

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESAS E DOS
NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO**

DANIELE RUSSI CAMPOS

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 166 DO CTN:
Das Impropriedades Interpretativas à Necessária Racionalidade**

Porto Alegre

2023

DANIELE RUSSI CAMPOS

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 166 DO CTN:
Das Improriedades Interpretativas à necessária Racionalidade**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito da Empresas e dos Negócios, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Empresas e dos Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Éderson Garin Porto

Porto Alegre

2023

C198r Campos, Daniele Russi.
Repetição do indébito tributário e o artigo 166 do CTN: das impropriedades interpretativas à necessária racionalidade / por Daniele Russi Campos. -- Porto Alegre, 2023.

128 f. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito da Empresa e dos Negócios, Porto Alegre, RS, 2023.

Orientação: Prof. Dr. Éderson Garin Porto, Escola de Direito.

1.Direito tributário – Brasil. 2.Direito constitucional – Brasil.
3.Ação de repetição de indébito tributário – Brasil.
4.Hermenêutica (Direito). 5.Derrotabilidade. I.Porto, Éderson Garin. II.Título.

CDU 34:336.2(81)
336.2.029.7(81)

Catálogo na publicação:
Bibliotecária Carla Maria Goulart de Moraes – CRB 10/1252

DANIELE RUSSI CAMPOS

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 166 DO CTN:
das Impropriedades Interpretativas à Necessária Racionalidade**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito da Empresas e dos Negócios, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Empresas e dos Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Aprovado em 17 de maio de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Éderson Garin Porto – UNISINOS

Prof. Dr. Marcelo De Nardi – UNISINOS

Prof. Dr. Cristiano Colombo – UNISINOS

Prof. Dr. Gustavo Masina – Membro externo

AGRADECIMENTOS

Ao meu pai (*in memoriam*), gratidão pelo grande exemplo de fortidão e pelo amor incondicional que sempre me motivará.

A minha mãe e aos meus irmãos, gratidão pelo amor e união que nos fortaleceu no difícil momento das nossas vidas. O incansável suporte e paciência de vocês me fez seguir adiante na conclusão deste trabalho.

Aos Prof. Drs. Éderson Garin Porto, Fabiano Koff Coulon, Wilson Engelmann e Manoel Gustavo Neubarth Trindade, agradeço o valioso aprendizado, apoio e compreensão.

Aos funcionários da secretaria do mestrado e da biblioteca, agradeço enormemente a atenção, presteza no atendimento e ajuda, em especial no momento final da apresentação deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a aderência do artigo 166 do Código Tributário Nacional perante à Constituição Federal de 1988. O ponto de partida será a contextualização do cenário econômico, político e legislativo que foi palco da sistematização tributária no Brasil e, assim, da introdução do retromencionado artigo 166 no ordenamento jurídico pátrio. Nesse objetivo, após a análise da perspectiva econômica e política das décadas de 60 e 70, marcadas pelo regime militar e pela forte recessão econômica, será examinada a legislação civilista da época, com foco no conceito de pagamento indevido introduzido pelo Código Civil de 1916. Ao depois, serão verificadas as interpretações dadas ao art. 166 do CTN, o que engloba a teoria do enriquecimento sem causa e a teoria da repercussão econômica ou translação. Os princípios constitucionais consagrados pelo Texto de 1988 e aplicáveis à repetição de indébito também serão objeto do presente estudo, com destaque ao princípio da legalidade e da segurança jurídica, do direito de propriedade e princípio do não confisco, da isonomia, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da moralidade. Posteriormente, o foco será voltado ao levantamento jurisprudencial firmado desde a década de 60 do Século XX - inicialmente pelo Supremo Tribunal Federal e, após, pelo Superior Tribunal de Justiça - e que, até os dias de hoje, impede a restituição de indébito do tributo "indireto". Com base nessas premissas, pretende-se demonstrar que o contexto adverso de outrora não encontra eco nos dias atuais, de modo que a vetusta interpretação do artigo 166 do CTN merece receber novos olhares. Nesse escopo, será demonstrada a insensatez da permanência do enriquecimento sem causa do Estado, alicerçado na confusão entre "interesse público" e "razões de Estado", para, ao final, propor um caminho intermediário entre a criticada doutrina neoconstitucionalista e a razoabilidade na aplicação dos princípios constitucionais reiterados e promovidos pelo Texto de 1988. Incluem-se nesse caminho intermediário a análise do dever de pagar tributos e do direito de reaver o que foi pago indevidamente, bem como a demonstração da possível aplicação da derrotabilidade ou superabilidade do art. 166 do CTN. A pesquisa foi realizada com base no método prescritivo e também com a conjugação dos métodos qualitativo e quantitativo.

Palavras-chave: tributário; repetição; indébito; derrotabilidade.

ABSTRACT

The present study seeks to present an analysis of Article 166 of the National Tax Code facing the Federal Constitution of 1988. The starting point will be the economic, political and legislative context of the previous period of the National Tax Code. In this target, after analyzing the economic and political perspective of the 60s and 70s, marked by the military regime and by the strong economic recession, the civil legislation of that time will be examined, focusing on the concept of undue payment, from 1916 Civil Code perception. Then, the interpretations given to article 166 of the CTN will be verified, which encompasses the theory of unjust enrichment and the theory of economic repercussion or translation. The constitutional principles enshrined in the 1988 Constitution, applicable to the recovery of undue payments, will also be the object of this study, with emphasis on the principles of legality and legal security, the right to property and the principle of non-confiscation, isonomy, contribution capacity, reasonableness and morality. Subsequently, will be analysed the jurisprudential understanding that has been established since the 1960s and which until today prevent the undue paid 'indirect' tax reimbursement. Based on these assumptions, the aim is to demonstrate that the adverse context of the past has no echo nowadays, which justifies reanalysis of the old jurisprudential interpretation. In this scope, the unreasonableness of the permanence of the State's unjust enrichment will be demonstrated, based on the confusion between "public interest" and "reasons of State", in order to, at the end, propose an intermediate path between the criticized neoconstitutionalist doctrine and reasonableness in the application of the constitutional principles reiterated and promoted by the Constitution of 1988. An possible path could be the consideration of the purposes of de Federal Constitution in order to emphasize the relevant rationality of the tax brazilian system. Also includes the analysis of the duty to pay taxes and the right to recover what was unduly paid, as well as the demonstration of the possible application of the defeasibility of art. 166 of the CTN. The present research was perform based on prescriptive method in combination with quantitative and qualitative methods.

Key-words: tax; reimbursemt; undue; derrotability.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
2.1 Breve contexto econômico, político e legislativo que precedeu a codificação tributária no Brasil.....	12
2.1.1 Contexto econômico e político	12
2.1.2 Contexto legislativo	14
2.1.2.1 <i>Direito Civil</i>	14
2.1.2.2 <i>Direito Financeiro e Direito Tributário</i>	18
2.2 Origem e fundamentos do Sistema Tributário Nacional.....	22
2.2.1 Sucinta retrospectiva constitucional da matéria tributária.....	22
2.2.2 A repetição do indébito do Art. 166 do CTN e suas interpretações.....	28
2.2.2.1 <i>Pagamento indevido</i>	28
2.2.2.2 <i>Teoria da repercussão econômica ou translação</i>	32
2.2.2.3 <i>Princípio da não-cumulatividade</i>	38
2.3 Princípios constitucionais aplicáveis à repetição do indébito tributário	41
3 LEVANTAMENTO JURISPRUDENCIAL RELATIVO AO ARTIGO 166, DO CTN	54
3.1 Orientação do Supremo Tribunal Federal	54
3.2 Orientação do Superior Tribunal de Justiça	66
3.3 Insensatez da permanência do locupletamento sem causa do Erário	70
3.4 Dever de pagar tributos e direito de reaver o indébito tributário.....	77
3.5 Visão crítica e necessária releitura do Art. 166, do CTN.....	81
4 NOVO OLHAR DO ART. 166, DO CTN.....	88
4.1 O papel da nova hermenêutica	88
4.2 Neoconstitucionalismo: do ativismo ao caminho intermediário	91
4.3 Derrotabilidade ou superabilidade da norma jurídica.....	96
4.3.1 Objetivo da introdução do tema em matéria tributária.....	96
4.3.2 Derrotabilidade em Hart	97
4.3.3 Derrotabilidade ou superabilidade da norma tributária no Brasil.....	100
4.4 Proposta de um modelo de requerimento de repetição de indébito.....	105
5 CONCLUSÃO	111
REFERÊNCIAS.....	114

1 INTRODUÇÃO

O tema a ser tratado é a repetição do indébito tributário prevista no art. 166, do Código Tributário Nacional¹, cuja construção pretoriana, de longa data, vem conferindo tratamento bastante peculiar à restituição de tributos que considera “indiretos”². O reflexo da interpretação jurisprudencial tem sido a “própria impossibilidade dessa restituição, o que repugna a consciência jurídica”³, o ressaltando a importância do debate para que o tema receba novos olhares.

O sistema tributário nacional passou a ganhar “consistência sistêmica”⁴ a partir da Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965⁵, que foi o alicerce do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. O artigo 166 da codificação tributária veio a dispor acerca dos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro e, nesse caso, dos requisitos para a devolução do indébito pelo respectivo ente público federal, estadual ou municipal.

Muito antes desse cenário legislativo, vale dizer, antes mesmo da positivação do direito à repetição do indébito tributário pelo Código Tributário Nacional, vigorava no âmbito dos Tribunais Brasileiros, em especial no Supremo Tribunal Federal (STF), a “tese pura e simples de que cabia ao fisco que percebesse imposto indevido, a obrigação de restituí-lo. Invocava-se, como fonte precípua desse dever, o artigo 964, do Código Civil de 1916 [...]”⁶.

A Fazenda Pública, ao se deparar com as ações de restituição de indébito tributário, passou a apontar inúmeras objeções ao direito do contribuinte. O entendimento fazendário acabou sendo absorvido pelo Supremo Tribunal Federal que, assim, passou ao atrelar a devolução dos tributos pagos indevidamente à lógica

¹ BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](https://planalto.gov.br/legis/leis/5172-compilado); Acesso em: 18 jun. 2022.

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 32, n. 2. 2012. p. 233.

³ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 94, p. 261, 1999. p. 261.

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 17.

⁵ BRASIL. [Constituição (1946)]. **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: [Emc18-65 \(planalto.gov.br\)](https://planalto.gov.br/legis/leis/18-65-emc); Acesso em 20 jun 2022.

⁶ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Taxa de despacho aduaneiro-Repetição de imposto indireto. **Revista de Direito Administrativo**, v. 75, 1964. p. 370.

do enriquecimento sem causa advinda do direito civil. E, a partir da teórica distinção entre tributos diretos e indiretos, a Suprema Corte passou a abraçar o fenômeno da repercussão econômica ou translação.

A partir dessas premissas, foram editadas as Súmulas n. 71⁷ e n. 546⁸, pela Corte Suprema, as quais passaram a impor ao contribuinte (*solvens*) a comprovação de ele não ter repassado ao contribuinte de fato (adquirente da mercadoria ou tomador do serviço), no preço da mercadoria vendida ou do serviço prestado, o valor relativo ao tributo alvo da pretendida restituição.

Com a publicação do Código Tributário, em 1966, a Súmula 546, do Supremo Tribunal Federal, seguiu sendo o norte do entendimento jurisprudencial. Após a Constituição Federal de 1988, a linha de raciocínio do Supremo Corte foi absorvida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁹ e é objeto dos Temas n. 114¹⁰, n. 173¹¹, n. 232¹² e n. 398¹³, cujo viés é focado, essencialmente, na teoria da translação ou da repercussão econômica.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 71**. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1963]. Disponível em: [Supremo Tribunal Federal \(stf.jus.br\)](http://stf.jus.br); Acesso em 01 jan 2023.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **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. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1969]. Disponível em: [Supremo Tribunal Federal \(stf.jus.br\)](http://stf.jus.br); Acesso em 01 jan 2023.

⁹ “Art. 105 [...] III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 114/STJ**. O art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2009]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](http://stj.jus.br); Acesso em 02 jan 2023.

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 173/STJ**. 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. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](http://stj.jus.br); Acesso em 02 jan 2023.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 232/STJ**. Na repetição do indébito tributário referente a recolhimento de tributo direto, não se impõe a comprovação de que não houve repasse do encargo financeiro decorrente da incidência do imposto ao consumidor final, contribuinte de fato. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](http://stj.jus.br); Acesso em 02 jan 2023.

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 398/STJ**. A pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada

A doutrina nacional, de forma majoritária, contrapõe-se ao entendimento dos Tribunais Superiores, alegando que a classificação dos tributos em diretos e indiretos não possui sustentação normativa, sendo “absolutamente estranhos ao Direito Tributário”¹⁴, vez que para o direito é “despiciendo saber quem suporta a carga econômica do tributo”¹⁵.

Diante dos valores reiterados e sublimados pelo Texto Constitucional de 1988, ganham destaque os princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica, da proibição da utilização do tributo com efeito de confisco, da razoabilidade, da capacidade contributiva, da moralidade, a par do fundamental direito de propriedade, sendo imperioso que a orientação pretoriana relativa à repetição do indébito dos tributos indiretos seja revista e atualizada.

Conforme apontado por Ávila¹⁶, a Ciência do Direito pode exercer “as atividades de adscrever e reconstruir significados, mantendo uma base empírica, mas mudando os critérios que o discurso deve preencher para ser considerado científico, no sentido de sério, racional e controlável”.

A partir dos ensinamentos de Hart acerca da derrotabilidade da norma jurídica e dos estudos da doutrina nacional (Fensterseifer, Ávila, Vasconcellos e Bustamante) e da doutrina estrangeira (Prakken e Sartor, Bäcker, Bayón e García Yzaguirre) acerca do tema, o presente trabalho se propõe a investigar se seria possível corrigir a aplicação do artigo 166, do Código Tributário Nacional, diante do impacto que a interpretação jurisprudencial causa aos contribuintes que pagaram determinado tributo de forma indevida, mas que não conseguem obter a restituição do respectivo valor por conta de interpretações injustas e vetustas do citado dispositivo.

Dessa forma, o presente estudo busca, a partir da demonstração das impropriedades da interpretação jurisprudencial do art. 166, do Código Tributário Nacional, destacar a necessidade de o citado dispositivo receber nova releitura e

por este a recebê-los. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2009]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, São Paulo, 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 489.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 286.

¹⁶ ÁVILA, Humberto Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**. v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013. p. 203. Disponível em: [Disponível em: Vista do Função da Ciência do Direito Tributário \(ibdt.org.br\)](#); Acesso em 03 jan 2023.

interpretação, de modo colocar luzes na observância dos princípios constitucionais retromencionados.

Nesse contexto, no Capítulo 2, trará como ponto de partida o contexto econômico, político e legislativo que precedeu a codificação tributária no Brasil. Após, será analisada a origem e fundamentos do Sistema Tributário Nacional, a partir da sucinta retrospectiva constitucional da matéria tributária. Com essa base, será analisada a repetição do indébito do artigo 166 do Código Tributário Nacional e suas interpretações.

A seguir, no Capítulo 3, considerando que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relativa à repetição do indébito tributário passou a ser formada mesmo antes da publicação do Código Tributário, serão analisadas as premissas do entendimento pretoriano que, posteriormente, acabou induzindo o Superior Tribunal de Justiça pelo mesmo caminho.

No Capítulo 4, com fulcro no papel da nova hermenêutica constitucional e na busca da racionalidade do Sistema Tributário Nacional, buscar-se-á verificar a possibilidade de a derrotabilidade ou superabilidade ser aplicada ao art. 166 do CTN, no objetivo de o contribuinte que pagou o tributo ilegal ou inconstitucional ser restituído, sem os entraves do citado dispositivo.

A pesquisa foi alicerçada no método prescritivo, que se ocupa em oferecer respostas ao problema juridicamente considerado, no caso, o art. 166, do CTN. Com a utilização das bases do método prescritivo, chegou-se à pesquisa *lege ferenda*, dado que o problema identificado parte da interpretação dominante do citado dispositivo legal.

Ademais, também foi utilizado o método misto de pesquisa, ou seja, a conjugação dos métodos qualitativo e quantitativo.

Sob o viés do enfoque qualitativo, buscou-se verificar, no âmbito do direito privado, o conceito de pagamento indevido e do enriquecimento sem causa, no objetivo de compreender de que forma essa perspectiva foi levada para a esfera do direito tributário, com a inserção do art. 166, no CTN. A teoria da repercussão econômica ou da translação, advinda da economia e da ciência das finanças, também foi objeto de análise, considerando as bases do entendimento jurisprudencial.

A partir dos resultados da pesquisa exploratória qualitativa e, assim, da compreensão e contextualização do fenômeno em estudo, foi utilizado o método

quantitativo, o qual teve por foco o levantamento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça desde a década de 60 do Século XX até os dias atuais, quanto à repetição do indébito tributário. O intuito foi verificar se houve alteração do entendimento das Cortes Superiores quanto ao art. 166, do CTN, no decorrer dos anos, especialmente após a Constituição Federal de 1988.

Com base nas pesquisas realizadas, o objetivo final do presente estudo será demonstrar que as vetustas interpretações jurisprudenciais que seguem sendo repetidas não condizem com os caros valores (estado de coisas) que o Texto Constitucional de 1988 veio a reiterar e a promover, sendo imperioso que a visão de outrora se volte para os retromencionados princípios da legalidade, da segurança jurídica, da proibição da utilização do tributo com efeito de confisco, da razoabilidade, da capacidade contributiva, da moralidade, a par do fundamental direito de propriedade.

2 REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Nesse capítulo, será analisado o contexto do período pós Segunda Guerra para demonstrar o seu reflexo, nas décadas seguintes, no Brasil.

2.1 Breve contexto econômico, político e legislativo que precedeu a codificação tributária no Brasil

2.1.1 Contexto econômico e político

No mundo que emergiu da Segunda Guerra Mundial, as relações comerciais, financeiras e até mesmo de comunicação entre países eram limitadas¹⁷. Aliados contra o Eixo, Estados Unidos, Grã-Bretanha e França começaram a se unir contra a nova adversária comum, a União Soviética (atual Rússia), na qual se via uma ameaça à democracia, diante do bloco comunista formado no leste europeu. Disso resultou a corrida armamentista e o clima de incerteza do segundo pós-guerra¹⁸.

