se a partir da extinção do crédito tributário. Esta decisão provoca na sociedade um ambiente de instabilidade e insegurança jurídica, na medida em que faz com que os contribuintes questionem a constitucionalidade das leis emanadas pelo Poder Legislativo.

CONCLUSÃO

Com o objetivo de propiciar a discussão em torno da ação repetitória de indébito, sobretudo nos casos pagamento indevido nos tributos declarados inconstitucionais e tributos indiretos foi proposta a repartição do instituto em momentos lógicos e a busca de uma aplicação coerente das regras postas no ordenamento jurídico, sem olvidar dos fundamentos constitucionais que norteiam o direito brasileiro.

Assim, o presente estudo iniciou-se por uma breve análise do instituto da ação repetitória de indébito.

Concluiu-se no capítulo I que a ação repetitória de indébito é um importante instituto que busca ressarcir o contribuinte por um pagamento indevido feito à Fazenda Pública. Pode-se perceber que as hipóteses tratadas nos artigos 165 do CTN, os quais disciplinam a matéria da ação repetitória, elencam situações em que o montante indevido é assim considerado logo quando do seu pagamento. Não abrangendo, desta forma, o pagamento indevido por uma causa superveniente, conforme foi exposto no capítulo III desta obra.

Foi possível perceber que o direito à restituição do pagamento indevido tem fundamento antes de tudo na Constituição Federal, especialmente com fundamento no princípio da legalidade, uma vez que a aplicação equivocada do ordenamento é suficiente para ensejar a restituição.

Ato contínuo, também foi possível verificar no capítulo I deste trabalho, que há uma divergência doutrinária e jurisprudencial entre as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato. Esta discussão foi especificamente tratada no capítulo II deste trabalho.

Por fim, também foi suscitado a discussão entre a natureza jurídica do prazo para restituição se decadencial ou prescricional. Chegou-se à conclusão que a depender da natureza da restituição, se administrativa ou judicial, o prazo teria uma natureza diferenciada. Além disso, também foi proposto como debate a derrubada da tese dos cinco mais cinco, com o advento da Lei Complementar 118/05. Esta norma, pois, fim a discussão em comento e

afirmou que o prazo para ação repetitória nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, contava-se a partir da extinção do crédito tributário.

Passando ao segundo capítulo, os esforços foram dedicados para compreender a restituição do indébito nos casos de tributos indiretos. Primeiro analisou-se a construção doutrinária e jurisprudencial em torno do termo tributos indiretos. Apesar de alguns doutrinadores negarem a existência desta classificação, a jurisprudência se posicionou pela sua existência e, em um primeiro momento, negou o direito a restituição nestes casos. Ficou consolidado através da Súmula 71 do STJ, que entre a indeterminação em saber em quem havia suportado o ônus tributário e o enriquecimento pelo Estado era preferível que este enriquecesse ilicitamente, pois detinha a gestão do interesse público.

Após este momento, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em conjunto com o legislador reformularam o posicionamento da Súmula 71 e, respectivamente, adotaram a Súmula 546 e o artigo 166 do CTN. Ao longo dos anos, verificou-se que esta nova orientação criava ainda mais uma distância entre as figuras do contribuinte de direito e contribuinte de fato, na medida em que excluía este do direito de requerer a restituição, pois não integraria a relação jurídico tributária. Ao passo que o contribuinte de direito teria que comprovar que não havia repassado o encargo financeiro e assim que assumiu o ônus tributário, ou então que este estaria autorizado pelo contribuinte de fato para requerer a restituição. Constatou-se que com muita frequência era praticamente impossível cumprir o requisito do artigo 166 do CTN pelo contribuinte de direito, e o contribuinte de fato ainda estava alijado de requerer a repetição.

Em que pese ocorrer certa relativização do artigo 166 ao longo dos anos, fato é que ainda predomina na jurisprudência do STJ uma dificuldade na restituição pelo pagamento indevido dos tributos indiretos.

Confirmou-se que tal dispositivo legal, em conjunto com a orientação adotada fere a garantia constitucional assegurada no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal, o qual afirma que a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça a direito, pois obstam o acesso ao Judiciário e inviabilizam a prestação jurisdicional. Desta forma, isto acarreta no esvaziamento da eficácia da ação repetitória de indébito.

