

Creditamento do ICMS - Repetição de Indébito Tributário

Comentários aos artigos 165 e 166 do Código Tributário Nacional

Maria Bernadete Miranda¹

1. Repetição de Indébito Tributário

De acordo com o artigo 165 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo tem direito à restituição do tributo que pagou indevidamente.

Procura-se no contexto da repetição do indébito tributário, a ser abordada, uma reflexão sobre o Estado como entidade idealizada com finalidade última de servir à sociedade e não de se servir dela.

Em suma, define-se repetição do indébito, como o direito que se confere ao particular à devolução das quantias indevidamente recolhidas aos cofres públicos a título de tributo.

Para se analisar a natureza jurídica da repetição do indébito tributário se faz necessário recorrer aos conceitos fundamentais do Direito Tributário, tais como: a norma tributária válida e o tributo. Porque aquela se trata de controvérsia na doutrina ainda hoje não pacificada.

A norma jurídica tributária pode ser abstrata e geral, conhecida como regra matriz da incidência tributária, e pode ser individual e concreta, esta aplicada ao caso concreto pela figura do lançamento tributário.² Tanto uma como a outra deve guardar absoluta compatibilidade com as regras superiores que lhe fundamentam a validade, sobretudo, com o Sistema Constitucional Tributário. A validade dessa norma pode ser absoluta ou relativa em relação ao Sistema Tributário Brasileiro. Sendo esta última o alicerce do direito subjetivo à repetição do indébito tributário.

O direito positivo tributário outorga ao contribuinte de direito de ser tributado com base em regras jurídicas válidas compatíveis com o sistema. Por vezes uma regra geral e abstrata, ou individual e concreta, aplicada ao caso concreto resulta ao pagamento

¹ Mestrado e Doutorado em Direito das Relações Sociais, subárea Direito Empresarial, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora de Direito Empresarial na Universidade de Sorocaba, Uniso; Diretora responsável pelas Revistas Eletrônicas da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque, Fac. Advogada.

² Regra matriz de incidência tributária ou norma tributária propriamente dita é a que demarca o núcleo do tributo, definindo sua incidência. A norma individual e concreta é a aplicação da regra matriz ao caso concreto modalizando deonticamente as condutas.

indevido.³ Nesse momento, ocorre um desequilíbrio pela incompatibilidade da norma com o sistema, pois a norma jurídica que incidiu é relativamente válida quanto à matéria ou a forma. A restauração do equilíbrio retornará com a expulsão dessa norma jurídica relativa do sistema e a consequente repetição do indébito tributário.

A natureza jurídica do indébito tributário consiste, ainda, em saber se as importâncias exigidas pelo fisco, bem como a sua devolução em virtude de um pagamento indevido, é caracterizada por um Tributo ou por uma Prestação Indevida.

Para alguns autores⁴, tributo é só aquele legalmente cobrado, o que for pago indevidamente não se trata de tributo conforme o conceito do artigo 3º do Código Tributário Nacional.⁵ O pagamento de tributo “indevido” é uma “prestação indevida” e sua devolução, portanto, não é tributo, mas uma prestação pecuniária de fato. Para quem segue essa linha de raciocínio, tributo é somente o “devido”, pois no momento que é extinta a obrigação tributária pela forma do pagamento, qualquer relação jurídica advinda dele não tem índole tributária.

Para outros autores⁶, os valores exigidos pelo Estado – ou pela figura do auto lançamento - tem identidade tributária estabelecida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, e sua devolução não descaracteriza sua natureza de tributo, pois preenche todos os requisitos essenciais desse dispositivo legal. A caracterização de tributo “devido” ou “indevido” dependerá da norma tributária válida absoluta ou relativa, respectivamente. Tanto uma como outra satisfará os requisitos para caracterizar-se como tributo.

À vista dessa divergência, deve-se adotar o segundo posicionamento. Nesse sentido, Marcelo Fortes de Cerqueira⁷, observa que, “*o campo especulativo do Direito Tributário alcança todas as situações relacionadas direta ou obliquamente ao conceito restrito de tributo, dentre elas as relativas à repetição do indébito tributário, disciplinada que é por normas jurídicas integrantes do Sistema Tributário Brasileiro. Ademais, o campo especulativo do Direito tributário não vai rigorosamente apenas da criação à*

³ Pagamento indevido é uma expressão elíptica utilizada para significar pagamento (devido) realizado com base numa norma tributária individual e concreta portadora de validade relativa.