No Brasil, o decênio findo em 1949 contou com duas fases distintas e opostas: “a primeira, até 1944, com taxas de inflação elevadas e crescentes”, em razão das restrições próprias do conflito mundial; e, a “segunda, a partir de 1945, com taxas moderadas de inflação, quando o governo manteve congelados os preços das moedas estrangeiras, evitando assim maiores impactos internos por força dos aumentos nos preços das importações no pós-guerra”¹⁹.

No campo político, no início dos anos 50, inicia-se a segunda era do governo populista de Getúlio Vargas e após, em 1956, Juscelino Kubistschek assume com sua política desenvolvimentista²⁰.

Passados alguns anos, já na década de 60, inobstante o Brasil apontar como uma das principais nações industriais do mundo em desenvolvimento²¹, o

¹⁷ KRUGMAN, Paul R., OBSTFELD, Maurice e MELITZ, Marc J. **Economia internacional**. Tradução Ana Julia Perrotti-Garcia. 10ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015. p. XIII. *e-book*.

¹⁸ DE CICCO, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 309.

¹⁹ FRIEDEN; Jeffrey A. **Capitalismo Global**. Rio de Janeiro. Zahar Editora. 2010. *e-book*. (não paginado).

²⁰ DE CICCO, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 391.

²¹ FRIEDEN; Jeffrey A. **Capitalismo Global**. Rio de Janeiro. Zahar Editora. 2010. *e-book*. (não paginado).

endividamento da nação com o recém criado Fundo Monetário Internacional (FMI) avolumou-se²².

Nesse contexto, como a industrialização exigia a importação de equipamentos, máquinas e peças e as exportações do Brasil no período “eram insuficientes”²³, o conseqüente foi uma série de crises geradas pela balança de pagamentos²⁴ e o grande salto das taxas de inflação²⁵.

Conforme registrado por Bresser-Pereira²⁶, a inflação brasileira registrou suas “maiores taxas entre 1963/ 66, com o pico de 91,9% em 1964”. Dessa forma, “a partir de 1964, o controle da inflação passou a ser uma das principais metas da política econômica”²⁷.

Em abril de 1964, através do Ato Institucional n. 1²⁸, o regime militar instalou a ditadura no País, que, sob as mãos de Castello Branco, passou a adotar medidas austeras para combater a recessão, controlar a inflação²⁹, dentre outras medidas restritivas de cunho geral³⁰.

²² DE CICCIO, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 391.

²³ FRIEDEN; Jeffrey A. **Capitalismo Global**. Rio de Janeiro. Zahar Editora. 2010. *e-book* (não paginado)..

²⁴ FRIEDEN; Jeffrey A. **Capitalismo Global**. Rio de Janeiro. Zahar Editora. 2010. *e-book* (não paginado).

²⁵ MUNHOZ, Dercio Garcia. Inflação brasileira: os ensinamentos desde a crise dos anos 30. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 1, n. 1, 1997. p. 63.

²⁶ BRESSER-PEREIRA, Luiz C. As contradições da inflação brasileira. **BRESSER-PEREIRA, L. C; NAKANO, Y. Inflação e recessão. São Paulo: Brasiliense**, 1980. p. 119. Disponível em: [Microsoft Word - 80-ContradicoesDaInflacaoBrasileira.doc](#) (researchgate.net); Acesso em: 02 nov 2022.

²⁷ NEUHAUS, Paulo. A inflação brasileira em perspectiva histórica. **Revista Brasileira de Economia**, v. 32, n. 2, 1978, p. 294. Disponível em: [admin,+Inflação+brasileira \(1\).pdf](#); Acesso em 02 nov. 2022.

²⁸ BRASIL. [Constituição (1946)]. **Ato Institucional n. 1, de 09 de abril de 1964**. Dispõe sobre a manutenção da Constituição Federal de 1946 e as Constituições Estaduais e respectivas Emendas, com as modificações introduzidas pelo Poder Constituinte originário da revolução Vitoriosa. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ait/ait-01-64.htm. Acesso em: 18 jun. 2022.

²⁹ FRIEDEN; Jeffrey A. **Capitalismo Global**. Rio de Janeiro. Zahar Editora. 2010. *e-book* (não paginado).

³⁰ O golpe de 1964 não foi apenas contra um governo, mas foi contra um regime, contra uma elite em formação, contra um projeto de sociedade, ainda que este fosse politicamente vago. [...] O autoritarismo implantado em 1964, apoiado pela coalizção civil-militar que reunia liberais e autoritários, tinha dois objetivos políticos básico. O primeiro objetivo era destruir uma elite política e intelectual reformista cada vez mais encastelada no Estado. [...] O segundo objetivo, não menos importante, era cortar laços organizativos entre essa elite política e intelectual e os movimentos sociais de base popular, como o movimento operário e camponês. [...] Em outras palavras, a ordem autoritária dos primeiros anos do regime militar brasileiro estava mais interessada na blindagem do Estado diante das pressões da sociedade civil e na despolitização dos setores populares (operários e camponeses) do que em impedir completamente a manifestação da opinião pública ou silenciar as manifestações culturais de esquerda. [...] Obviamente, não faltaram momentos de conflito entre o regime e os setores de oposição antes do AI-5, que muitas vezes

Nesse período, foram editados os Atos Institucionais n. 2³¹, de 27.10.1965, n. 3, de 03.02.1966, e o n. 4, de 12.12.1966, todos lançados sob o mesmo enfoque autoritário da época.

Já na década de 70 e ainda sob o comando militar, houve o auge da crise internacional do petróleo, o que gerou nova recessão e, como reflexo, aumento da inadimplência, falta de capital externo, endividamentos, falências das empresas nacionais, desemprego e, inevitavelmente, aumento da inflação³².

Como mais adiante ver-se-á, foi nesse contexto econômico e político das décadas de 60 e 70 – marcado pelo regime militar e pela forte recessão³³, inflação e diversas restrições – que ocorreu a codificação da tributação brasileira e, também, a formação da jurisprudência relativa à repetição do indébito tributário, o que traz maléficos reflexos até os dias de hoje.

2.1.2 Contexto legislativo

2.1.2.1 Direito Civil

Retornando ao século XIX para situar a questão legislativa, a Constituição Política do Império do Brasil de 1824, com forte viés progressista, prometia para breve a elaboração de um Código Civil e Criminal (art. 179, XVIII)³⁴, na firme

redundaram em prisões, inquéritos policial-militares e atos censórios a obras artísticas. Mas nada próximo da violência sistemática e do fechamento da esfera pública que ocorreria a partir da edição do AI-5, em dezembro de 1968, inaugurando os “anos de chumbo” que duraram, na melhor das hipóteses, até o começo de 1976. (NAPOLITANO, Marcos. 1964: história do regime militar brasileiro. São Paulo: Contexto, 2014. p. 66-72 *e-book*).

³¹ BRASIL. [Constituição (1946)]. **Ato Institucional n. 2, de 27 de outubro de 1965**. Mantem a Constituição Federal de 1946, as Constituições Estaduais e respectivas Emendas, com as alterações introduzidas pelo Poder Constituinte originário da Revolução de 31.03.1964, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: [AIT-02-65 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

³² DE CICCO, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 392.

³³ AIRES BRITO, no julgamento da ADPF 130, refere: “[...] período autoritário da nossa história de Estado soberano, conhecido como “anos de chumbo” ou “regime de exceção” (período que vai de 31 de março de 1964 a princípios do ano de 1985). Regime de exceção escancarada ou vistosamente inconciliável com os arejados cômodos da democracia afinal resgatada e orgulhosamente proclamada na Constituição de 1988. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADPF 130**. Relator Ministro Carlos Ayres Brito, em 30 de abril de 2009, DJ 06.11.2009. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 06 maio 2023.

³⁴ “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. [...] XVIII. Organizar-se-ha quanto antes um Codigo Civil, e Criminal, fundado nas solidas bases da Justiça, e Equidade.” BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política**

tentativa de se libertar das obsoletas Ordenações do Reino, as quais continuavam sendo aplicadas como 'lei' na matéria não regulada no Brasil, inobstante a independência ocorrida nos anos precedentes³⁵.

Os trabalhos preparatórios do Código Civil de 1916³⁶ sofreram forte influência da cultura clássica e neoclássica emanada da França, calcada no positivismo de Comte e, assim, na sua ideia de ordem e autoridade. De outra ponta, a vida econômica e política do País estava alicerçada na cultura inglesa, fundada no liberalismo e com influência de Spencer e seu evolucionista individualista³⁷.

Nesse cenário, a positivação do direito civil brasileiro, partindo de uma formação eclética, revela a "cristalização axiológica das ideias dominantes no seu tempo, principalmente nas classes superiores", retratando "as concepções filosóficas dessas classes, detentoras do poder político e social da época"³⁸.

Tepedino³⁹ salienta que o Código Civil de 1916⁴⁰, ao refletir o pensamento dominante das elites europeias do século XIX, com natureza "marcadamente individualista e liberal, exercia o papel de corpo normativo único das relações patrimoniais privadas". Conforme esclarece o citado autor⁴¹:

Esse dogma, representando pela completude, na ideologia do liberalismo, fazia com que, de um lado, tivéssemos o Código Civil como norma exclusiva, levando-se ao extremo o monopólio estatal da produção legislativa. Por outro lado, exasperava-se a dicotomia entre o direito público e o direito privado: o direito público, responsável pelas garantias do cidadão perante o Estado; e o direito privado, expressão da razão e da natureza das coisas, conferiam liberdade absoluta de contratação e de apropriação.

do Império do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Dom Pedro Primeiro, 1824. Disponível em: [Constituição24 \(planalto.gov.br\)](http://Constituicao24.planalto.gov.br); Acesso em: 18 jun. 2022.

³⁵ DE CICCÒ, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 324.

³⁶ BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L3071 \(planalto.gov.br\)](http://L3071.planalto.gov.br); Acesso em: 20 set. 2022.

³⁷ DE CICCÒ, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 337.

³⁸ AMARAL, Francisco. **Direito Civil Introdução**. 7ed. São Paulo: Renovar, 2008. p. 177.

³⁹ TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. **(SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012. p. 15.

⁴⁰ BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L3071 \(planalto.gov.br\)](http://L3071.planalto.gov.br); Acesso em: 20 set. 2022.

⁴¹ TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. **(SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012. p. 15.

Posto o contexto que deu ensejo a codificação civilista no Brasil, cabe referir o ponto específico relativo ao instituto do pagamento indevido, o qual, inserido no âmbito do Direito das Obrigações, constava do artigo 964, que dispunha que “Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir”⁴².

A par da regra constante do artigo 964, o artigo 965 do mesmo Código Civil previa que ao que “voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro”⁴³.

Como será detalhado mais adiante, o Código Civil de 1916, ao seguir a tradição francesa, não disciplinou o enriquecimento sem causa de forma autônoma, bem como não consagrou uma cláusula genérica de vedação ao enriquecimento sem causa, “limitando-se a pontuar o instituto dogmaticamente como ocorrido no âmbito da repetição de indébito”⁴⁴.

Inobstante o forte apego à codificação da época, o enriquecimento sem causa foi considerado como um princípio implícito do Direito Civil e “sua vigência nas relações pessoais e patrimoniais era aceita tanto na doutrina como pela jurisprudência”⁴⁵.

A partir dos anos 30⁴⁶, o individualismo do pensamento liberal passou por mudanças e o direito civil brasileiro sofre “uma profunda intervenção por parte do Estado, na tentativa de evitar que a exasperação da ideologia individualista [...]”⁴⁷. O aumento da intervenção estatal na “regulação coativa dos comportamentos dos indivíduos”, resultando no caminho inverso ao da emancipação da sociedade civil

⁴² “Art. 964. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir. A mesma obrigação incumbe ao que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.”. BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L3071 \(planalto.gov.br\)](http://L3071.planalto.gov.br); Acesso em: 20 set. 2022.

⁴³ “Art. 965. Ao que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro.” BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L3071 \(planalto.gov.br\)](http://L3071.planalto.gov.br); Acesso em: 20 set. 2022.

⁴⁴ AGUIAR, Patrícia Giangiacomo. O enriquecimento sem causa no Direito Civil brasileiro. **Cadernos Jurídicos da Faculdade de Direito de Sorocaba**, v. 1, n. 1, 2017, p. 169. Disponível em: [Q.enriquecimento sem causa no Direito Civil brasileiro | Cadernos Jurídicos da Faculdade de Direito de Sorocaba \(fadi.br\)](http://Q.enriquecimento.sem.causa.no.Direito.Civil.brasileiro|CadernosJuridicos.da.Faculdade.de.Direito.de.Sorocaba(fadi.br)); Acesso em 25 dez 2022.

⁴⁵ AGUIAR, 2017, p. 169.

⁴⁶ Conforme MEDAUAR: “O fim da Primeira Guerra Mundial (1919), mais a crise de 1929, mas a Segunda Guerra (terminada em 1945) são fatos que propiciaram a intervenção do Estado na vida econômica e social, sobretudo com o objetivo de reconstruir a economia e solucionar os graves problemas sociais existentes após as Guerras e a crise de 1929.” (MEDAUAR, Odete. Público-privado. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, v. 31, n. 1, 2019, p. 117).

⁴⁷ TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. (**SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012. p. 15.

que fora o resultado da ascensão da classe burguesa, mostra o claro declínio dos limites à ação do Estado, que aos poucos vai se reapropriando do espaço então conquistado pela referida sociedade civil⁴⁸.

Com a Constituição de 1988, Tepedino⁴⁹ destaca “a inclusão dos institutos de direito civil, como contrato, propriedade e família, na agenda atinente à ordem pública [...] havendo uma verdadeira irradiação dos princípios constitucionais nos espaços de liberdade individual.” Nessa medida, o autor salienta que a partir da interferência da Constituição no âmbito antes reservado à autonomia privada, “uma nova ordem pública há de ser construída, coerente com os fundamentos e objetivos fundamentais da República”⁵⁰.

Dessa forma, há uma “necessidade absoluta e urgente de compreensão do Direito não mais como um instrumento de mera racionalização de movimentos históricos que lhe são externos e anteriores, mas como um fenômeno dialético e essencialmente social”⁵¹.

Isso porque, conforme Tepedino⁵², compreender o direito como “um fenômeno social significa vê-lo como fruto da interação do dado normativo com as demandas sociais e culturais que se alteram a cada dia, forjando-o e alterando-o a todo tempo”.

A esse ponto, oportuno reproduzir abaixo as palavras de Perlingieri⁵³:

“O estudo do direito e em particular do direito civil, não pode prescindir da análise da sociedade na sua historicidade local e universal, de maneira a compreender o papel do significado da juridicidade na unidade e complexidade do fenômeno social.

[...]

Toda transformação da realidade social interessa à ciência do direito, já que reage sobre a realidade normativa. Crer que o direito seja imodificável, eterno, a-histórico e insensível a qualquer ideologia é atitude formalista que ignora a conexão entre comportamentos e regras.

⁴⁸ FACCHIINI NETO, Eugênio. A constitucionalização do direito privado. **Revista Iurisprudencia**, v. 2, n. 3, 2013, p. 18. Disponível em: [A.CONSTITUCIONALIZACAO.DO.DIREITO.PRIVADO|Neto|RevistaIurisprudencia\(ajes.edu.br\)](http://A.CONSTITUCIONALIZACAO.DO.DIREITO.PRIVADO|Neto|RevistaIurisprudencia(ajes.edu.br)); Acesso em 26 dez 2022.

⁴⁹ TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. **(SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012. p. 18

⁵⁰ TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. **(SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012. p. 16.

⁵¹ TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. **(SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012. p. 17.

⁵² TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. **(SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012. p. 17.

⁵³ PERLINGIERI, Pietro. **O direito civil na legalidade constitucional**. Trad, Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 170.

Nessa medida, de acordo com Tepedino, o “desafio do jurista na atualidade consiste, justamente, na harmonização das fontes normativas, a partir dos valores e princípios constitucionais”⁵⁴, e tal deve ocorrer em prol de uma “nação comprometida com o horizonte traçado na Carta Maior – a criação de uma sociedade, mais justa, livre e solidária, com vida digna para todos, em ambiente caracterizado por intenso pluralismo”⁵⁵.

A partir do conciso retrospecto acima, tem-se que, conforme Fachini Neto, se o chamado “mundo da segurança” caracterizou a “era das codificações e das constituições liberais” e representou, de certa forma, o primado do direito privado sobre o direito público, “esta relação se inverte com o advento do constitucionalismo social e do conseqüente maior intervencionismo estatal, fruto das concepções do Welfare State”⁵⁶.

Sendo este o cenário no âmbito civilista, desde a codificação de 1916 até a Constituição Federal de 1988, é ver-se que a antes mencionada intervenção estatal que teve início nos anos 30 também refletiu no surgimento do direito financeiro e, com isso, nas bases do direito tributário brasileiro.

2.1.2.2 Direito Financeiro e Direito Tributário

A tributação é inerente ao Estado⁵⁷, seja totalitário ou libertário, autoritário ou democrático e, *independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história*⁵⁸.

⁵⁴ TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. **(SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012. p. 19.

⁵⁵ Conforme refere o autor, tem-se o abandono da ética do individualismo pela ética da solidariedade e a relativização da tutela da autonomia da vontade para acentuar a proteção da dignidade da pessoa humana (FACCHINI NETO, Eugênio. A constitucionalização do direito privado. **Revista Iurisprudencia**, v. 2, n. 3, 2013, p. 19. Disponível em: [A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO PRIVADO | Neto | Revista Iurisprudencia \(ajes.edu.br\)](https://www.ajes.edu.br/revista/revista-2-3-2013); Acesso em 26 dez 2022).

⁵⁶ FACCHINI NETO, Eugênio. A constitucionalização do direito privado. **Revista Iurisprudencia**, v. 2, n. 3, 2013, p. 18. Disponível em: [A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO PRIVADO | Neto | Revista Iurisprudencia \(ajes.edu.br\)](https://www.ajes.edu.br/revista/revista-2-3-2013); Acesso em 26 dez 2022.

⁵⁷ Nas palavras de BRIGGS: *The tax gatherer or publican has in all ages dug the grave of civilization.* (BRIGGS, Charles W. Taxation is not for fiscal purposes only. **ABAJ**, v. 52, p. 45-49, 1966. Disponível em: [Taxation Is Not for Fiscal Purposes Only on JSTOR](https://www.jstor.org/stable/2709000). Acesso em: 5 fev. 2023).

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. p. 21. *e-book*.