Uma proposta que foi levantada acerca desta específica discussão foi aquela formulada por André Moreira, o qual sustenta que o artigo 166 encontra harmonia com o sistema constitucional. Partiu-se da premissa neste caso, de que este dispositivo apenas se aplicava ao contribuinte de direito, ao passo que o contribuinte de fato poderia requerer a restituição sem se submeter a este dispositivo, bastando apresentar um comprovante fiscal indicando o repasse dos tributos indiretos. O argumento apresentado pelo STJ para negar a repetição a este contribuinte seria inócuo, pois, segundo ele, a repercussão nos tributos indiretos seria eminentemente de caráter jurídico e não econômico.

Satisfatória ou não a posição apresentada por André Moreira, tem-se a convicção de que há diversos problemas envolvendo esta questão dos tributos indiretos. Nesse sentido, há caminhos a percorrer tanto pela doutrina, como pela jurisprudência para evitar o esvaziamento do instituto da ação repetitória de indébito.

Dando continuidade à análise, no capítulo III, foi objeto de estudo qual seria o prazo para ajuizamento da ação repetitória de indébito nos tributos declarados inconstitucionais.

Antes de adentrarmos na discussão, foi feito um panorama sobre o controle de constitucionalidade no Brasil. E após seguiu-se a análise específica da proposta daquele capítulo.

Percebeu-se que a jurisprudência sempre teve como tumultuosa a questão afeta a qual seria o prazo para ajuizamento da ação repetitória de indébito nos casos de tributos declarados inconstitucionais. Se contava-se da declaração de inconstitucionalidade ou da extinção do crédito tributário. Toda esta controvérsia se dava em virtude da ausência de um dispositivo legal que tratasse do tema, conforme enaltecido por Ricardo Lobo Torres as causas do artigo 165 não retratam casos em que o pagamento foi indevido por uma causa superveniente.

Diante desta discussão, percebeu-se que em 1994, através do julgamento Recurso Especial 44.221/PR, que o STJ firmou o posicionamento, adotando como prazo a declaração de inconstitucionalidade. A razão para escolha desta posição residia basicamente no princípio da presunção da constitucionalidade das leis. Desta forma, não poderia o contribuinte antever

uma inconstitucionalidade da norma. Por isso, que assim que declarado a inconstitucionalidade nasceria para este sujeito o direito à restituição.

Esta nova orientação, conforme ficou constado, foi seguida por diversos Tribunais e gerou uma segurança jurídica nas instituições. Porém, em 2004, dez anos após a pacificação do entendimento, o Superior Tribunal de Justiça de forma repentina alterou o posicionamento adotando a tese diametralmente oposta, de que o prazo para ajuizamento contava-se com a extinção do crédito tributário.

As consequências jurídicas desta mudança de posicionamento acarretaram em um grande número de ações julgados improcedentes, em razão de terem alcançado a prescrição. Isto é, o novo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça retroagiu afetando processos ajuizados anteriormente ao julgado EREsp 435.835.

O que se constatou foi que a nova posição do STJ cria um ambiente de instabilidade no sistema jurídico brasileiro, na medida em acarreta a perda da credibilidade das pessoas no ente político. Neste sentido, frustra-se a legítima confiança dos sujeitos passivos nas instituições do Poder Público. Provocando um estado de constante questionamento sobre a constitucionalidade das leis, fazendo com que os sujeitos passivos sejam obrigados a antecipar um raciocínio de que o legislador não fora diligente na elaboração das normas jurídicas.