⁴ Alfredo Augusto Becker, Ives Gandra da Silva Martins e Gilberto Ulhoa. *Apud* CERQUEIRA. 2000. p.237.

⁵ “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

⁶ Paulo de Barros Carvalho e José Souto Borges. *Apud* CERQUEIRA. 2000, p.236.

⁷ CERQUEIRA. Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 237.

extinção do tributo; alcança também todas as situações ainda pendentes ou passíveis de alteração”.

O denominado tributo indevido ou ilegal também é tributo, pois determinada exigência tributária, mesmo contrariando o ordenamento, terá índole tributária até que esta norma incompatível portadora de validade relativa seja retirada do sistema.

Enquanto não expulsa do sistema a norma tributária individual e concreta, não se poderá empregar a terminologia “tributo indevido”. É importante essa assertiva, pois somente outra norma individual e concreta, judicial ou administrativa – que reconhece o indébito tributário – que qualificará o tributo como pago indevidamente, isto é, “indevido”.

Determinada como tributária a sua cobrança indevida, a mesma regra vale para efeito de devolução do indébito, pois advém de uma mesma relação jurídica tributária. É, portanto, obrigação *ex lege* do Estado em devolver os ingressos pecuniários indevidos.

Se as importâncias pagas em consequência de uma exigência ilegal é tributo, o que será devolvido ao particular numa relação jurídica de devolução do indébito será “tributo indevido”. A locução “tributo indevido” é conferida para denotar aquelas exigências, já qualificadas pelo sistema, por intermédio de regra individual e concreta como indevidas.

Conforme o artigo 165 do mesmo diploma legal, o sujeito passivo da obrigação tributária tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo indevidamente recolhido, seja qual for a modalidade de seu pagamento.

São apontadas três hipóteses de restituição pelo dispositivo, a saber: a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do evento efetivamente ocorrido; b) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento e; c) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

As duas primeiras proposições do artigo referem-se a tributos pagos indevidamente, mas sem que tenha existido qualquer litígio a respeito. Sendo que a primeira hipótese inclui a segunda, pois se houve a cobrança de tributo indevido, supostamente resultou de um erro: na determinação do sujeito, na alíquota aplicável, na elaboração de documento. Houve, portanto, um pagamento indevido.

Na terceira hipótese, houve o litígio. Refere-se ao pagamento de um tributo advindo de uma sentença condenatória, que depois de questionada, resultou na restituição do indébito, proveniente de uma reforma, anulação, revogação ou rescisão daquela decisão.

O artigo 165 do CTN é a regra geral da repetição do indébito. O artigo 166 é a exceção pela essência de sua polêmica e pela sua condição peculiar que o individualiza. É com base nele que o “fisco” não restitui os tributos pagos indevidamente.

2. Fundamento Constitucional: princípio da estrita legalidade

Somente num Estado de Direito, que assegura o império da lei como expressão da vontade popular, cabe falar-se em princípio da legalidade.

O princípio constitucional geral da legalidade encontra-se no artigo 5º, II da Constituição Federal, pelo qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Consiste numas das mais importantes vigas mestras do Sistema Constitucional Brasileiro; direito e garantia fundamental do cidadão, não alterável nem mesmo pelo exercício do poder constituinte derivado por meio de uma emenda constitucional.

Quaisquer limites à atuação dos cidadãos somente poderão ser instituídos mediante lei, e é esta a única forma de garantir a vida harmônica em sociedade. No dizer de José Afonso da Silva, o Princípio da Legalidade “significa a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador”.⁸

Para o Direito Tributário a legalidade é o princípio constitucional de maior relevância dentro dos princípios constitucionais tributários. Nesse ínterim, o princípio da legalidade garante o particular contra possíveis desmandados do Executivo⁹ e do próprio Judiciário. Instaura-se, em consequência, uma mecânica entre os Poderes do Estado, da qual resulta ser lícito apenas a um deles, qual seja o Legislativo, obrigar aos particulares através da edição de uma *lei formal*.