Conforme Schoueri⁵⁹, evolução dos modelos de financiamento do Estado inicia com as mais primitivas formas de organização social, como a cobrança dos dízimos, passa pela relação da tributação como preço da liberdade até a formação do que veio a ser de chamado de Estado Patrimonial, que foi substituído pelo Estado Policial e este pelo Estado Fiscal que, mais recentemente, veio de ser sucedido pelo Estado Social⁶⁰.

Desde o século XVIII os tributos foram objeto de estudo dos economistas (ramo da Economia Política) e das ciências das finanças⁶¹. Sob o viés da economia, deve-se a Adam Smith, “a elaboração dos critérios técnicos para uma justa tributação, com prevalência da apuração segundo a capacidade contributiva”, e não mais o “bem comum, da era medieval, ou a razão de Estado, da era do absolutismo”⁶².

As guerras do século XX “projetaram a sua sombra sobre o campo financeiro [...] e o intervencionismo crescente do Estado, em quase todos os ramos da atividade humana, passou a exigir apelos maiores aos recursos da população”⁶³.

Nesse cenário, o direito financeiro, inobstante ainda não reconhecido como ramo autônomo, passou a acumular um “caótico acervo de leis, regulamentos e textos [...]”. O enriquecimento normativo desse direito das finanças acelerou os atritos com o Direito Civil e o induziu a emancipar-se deste último, “por meio de privilégios reivindicados pelo Tesouro”⁶⁴.

⁵⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 18-28.

⁶⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 18-28.

⁶¹ Conforme TORRES, H.: “A concepção do imposto como “preço”, ou melhor, como “preço da segurança” e, igualmente, como “preço” dos serviços prestados pelo Estado, vê-se reforçada na segunda metade do século XVIII (pela noção de “necessidade”, do Estado de Polícia), conservando-se no século XIX, e até mesmo no século XX. Adam Smith e Proudhon, com variações, não destoaram desse entendimento. Partiam do pressuposto de um embrionário “consentimento” popular do imposto ou, ao menos, da aprovação pelos representantes da nação, e alinhavam-se com a finalidade do tributo na cobertura dos gastos públicos, em favor do bem comum. A ideia do “imposto” como “preço” dos serviços estatais foi também compartilhada pelos fisiocratas e por todos os liberais, o que é compreensível e coerente com a redução da intervenção do Estado sobre a economia (laissez faire, laissez passer).” (TORRES, Heleno T. A justiça dos tributos. **Justiça fiscal. Belo Horizonte: DelRey**, 2016. Disponível em: [Justiça dos Tributos.pdf \(usp.br\)](#); Acesso em 07.09.2022., p. 12).

⁶² TORRES, Heleno T. A justiça dos tributos. **Justiça fiscal. Belo Horizonte: DelRey**, 2016. Disponível em: [Justiça dos Tributos.pdf \(usp.br\)](#); Acesso em 07.09.2022., p. 12

⁶³ BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Introdução, p. XX. *e-book*.

⁶⁴ Nas palavras de BALEEIRO “Depois da primeira guerra, uma corrente de juristas passou a defender a autonomia no Direito Financeiro, em relação ao direito civil e a exemplo do Direito Comercial e de vários outros ramos que se desmembram do velho tronco, sob color de

A partir do descolamento do direito financeiro do “tronco comum”, viu-se surgir a necessidade de ser dado “um tratamento sistemático e específico para as questões atinentes à tributação, identificando-se princípios e institutos próprios, o que originou o direito tributário, com objeto ainda mais restrito, focado na imposição e arrecadação de tributos”⁶⁵.

Dessa forma, embora o tributo em si existisse há séculos, a formação do direito tributário – como área de conhecimento no campo jurídico – é recente. O referencial histórico que pode ser mencionado a indicar o surgimento desse ramo encontra-se na edição do Código Tributário Alemão de 1919⁶⁶.

A fonte inicial da matéria tributária no Brasil foi o direito privado, porque era nesse âmbito de estudos jurídicos que os institutos da teoria geral do direito foram concebidos. Dessa forma, de acordo com Folloni, “por influxo de um expediente metodológico redutor”⁶⁷, a relação entre contribuinte e Estado foi compreendida exclusivamente como uma relação obrigacional de crédito e débito à luz da legislação civilista.

Já na segunda metade do século XX, Greco refere que os estudos tributários no Brasil receberam profundas influências oriundas de duas vertentes distintas: “a vertente constitucional (com raízes explícitas na experiência norte-americana) e a vertente administrativa (com raízes da experiência continental europeia)”⁶⁸. Tratavam-se de influências de caráter oposto, vez que a vertente constitucional prestigiava os direitos e garantias individuais ao passo que a administrativa “invocava como um de seus princípios fundamentais a supremacia do interesse público sobre o interesse particular”⁶⁹.

constituírem um todo orgânico com regras peculiares, independentes e até, às vezes, incompatíveis com as do direito comum.” (BALEEIRO, 2018, Introdução, p. XIX).

⁶⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. p. 38. *e-book*.

⁶⁶ Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, 2011, p. 11. Disponível em: [Livro PGFN.indb \(www.gov.br\)](#); Acesso em 25 jun 2022, p. 10.

⁶⁷ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 19.

⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, 2011, p. 11. Disponível em: [Livro PGFN.indb \(www.gov.br\)](#); Acesso em 25 jun 2022. p. 10.

⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, 2011, p. 11. Disponível em: [Livro PGFN.indb \(www.gov.br\)](#); Acesso em 25 jun 2022. p. 10.

A partir de 1964, o Brasil viveu o já mencionado período da ditadura militar, ao que as “discussões de caráter substancial (isonomia, desigualdades sociais, distribuição de renda etc.) não encontravam espaço”⁷⁰.

Greco⁷¹ destaca que os estudos do Direito Tributário, na ocasião, “se desdobraram naquilo que era possível fazer dentro do contexto histórico então vivido que se mostrava reativo a discussões de caráter substancial”.

A variável política – hermética ao debate de questões substanciais – fez com que as discussões jurídicas se concentrassem nos aspectos formais e linguísticos do texto legal (aspectos da hipótese de incidência, na lição de Ataliba)⁷². Tal circunstância, nas palavras de Greco⁷³, à luz da doutrina de Calabresi, “é compreensível, pois o formalismo e o estruturalismo encontram espaço propício em contextos autoritários como instrumento de proteção de valores democráticos”.

A consequência inevitável do contexto econômico, político e jurídico da época foi a “idolatria da lei em si”⁷⁴, que transformou a legalidade tributária que tinha a feição de uma “legalidade libertação (por ser instrumento de bloqueio da ação do poder estatal) numa legalidade dominação” com sucessivas restrições à liberdade do contribuinte⁷⁵.

Dado que “toda história recente de nosso país deve ser investigada pelo estudioso, inclusive os reflexos do movimento militar de 1964, cujos efeitos sentimos

⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, 2011, p. 11. Disponível em: [Livro PGFN.indb \(www.gov.br\)](#); Acesso em 25 jun 2022. p. 11.

⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, 2011, p. 11. Disponível em: [Livro PGFN.indb \(www.gov.br\)](#); Acesso em 25 jun 2022. p. 12.

⁷² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

⁷³ GRECO, 2011, p. 13.

⁷⁴ Conforme Greco “[...] a legalidade, na primeira metade do século XX, teve o papel negativo de impedir o exercício do poder. Essa circunstância levou a legalidade a assumir a feição de instrumento de libertação do cidadão na medida em que o jugo absoluto do poder de fato é neutralizado pela juridicização do seu exercício o que implica limitá-lo. Desta perspectiva, então, a legalidade passa a ter a função de libertar o contribuinte de uma relação fática de autoridade sem limites, obtendo-se com isto inestimável avanço no relacionamento social.” (GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: *RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022).

⁷⁵ GRECO pontua que: “Com o tempo, houve um esgotamento do modelo como instrumento de libertação do contribuinte, posto que atingiu seu limite teórico de aplicação. [...] o cultivo à legalidade pura abriu espaço para que uma lei – agora não passível de contestação, posto que bem formulada – veiculasse os mais diversos conteúdos com a característica comum de proteger o interesse arrecadatório do Estado mediante criação de novos institutos ou atribuição de maiores prerrogativas ao crédito tributário cuja interface é a imposição de restrições e a perda de espaço para as liberdades do cidadão.” (GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: *RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022)

até hoje”⁷⁶, no próximo capítulo será analisado o contexto da sistematização da matéria tributária no Brasil, no objetivo de demonstrar que as premissas de outrora não são mais compatíveis nem com o atual Texto Constitucional, tampouco com os anseios do País em termos de crescimento econômico.

2.2 Origem e fundamentos do Sistema Tributário Nacional

No intuito de demonstrar como a matéria tributária foi sendo introduzida nas Constituições do Brasil, far-se-á uma breve abordagem da questão até o Texto de 1988.

2.2.1 Sucinta retrospectiva constitucional da matéria tributária

Nogueira destaca que, com o passar dos tempos, a tributação foi sendo “disciplinada por normas, paralelamente à evolução do constitucionalismo e influenciando sobremaneira no advento do Estado de Direito, hoje alcançado a posição de Estado Social de Direito”⁷⁷. Daí a relevância, como aponta Schoueri⁷⁸, se de “compreender a passagem de um poder de tributar para o moderno direito de tributar”.

No contexto brasileiro, a Constituição do Império de 1824⁷⁹, embora longe de uma sistematização tributária, albergou o princípio da capacidade contributiva⁸⁰. Esse princípio tributário, com inspiração no liberalismo econômico, cujas raízes encontram-se na Revolução Francesa, teve por objetivo limitar o poder estatal. Mas, na época, nas palavras de Coelho, “tal princípio foi de nenhuma, ou quase nenhuma, aplicação prática efetiva no Brasil”⁸¹.

⁷⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Primeiras Linhas. 3ª ed. São Paulo: Atlas. 2010. p. 307.

⁷⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 5.

⁷⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 17.

⁷⁹ BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Dom Pedro Primeiro, 1824. Disponível em: [Constituição24 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br); Acesso em: 18 jun. 2022

⁸⁰ “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. [...] XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres. BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Dom Pedro Primeiro, 1824. Disponível em: [Constituição24 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br); Acesso em: 18 jun. 2022.

⁸¹ COELHO, Álvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1-2, 2017. p. 34.

Em que pese a inexistência de uma sistematização constitucional no campo da tributação, várias normas esparsas do período colonial já previam os mais diversos tributos sobre a propriedade, a renda, o consumo e sobre o comércio exterior. Esse quadro foi incrementado com a vinda da família real portuguesa ao Brasil, no início do século XIX, vez que, para manutenção das despesas da Corte, foram criados “diversos “impostos especiais”, entre os quais: o “subsídio real ou nacional”; o “subsídio literário”; o “imposto em benefício do Banco do Brasil”; [...], dentre outros tantos⁸².

O período seguinte – denominado Primeiro Reinado (1831 a 1840) e Segundo Reinado (1840-1889) – foi marcado por conflitos que tinham como causa relevante a questão tributária, caso da Guerra dos Farrapos (1835-1845), e por grandes acontecimentos históricos, como a Guerra do Paraguai (1865-1870), o que ocasionou uma elevação da carga tributária brasileira, além dos conflitos entre o Poder Central e as províncias⁸³.

A Constituição da República de 1891⁸⁴ procurou solucionar os problemas que marcaram o período imperial, tendo estabelecido as competências tributárias⁸⁵ e, influenciada pelo positivismo, passou a prever a “garantia que nenhum imposto seria cobrado senão em virtude de lei autorizativa (art. 72, § 30), consagrando, assim, o princípio da legalidade tributária”⁸⁶.

A década de 30 foi assolada pela ressaca da crise econômica de 1929. O Brasil, na época caracterizado como economia agrária, exportadora de commodities e dependente do mercado externo, viu-se forçado a buscar uma solução interna para a sua situação econômica que se agravava.

Nesse cenário de mudanças de rumos na economia brasileira, a Constituição de 1934 inovou quanto à discriminação das competências atribuídas aos entes

⁸² COELHO, Álvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1-2, 2017. p. 34.

⁸³ COELHO, Álvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1-2, 2017. p. 35.

⁸⁴ BRASIL. [(Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1891. Disponível em: [Constituição91 \(planalto.gov.br\)](http://Constituição91.planalto.gov.br); Acesso em 18 jun 2022.

⁸⁵ Constituição da República de 1891, art. 7º, art. 9º e art. 12. (BRASIL. [(Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1891. Disponível em: [Constituição91 \(planalto.gov.br\)](http://Constituição91.planalto.gov.br); Acesso em 18 jun 2022).

⁸⁶ COELHO, Álvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1-2, 2017. p. 36.

federativos, “ampliando-se o número de tributos a cargo da União e efetivando-se a competência privativa dos municípios”⁸⁷.

Posteriormente, as Constituições de 1937⁸⁸ e 1946⁸⁹ trouxeram alguns princípios constitucionais voltados ao âmbito da tributação, mas foram veiculados de forma esparsa, ao longo do Texto Constitucional. Ainda não existia, conforme destaca Martins, “um arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar”⁹⁰.

Por conta do endividamento público e da retração do crescimento econômico, “ocorrida no início dos anos 1960, tornava-se urgente a necessidade de uma reforma tributária para fazer face aos problemas orçamentários emergentes”⁹¹.

Nesse escopo, a Emenda Constitucional n. 18, de 1965⁹², sistematizou a matéria tributária⁹³ em impostos, taxas e contribuições de melhoria, e incorporou novos princípios tributários, como o da não-cumulatividade⁹⁴. Inobstante a referida sistematização, a Emenda Constitucional n. 18/1965, revogou expressamente o artigo 202 da Constituição de 1946, que consagrava o princípio da capacidade contributiva⁹⁵.

A “consistência sistêmica” da matéria tributária ofertada pela Emenda Constitucional n. 18/1965 lançou a “semente” para a edição do Código Tributário

⁸⁷ COELHO, Álvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1-2, 2017. p. 36.

⁸⁸ BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1937. Disponível em: [Constituição37 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br/Constituicao37). Acesso em: 18 jun. 2022.

⁸⁹ BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1946. Disponível em: [Constituição46 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br/Constituicao46). Acesso em: 18 jun. 2022.

⁹⁰ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. P. 19

⁹¹ COELHO, Álvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1-2, 2017. p. 37.

⁹² BRASIL. [Constituição (1946)]. **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: [Emc18-65 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br/Emc18-65); Acesso em 20 jun 2022.

⁹³ SCHOUERI destaca a importância da estruturação do sistema tributário trazida pela Emenda Constitucional 18/1965, *pelo fato de que até hoje o ordenamento tributário não se distancia muito dos alicerces ali lançados*. (SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 92).

⁹⁴ Emenda Constitucional 18/1965, arts. 20 a 24. (BRASIL. [Constituição (1946)]. **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: [Emc18-65 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br/Emc18-65); Acesso em 20 jun 2022).

⁹⁵ Conforme GRECO, Suprimiu-se da Constituição [rectius – CF/46] o referencial substancial que servia de fundamento à tributação, para torná-la algo autodenominado de racional, mas que, na prática, mostrou-se mera expressão do exercício de poder. (GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, 2011, p. 11. Disponível em: [Livro PGFN.indb \(www.gov.br\)](http://www.gov.br/Livro_PGFN.indb); Acesso em 25 jun 2022).

Nacional, o que ocorreu através da Lei n. 5.172, de 25.10.1966⁹⁶, que recebeu eficácia de lei complementar, quando da promulgação da Constituição de 1967⁹⁷.

O Código Tributário Nacional, como norma geral, passou a disciplinar as espécies tributárias então existentes de forma esparsa (impostos, taxas e contribuição de melhorias) e a dispor sobre as normas gerais de direito tributário.

Atualmente, o “Sistema Tributário Nacional está plenamente maduro”⁹⁸, não obstante seus inúmeros problemas, dentro os quais podem ser destacados, a complexidade, a guerra fiscal, a regressividade, dentre outros tantos. Não é por nada que o tema “Reforma Tributária” está sempre em pauta no Brasil⁹⁹.

A Constituição Federal de 1988¹⁰⁰, fruto do Estado Social, ao garantir a permanência e a importância da proteção do contribuinte¹⁰¹, passou a adotar novos contornos, no objetivo único de dar plena implementação ao conjunto de valores consagrados e respaldados no seu Texto.

Nessa medida, ao colocar o “Estado como criatura e não como criador originário do Direito”¹⁰², a Constituição de 1988 prevê novas funções pré-definidas à ação estatal, a par das já existentes, e impõe a “comunhão de esforços para a busca de uma situação, tida constitucionalmente melhor que a atual e a ela preferível”¹⁰³, atingindo a todos os cidadãos.

Nesse escopo, é dever do Estado não só proteger a liberdade já previamente existente e a propriedade já então conquistada (a par da sua função social), como

⁹⁶ BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br/L5172COMPILADO); Acesso em: 18 jun. 2022.

⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 22.

⁹⁸ ZILVETI, F. A. Simplicius Simplicissimus: os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Direito Tributário Atual**, (22), 2008. p. 191. Disponível em: [Simplicius Simplicissimus | Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](http://ibdt.org.br/Simplicius_Simplicissimus); Acesso em 25.02.2023

⁹⁹ ZILVETI, F. A. Simplicius Simplicissimus: os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Direito Tributário Atual**, (22), 2008. p. 191. Disponível em: [Simplicius Simplicissimus | Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](http://ibdt.org.br/Simplicius_Simplicissimus); Acesso em 25.02.2023

¹⁰⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br/Constituicao). Acesso em: 18 jun. 2022.

¹⁰¹ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 17.

¹⁰² GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: **RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](http://unic.isg.pt/Plano_de_unic); Acesso em 26 dez 2022.

¹⁰³ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p.21.

também dar condições para que a liberdade seja plenamente realizada e que todos tenham acesso à propriedade¹⁰⁴, além de garantir o desenvolvimento das prestações da Seguridade Social, a par do vasto “catalogo dos direitos fundamentais na direção dos direitos econômicos, sociais e culturais”, consoante pontuado por Ferraz Junior.¹⁰⁵

Por sua vez, os cidadãos, na antes anunciada comunhão de esforços, “têm deveres de observância do projeto constitucional de progresso econômico e social sustentável”¹⁰⁶. Dentre os cidadãos, Folloni¹⁰⁷ refere que tanto os que exercem atividade na iniciativa privada como aqueles que se dedicam a trabalhar no espaço público estatal têm os mesmos deveres de construir um estado democrático de direito. Vive-se uma solidariedade social sem precedentes, “em que os deveres de buscar o desenvolvimento econômico sustentável estão afetos, também, a todos os cidadãos”¹⁰⁸.