BIBLIOGRAFIA

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

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Fixação de tese jurisprudencial em sede de recurso repetitivo que fixou o entendimento da ilegitimidade do contribuinte de fato de ajuizar ação repetitória de indébito. Recurso Especial 903.394/AL. Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja Refrigerante Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco Alagoas Paraíba – SINEDBEB e Fazenda Nacional. Relator Ministro Luiz Fux. 24 de março de 2010. Diário de Justiça Eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, 26 de abril de 2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Voto do Ministro Teori Albino Zavascki que entendeu sobre nos casos de tributos declarados inconstitucionais, o prazo prescricional para o ajuizamento da ação repetitória de indébito se inicia com o pagamento do tributo. Recurso Especial 435.835/SC. Brasil Telecom S.A. e Instituto Nacional de Seguro Social. Relator Francisco Peçanha Martins. 24 de março de 2004. Diário de Justiça Eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, 4 de junho de 2007.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 16 de outubro de 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Forense. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora. 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo. Saraiva, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7ª ed., São Paulo. Atlas. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento no Agravo Regimental 133.645/PR. Relator Min. Carlos Velloso. Brasília. Data do Julgamento 13 de novembro de 1990. Data da Publicação 14 de dezembro de 1990.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Embargos do Recurso Especial 655.800/AL. Relator Min. Benedito Gonçalves. Brasília. Data do Julgamento 13 de outubro de 2010. Data da Publicação 20 de outubro de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 41.204/MG. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data de julgamento 3 de maio de 2012. Primeira Turma. Data de Publicação 9 de maio de 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. Saraiva. 2009.

OLIVEIRA, Luciana da Veiga. Considerações acerca da prescrição e da decadência quanto ao direito à repetição dos valores pagos em razão de lei tributária declarada inconstitucional. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 56, out. 2013. Edição especial 25 anos da Constituição de 1988. (Grandes temas do Brasil contemporâneo). Disponível

em:<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luciana_Oliveira.html> Acesso em: 27 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.269.57/MG. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília. Data do Julgamento 23 de maio de 2012. Data da publicação 4 de junho de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial 168.469/SP. Relator Ministro Ari Pargendler. Data de julgamento 10 de novembro de 1999. Primeira Seção. Data de Publicação 17 de dezembro de 1999.

GRECO, Marco Aurélio. **Repetição do indébito tributário** in Ives Gandra Silva Martins (Coord.). Repetição do Indébito. São Paulo. Resenha Tributária. 1983.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.233.729/SC. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Data de Julgamento 24 de setembro de 2013. Data de publicação 30 de setembro de 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 352.883/SC. Relator Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Data de julgamento 17 de setembro de 2013. Data de publicação 25 de setembro de 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula no 71 Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=71.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 14 novembro 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 47.069/SP. Ministro Relator Ary Azevedo Franco. Data do Julgamento 27 de abril de 1962. Data da Publicação 22 de junho de 1962.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 44.115/ES. Ministro Relator Afrânio Antônio da Costa. Data do Julgamento 2 de outubro de 1961. Data da Publicação 22 de junho de 1962.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 45.678/SP. Ministro Relator Vilas Bôas. Data do Julgamento 27 de abril de 1962. Data da Publicação 9 de novembro de 1961.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula no 546. 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. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=546.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> >. Acesso em: 14 novembro 2016.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 3. 2ª ed. São Paulo. Atlas. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 694.429/SP. Relator Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Data do julgamento 15 de agosto de 2006. Data de publicação 25 de agosto de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.147.362/MT. Relator Ministro Castro Meira. Data do julgamento 10 de agosto de 2010. Segunda Turma. Data de Publicação. 19 de agosto de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 903.394/AL. Relator Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento 26 de abril de 2010. Primeira Seção. Data de Publicação 26 de abril de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 928.875/MT. Relator Ministro Herman Benjamin. Data do Julgamento 11 de maio de 2010. Segunda Turma. Data de Publicação 1º de julho de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 24.532/AM. Relator Ministro Carlos Meira. Data do Julgamento 26 de agosto de 2008. Segunda Turma. Data de Publicação. 25 de setembro de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.299.303/SC. Relator Ministro César Asfor Rocha. Data do julgamento 8 de agosto de 2012. Primeira Seção. Data de Publicação 14 de agosto de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 44.221/PR. Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro (trecho do voto do Relator). Data da publicação 23 de maio de 1994.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível 199934000331345/DF. Relator Desembargador Federal Hilton Queiroz. Data da publicação 1º de agosto de 2003.
CARVALHO, Salo de. Como (não) se faz um Trabalho de Conclusão de Curso. 2ª ed. Rio de Janeiro. Saraiva. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 155.163/PR. Relator Ministro Garcia Vieira. Data de Publicação 9 de março de 1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 134.789/SP. Relator Ministro Garcia Vieira. Data de Publicação 29 de setembro de 1997STJ, DJ 20 nov. 2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 256.344/DF. Relator Ministro Francisco Falcão. Data de Publicação 20 de novembro de 2000STJ, DJ 11 jun. 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial 308.419/RS. Relator Ministro Paulo Gallotti. Data de Publicação 11 de junho de 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 200.909/RS. Relator Ministro José Delgado. Data de Publicação 1º de julho de 1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 388.904/GO. Relator Ministro Luiz Fux. Data de Publicação 29 de abril de 2002.