No fundo, o princípio da legalidade mais se aproxima de uma garantia constitucional de que um direito individual, já que ele não tutela, especificamente, um bem da vida, mas assegura, ao particular, a prerrogativa de repelir as obrigações que lhe sejam impostas por outra via que não seja a da lei.

No campo do Direito Tributário, o apego à legalidade é ainda maior. O postulado da legalidade é limite intransponível à atuação do Fisco, que não poderá exigir nem majorar tributo sem que lei o estabeleça, a teor do artigo 150, I da Constituição Federal de

⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2012, p.423.

⁹ Há exceção quanto ao órgão titular de função legislativa, que é a possibilidade de alteração, por ato do Poder Executivo das alíquotas de certos tributos (art.153, §1º). No entanto, a criação deste ato depende em todos seus aspectos de definição em lei. AMARO, 2012, p.116.

1988. Este princípio garante segurança às pessoas diante da tributação, uma vez que toda a atividade fiscal subordina-se ao primado da legalidade, não apenas relativamente ao tributo como também no que concerne à cominação de penalidades e deveres instrumentais.

Sustenta-se que o postulado da legalidade assume, na seara tributária, o aspecto de primado da *estricta legalidade*, na medida de que não basta, para que o tributo possa ser cobrado, uma lei em sentido formal, emanada do Poder Legislativo, sendo necessário também que esta mesma lei descreva abstratamente todos os elementos essenciais do tributo taxativamente, quais sejam: hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota. Não tendo a lei essa correta aplicação no ordenamento jurídico, se revestirá a mesma pelo vício da ilegalidade.

É a chamada reserva de lei, formada pela lei formal e lei material. A segurança jurídica que o princípio abrange, consubstanciada pela reserva de lei, exige que o comando abstrato e geral previsto na lei (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular da função legislativa (reserva de lei formal). Essa junção resguarda o particular para que seja tributado somente quando houver a previsão legal.

Reitera-se que a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Nesse sentido, o princípio da legalidade se revestiu de um conteúdo mais restrito, visando tutelar os direitos subjetivos dos particulares do arbítrio dos órgãos aplicadores do direito, dentre estes o Juiz e o administrador nas suas esferas judiciais e administrativas, respectivamente. Esse conteúdo, portanto, de prevenir de tributos arbitrários, optou-se por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, isto é, numa reserva absoluta de lei.

A reserva absoluta que o Direito Tributário consagra, impõe a necessidade de que uma lei contenha todos os elementos da decisão no caso concreto, ou seja, a lei por ter fundamento último de validade na Constituição, é ela que reserva conteúdo específico, caso a caso, à lei. É ela que definirá como poderá ser exercida a ação de tributar, da qual decorre a obrigação tributária.

Além de necessariamente ter a lei tributária que veicular, na sua totalidade, os elementos da regra matriz de incidência, só ela poderá estabelecer deveres instrumentais tributários, regular a época e forma de pagamento de tributos, definir a competência

legislativa dos órgãos e repartições administrativas relativamente ao lançamento, à cobrança e fiscalização de pagamento, a cominação de sanções e a capitulação de infrações tributárias. *Em suma, o Fisco só poderá atuar no exato cumprimento da lei.*

O princípio da estrita legalidade é, assim, um dos pilares do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. O direito positivo tributário exige um *maximum* de legalidade, e como se há de observar, tem a legalidade estrita influência marcante sobre a temática da repetição do indébito, já que o princípio da legalidade tributária, quando tomado também no seu aspecto material, conduz à conclusão de que qualquer aplicação equivocada do ordenamento, seja formal, seja materialmente, é mais que suficiente para justificar sua devolução.

A repetição do indébito tributário é uma obrigação de devolução que decorre de um pagamento indevido de um tributo, formando um vínculo entre o particular e a Administração Pública consistente na devolução dos indébitos advindo desse pagamento.