Dessa forma, sob a perspectiva da Constituição cidadã de 1988, “justamente pela particular insistência com que protege a esfera individual e pela minúcia com que define as regras de competência da atividade estatal”¹⁰⁹, o olhar de outrora acerca do direito tributário deve ser revisitado, pois o Estado deixa o viés de puro poder juridicizado para se tornar responsável pelo desempenho de uma função perante a sociedade civil que não se resume à mera arrecadação¹¹⁰.

Briggs¹¹¹, desde os idos da década de 60, já alertava que:

¹⁰⁴ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 21.

¹⁰⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 49. e-book.

¹⁰⁶ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 22.

¹⁰⁷ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 22

¹⁰⁸ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 23

¹⁰⁹ ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista trimestral de direito público**, v. 24, 1999, p. 11.

¹¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: **RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André** (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022

¹¹¹ BRIGGS, Charles W. Taxation is not for fiscal purposes only. **ABAJ**, v. 52, p. 45-49, 1966. Disponível em: [Taxation Is Not for Fiscal Purposes Only on JSTOR](#). Acesso em: 5 fev. 2023

The alleged principle that ‘Taxation should be used for fiscal purposes only’ is impossible of attainment, contrary to precedents in actual practice and overlooks inescapable realities in governmental experience. It is more honored in the breach than in the observance. It should be abandoned.

Nesse sentido, Brigs destacou *que* “In the formulation of tax system, consideration of economic, social and political factors is unavoidable”.

Como visto alhures, esse foi o escopo do Texto Constitucional de 1988, vale dizer constitucionalizar a preocupação com a eficácia da tributação voltada ao implemento das condições de vida digna e do desenvolvimento sustentável do País¹¹². Todavia, na prática, tal desiderato ainda não atingiu a integralidade da sua essência.

A OCDE¹¹³, ao tratar sobre os princípios fundamentais da tributação, reconhece que para algumas economias mundiais, a tributação ainda tem o forte escopo de arrecadação. Inobstante essa relevante circunstância, a OCDE pontua que, mesmo num cenário em que a arrecadação tributária precisa ser aumentada, *there are a number of broad tax policy considerations that have traditionally guided the development of taxation systems*. Tal política fiscal inclui *neutrality, efficiency, certainty and simplicity, effectiveness and fairness, as well as flexibility*¹¹⁴.

No caso brasileiro, quando o contribuinte efetua o pagamento de tributo ilegal ou inconstitucional e é impedido de ser restituído do respectivo valor, a política fiscal interna parece não se mostrar alinhada com os princípios fundamentais da tributação traçados pela própria Constituição Federal e, tampouco pela OCDE, diante da falta de observância dos princípios da legalidade, da igualdade, da segurança jurídica, do não-confisco, da capacidade contributiva, razoabilidade, da

¹¹² FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 31.

¹¹³ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). **Chapter 2** Fundamental principles of taxation. Disponível em: [Fundamental principles of taxation | Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](https://oecd-ilibrary.org/taxation/fundamental-principles-of-taxation-addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy); Acesso: 5 fev. 2023.

¹¹⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). **Chapter 2** “Fundamental principles of taxation In a context where many governments have to cope with less revenue, increasing expenditures and resulting fiscal constraints, raising revenue remains the most important function of taxes, which serve as the primary means for financing public goods such as maintenance of law and order and public infrastructure. Assuming a certain level of revenue that needs to be raised, which depends on the broader economic and fiscal policies of the country concerned, there are a number of broad tax policy considerations that have traditionally guided the development of taxation systems. These include neutrality, efficiency, certainty and simplicity, effectiveness and fairness, as well as flexibility.” Chapter 2 Fundamental principles of taxation. Disponível em: [Fundamental principles of taxation | Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](https://oecd-ilibrary.org/taxation/fundamental-principles-of-taxation-addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy); Acesso: 5 fev. 2023.

moralidade e do fundamental direito de propriedade, o que será melhor detalhado nos próximos capítulos.

O Sistema Tributário Nacional hoje está maduro (inobstante os problemas que o circundam) e sua aplicação prática precisa conversar harmonicamente com o catálogo de direitos fundamentais preservados e promovidos pelo Texto Constitucional de 1988.

A busca pela concretização de um desenvolvimento sustentável, que é obrigação de todos, passa pela reanálise de travas impostas por regras jurídicas criadas sob um contexto político e social adverso, caso do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

2.2.2 A repetição do indébito do Art. 166 do CTN e suas interpretações

2.2.2.1 Pagamento indevido

Volvendo-se ao Código Civil¹¹⁵ de 1916, tem-se que o já mencionado artigo 964 previa “[...] que todo aquele que recebe o que lhe não era devido fica obrigado a restituir”.

Gomes¹¹⁶, quanto ao artigo 964, refere que a “clareza do princípio não deixa dúvida quanto à indicação do *pagamento indevido* como fonte autônoma de obrigações.”

O enriquecimento sem causa, igualmente fonte autônoma de obrigações¹¹⁷, não foi disciplinado pelo Código Civil de 1916. Conforme Nanni¹¹⁸, a ausência de previsão relativa ao enriquecimento sem causa devia-se, dentre outros fatores, “à influência do Código Civil Francês, visto que foi adotada a mesma regra, agasalhando apenas o pagamento indevido como uma figura implícita do pagamento sem causa”.

Nesse cenário, em que pese relevante parte da doutrina nacional da época reconhecesse o enriquecimento sem causa como um instituto implícito, fonte das obrigações, o fato é que o Brasil adotou uma “visão presa à escola da exegese”, o

¹¹⁵ BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L3071 \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/legis/leis/1916/leis3071.htm); Acesso em: 20 set. 2022.

¹¹⁶ GOMES, Orlando. *Obrigações*. Atualizado por Edvaldo Brito. 19 ed. Forense, 2019, p. 251.

¹¹⁷ GOMES, Orlando. *Obrigações*. Atualizado por Edvaldo Brito. 19 ed. Forense, 2019, p. 256.

¹¹⁸ NANNI, Giovanni Ettore. **Enriquecimento sem causa**. Editora Saraiva, 2004, p.85.

que colocava o Código Civil “no centro das relações privadas”¹¹⁹. Disso resultou que a “propagação do estudo do direito civil brasileiro prevaleceu atrelada às disposições codificadas, o que comprometeu sobremaneira o desenvolvimento do enriquecimento sem causa ante a ausência de contemplação legal”¹²⁰.

A par da regra constante do artigo 964, o artigo 965 do mesmo Código Civil previa que ao que “voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro”¹²¹.

A Administração Tributária, na fase inicial da aplicação do art. 166, do Código Tributário Nacional, apegou-se a regra do artigo 965 e, assim, à necessidade da prova erro, olvidando que, “pela natureza compulsória dos tributos, o *solvens*, quem os paga, não teve escolha, a menos que se sujeitasse aos vários vexames decorrentes dos privilégios do *accipiens*, no caso, o Fisco”.¹²²

Trazendo o presente estudo para o âmbito tributário, Baleeiro pontua que o artigo 110¹²³, do Código Tributário Nacional, faz “prevaler o império do Direito Privado – Civil ou Comercial – quanto à definição, conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais.”¹²⁴

Partindo-se dessa premissa, Baleeiro¹²⁵ destaca que a essência dos artigos 964 e 965 do Código Civil de 1916 estava em:

¹¹⁹ NANNI, Giovanni Ettore. **Enriquecimento sem causa**. Editora Saraiva, 2004, p. 92.

¹²⁰ NANNI, Giovanni Ettore. **Enriquecimento sem causa**. Editora Saraiva, 2004, p. 92.

¹²¹ “Art. 965. Ao que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro.” BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L3071 \(planalto.gov.br\)](http://L3071(planalto.gov.br)); Acesso em: 20 set. 2022.

¹²² BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018. P. 1288. *e-book*.

¹²³ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 jun. 2022.

¹²⁴ BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.p. 1062. *e-book*.

¹²⁵ BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018. P. 1288. *e-book*.

[...] proteger a boa-fé do que recebeu por doação ou teve vantagem adicional para conceder condições, prazos etc., em um negócio sendo que é princípio geral do Direito por corresponder à noção ética universal de que a inexistência da dívida, como causa do pagamento, gera o direito de repetir. O enriquecimento sem causa é a máxima a inspirar o instituto da repetição.

A doutrina nacional, em sua grande maioria, insurgiu-se veementemente contra o transplante do art. 965 do Código Civil para o indébito tributário e os argumentos eram (e ainda são) bem variados.

Schoueri¹²⁶ sustenta que, ao contribuinte que pagou o imposto, cabe-lhe a restituição, não porque tenha sofrido empobrecimento, mas porque foi coagido a pagar ilegalmente. Refere o citado autor que qualquer “argumento de que o contribuinte de jure enriqueceria ilegalmente na restituição torna-se inválido, uma vez que é perfeitamente legal ver ao contribuinte restituído o quantum que pagou por coação”.

Por sua vez, Ulhôa Canto¹²⁷ refere que a “vinculação a pressupostos típicos do direito privado, à ação de in rem verso, que se funda na equidade, deixa de lado, por completo, a verdadeira implantação do problema, que é de direito público, derivado do preceito constitucional”. Ademais, o citado autor destaca que, ao aceitar que o “Estado a se apropriar, deliberadamente, de impostos indevidos, alegando serem elês indiretos, e, assim, trasladados ao contribuinte de fato”, não encontra sustentação no plano jurídico, tampouco no plano ético, considerando que o contribuinte de fato, estranho à relação jurídica, jamais conseguiria se restituir do tributo indevido.

Machado Segundo¹²⁸ defende que ao contribuinte “de direito” deveria ser reconhecida “a legitimidade para pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente, ainda quando considerados “indiretos”, deixando-se a questão de eventual reflexo desse questionamento no preço praticado para ser solucionada no plano cível [...]”.

¹²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, v. 27, n. 1, São Paulo, 1987. p. 41.

¹²⁷ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Taxa de despacho aduaneiro-Repetição de impôsto indireto. **Revista de Direito Administrativo**, v. 75, 1964, p. 375.

¹²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo “Indireto” na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma análise comparada. **RIDB**, Ano 2, nº 1, 2013.

Postos os lúcidos argumentos doutrinários acima, tem-se que, conforme Bottallo¹²⁹:

[...] a manter as hipóteses fazendárias invocadas quanto ao art. 166 do Código Tributário Nacional, para condicionar a restituição do indevido, implica proclamar-se a própria impossibilidade dessa restituição, o que repugna a consciência jurídica, pois não se pode admitir que uma lei opere no sentido de impedir que sejam alcançados os propósitos que ela própria se destina a assegurar.

O fato de os argumentos defendidos pela Administração Tributária, mesmo antes da codificação da matéria, seguirem sendo repetidos até os dias de hoje, causa tanta espécie quanto a repugnância destacada por Bottallo¹³⁰, haja vista que a vetusta interpretação jurisprudencial dada ao art. 166 do CTN ainda hodiernamente impede a restituição do indébito dos “tributos indiretos”.

Na vigência do Código Civil de 1916, o enriquecimento sem causa, como um princípio implícito do direito civil e sem previsão legal, era aceito pela doutrina e pela jurisprudência¹³¹. Tal “aceitação” acaba por refletir uma contradição com o posicionamento dominante na época, tendo em vista que os estudos do direito civil brasileiro eram vinculados às “disposições codificadas”, o que justamente comprometeu o desenvolvimento do instituto do enriquecimento sem causa.¹³²

E a contradição fica ainda mais evidente na medida em que o direito tributário, supostamente fazendo uso do art. 110 do Código Tributário Nacional, absorveu a definição, o conteúdo e o alcance do instituto do enriquecimento sem causa, que, na época, sequer tinha uma definição positivada.

Vale lembrar que, conforme mencionado por Torres, H., no momento inicial da codificação tributária, “apenas a lei e o respectivo princípio da legalidade serviam de fundamento ao tributo”¹³³.

Nesse rumo, se a codificação civil de 1916 não disciplinou o enriquecimento sem causa de forma autônoma, limitando-se a “pontuar o instituto dogmaticamente

¹²⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 261.

¹³⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 261.

¹³¹ AGUIAR, Patrícia Giangiacomo. O enriquecimento sem causa no Direito Civil brasileiro. **Cadernos Jurídicos da Faculdade de Direito de Sorocaba**, v. 1, n. 1, 2017, p. 169.

¹³² NANNI, Giovanni Ettore. **Enriquecimento sem causa**. Editora Saraiva, 2004, p. 92.

¹³³ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 10. Disponível em: [CAPÍTULO II \(usp.br\)](http://www.usp.br/CAPITULO%20II); Acesso em 10 jan 2023.

como ocorrido no âmbito da repetição de indébito¹³⁴, o conceito de pagamento indevido que deveria ter sido absorvido pelo direito tributário é o de que, pagamento de tributo ilegal ou inconstitucional não tem causa jurídica, o que se traduz na inexistência da dívida e, assim, a Administração Tributária que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir.

Ademais, conforme salienta Nanni¹³⁵, para o enriquecimento censurado de forma implícita no âmbito civil basta a ausência de causa. Conforme o autor, reputa-se que o “enriquecimento carece de causa quando o direito não o aprova ou consente, porque não existe uma relação ou um facto que, de acordo com os princípios do sistema jurídico justifique a deslocação patrimonial.”

No caso de pagamento de tributo ilegal ou inconstitucional o fundamento para a sua restituição é justamente a circunstância de o tributo não ter causa jurídica. Nessa medida, não há que se falar em enriquecimento sem causa do contribuinte – que, como único sujeito passivo integrante da relação jurídica tributária – efetuou o pagamento de tributo de forma indevida, mas do enriquecimento sem causa da própria Administração Tributária, que mantém para si tributo pago de forma ilegítima. Esse ponto será detalhado mais adiante.

2.2.2.2 Teoria da repercussão econômica ou translação

Com o Código Tributário Nacional foram introduzidos, no direito pátrio, os artigos 165¹³⁶ e 166¹³⁷, os quais passaram a disciplinar o pagamento indevido e, assim, a restituição do indébito tributário.

¹³⁴ AGUIAR, Patrícia Giangiacomo. O enriquecimento sem causa no Direito Civil brasileiro. **Cadernos Jurídicos da Faculdade de Direito de Sorocaba**, v. 1, n. 1, 2017. p. 169.

¹³⁵ NANNI, Giovanni Ettore. **Enriquecimento sem causa**. Editora Saraiva, 2004, p. 103-104.

¹³⁶ “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.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](http://L5172COMPILADO(planalto.gov.br)); Acesso em: 18 jun. 2022.

¹³⁷ “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.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui

O artigo 166, em específico, veio a dispor acerca dos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro e, nesse caso, os requisitos para a devolução do indébito pelo respectivo ente público federal, estadual ou municipal.

O citado art. 166, ao longo da história da tributação brasileira, muito provavelmente seja um dos dispositivos mais criticados pela doutrina, e não sem razão.

A menção do art. 166 aos “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro” conduz à trágica absorção da dicotomia entre tributos diretos e indiretos¹³⁸, fundamentada na teoria da repercussão ou da translação.

Becker¹³⁹ chamou a classificação dos tributos¹⁴⁰ em diretos e indiretos como “falsa e impraticável” e o critério da repercussão econômica como a “simplicidade da ignorância”. Nada mais atual e verdadeiro.

É “falsa e impraticável” a dicotomia em relevo até os dias de hoje na medida em que, conforme Mörschbacher¹⁴¹, “tornar determinado imposto direto ou indireto é atribuição exclusiva do Direito Tributário Positivo, vez que somente a este é reservado”. Nessa medida, refere o citado autor “[...] o poder de criar o imposto e, como consequência, estabelecer a regra jurídica de tributação direta ou indiretamente sobre a pessoa de cuja renda a hipótese de incidência seja fato-

normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](http://L5172COMPILADO(planalto.gov.br)); Acesso em: 18 jun. 2022.

¹³⁸ Conforme BOTTALLO, [...] seriam diretos aqueles suportados em definitivo pelo contribuinte, obrigado por lei ao seu pagamento, e indiretos os que são, ou podem ser transferidos por este ("solvens" ou contribuinte "de jure"), através do chamado fenômeno da repercussão econômica, para um a outra pessoa que, por sua vez, os transferirá ou suportará e em definitivo (contribuinte "de fato"). (BOTTALLO, 1999, p. 253).

¹³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, São Paulo, 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018. P. 572-576.

¹⁴⁰ Conforme pontua AMARO (2021): “Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos “indiretos” não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito “direto” que não possa, por algum mecanismo, ser “embutido” no preço de bens ou serviços e, portanto, “repassado” a terceiros”. (AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2021, p. 46. *e-book*).

¹⁴¹ MÖRSCHBÄCHER assevera que [...] “somente se poderá falar em imposto indireto em face de uma regra jurídica de incidência, de imposição, de tributação, constante do ordenamento jurídico positivo, dirigida indiretamente sobre a pessoa cuja capacidade contributiva, real ou ficta, se pretende atingir. Contrariamente, e através do mesmo raciocínio, se falará em imposto direto quando haja regra jurídica de incidência dirigida diretamente sobre a pessoa cuja capacidade contributiva, real ou ficta, se pretende atingir.” (MÖRSCHBÄCHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984. p. 19).

presuntivo.” Assim, inexistindo tal regra jurídica, já sob esse aspecto não há que se falar na malfadada dicotomia.

Também se mostra lúcida a caracterização do critério da repercussão econômica como a “simplicidade da ignorância”, na medida em que quase todos os tributos, “de uma forma de outra, e dentro dos mais variados mecanismos oferecidos pelas leis de mercado, repercutem economicamente”¹⁴², conforme será abordado abaixo.

Dentro dessa perspectiva, a redação do dispositivo em comento, “obra-prima da equivocidade legislativa”¹⁴³, desloca a “titularidade do direito à restituição para uma pessoa estranha à relação jurídica tributária”¹⁴⁴, a quem supostamente o encargo financeiro foi transferido. Conforme Mariz de Oliveira, para que a restituição seja feita ao próprio sujeito passivo da relação jurídica tributária, deve ele ser autorizado pela “pessoa estranha” que, supostamente, tiver assumido o encargo financeiro do tributo pago indevidamente.

A “pessoa estranha” vem sendo denominada pela jurisprudência como “contribuinte de fato”. Todavia, essa figura inexistente no direito brasileiro¹⁴⁵.