TORRES, Ricardo Lobo, **Restituição de tributos**. 1ª edição. Rio de Janeiro. Forense. 1983

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. III, São Paulo. Atlas. 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às lei complementares 87/1996 e 116/2003. 5ª ed. São Paulo. Atlas. 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte**. Rio de Janeiro, Lumen Juris. 2008.

MOREIRA, André Mendes. **Os tributos indiretos e a legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de fato para sua restituição** in Eduardo Maneira e Heleno Taveira Torres (Coord.). **Direito Tributário e a Constituição**, homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo. Quartier Latin. 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. O controle de constitucionalidade no Brasil. Supremo Tribunal Federal. Brasília. outubro de 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalStfInternacional/portalStfAgenda_pt_br/anexo/ControldeConstitucionalidade_v_Port1.pdf>. Acesso em: 11 de novembro de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial representativo de controvérsia 1.110.578/SP. Relator Ministro Luiz Fux. Data de julgamento. 12 de maio de 2010. Data de publicação 21 de maio de 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 16 de outubro de 2016.

BITTENCOURT; Chaiane Martins. Os efeitos das decisões proferidas pelo controle difuso: uma análise da jurisprudência do supremo tribunal federal. Porto Alegre. Defesa em 18 de novembro de 2013. Disponível em <

http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_2/chaiane_bittencourt>. Acesso em 10 de novembro de 2016.

OLIVEIRA, José Jayme De Macêdo. A necessária restituição de tributos inconstitucionais!. Revista da EMERJ, v.4, n.16, 2001. Disponível em: < http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista16/revista16_150.pdf>. Acesso em: 24 de outubro de 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Rio de Janeiro. Revista Administrativo e Empresarial. Jan/mar. 1987. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901987000100005 >. Acesso em: 24 de outubro de 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Disponível em: < <http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/viewFile/359/341> >. Acesso em: 24 de outubro de 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro e COELHO, Eduardo Junqueira. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária. Disponível em: < <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Decadencia-e-prescricao.pdf> >. Acesso em: 24 de outubro de 2016.

PAZ, Eduardo de Figueiredo Andrade e FIGUEIREDO, Maria Ivoneide Pinheiro de. Legitimidade do contribuinte de fato na repetição do indébito de tributos indiretos. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/28189/a-legitimidade-do-contribuinte-de-fato-na-repeticao-do-indebito-tributario-na-sistematica-dos-tributos-indiretos>>. Acesso em: 20 de junho de 2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17ª edição. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2014.
MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 1ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

LAURENTIIS, Thais Catib. **Restituição de Tributo Inconstitucional**. Dissertação de mestrado. Orientador Paulo de Barros Carvalho. Universidade de São Paulo. São Paulo. 2014. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-124020/publico/Parcial_DISSERTACAO_Restituicao_de_tributo_inconstitucional_Thais_de_Laurentiis.pdf>. Acesso em: 24 de outubro de 2016.

DOMINGUES, Fernanda Macedo. DA LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DOS TRIBUTOS INDIRETOS Uma releitura do artigo 166 do Código Tributário Nacional à luz dos princípios constitucionais. Brasília. 2016. Disponível em: <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2051/Monografia_Fernanda%20Macedo%20Domingues.pdf?sequence=1>. Acesso em: 24 de outubro de 2016.

WALCHER, Guilherme Gehlen. A Repetição De Indébito Dos Tributos Que, Por Sua Natureza, Comportam A Transferência Do Respectivo Encargo Financeiro. Prof. Orientador: Igor Danilevicz. Porto Alegre. 2006. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2006_2/guilherme.pdf>. Acesso em: 24 de outubro de 2016.