Essa consideração é a regra geral do instituto elencado no artigo 165 do Código Tributário Nacional. A exceção é o artigo 166 do mesmo diploma legal. Como toda exceção é um desvio de regra, do comum, do usual, o referido artigo é essência de sua polêmica pelas peculiaridades que ampara. Se o ordinário é o direito à devolução das quantias pagas indevidamente, as exigências do artigo 166 são o artifício legal que o Fisco utiliza-se para não satisfazer tal direito.

É com fulcro nos requisitos e fundamentos da repetição de indébito nos tributos indiretos – veiculada pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional – que se verifica a ilegalidade e inconstitucionalidade para efetividade da restituição do pagamento indevido pelo contribuinte de *jure* dos tributos indiretos, a partir dos seus fundamentos.

O artigo 166 veicula norma que abrange a classificação de tributos em diretos e indiretos com supedâneo no critério da repercussão econômica. Primeira premissa a ser derrocada, a repercussão econômica é um critério, um conceito econômico que o legislador transportou negligentemente da Ciência das Finanças para seara do Direito Tributário, não respeitando a natureza das terminologias distintas que cada uma abrange, em troca de uma “simples” classificação didática.

Destarte, é um critério, frágil, inseguro e impraticável porque dependem de condições econômicas e não jurídicas. O mesmo vale para o critério legal. Este está jungido ao insucesso, isto é, entra na “vala comum” de saber como a norma jurídica irá

prever todos os momentos da transferência do encargo econômico, correspondente aos tributos indiretos, exigido pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Definitivamente, conclui-se pela inexistência dos tributos “indiretos”. Não existe um critério que defina esta figura híbrida, ou que “batize” quando um tributo é direto ou indireto. Inexistindo os tributos indiretos ou diretos, não há sustentação jurídica da relevância do contribuinte de fato que parte da doutrina e jurisprudência. A classificação canhestra dos tributos indiretos é que dá origem a dualidade de contribuintes: o de direito e o de fato. No entanto, este não tem nenhum liame jurídico com o sujeito ativo da relação jurídica tributária.

A relação jurídica tributária só admite um sujeito passivo, o contribuinte. Este definido legalmente pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional como sujeito passivo de uma obrigação principal *ex lege*. Deste modo, o contribuinte que faz parte intimamente dessa relação jurídica tributária, é tão somente, aquele que a lei define por um critério exclusivamente jurídico, qual seja: o sujeito passivo tributário, ou o redundante *contribuinte de direito*.

Somado a essas conclusões, tem-se que o contribuinte de fato não paga tributo, mas sim preço de bens e de serviços, e não de uma prestação pecuniária definida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional que não lhe compete pagar. Portanto, se não existe objeto da obrigação tributária *ex lege*, muito menos existirá o crédito tributário. Não tendo crédito não há pagamento indevido. Não tendo este, não há direito à repetição do indébito pelo contribuinte de fato, apesar do artigo 166 rezar de forma inadequada e incompatível com o Sistema Tributário Brasileiro.

A alegação dos tribunais superiores, pelas Súmulas 71 e 546 do STF, concebendo legitimidade ao contribuinte de fato numa relação jurídica baseada na teoria do enriquecimento sem causa é equivocada. É uma teoria jusprivatística que dentro do Direito Público – e mais rigorosamente no Direito Tributário – não tem relevância científica e jurídica. Não se pode confundir relação jurídica de direito público com a relação jurídica de direito privado, pois são regras jurídicas tributárias que regulam a matéria da repetição de indébito tributário.

O contribuinte de fato só tem legitimidade para pleitear seu direito a repetição do indébito perante o contribuinte de direito nos moldes da lei civil. O vínculo entre os contribuintes ‘*de jure*’ e ‘*de fato*’ pelo qual o fenômeno da translação legalmente reconhecida se opera, é de natureza privada. O mais próximo que o contribuinte de fato

pode chegar da relação jurídica tributária é figurando na relação econômica de translação ou para implementar o primado constitucional da não cumulatividade, em que participa de uma relação jurídica de direito ao crédito. Mas perante o Fisco denota-se inviável.