O Código Tributário Nacional, a teor do art. 121¹⁴⁶, delimita que o sujeito passivo da relação jurídica tributária é o contribuinte e o responsável. Dessa forma, se o artigo 121 “não reconhece, nem hospeda”¹⁴⁷ o “contribuinte de fato”, ele não participa da relação jurídica tributária havida entre o sujeito passivo (contribuinte ou

¹⁴² MÖRSCHBÄCHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984. p. 19.

¹⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Repetição do Indébito**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 168.

¹⁴⁴ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 361.

¹⁴⁵ Vale lembrar que a “obrigação tributária é uma obrigação ex lege. Nasce entre dois sujeitos e se extingue com o seu cumprimento ou por uma das hipóteses do art. 156 do CTN [...]”. Quem paga o tributo na condição de contribuinte, não o faz em lugar de outra pessoa. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Repetição do Indébito**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 173-174).

¹⁴⁶ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](http://L5172COMPILADO(planalto.gov.br)); Acesso em: 18 jun. 2022.

¹⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Repetição do Indébito**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 167.

responsável) e o sujeito ativo. E o contribuinte de fato, até os dias de hoje, é “figura desconhecida pelo legislador, que não o define nem lhe dá direitos ou obrigações”, conforme destacado por Schoueri¹⁴⁸.

Nesse contexto, não há dúvida que, desde o seu surgimento, o art. 166 “quebra a sistemática tributária”, vez que, nas palavras de Mariz de Oliveira, nega “a titularidade do direito à restituição à pessoa que se vincula diretamente ao pagamento feito indevidamente”¹⁴⁹, em franca contradição com o precedente art. 165, que prevê o direito do sujeito passivo à restituição do indébito¹⁵⁰.

A partir da construção pretoriana nascida na década de 60 e que perdura até os dias de hoje – alicerçada na teoria da repercussão econômica ou da translação –, a apontada “quebra da sistemática tributária” introduzida pelo art. 166 teve por escopo evitar o enriquecimento sem causa do sujeito passivo que recolheu o tributo indevidamente, mas supostamente às custas de outrem (da pessoa estranha, “contribuinte de fato”), a quem foi transferido o encargo financeiro¹⁵¹.

Dita transferência do encargo financeiro aconteceria através da fixação dos preços cobrados pelos produtos ou serviços consumidos pelo “contribuinte de fato”. Ao efetuar o repasse do tributo ao “contribuinte de fato”, embutindo-o no preço respectivo, ao que o “contribuinte de direito já se teria ressarcido do ônus representado pela exação. Assim, em sendo esta considerada indevida, restituir-lhe o valor pago implicaria “duplo ressarcimento”, ensejando o seu enriquecimento sem causa”¹⁵².

Todavia, conforme destaca Martins¹⁵³:

¹⁴⁸ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, vol. 27, n. 1, São Paulo, 1987.

¹⁴⁹ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 360.

¹⁵⁰ Conforme MARTINS, “a obrigação tributária é uma obrigação ex lege. Nasce entre dois sujeitos e se extingue com o seu cumprimento ou por uma das hipóteses do art. 156 do CTN [...]” Quem paga o tributo na condição de contribuinte, não o faz em lugar de outra pessoa. (MARTINS, 1999. p. 173-174).

¹⁵¹ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 360.

¹⁵² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do tributo indireto na jurisprudência brasileira: Notas sobre uma análise comparada. **Revista do Instituto de Direito Brasileiro**, Ano 2 (2013), nº 1, p. 679. ISSN: 2182-7567.

¹⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 175.

[...] qualquer atividade econômica que objetive o lucro, deve considerar, na fixação do preço de seus produtos ou serviços, além da margem de ganho, todos os componentes de seu custo, dentre os quais se incluem a mão de obra, a energia elétrica, água, insumos, tributos e etc. Assim, tudo o que compõe o custo do produto vendido ou do serviço prestado repercute no preço, à evidência, tudo, tudo, é transferido ao consumidor final ou ao destinatário do serviço, não como “encargo financeiro”, mas como custo, inclusive os tributos diretos e indiretos, sem exceção.

Nessa linha, Mariz de Oliveira¹⁵⁴ destaca que de uma forma ou de outra “todo e qualquer tributo é transferido a terceiros, ao menos quando o sujeito passivo for pessoa jurídica.” Assim, a ideia de evitar o enriquecimento sem causa “nunca é atingida por completo, uma vez que há situações de transferência do encargo econômico do tributo que não são subsumidas ao comando do art. 166.”

De acordo com Zilveti¹⁵⁵, “todo o contribuinte, quando não for simples coletor - como no caso do imposto retido na fonte -, é único sujeito passivo da relação tributária e, como tal, assume para si o encargo fiscal, tornando legítimo seu pleito de repetir o indébito”. Dessa forma, o autor acrescenta que:

[...] caso o legislador tenha pretendido dizer que não tem legitimidade para repetir o indébito, aquele contribuinte que repassa o custo do tributo a terceiros teria incorrido da mesma forma em equívoco lógico, pois é sabido que o consumidor final de produtos ou serviços é quem assume o custo tributário, seja qual for a natureza do tributo, direto ou indireto.

Conforme muito bem destacado por Mörschbacher¹⁵⁶, há que se ponderar que, quando o sujeito passivo compõe o preço da mercadoria, do produto ou do serviço, não o faz na condição de integrante na relação jurídica tributária, mas sim na de empresário, industrial ou prestador de serviços. Nesse caso, seu agir é regulado pelo direito civil, não pelo direito tributário.

Ademais, o CTN prevê sobre transferência do respectivo encargo financeiro e não encargo econômico, que são conceitos diferentes e, por essa simples razão, não podem ser confundidos.

Encargo financeiro é o encargo da empresa perante a Fazenda Pública, como é o caso da tributação em geral. Portanto, transferência do respectivo encargo

¹⁵⁴ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 360.

¹⁵⁵ ZILVETI, F. A. Simplicius Simplicissimus: os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Direito Tributário Atual**, (22), 2008. p. 186. Disponível em: [Simplicius Simplicissimus | Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](http://www.ibdt.org.br); Acesso em 25.02.2023.

¹⁵⁶ MÖRSCHBÄCHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984. p. 48.

financeiro concerne, exclusivamente, a “transferência de valores tributários, enquanto tributários, enquanto ônus de pagar o tributo”¹⁵⁷. A partir do momento em que o tributo se incorporou ao preço da mercadoria, “não se está transferindo encargo financeiro, mas a propriedade da mercadoria por um preço global que se chama custo”¹⁵⁸.

Assim, ao adquirente das mercadorias ou ao tomador do serviço não é transferido o encargo financeiro do tributo incidente na operação, eis que este – uma vez ultrapassado o campo a relação jurídica tributária havida entre o sujeito ativo e o sujeito passivo – não mais se traduz em tributo, mas em custo da mercadoria ou do serviço.

Desse modo, nas palavras de Vilela¹⁵⁹ “repercussão econômica nada mais é do que a transformação dos diversos encargos – custos da mão-de-obra, encargos sociais, tributários, energia, serviços, etc, em custo da mercadoria, no valor econômico da mercadoria”.

Para Bottallo¹⁶⁰, “o critério da repercussão econômica não conta com respaldo jurídico bastante para determinar a classificação de tributos em diretos e indiretos”.

Na mesma linha, Brito¹⁶¹ assevera que o fenômeno da translação, somente no plano econômico, “é que gera as categorias denominadas de contribuintes de direito e de fato, típicas dos aí chamados de impostos indiretos, isto é, daqueles em que ocorre, por técnica de imposição, a transferência do respectivo encargo financeiro”. Adverte o citado autor que “no plano jurídico os caracteres e os efeitos do fenômeno são outros. Dessa forma, nem a lei integrativa nem a lei orgânica do tributo podem, uma e outra, mudar a sujeição passiva modelada pela Constituição”.

Nada obstante a lucidez da doutrina citada acima, há doutrinadores de peso, ainda que em menor escala, que defendem o oposto do defendido acima. Este é o caso de Torres, R.¹⁶², que embora reconheça que a relação jurídica tributária deve

¹⁵⁷ VILELA, Djalma de Souza. A restituição de indébito fiscal e a transferência do encargo financeiro. **Revista dos Tribunais**. Vol. 709. Novembro de 1994, p. 262.

¹⁵⁸ VILELA, Djalma de Souza. A restituição de indébito fiscal e a transferência do encargo financeiro. **Revista dos Tribunais**. Vol. 709. Novembro de 1994, p. 262.

¹⁵⁹ VILELA, Djalma de Souza. A restituição de indébito fiscal e a transferência do encargo financeiro. **Revista dos Tribunais**. Vol. 709. Novembro de 1994, p. 259.

¹⁶⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 254.

¹⁶¹ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição: estudos e pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016. e-book.

¹⁶² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2018, p. 284.

“buscar o seu fundamento na ideia de justiça e nos princípios constitucionais dela derivados, máxime os da capacidade contributiva, do custo/benefício e da solidariedade social”, acata a classificação dos tributos em diretos e indiretos e reconhece a figura do contribuinte de fato¹⁶³. Nessa visão, diz o citado Autor que, nos impostos indiretos, em que repercute o ônus da imposição, legitimado ativamente para ingressar com a ação de repetição de indébito é o contribuinte de fato¹⁶⁴.

Na mesma toada, Carvalho¹⁶⁵ defende que se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, “também não há justo título para que estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução.”¹⁶⁶

Em que pese os argumentos de Torres, R. e Carvalho, a dicção razoável do artigo 166 do CTN conduz ao entendimento de que (i) não tem sustentação jurídica a diferenciação entre tributo direto e indireto; (ii) a relação jurídica tributária ocorre apenas entre o Fisco e o contribuinte de direito; e (iii) não há transferência do tributo, mas do custo da mercadoria ou do serviço, seara privada cuja eventual discussão deve ocorrer entre o vendedor/prestador e o comprador/tomador do serviço.

2.2.2.3 Princípio da não-cumulatividade

A partir da Emenda Constitucional n. 18, de 1965¹⁶⁷, o Brasil, seguindo a experiência internacional¹⁶⁸, constitucionalizou a passagem da tributação cumulativa para uma modalidade mais sofisticada, a tributação não cumulativa¹⁶⁹.

¹⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2018, p. 227.

¹⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2018, p. 285.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 309.

¹⁶⁶ Nessa mesma linha, NAVARRO COELHO também advoga que “o CTN está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova da não repercussão, ou então a autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo, para operar a devolução ao contribuinte de jure, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.” (NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 18ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 574. e-book).

¹⁶⁷ BRASIL. [Constituição (1946)]. **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: [Emc18-65 \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/emc18-65); Acesso em 20 jun 2022.

¹⁶⁸ Conforme BARRETO a não-cumulatividade já havia sido introduzida no cenário brasileiro pela Lei 3.520, de 1958, que tratou do imposto de consumo. Somente com a Emenda 18/1965 é que a

Desse modo, o imposto sobre produtos industrializados (IPI)¹⁷⁰, que veio a substituir o então imposto de consumo, e o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM)¹⁷¹, que substituiu o então imposto sobre vendas e consignações, tiveram a sua base de incidência modificada, deixando de incidir em “cascata” para se submeterem ao princípio da não cumulatividade¹⁷²

Alguns autores se referem a não-cumulatividade como “princípio” e outros como “técnica de tributação ou arrecadação”¹⁷³. Para Machado¹⁷⁴, é princípio quando a Constituição Federal enuncia, de forma genérica, que o imposto “será não-cumulativo”, mas sem estabelecer a técnica, o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade.

Como princípio, Barreto¹⁷⁵, em coro com Ataliba e Giardino, refere que a não-cumulatividade é diretriz constitucional imperativa, que introduz um processo de “abatimento”, correspondente aos montantes referentes a operações anteriores. Por esse processo, a compensação é o critério constitucional pelo qual, juridicamente, se constrói a chamada não-cumulatividade.

regra assumiu o status de direito público subjetivo de nível constitucional (BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. *In: O princípio da não-cumulatividade*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 181).

¹⁶⁹ CALIENDO, Paulo. Repetição de Indébito de ICMS: Legitimidade Ad Causam. **Revista Tributária das Américas**. Vol. 6. Jul-Dez 2012. p. 210.

¹⁷⁰ Emenda Constitucional n. 18/1965, Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados. Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores. (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](http://L5172COMPILADO(planalto.gov.br)); Acesso em: 18 jun. 2022)

¹⁷¹ Emenda Constitucional n. 18/1965, “Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. [...] § 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.” BRASIL. [Constituição (1946). **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: [Emc18-65 \(planalto.gov.br\)](http://Emc18-65(planalto.gov.br)); Acesso em 20 jun 2022.

¹⁷² COELHO, Álvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1-2, 2017. p. 43.

¹⁷³ Como exemplo, cite-se Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS. Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade. **O princípio da não cumulatividade**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 2004, p. 46).

¹⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS: Créditos Relativos a Energia Elétrica e Serviço de Comunicação. **O ICMS e a LC 102**. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética: 2000, p. 93.

¹⁷⁵ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. Reforma tributária (Emenda Constitucional nº 23, 1º de dezembro de 1983). **Revista de Direito Administrativo**, v. 155, 1984, p. 358.

Para Paulsen¹⁷⁶, a não-cumulatividade é técnica de tributação ou arrecadação, ou seja, é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva o princípio. Essa técnica, conforme o autor, visa a impedir que as “incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica”.

No caso do IPI¹⁷⁷ e do ICMS¹⁷⁸, é o próprio Texto Constitucional que prevê que tais impostos serão não-cumulativos, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Relativamente ao IPI, o industrial adquire insumos, embalagens e produtos intermediários que se incorporarão ao seu produto final, e credita-se do IPI incidente nas respectivas operações, cujo valor será utilizado para abater do IPI devido nas saídas de produtos industrializados. Conforme Paulsen¹⁷⁹, o “creditamento independe do efetivo pagamento do montante devido na operação anterior. O industrial adquirente credita-se do valor do IPI simplesmente destacado na Nota [fiscal].”

Quanto ao ICMS, Melo¹⁸⁰, também com alicerce no critério de abatimentos de Ataliba, assevera que a não-cumulatividade consiste na compensação dos valores creditados com os valores debitados em determinado período de tempo (geralmente mensal), “não integrando a estrutura do ICMS e nem se confundindo com a base de cálculo, tendo operatividade em momento posterior à configuração da operação ou prestação realizada”.

¹⁷⁶ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 83

¹⁷⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

¹⁷⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

¹⁷⁹ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 81.

¹⁸⁰ MELO, José Eduardo Soares de. e PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 255.

Desde o momento que a regra da não-cumulatividade foi introduzida ao IPI e ao ICMS, surgiram os debates relativos ao repasse do respectivo tributo ao adquirente ou consumidor final, como se esse fosse o escopo de tal regra constitucional.

A própria jurisprudência prende-se a esse ponto para afastar a restituição do IPI e do ICMS dos contribuintes de direito (sujeito passivo), sob a alegação de que o tributo foi repassado ao adquirente da mercadoria.

Seja caracterizado como princípio ou como técnica de tributação ou arrecadação, a não-cumulatividade não pode ser confundida ou mesclada com a regra do artigo 166, do CTN. A não-cumulatividade tem por escopo maior eliminar a tributação plurifásica sobre o consumo, também servindo à praticidade tributária dentre outros propósitos que passam à margem da repetição do indébito prevista no art. 166 do CTN.

O fato de o valor do IPI e do ICMS serem destacados no documento fiscal – o que é feito por conta do creditamento que é objeto da não-cumulatividade – não pode ser confundido com o fenômeno econômico da repercussão ou da translação, tampouco ser óbice à restituição de tributo ilegal ou inconstitucional.

2.3 Princípios constitucionais aplicáveis à repetição do indébito tributário

A Constituição Federal de 1988, conforme Carvalho¹⁸¹ contempla tanto “princípios constitucionais gerais, válidos para a plenitude do ordenamento, como princípios constitucionais tributários”, que a legislação infraconstitucional deve acatar, “em toda a latitude”¹⁸². Tais princípios podem estar “explícitos ou implícitos”¹⁸³ no Texto Constitucional.

- Princípio da legalidade e da segurança jurídica:

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 106.

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 114.

¹⁸³ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 151.

Como *princípio geral*, encontra-se previsto no Título II, relativo aos “Direitos e Garantias Fundamentais” (artigo 5º, II, CF/1988)¹⁸⁴, e, no campo tributário, no Título VI, específico “Da Tributação e do Orçamento” (artigo 150, I, CF/1988)¹⁸⁵.

Dado o contexto econômico e político em que foi publicado o Código Tributário Nacional e, assim, o artigo 166, que trata da repetição do indébito tributário, o princípio da legalidade assume relevante perspectiva, haja vista que, conforme pontuado por Baleeiro¹⁸⁶, “tributo incompatível com a legislação é o ilegal e sem causa jurídica, que é a própria lei”.

De fato, a circunstância de haver indébito tributário é consequência de o tributo ter sido pago pelo contribuinte com base em lei ilegal ou inconstitucional. Nesse aspecto, a ofensa ao princípio da legalidade decorre, necessariamente, do fato de que o indébito tributário não é, na verdade tributo, pois sendo “todo tributo, por definição, legal e devido, não pode uma quantia paga indevidamente a título de tributo ter natureza tributária.”¹⁸⁷.

Nas palavras de Troianelli¹⁸⁸, o ressarcimento do indébito tributário não consiste em um direito público subjetivo do contribuinte, mas, acima de tudo, em um “dever do Estado de, possuidor ilegítimo de dinheiro alheio que jamais deveria ter sido por ele exigido do contribuinte, fazer com que este indébito tributário retorne, o mais rápido possível, ao bolso do contribuinte”.

¹⁸⁴ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

¹⁸⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

¹⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2018. P. 1291. *e-book*.

¹⁸⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1999. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, p.120.

¹⁸⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1999. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, p.140.

Na mesma linha, Schoueri¹⁸⁹ refere que a restituição dos tributos indevidos tem por fundamento o próprio princípio da legalidade dos tributos. Vale dizer, o “contribuinte foi coagido a pagar o imposto ilegal. Deve, portanto, ver restituído aquilo que foi coagido a pagar ilegalmente”.

Sendo a raiz do direito à restituição a própria Constituição Federal, que abriga o princípio da legalidade, não há dúvida de que, permanecendo nas mãos do Estado o que foi cobrado indevidamente do contribuinte, tal conduz ao enriquecimento sem causa do próprio Estado.

Ademais, pelo princípio da legalidade, cabe à lei a definição dos critérios antecedentes e consequentes da regra matriz de incidência, ou seja, o fato gerador da obrigação tributária, o sujeito passivo, base de cálculo e alíquota. Nesse rumo, condicionar a restituição do tributo pago indevidamente pelo sujeito passivo, a autorização de um terceiro (pessoa estranha, contribuinte de fato) – não previsto em lei e não integrante da relação jurídica tributária – tal circunstância também fere o princípio da legalidade.

Dessa forma, por conta do direito de o contribuinte recolher aos cofres públicos tributos que estejam em consonância com a Constituição Federal e com a lei, nenhuma norma de natureza infraconstitucional, como é caso do Código Tributário Nacional, poderá limitar tal direito, tampouco impedir a restituição de valores ilegitimamente endereçados aos cofres públicos.

Outrossim, igualmente no artigo 5º¹⁹⁰ da Constituição federal de 1988 está previsto o princípio da segurança jurídica.

Torres, R.¹⁹¹ pontua que a segurança jurídica é um “autêntico direito fundamental” e, por ser “coextensivo ao Estado de Direito”, o “acompanha em suas diversas configurações, guardando as características próprias de cada época [...]”, épocas essas retratadas no Estado Liberal de Direito, no Estado Social de Direito e, mais recentemente, no Estado Democrático de Direito.

¹⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, vol. 27, n. 1, São Paulo, 1987.

¹⁹⁰ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

¹⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado** n. 4. Salvador. 2005. p. 436. Disponível em: [1270839842-libre.pdf \(d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net\)](http://1270839842-libre.pdf); Acesso em 10 jan 2023.

Considerando que, atualmente, “as garantias não esgotam o sistema de proteção dos direitos da liberdade”¹⁹², a segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça, ainda mais quando a “tensão entre a segurança e a justiça é muitas vezes “dramática”, constituindo uma das contradições básicas do sistema jurídico, em permanente necessidade de superação”. Vale dizer, deve-se buscar o “equilíbrio entre os dois valores”, com foco “principalmente pela razoabilidade na aplicação das normas e pela ponderação de princípios”.¹⁹³.

Na busca de equilíbrio entre segurança e justiça para fins da restituição do tributo pago sem causa jurídica, o artigo 166 do CTN deve ser reinterpretado à luz dos claros objetivos traçados pelo Texto Maior de 1988 e não mais com base na ultrapassada jurisprudência firmada nos anos 60 do século XX, cujo contexto político, social e constitucional era totalmente diverso do atual.

A partir dessa almejada interpretação do art. 166 do CTN, ter-se-á evidenciado o direito de o contribuinte recolher aos cofres públicos tributos que estejam em consonância com a Constituição Federal e com a lei, e, acaso pague tributos indevidos, o direito de o restituir perante o erário, em respeito ao princípio da legalidade e como medida de segurança e justiça.

- Direito de propriedade e princípio do não confisco:

O direito de propriedade tem seu fundamento na Constituição Federal, especificamente no art. 5º, XXII¹⁹⁴ e no art. 170, II e III¹⁹⁵. Nas palavras de Silva¹⁹⁶, o

¹⁹² TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado** n. 4. Salvador. 2005. p. 436. Disponível em: [1270839842-libre.pdf \(d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net\)](https://www.d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/1270839842-libre.pdf); Acesso em 10 jan 2023.

¹⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros**, 2005, p. 7-8. Disponível em: [CAPÍTULO II \(usp.br\)](https://www.usp.br/capitulo-ii); Acesso em 10 jan 2023.

¹⁹⁴ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII - é garantido o direito de propriedade;” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/constituicao). Acesso em: 18 jun. 2022.

¹⁹⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] II - propriedade privada; III - função social da propriedade; BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/constituicao). Acesso em: 06 maio 2023.

Texto Maior, além de assegurar o direito de propriedade, estabelece o seu “regime fundamental”, de modo que o “Direito Civil não disciplina a propriedade, mas tão somente as *relações civis* a ela inerentes.”

Venosa¹⁹⁷ pontua que o curso da história dos vários povos, desde a antiguidade, encarregou-se de modificar o conceito e a natureza do direito de propriedade.

De fato, ao longo dos tempos, a inserção do princípio da função social modificou a estrutura e o regime jurídico da propriedade¹⁹⁸, sendo cabível falar “não em propriedade, mas em *propriedades*”, pois a referida “função social atua diversamente, tendo em vista a destinação do bem objeto da propriedade”.¹⁹⁹

Nesse sentido, Silva²⁰⁰ adverte que:

“uma coisa é a *propriedade pública*, outra a *propriedade social* e outra a *privada*; uma coisa é a *propriedade agrícola*, outra a *industrial*; uma a *propriedade rural*, outra a *urbana*; uma a *propriedade de bens de consumo*, outra a de *bens de produção*; uma a *propriedade de uso pessoal*, outra a *propriedade/capital*.

[...]

Cada qual desses tipos pode estar sujeito, e por regra estará, a uma disciplina particular, especialmente porque, em relação a eles, o princípio da função social atua diversamente, tendo em vista a destinação do bem objeto da propriedade.

Perlingieri²⁰¹ destaca que “o problema é identificar qual função social foi predeterminada para a propriedade e especificar se e de que modo a função social permeia e conforma a estrutura proprietária, sem condescender a posições apriorísticas a favor ou contra”. Nesse sentido, Perlingieri refere:

“Se estrutura e função representam, do ponto de vista metodológico, a natureza de qualquer noção, falar de «função social» para a propriedade privada e de «utilidade social» para a iniciativa econômica privada é um problema não somente metodológico e classificatório, mas também interpretativo e de concretização de fórmulas contidas em normas de nível constitucional (art. 41 e 42).

[...]

¹⁹⁶ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 275.

¹⁹⁷ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: direitos reais**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 156-167.

¹⁹⁸ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 275.

¹⁹⁹ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 276.

²⁰⁰ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 276.

²⁰¹ PERLINGIERI, Pietro. **O direito civil na legalidade constitucional**. Trad, Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 937-940.

“Em um sistema inspirado pela solidariedade política, econômica e social e pelo pleno desenvolvimento da pessoa (art. 2º Const.), o conteúdo da função social assume um papel promocional, de maneira que a disciplina das formas proprietárias e a sua interpretação deverão ocorrer de forma a garantir e promover os valores sobre os quais se funda o ordenamento.”

Perlingieri analisou a função social da propriedade e da utilidade social da empresa no sistema ítalo-comunitário, mas sua análise é plenamente aplicável ao caso brasileiro, em que a Constituição, conforme referido acima, prevê a propriedade privada e a sua função social como princípio da ordem econômica (CF/88, art. 170), o que outra conotação não tem senão a de “*assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*” (grifos no original)²⁰².

A esse ponto, Silva²⁰³, ao tratar acerca da função social da empresa, leciona:

[...] “iniciativa econômica privada é amplamente condicionada no sistema da constituição econômica brasileira. Se ela se implementa na atuação empresarial, e esta se subordina ao princípio da função social, para realizar ao mesmo tempo o desenvolvimento nacional, assegurada a existência digna de todos, conforme os ditames da justiça social, bem se vê que a liberdade de iniciativa só se legitima quando voltada à efetiva consecução desses fundamentos, fins e valores da ordem econômica.

Com efeito, estando a liberdade de iniciativa empresarial subordinada ao princípio da função social para fins de assegurar os ditames da justiça social, o que deve ser efetivado pelas empresas através da produção de bens, prestação de serviços, geração de empregos, desenvolvimento da economia, dentre outros pilares, qualquer atitude do Estado que impeça ou ameace a realização dessa função social, fere o direito de propriedade.

No caso em estudo, quando o Estado impõe restrições à repetição do indébito tributário, especialmente no caso dos chamados “tributos indiretos”, há violação ao direito de propriedade da empresa que, ao não receber de volta o que pagou indevidamente, sofre o reflexo dessa situação no dia a dia da sua atividade empresarial, com impacto direto na realização da sua função social.

Relativamente ao princípio do não-confisco, que tem previsão explícita no artigo 150, IV²⁰⁴, da Constituição, está ele relacionado com “a ideia de proibição de

²⁰² SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 826.

²⁰³ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 828.

²⁰⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco; BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

exagero”, impondo que se indague “se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade”²⁰⁵.

Segundo o art. 166, do CTN, o contribuinte deve, no caso de repetição de tributos (indiretos)²⁰⁶ em que ocorre transferência do ônus financeiro, provar que não houve tal transferência, ou que foi autorizado pelo contribuinte de fato a exigir a restituição. Conforme destaca Schoueri²⁰⁷, na “hipótese - freqüente - de o contribuinte não ser bem-sucedido na prova da não-transferência, não lhe cabe a repetição. Opta-se, portanto, pelo enriquecimento do fisco, visto ser impraticável a exigência da repetição do indébito tributário dito indireto”.

Assim, a imposição de travas à repetição do indébito tributário atinge diretamente o fundamental direito de propriedade (CF/88, art. 5º, XXII)²⁰⁸ e, por consectário, o princípio que veda o confisco (CF/ 150, IV), na medida em que o contribuinte que pagou o tributo tido como “indireto” não conseguirá restituí-lo se não preencher os requisitos do art. 166, do CTN. Daí a importância e necessidade de o artigo 166 ser reinterpretado à luz das diretrizes da Constituição de 1988.

- Princípio da Isonomia:

Torres, R.²⁰⁹ destaca que as “relações entre segurança e igualdade são intensas. A igualdade penetra também na idéia de segurança jurídica, servindo-lhe de medida e legitimação”. Já a insegurança, “como seu oposto, traz a desigualdade fiscal.”²¹⁰

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

²⁰⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 363.

²⁰⁶ Utiliza-se esse classificação apenas em razão de ser ela referida pela jurisprudência pátria que será analisada no próximo Capítulo.

²⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, vol. 27, n. 1, São Paulo, 1987. p. 43.

²⁰⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII - é garantido o direito de propriedade;” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

²⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo, A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado** n. 4. Salvador. 2005, p. 436. Disponível em: [1270839842-libre.pdf \(d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net\)](http://1270839842-libre.pdf(d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net)); Acesso em 10 jan 2023.

²¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo, A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado** n. 4. Salvador. 2005, p. 435. Disponível em: [1270839842-libre.pdf \(d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net\)](http://1270839842-libre.pdf(d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net)); Acesso em 10 jan 2023.

Partindo da visão tridimensional do fenômeno jurídico, Martins²¹¹ assevera que tal visão pode ganhar uma quarta dimensão, o “valorar bem”. Isso porque o “ato de valorar não se exterioriza mecanicamente, mas com decidido conteúdo ético”. Assim, mais do que valorar, “é necessário valorar bem”.

O valorar bem implica uma relação de igualdade ou de proporcionalidade isonômica entre os polos sujeitos à relação criada. O valorar bem que implique privilégios de um lado sobre o outro tem como consequência um desequilíbrio fático que descompassa a norma no tempo. Nesse passo, conforme Martins²¹², a imposição tributária será tanto mais justa quanto mais equilibrada for a relação entre o polo passivo e ativo, “sendo função do legislador e do intérprete, em uma segunda fase, com flexibilidade menor, objetivar a justiça da norma fiscal, a partir da enunciação correta e justa carga a ser suportada pelo cidadão”.

Trazendo a dimensão do valorar bem para a questão da restituição do indébito tributário, tem-se que o princípio da igualdade (CF/88, art. 150, II)²¹³ e, assim, o da isonomia, somente será respeitado se o tributo pago indevidamente for devolvido ao sujeito passivo que o desembolsou, por ser ele o único contribuinte da relação jurídica tributária. Se assim não o for, estar-se-á beneficiando o sujeito passivo que – por qualquer razão – não tenha recolhido o tal tributo indevido e, assim, não terá de se sujeitar ao artigo 166 do CTN.

Se a obrigação tributária nasce para todos que praticam respectivo o fato gerador, não parece justo ou isonômico que o sistema tributário permita que o sujeito passivo que tenha cumprido com a norma tributária, pagando o tributo - que, posteriormente, foi declarado ilegal ou inconstitucional -, venha a ser “punido” com a privação da devolução do *quantum* pagou indevidamente em razão de uma interpretação vetusta do art. 166 do CTN.

- Princípio da Capacidade Contributiva:

²¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 4.

²¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p.5.

²¹³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://www.planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

Conforme Lang²¹⁴, o “princípio da tributação conforme a capacidade contributiva é considerado princípio fundamental de uma tributação mais justa”. Se Adam Smith abriu o caminho para o princípio da capacidade contributiva, foi a ciência do Direito Tributário que desenvolveu o “princípio da capacidade contributiva como parâmetro neutro de política distributiva voltado à repartição igualitária da carga tributária”²¹⁵.

Nesse sentido, Ávila²¹⁶ assevera que os “princípios da capacidade contributiva e da igualdade devem ser interpretados de modo que o seu significado incorpore ao máximo a função estruturante dos princípios da dignidade humana, da liberdade e da propriedade.”

Nas palavras de Folloni²¹⁷, capacidade contributiva “estabelece um critério de igualdade e, portanto, parcialmente, de justiça, que implica tributação mais gravosa aos contribuintes de maior capacidade econômica, a ser seguido pelo Estado ao exercer o poder de tributar”. Trata-se, dessa forma, de um direcionamento “ao poder de tributar, que exclui outros, restringindo-o, não o ampliando.”

Ademais, referir que a “capacidade contributiva é um critério que se impõe ao poder tributário não é dizer tudo”²¹⁸, pois “tributo justo é aquele que cumpre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva”²¹⁹.

Vale dizer, apenas a capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º)²²⁰ não é suficiente para impor qualquer forma de tributação. Deve haver lei que obrigue o sujeito passivo a “contribuir para as despesas públicas conforme sua capacidade

²¹⁴ LANG, Joachim; POLIZELLI, Victor Borges. Justiça fiscal e globalização. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010. p. 71.

²¹⁵ LANG, Joachim; POLIZELLI, Victor Borges. Justiça fiscal e globalização. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010. p. 72.

²¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 119.

²¹⁷ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista direito tributário atual**, n. 42, 2019. p. 478.

²¹⁸ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista direito tributário atual**, n. 42, 2019. p. 481.

²¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, 2022, p. 361.

²²⁰ “Art. 145 [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://www.planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

contributiva”²²¹. Daí que, “não havendo lei, não há determinação jurídica a ninguém para que recolha tributos por motivos de solidariedade social ou por ter manifestado capacidade econômica”²²².

Assim, se é inquestionável que o tributo é um dos elementos necessários para a proteção e promoção dos direitos fundamentais²²³, também não se questiona que tal tributo somente atingirá tal desiderato se for exigido através de lei válida, que observe a capacidade contributiva e seja igualitária.

Não encontra eco nesse propósito o impedimento de restituição de tributo pago de forma ilegal ou inconstitucional, pois se estará ampliando o poder de tributar para atingir contribuintes cuja capacidade contributiva não possui respaldo em lei (por ser ilegal ou inconstitucional). E o princípio da igualdade, critério da capacidade contributiva, também resta afrontado, na medida que contribuintes que não pagaram o tributo ilegal ou inconstitucional (por qualquer motivo) não sofrerão qualquer exigência a esse respeito, ao passo que o contribuinte que efetuou o recolhimento do tributo indevido não poderá restituí-lo se não atender os requisitos do artigo 166 do CTN, o que acaba ocorrendo na maior parte das vezes, dada a dificuldade de obter a autorização do adquirente da mercadoria ou do serviço ou comprovar que o tributo não foi incorporado ao preço.

Dessa forma, se o princípio da capacidade contributiva tem por base uma tributação mais justa, voltada à repartição igualitária da carga tributária, para fins da concretização dos direitos fundamentais, tal intento resta afastado no caso de o contribuinte ser impedido de restituir o tributo pago de forma indevida.

- Princípio da razoabilidade:

Para Ferraz Junior²²⁴, a razoabilidade aparece como “um corretor da violação de equivalências” a qual “tem a ver não só com o balanceamento de medidas objetivamente dadas, mas também com o equilíbrio na relação meio/fim [...]”.

²²¹ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista direito tributário atual**, n. 42, 2019. p. 485.

²²² FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista direito tributário atual**, n. 42, 2019. p. 485.

²²³ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista direito tributário atual**, n. 42, 2019. p. 487.

²²⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 107-108. *e-book*.

Ferraz Junior destaca o sentido lato e estrito do princípio da razoabilidade. O sentido lato de um ato administrativo, de uma lei, de uma sentença está voltado à “razoabilidade jurídica nas suas três formas de adequação” e o sentido estrito na verdadeira adequação ou justiça²²⁵.

Também Velloso²²⁶ refere que a “exigência da razoabilidade garante um mínimo de justiça em todo e qualquer ato estatal, mediante a proibição da sua antítese, a arbitrariedade”.

No caso da restituição do indébito do tributo tido por indireto, uma das justificativas para impedir a devolução do *quantum* pago indevidamente é o enriquecimento sem causa do contribuinte, se este não atender às condições do art. 166 do CTN.

Esse argumento, conforme já mencionado, é um contrassenso, na medida que, primeiro, todos os tributos repercutem, e, segundo, se o contribuinte pagou o tributo sem causa jurídica para tanto (por ser ilegal ou inconstitucional), tal situação não foi criada por ele, mas pelo legislador que instituiu o tributo de forma indevida.

Nessa medida, não é razoável, tampouco, justo impor ao contribuinte – único sujeito passivo da relação jurídica tributária - que já sofreu o desembolso do valor, restrição patrimonial por circunstância que ele não deu causa.

A manter-se o anacrônico entendimento de que a restituição do tributo indireto deve atender às condições ao art. 166 do CTN, estará sendo perpetuada a transformação do binômio tributo indevido/ restituição no irrazoável tributo indevido/sanção em razão do malfado impedimento à restituição²²⁷.

²²⁵ As três formas de adequação referidas por FERRAZ Jr. são: “1. No âmbito da técnica (enunciados técnicos: se quer A, faz B) falar-se de meios razoáveis para obter certo fim (razoabilidade técnica). 2. Na axiologia jurídica (enunciados valorativos: a situação. A é justa), diz-se que são razoáveis certas situações elas próprias com carga valorativa (cooperação, ordem, paz, segurança, etc.) quando se fundam na justiça, enquanto valor fundante e abarcante dos demais (razoabilidade axiológica). 3. Na ciência do direito (enunciados dogmáticos de busca de razão suficiente para uma conduta: a conduta A tem por fundamento a lei Y), a razoabilidade significa uma adequada subsunção: adequada essencialmente quando se dá em face de uma norma jurídica, adequada existencialmente, quando se dá em face de um standard comportamental jurídico, adequada verdadeiramente, quando se dá em face de critério de justiça acolhido pelo ordenamento (razoabilidade jurídica). (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 109. *e-book*.)