Com a comprovação da impraticabilidade e imprecisão dos tributos indiretos, consecutivamente, a conflitante expressão contribuinte de fato, tem-se consumada a verdadeira relação jurídica tributária: uma obrigação tributária designando o vínculo que adstringe o sujeito passivo (contribuinte) e o sujeito ativo (Fisco) formando uma relação jurídica específica que tem como objeto o pagamento de um tributo.

Na seara da repetição de indébito tributário indireto, o que se necessita é a exigência do tributo em descompasso com as regras superiores do Sistema Tributário Brasileiro que fundamentará o dever jurídico de devolver o indevidamente pago e recolhido pela Administração Pública. Satisfaz a prova da ilegalidade do pagamento para justificar o pedido de repetição do indébito, não importando se o pagamento tenha causado empobrecimento ao particular em favor do Estado.

A inconstitucionalidade decorre do princípio da estrita legalidade, pois este garante o indivíduo de ser tributado em virtude da lei. Esta impõe a correlata aplicação com ordenamento tributário a que pertence, e *qualquer aplicação incorreta, a norma tributária se revestirá do vício da ilegalidade*. Portanto, se a Constituição Federal não limita o direito à repetição do indébito, não pode uma lei infraconstitucional limitar tal direito, pois o fundamento último de qualquer norma jurídica tributária sob o ponto de vista de hierarquia das normas jurídicas é a Constituição.

O que se vislumbra é que o Estado, cobra impostos “indiretos” indevidos com bases ilegais e inconstitucionais do artigo 166 do Código Tributário Nacional, no que concerne oposição à repetição do indébito pela insegura classificação dos tributos indiretos, atribuir legitimidade ao contribuinte de fato que é estranho a relação jurídica tributária, e exigindo prova insuportável pelo contribuinte de direito. No entanto, a norma veiculada pelo dispositivo tem seu campo de atuação em tais ilegalidades.

Assim, o artigo 166 do Código Tributário Nacional, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de normas tributárias, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado. A identificação do possível campo de aplicação da norma veicula pelo dispositivo legal responde à indagação acerca da compatibilidade com as demais regras do Sistema Tributário Brasileiro. Conclui-se pela incompatibilidade, pois dentro da matéria do pagamento indevido, não pode uma norma jurídica tributária, num mesmo ordenamento

jurídico, ser óbice ao exercício do direito à repetição, sendo conflitante ao consagrado artigo 165 do Código Tributário Nacional.

Assim, pode-se concluir que o direito subjetivo do contribuinte à repetição do indébito tributário tem fundamento constitucional e, por isso, o artigo 166 do Código Tributário Nacional, assim como qualquer outra norma legal tendente a suprimir esse direito será evidentemente inconstitucional; e que a relação jurídica tributária que dá origem ao direito de repetir o indébito se estabelece apenas entre o *contribuinte legal e o fisco*, restando sem qualquer consequência jurídica a figura do contribuinte de fato.

Em relação ao contribuinte de fato, que por vezes suporta o ônus do tributo, há um aspecto importante a ser ressaltado: o legislador ordinário deve conceber uma disciplina legal que torne justa a relação de direito privado entre os assim chamados contribuintes de fato e de direito, dando elementos que tornem eficaz o exercício dos direitos de ambos.

As considerações acima intencionam a contribuir e alertar os operadores do direito, Poder Judiciário e o próprio legislador em evitar que o órgão público que exige imposto indevido, ainda que “indireto”, seja estimulado a infringir o princípio constitucional da estrita legalidade.

O Estado é antes de tudo um ser ético e existe para servir à sociedade e não de se servir dela. Não pode, pois, valer-se de meios reprovados pela lei e a moral para alcançar seus objetivos. Os fins não justificam os meios. Não se podem deprimir as garantias constitucionais, invocando nenhum tipo de interesse público, por mais elevados que possam parecer.

É lamentável que direitos legítimos sejam sufocados e amesquinados por retrógrado legalismo imperante no Brasil. A consequência disso é um locupletamento do Fisco com bases ilegais e inconstitucionais do artigo 166 do Código Tributário Nacional, cabendo caso situação ocorra, a indiscutível Repetição de Indébito nos Tributos Indiretos.

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTI, Romano. **Princípios de direito constitucional geral**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2012.