²²⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça tributária. In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012, p. 69.

²²⁷ A afirmação tem por alicerce o exemplo trazido por FERRAZ Jr quanto ao dano patrimonial. Nesse caso, o autor refere que “admitido que o montante da indenização é irrazoável, a relação comutativa pre-juízo/indenização estaria transformada em prejuízo/pena”. (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 113. *e-book*).

- Princípio da Moralidade:

Na crítica de Venosa²²⁸, as estruturas jurídicas brasileiras são “tecnicamente bem formuladas, mas praticamente falidas”, por desmoronarem perante a “constante crise de moralidade, que desembocam na insegurança, no emperramento do sistema e do ordenamento jurídico, dentre outras mazelas”.

O “emperramento do sistema” e do “ordenamento jurídico”, no caso em tela, se traduzem na ultrapassada orientação jurisprudencial acerca do art. 166, do CTN que, desde a década de 60, acata o locupletamento do Estado em detrimento do contribuinte que pagou o tributo indevido.

É imoral que o Estado mantenha para si tributo declarado ilegal ou inconstitucional (CF/88, art. 37)²²⁹. Não há fundamento algum que justifique o seu enriquecimento sem causa. É a perpetuação da “imoralidade tributária em favor do sujeito ativo da relação tributária”²³⁰.

Nas palavras de Troianelli²³¹, enquanto “a moralidade é para o contribuinte, sob o aspecto positivo constitucional, questão de consciência, é para o Estado imperativo jurídico”. Dessa forma, concluiu o autor que embora o enriquecimento injustificado por parte do contribuinte “possa ser imoral, não será, necessariamente, ilícito. Já o enriquecimento injustificado por parte do Estado será, além de imoral, necessariamente ilícito, pois constitucionalmente vedado”.

Com base na lição de Delgado²³², é preciso olhar para o Sistema Tributário Nacional como um todo, de modo a concretizar, em consonância com os princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade, da proibição da utilização do tributo com efeito de confisco, da razoabilidade, o também relevante princípio da moralidade, a par do fundamental direito de propriedade.

²²⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Primeiras Linhas. 3ª ed. São Paulo: Atlas. 2010. p. 224-225.

²²⁹ “Art.37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](http://www.planalto.gov.br). Acesso em: 18 jun. 2022.

²³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 169.

²³¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª reimpressão da edição de 1999. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2001. p. 121

²³² DELGADO, José Augusto. O princípio da moralidade administrativa e a constituição federal de 1988. **Revista dos Tribunais**, v. 680, 1992.

O sempre alegado interesse público para justificar o locupletamento do Estado em detrimento do contribuinte que pagou o tributo indevido não mais encontra respaldo no atual Estado Social, cujas bases passam pela tributação justa e tributação justa, no caso do presente estudo, é pagar o que é devido e ser restituído em caso de a tributação não ter causa jurídica a lhe dar sustento.

3 LEVANTAMENTO JURISPRUDENCIAL RELATIVO AO ARTIGO 166, DO CTN

A seguir, será demonstrado o resultado da pesquisa jurisprudencial realizada, primeiramente, no âmbito do Supremo Tribunal Federal e, após, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. O objetivo é demonstrar que os argumentos utilizados para impedir a repetição do tributo “indireto” vêm sendo repetidos há anos, por mera retórica, sem qualquer reexame da matéria frente ao “estado de coisas”²³³ introduzido pelo Texto Constitucional de 1988.

3.1 Orientação do Supremo Tribunal Federal

No período que precedeu à codificação tributária brasileira, a matéria relativa à restituição dos tributos indevidos era analisada pela jurisprudência com base no instituto do pagamento indevido previsto pelo antes mencionado art. 964, do Código Civil de 1916²³⁴. Nesse cenário, o Supremo Tribunal Federal perfilhava um posicionamento bastante favorável aos contribuintes²³⁵.

A Fazenda Pública, ao se deparar com as ações de restituição de indébito tributário, passou a defender a aplicação do artigo 965²³⁶, do Código de 1916 (que conduz à prova do erro do pagamento), ao invés do artigo 964²³⁷ (em que basta o pagamento indevido para haver a restituição). Além disso, a teoria da repercussão econômica ou teoria da translação, advinda da economia e da ciência das finanças, e a doutrina do tesouro nacional, também passaram a fazer eco entre os entes

²³³ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 19.

²³⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 36.446/DF**. Repetição de indébito julgada procedente. – Tributo indevido deve ser restituído, independente da prova de erro, - Recurso provido. Relator Ministro Antônio Villas Boas, publicado em 21 de maio de 1959. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan. 2023.

²³⁵ CALIENDO, Paulo. Repetição de Indébito de ICMS: Legitimidade Ad Causam. **Revista Tributária das Américas**. Vol. 6, 2012.p. 208.

²³⁶ “Art. 965. Ao que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro.” BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L3071 \(planalto.gov.br\)](#); Acesso em: 20 set. 2022.

²³⁷ Art. 964. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir. A mesma obrigação incumbe ao que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.” BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L3071 \(planalto.gov.br\)](#); Acesso em: 20 set. 2022.

federativos na firme intenção de negar a restituição do indébito tributário ao contribuinte que efetuou o pagamento do tributo indevido.

O Supremo Tribunal Federal, inicialmente, rechaçou aplicação do art. 965²³⁸ à repetição do indébito tributário, mas, nas palavras de Bottallo²³⁹, foi retrocedendo até mostrar-se receptivo à influência do fenômeno da repercussão, “erigindo-o em poderoso obstáculo às pretensões dos contribuintes de reaver o indevido, ainda quando, sobre essa circunstância, ou seja, a de ser o tributo indevido, não pairasse qualquer dúvida”.

Nesse compasso, o argumento fazendário acabou por ressoar mais fortemente no âmbito da Suprema Corte até que, na sessão plenária de 13.12.1963, foi aprovada a Súmula 71²⁴⁰, cujo teor refere que “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Os precedentes que deram origem à Súmula 71 (RE 46450/RS²⁴¹, RE 44115/ES²⁴², RE 45678/SP²⁴³ e o RE 47069/SP²⁴⁴) estavam fundamentalmente

²³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário n. 38.952/DF**. Taxa. Impostos. *Restituição de tributos* declarados inconstitucionais. Não se lhe aplica o art. 965 do Código Civil, que, cuidando da *restituição* do pagamento indevido, sujeita quem pagou voluntariamente à obrigação de provar que o fez por erro. Aplica-se, sim, a regra solve et repete. Controvérsia sobre se, tratando-se de *tributo indireto*, cabe a *restituição*, quando o ônus fiscal, com a sua inclusão no preço da mercadoria, veio a ser suportado pelos consumidores. Matéria controvertida e também de fato, que não abre ensejo ao recurso extraordinário interposto sob invocação da alínea a. Relator Ministro Luiz Gallotti, publicado em 10 de julho de 1958. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²³⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 254.

²⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 71**. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1963]. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 46.450/RS**. Imposto indevido – Repetição - Requisitos para sua procedência. Relator Ministro Antonio Villas Boas, em 06 de junho de 1961. Nesse julgamento, o voto do Relator Ministro Villas Boas bem refletiu o posicionamento da época, baseado na doutrina e na legislação civilista. Disse o referido Ministro em seu voto: [...] a conditio indebiti e a in rem verso, de maior envergadura, procedem da mesma fonte, que é a máxima Nenini licet cum alterius detrimento fieri locupletioem, destinando-se ambas a restabelecer a relação de equilíbrio, cuja ruptura fôra ocasionada por um ato sem causa jurídica. [...] se alguém tem seu patrimônio enriquecido com o detrimento de outrem, este não terá mais interesse de acionar, a base da equidade, quando se verifica que está plenamente compensado. O argumento de que a repetição tem, na espécie, caráter indenizatório, isto é, visa à integração do preço desfalcado com o pagamento do imposto, é notoriamente irrelevante e inaceitável nesta emergência de lucros imensuráveis. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 44.115/ES**. As restituições dos tributos indiretos, pagos pelo produto a conta do consumidor, somente por este ou mediante sua autorização, pode ser reclamada. Relator Ministro Ribeiro da Costa. Relator para o acórdão Ministro Henrique D’Ávila, em 02 de outubro de 1961. Nesse acórdão, o Relator Min. Henrique D’Ávila colocou foco na teoria da translação ou da repercussão econômica e na teoria do tesouro nacional, mas sem abandonar o entendimento de que, repetir o tributo a quem não o

alicerçados na teoria da repercussão econômica dos tributos indiretos, da qual, nas palavras de Bottallo²⁴⁵, decorreria:

a. a inoportunidade de prejuízo financeiro do "solvens" pelo recolhimento do tributo indevido, o que lhe inibiria o uso da ação de repetição, pois esta, fundada na equidade, não pode servir de instrumento para enriquecimento sem causa; b. a conseqüente falta de legitimidade do "solvens" para pleitear a repetição; c. a inexistência de obrigação do accipiens" de restituir o indevido a quem não provou haver sofrido desfalque patrimonial; d. a consideração - já destacada - de que, entre propiciar-se enriquecimento sem causa ao particular ou ao Estado, é preferível que se opte por esta última alternativa, já que tal enriquecimento reverteria e m benefício da coletividade, da qual é o Estado o representante.

A teoria da repercussão econômica ou da translação, que traz na sua essência a dicotomia dos tributos em diretos e indiretos, da forma como foi sendo recepcionada pela jurisprudência, acabou por absorver e fundir a teoria do enriquecimento sem causa e a teoria do tesouro nacional. Essa compilação de teorias outro objetivo não teve senão o impedir que o *solvens*, efetivo sujeito passivo da relação jurídica tributária, restitua o valor do *quantum* pagou indevidamente a título de tributo.

Baleeiro, na época ministro do Supremo Tribunal Federal, ao debruçar-se sobre a matéria relativa à repetição do indébito tributário, trouxe relevantes reflexões que oportunizaram o estudo do tema sobre perspectivas mais lúcidas.

Por ocasião do RE 45977/ES²⁴⁶, Baleeiro, ao criticar o teor da Súmula n. 71, ressaltou em seu voto:

desembolsou importa em propiciar enriquecimento ilícito e sem justa causa deste. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan. 2023.

²⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário n. 45.678/SP**. Ação de repetição de tributo. Cota de algodão em pluma. Não se restitui tributo indireto, pois que seu montante incorpora-se no custo da produção da mercadoria, ao ser vendida. Jurisprudência do Supremo Tribunal. Ministro Relator Gonçalves de Oliveira, em 26 de junho de 1961. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 47.069/SP**. Incabível a repetição de imposto indireto, que repercute sobre terceiros, não se configurando o prejuízo do solvens. Relator Ministro Víctor Nunes, em 30 de junho de 1961. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁴⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 255.

²⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 45.977/ES**. REPETIÇÃO DE IMPOSTO INCONSTITUCIONAL - Em princípio, não se concede a do tributo indireto no pressuposto de que ocasionaria o locupletamento indébito do contribuinte de jure. Mas essa regra, consagrada pela Súmula nº 71, deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se esse locupletamento. Financistas e juristas ainda não assentaram um standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que, a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável em caso concreto. Ministro Relator

[...] à falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômicos-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data vênia, de que, sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de jure para o contribuinte de facto. Então, haveria locupletamento indébito daquele às expensas deste, motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição. [...] A Súmula prefere que o locupletamento favoreça o Estado e não o contribuinte de jure, no pressuposto de que aquele representa a comunidade social. Mas não se pode negar a nocividade do ponto de vista ético e pragmático, dum interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito – a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e a realização da ideia-força de Justiça.²⁴⁷

Ao colocar em cheque a infalibilidade da teoria da repercussão econômica, Baleeiro promoveu uma sutil flexibilização na orientação jurisprudencial. O conseqüente dessa sutileza foi a edição da Súmula n. 546²⁴⁸, cujo teor refere que “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.”

A Súmula n. 546 veio para abrandar a Súmula n. 71²⁴⁹, mas sem revogá-la e sem abandonar a teoria da repercussão econômica ou da translação e a teoria do enriquecimento sem causa, teorias essas que, em conjunto ou separadamente, seguiram sendo a fundamentação da negativa do *solvens* de repetir o indébito tributário.

Essa orientação jurisprudencial da década de 60, que deu ensejo às Súmula n. 71 e n. 546, também motivou a redação do art. 166 do CTN. E não é por nada que desde sua origem esse dispositivo gera críticas advindas de substancial parcela da doutrina tributária nacional.

Aliomar Baleeiro, em 27 de setembro de 1966. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²⁴⁷ No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 61.664/MG**. Relator Ministro Aliomar Baleeiro, em 21 de maio de 1968. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **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. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1969]. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²⁴⁹ Conforme MARTINS, “as Súmulas 71 e 546, nascidas a partir de uma solução política e não jurídica da Suprema Corte, que evitou a falência dos Estados, no rumoroso caso do IVC incidente sobre o imposto sobre consumo, vedando as repetições de indébito dos contribuintes lesados pela ilegal cobrança dos Erários Estaduais”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Repetição do Indébito*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 175).

Não há dúvida que o dispositivo em foco é a tradução dos “fatores de caráter econômico, político, e até emocional” que influenciaram a jurisprudência da época, haja vista as “condições sociais e dos graves distúrbios financeiros que imperavam no País no início da década de 60”²⁵⁰.

Se fatores outros - que não jurídicos - levaram a Suprema Corte a adotar teorias advindas da economia, da ciência das finanças e do direito civil, após a Emenda Constitucional 18/65, que sistematizou a matéria tributária, e após a codificação tributária de 1966, que passou a dispor sobre as normas gerais de direito tributário, o Supremo Tribunal Federal poderia (ou deveria) ter revisto sua interpretação quanto à repetição do indébito tributária.

A adequação aos princípios e garantias que foram sendo introduzidos ao Texto Constitucional da época, especialmente diante do Estado Social Fiscal – o qual floresce no Ocidente já no curso do século XX ²⁵¹ e, posteriormente, cede espaço para o Estado do século XXI, denominado “Estado Democrático e Social de Direito” ²⁵² – é inexorável.

Porém, não foi esse o cenário que se viu ao longo dos anos, mormente após 1988, quando o julgamento de decisões que contrariarem “lei federal, ou negar-lhes vigência”²⁵³ foi constitucionalmente atribuído ao Superior Tribunal de Justiça²⁵⁴. A partir desse momento, o STF passou negar provimento aos recursos por entender que a análise do artigo 166, do CTN, “é matéria infraconstitucional”²⁵⁵, que “as

²⁵⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 255.

²⁵¹ Conforme TORRES, R., entre 1919 e 1989, aproximadamente, o Estado deixa de ser “o mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita dos tributos, proveniente da economia provada, mas os impostos deixam-se impregnar pela finalidade social ou extrafiscal, ao fito de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade. Pela vertente da despesa a atividade financeira se desloca para a redistribuição de rendas, através do financiamento da entrega de prestações de serviços públicos ou de bens públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2018. p. 8).

²⁵² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.29.

²⁵³ CF/88, art. 105, III, a.

²⁵⁴ CF/88, art. 92, II e art. 104 e seguintes.

²⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo em Recurso Extraordinário n. 948.418/SP**. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTAS. *REPETIÇÃO DO INDÉBITO*. ART. 166 DO CTN. 1. O cumprimento das exigências do art. 166 do CTN quanto à *repetição de indébito* cinge-se ao âmbito infraconstitucional. Súmula 279 do STF. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. Relator Ministro Edson Fachin, em 31 de maio de 2016. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

questões envolvendo a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional não ultrapassam a esfera da legalidade”²⁵⁶, além do que, “para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo acórdão recorrido, quanto a quem suporta o encargo tributário ou à existência de autorização de terceiro que o suportou, é necessário o reexame das provas”.²⁵⁷

Ademais, no julgamento do RE 753.681²⁵⁸ (Tema 752), o Plenário do Supremo Tribunal Federal - ao ratificar o posicionamento da Corte em linha de que a matéria

²⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 768.704/SP**. Agravo regimental no agravo de instrumento. Processual Civil. Pendência de julgamento de recurso especial. Artigo 543, § 1º, CPC/1973. Inaplicabilidade. Tributário. Repetição de indébito. Alcance do art. 166 do CTN. Questão infraconstitucional. Afronta reflexa. Fatos e provas. Súmula 279/STF. 1. Segundo a jurisprudência da Corte, o art. 543, § 1º, do Código de Processo Civil de 1973, vigente ao tempo da interposição do apelo extremo, o qual determina seja o recurso especial julgado antes do extraordinário, quando interpostos simultaneamente, somente se aplica quando ambos os recursos são admitidos na origem, o que não ocorreu no caso dos autos. 2. As questões envolvendo a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional não ultrapassam a esfera da legalidade. A afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, seria reflexa ou indireta. O acolhimento da pretensão recursal importaria no revolvimento do conjunto fático e probatório constante dos autos, o qual não é permitido em sede de recurso extraordinário. Incidência da Súmula 279/STF. 3. Agravo regimental ao qual se nega provimento com imposição de multa de 2% (dois por cento) sobre o valor atualizado da causa, consoante o art. 1.021, § 4º, do Novo CPC, caso seja unânime a votação. A título de honorários recursais, a verba honorária já fixada será acrescida do valor equivalente a 10% (dez por cento) de seu total, nos termos do art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º do citado artigo e a eventual concessão de justiça gratuita. Relator Ministro Dias Toffoli, em 30 de junho de 2017, publicado em 10.08.2017. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 758.195/SP**. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. JULGAMENTO CONTRÁRIO AOS INTERESSES DA PARTE NÃO CONFIGURA NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS MEDIANTE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 166 DO CTN. APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. AUSÊNCIA DA COMPROVAÇÃO, PELO CONTRIBUINTE DE DIREITO, DE QUE ASSUMIU O ENCARGO OU DA EXPRESSA AUTORIZAÇÃO DE QUEM SUPORTOU. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 279 DO STF. NEGATIVA DE PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 283 DO STF. ARGUMENTO NOVO TRAZIDO EM AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO INCABÍVEL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Julgamento contrário aos interesses da parte não basta à configuração da negativa de prestação jurisdicional. II – Aplicação do art. 166 do CTN ao caso concreto. Interpretação da legislação infraconstitucional. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. III – Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo acórdão recorrido, quanto a quem suporta o encargo tributário ou à existência de autorização de terceiro que o suportou, é necessário o reexame das provas. Súmula 279 do STF. IV – A negativa de provimento ao recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça torna definitivos os fundamentos infraconstitucionais que amparam o acórdão recorrido (Súmula 283 do STF). V – A alegada ofensa ao art. 145, § 1º, da Constituição, suscitada no agravo regimental, não foi arguida no recurso extraordinário. É incabível a inovação de fundamento nesta via recursal. VI – Agravo regimental a que se nega provimento. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, em 11 de março de 2014, publicado em 26.03.2014. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 753.681** PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR FINAL.

relativa “à legitimidade ativa do consumidor final para ajuizar ação de *repetição de indébito* de ICMS sobre a energia elétrica, fundada na interpretação do art. 166 do CTN, é de natureza infraconstitucional” - negou a repercussão geral da controvérsia por conta do entendimento de que se trata de matéria infraconstitucional.

Nesse cenário, caso emblemático, dentre tantos, foi o do ISS, cuja incidência na locação de bens móveis foi afastada diante do reconhecimento da inconstitucionalidade da tributação, o que deu ensejo à Súmula Vinculante 31 do STF e ao Tema 212 (RE 626.706/SP²⁵⁹), mas o direito à restituição do indébito vem sendo negado aos sujeitos passivos diante das circunstâncias já pontuadas acima, especialmente frente ao Tema 752 (RE 753.681/RG)²⁶⁰.

Na tentativa de conduzir a matéria sob o enfoque constitucional, alguns (poucos) contribuintes alegaram violação ao art. 145, § 1º, da CF/88, mas seus recursos acabaram esbarrando nas Súmulas n. 282 e n. 356, do Supremo Tribunal Federal, diante da ausência de prequestionamento²⁶¹.

MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A controvérsia relativa à legitimidade ativa do consumidor final para ajuizar ação de *repetição de indébito* de ICMS sobre a energia elétrica, fundada na interpretação do art. 166 do CTN, é de natureza infraconstitucional. 2. É cabível a atribuição dos efeitos da declaração de ausência de repercussão geral quando não há matéria constitucional a ser apreciada ou quando eventual ofensa à Carta Magna se dê de forma indireta ou reflexa (RE 584.608 RG, Min. ELLEN GRACIE, DJe de 13/03/2009). 3. Ausência de repercussão geral da questão suscitada, nos termos do art. 543-A do CPC. Relator Ministro Teori Zavaski, em 01 de agosto de 2014, publicado em 28.08.2014. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 626.706/SP**. Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para video games e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso III, da Constituição Federal. Relator Ministro Gilmar Mendes, em 08 de setembro de 2010. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 974.325/RJ**. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 166 DO CTN. OFENSA REFLEXA. TEMA 752. SÚMULA 279 DO STF. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. MULTA APLICADA. I – É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis (Súmula Vinculante 31 do STF e Tema 212 – RE 626.706) II – A parte agravante sucumbiu apenas no pedido de repetição de indébito, em face da interpretação que o Tribunal de origem fez do art. 166 do CTN, e do exame das provas produzidas nos autos. III – O STF já afirmou, por se tratar de matéria infraconstitucional, a ausência de repercussão geral da controvérsia sobre a legitimidade para ajuizar, nos termos do art. 166 do CTN, ação de repetição de indébito. (Tema 752 – RE 753.681 RG). Incidência do óbice previsto na Súmula 279 do STF. IV – Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa (art. 1.021, § 4º, do CPC). Ministro Ricardo Lewandowski, em 28 de outubro de 2016. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo no Recurso Extraordinário n. 758.195/SP**. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. JULGAMENTO CONTRÁRIO AOS INTERESSES DA PARTE NÃO CONFIGURA NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. SUBSTITUIÇÃO

Dessa forma, até os dias de hoje, a Suprema Corte não adentrou na análise de o pagamento de tributo ilegal ou inconstitucional ferir a capacidade contributiva do sujeito passivo por impor-lhe ônus tributário que não lhe compete. Tampouco foram analisadas as questões relativas ao princípio da legalidade, da igualdade, da segurança jurídica, do não-confisco, da razoabilidade, da moralidade, a par do fundamental direito de propriedade.

Oportuno destacar que, em alguns julgamentos, o Ministro Marco Aurélio sinalizou que o contribuinte de direito é o vendedor da mercadoria. Dessa forma, ele (vendedor) “tem a responsabilidade, tanto que, na ocorrência de não satisfação do tributo, o Estado cobra dele e não de quem adquiriu a mercadoria. Então, no caso de repetição de indébito, é ele o titular da ação”²⁶².

Em 2011, no julgamento do AI 767.429/SP²⁶³, relativo à restituição do ICMS declarado inconstitucional, o referido Ministro Marco Aurélio reconheceu que o

TRIBUTÁRIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS MEDIANTE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 166 DO CTN. APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. AUSÊNCIA DA COMPROVAÇÃO, PELO CONTRIBUINTE DE DIREITO, DE QUE ASSUMIU O ENCARGO OU DA EXPRESSA AUTORIZAÇÃO DE QUEM SUPORTOU. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 279 DO STF. NEGATIVA DE PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 283 DO STF. ARGUMENTO NOVO TRAZIDO EM AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO INCABÍVEL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Julgamento contrário aos interesses da parte não basta à configuração da negativa de prestação jurisdicional. II – Aplicação do art. 166 do CTN ao caso concreto. Interpretação da legislação infraconstitucional. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. III – Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo acórdão recorrido, quanto a quem suporta o encargo tributário ou à existência de autorização de terceiro que o suportou, é necessário o reexame das provas. Súmula 279 do STF. IV – A negativa de provimento ao recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça torna definitivos os fundamentos infraconstitucionais que amparam o acórdão recorrido (Súmula 283 do STF). V – A alegada ofensa ao art. 145, § 1º, da Constituição, suscitada no agravo regimental, não foi arguida no recurso extraordinário. É incabível a inovação de fundamento nesta via recursal. VI – Agravo regimental a que se nega provimento. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, em 11 de março de 2014, publicado em 26.03.2014. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo no Recurso Extraordinário n. 566.358/SP**. EMENTA: TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DE MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE SUPORTOU O ÔNUS FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. NÃO-CUMULATIVIDADE. NÃO APLICAÇÃO. INOVAÇÃO EM REGIMENTAL. I - Impossibilidade de inovação de fundamento em agravo regimental. II - O crédito decorrente do reconhecimento da inconstitucionalidade da majoração de tributo não se confunde com o crédito derivado do princípio da não-cumulatividade. III - A discussão acerca da aplicação do art. 166 do CTN é de cunho infraconstitucional. Ofensa à Constituição, se ocorrente, é indireta. IV - Agravo regimental improvido. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, em 06 de novembro de 2007, publicado em 01.02.2008. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo no Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário n. 767.429/SP**. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTO CUJA MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA FOI CONSIDERADA INCONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO PELA PARTE AGRAVANTE DE TER ARCADADO COM O ÔNUS FINANCEIRO DA MAJORAÇÃO DO

contribuinte de direito “não precisa comprovar que não transferiu a terceiro o ônus decorrente do tributo. Ele é o titular do direito à repetição do indébito. Por isso, provejo para que haja o processamento do extraordinário.”

Todavia, em 2015, o citado Ministro acabou por seguir a linha adotada pelo Supremo Tribunal Federal e, assim, se manifestou no sentido de que “concluir de modo diverso quanto à repercussão econômica do ônus tributário, a fim de afastar a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, requer o afastamento das balizas fáticas assentadas na origem”²⁶⁴.

Frente aos inúmeros precedentes acerca do tema, aos contribuintes que ainda ‘ousam’ querer discutir a questão relativa ao art. 166 do CTN sob o enfoque constitucional, além de terem seu pleito negado, acabam tendo que arcar a multa de 1%²⁶⁵ a 5%²⁶⁶ sobre o valor atualizado da causa, a qual vem sendo aplicada nos julgamentos da matéria.

ICMS SÚMULA 279 DO STF. NÃO IMPUGNAÇÃO OBJETIVA DE TODOS OS FUNDAMENTOS CONSTANTES NA DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 287 DO STF. [...] Pretensão à compensação do que foi pago a maior – Inadmissibilidade – Embargantes que, nas saídas de seus produtos, agregou no preço o imposto, a razão de 18%, transferindo esse encargos financeiro para o comprador – Prova pericial que não considerou as notas fiscais de compra dos produtos – Vedação de enriquecimento ilícito do contribuinte de direito – Sentença mantida – Recurso improvido”. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. Relator Ministro LUIZ FUX, em 13 de dezembro de 2011, DJe-034 de 16.02.2012. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo no Recurso Extraordinário n. 890.284/DF**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MATÉRIA FÁTICA E LEGAL. O recurso extraordinário não é meio próprio ao revolvimento da prova, também não servindo à interpretação de normas estritamente legais. Relator Ministro MARCO AURÉLIO, em 06 de outubro de 2015, publicado em 17.11.2015. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo regimental no recurso extraordinário n. 1.104.734/MG**. Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Repetição de indébito. Alcance do art. 166 do CTN. Questão infraconstitucional. Afronta reflexa. Fatos e provas. Súmula 279/STF. 1. As questões envolvendo a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional não ultrapassam a esfera da legalidade. A afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, seria reflexa ou indireta. O acolhimento da pretensão recursal importaria no revolvimento do conjunto fático e probatório constante dos autos, o qual não é permitido em sede de recurso extraordinário. Incidência da Súmula 279/STF. 2. Agravo regimental ao qual se nega provimento, com a imposição de multa de 2% (dois por cento) sobre o valor atualizado da causa, consoante o art. 1.021, § 4º, do Novo CPC. 3. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça. Relator Ministro Dias Toffoli. em 27 de abril de 2018. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

²⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.340.332/SP**. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ENGARGO FINANCEIRO. ASSUNÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. FATOS E PROVAS. REEXAME. PRECEDENTES. 1. Não se presta o recurso extraordinário para a análise de matéria infraconstitucional, tampouco para o reexame dos fatos e das provas (Súmula 279 do STF). 2. Agravo interno desprovido, com imposição de multa de 5% (cinco por cento) do valor atualizado da

Ao longo dos anos, a aplicação do art. 166, do CTN só foi afastada pelo STF em específicos casos, como nas situações em que a restituição concernia a tributo incidente sobre produto tabelado²⁶⁷ e quanto ao creditamento do ICMS advindo do princípio da não-cumulatividade²⁶⁸.

Nesse contexto, como não se pode admitir, conforme referido por Bottallo²⁶⁹, que uma lei “opere no sentido de impedir que sejam alcançados os propósitos que ela própria se destina a assegurar, o que repugna a consciência jurídica”, a repetição do indébito do art. 166 do CTN merece ser analisada sob um ponto de vista mais holístico, vale dizer, voltado aos desígnios do Texto Constitucional de 1988.

Isso porque, no Estado Democrático de Direito, o conceito de tributo tem relação direta com os direitos fundamentais e com os princípios constitucionais de segurança (legalidade) e justiça (capacidade contributiva, custo/benefício e solidariedade)²⁷⁰.

Dessa forma, se outrora a interpretação estreita do art. 166 do Código Tributário Nacional estava baseada no conceito civilista de pagamento indevido, cujo fundamento era a rejeição ao enriquecimento sem causa (que sequer era previsto na

causa (artigo 1.021, § 4º, do CPC), caso seja unânime a votação. 3. Honorários advocatícios majorados ao máximo legal em desfavor da parte recorrente, caso as instâncias de origem os tenham fixado, nos termos do artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º e a eventual concessão de justiça gratuita. Relator Ministro Luiz Fux, em 25 de outubro de 2021. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de divergência n. 73173/SP**. Embargos de divergência. Acórdão que determina a restituição de taxa de despacho aduaneiro, arrecadada ilegalmente sobre a importação de mercadoria isenta. Alegado dissídio com a Súmula 546 e com julgados que excluem a repetição de tributos indiretos sem a prova da repercussão. Restituição admitida por ser tabelada a mercadoria. Divergência inexistente. Embargos não conhecidos. Relator Ministro Antônio Neder, em 14.11.1973. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 566.358/SP**. TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DE MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE SUPORTOU O ÔNUS FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. NÃO-CUMULATIVIDADE. NÃO APLICAÇÃO. INOVAÇÃO EM REGIMENTAL. I - Impossibilidade de inovação de fundamento em agravo regimental. II - O crédito decorrente do reconhecimento da inconstitucionalidade da majoração de tributo não se confunde com o crédito derivado do princípio da não-cumulatividade. III - A discussão acerca da aplicação do art. 166 do CTN é de cunho infraconstitucional. Ofensa à Constituição, se ocorrente, é indireta. IV - Agravo regimental improvido. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, em 06 de novembro de 2007. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁶⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 261.

²⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 5. Disponível em: [CAPÍTULO II \(usp.br\)](#); Acesso em 10 jan 2023.

codificação civilista de 1916), e também nos conceitos da repercussão econômica ou translação advindos da economia e da ciência das finanças, hodiernamente essas acepções precisam ser recicladas, sob pena de afronta direto (e não indireto) ao Texto Constitucional que põe em relevo a vinculação de tributo com os direitos fundamentais (no caso, o direito de propriedade) e os princípios constitucionais de legalidade, da segurança jurídica, do não-confisco, da isonomia, da capacidade contributiva, da moralidade e da razoabilidade.

A hermenêutica constitucional oferece inúmeras alternativas para fundamentar a alteração de entendimento da Suprema Corte.

Como exemplo da viabilidade de alteração do entendimento firmado pela Suprema Corte, cabe referir o caso da substituição tributária para frente do ICMS, prevista no art. 150, § 7º da Constituição Federal, objeto do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG²⁷¹, em que a maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, aplicando a técnica do *overturning*, alterou parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, haja vista que “o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS”.

Na ocasião, o Ministro Relator Edson Fachin, com alicerce na coerência das normas referida por McCormick²⁷², refere “é papel institucional do Poder Judiciário tutelar situações individuais que desbordem da razoabilidade”. Nas palavras do Relator:

Na qualidade de chave analítica para uma leitura prudencial do §7º do art. 150 da Constituição Federal, torna-se imperativo recorrer à inafastável tensão entre a justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança jurídica

²⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 593.849/MG**. Constitucional. Tributário. ICMS. Restituição da diferença do imposto pago a mais no regime de substituição tributária. Base de cálculo presumida e base de cálculo real. Art. 150, § 7º, da CF. ADI 2.675/PE, Rel. Min. Carlos Velloso e ADI 2.777/SP, Rel. Cezar Peluso, que tratam da mesma matéria e cujo julgamento já foi iniciado pelo Plenário. Existência de Repercussão Geral. Relator Ministro Edson Fachin, em 19 de outubro de 2016, publicado em 05.04.2017. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁷² Ministro Relator Edson Fachin reproduz no seu voto as seguintes palavras de McCormick: “A coerência estipula que normas deveriam não apenas não contradizer umas às outras, mas também devem se sustentar em conjunto de acordo com um propósito.” (Ibid., p. 300)” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849/MG**. Relator Ministro Edson Fachin, em 19 de outubro de 2016, publicado em 05.04.2017. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023).

(dimensão material do fato gerador). Em relação à vedação ao enriquecimento ilícito, seja do Estado, seja do contribuinte, **a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual**, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal. [...] Conclui-se, então, que uma interpretação restritiva do §7º do artigo 150 da Carta Constitucional, para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e Contribuinte. Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo. [...] Em síntese, parece-nos claro que da tensão produtiva entre justiça fiscal e segurança jurídica exsurge uma interpretação constitucionalmente adequada do §7º da art. 150 do Constituição Federal no sentido de garantir o direito à restituição, conforme se depreende da cláusula de devolução do excesso.

Após o amadurecimento dessa relevante discussão relativa ao fato gerador presumido do ICMS, dentre tantas outras matérias igualmente revisitadas pela Suprema Corte, em que aspectos concernentes aos desígnios do Texto Constitucional de 1988, a par da razoabilidade, foram postos em destaque, já é hora de igualmente ser revisto e readequado o posicionamento de outrora do artigo 166 do Código Tributário Nacional, construído sob a forte influência política, econômica e social da década de 60 do século XX.

A exemplo do julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, também no caso do art. 166 do CTN, o “raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático”. Nessa linha, para se afastar a injustiça fiscal que é inaceitável em um Estado Democrático de Direito - considerando que o conceito de tributo tem relação direta com os direitos fundamentais e com os princípios constitucionais de segurança (legalidade) e justiça (capacidade contributiva, custo/benefício e solidariedade)²⁷³ – tributo pago sem causa jurídica deve ser restituído ao contribuinte, único sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Além disso, se no Estado Constitucional de Direito tornasse necessário constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo os fundamentos constitucionais, “aquelas classificações de outrora - tributos “fiscais” e “extrafiscais”, “diretos” e “indiretos” [...] hoje estão enfraquecidas e mantidas unicamente pela tradição ou pela repetição”²⁷⁴. No dizer de TORRES, H.²⁷⁵, a

²⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 5. Disponível em: [CAPÍTULO II \(usp.br\)](#); Acesso em 10 jan 2023.

²⁷⁴ TORRES, Heleno T. A justiça dos tributos. **Justiça fiscal. Belo Horizonte: DelRey**, 2016. Disponível em: [Justiça dos Tributos.pdf \(usp.br\)](#); Acesso em 07.09.2022.p. 25.

“ontologia dessas classificações herméticas tinha a pretensão de dominar todos os critérios de segurança jurídica, da certeza à justiça, mas o que mais se viu foi insegurança e injustiças.”

Nessa medida, com Bottallo²⁷⁶, reafirmamos que o artigo 166 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado segundo os parâmetros emergentes dos princípios constitucionais explícitos e implícitos da legalidade (arts. 5º, II e 150, I), da segurança jurídica, do que proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da razoabilidade e da moralidade (art. 37, *caput*), *posto estarem a seu serviço*, de forma a garantir o fundamental direito de propriedade (art. 5º, XXII), ao invés de solapá-lo, como tem ocorrido ao longo dos anos.

3.2 Orientação do Superior Tribunal de Justiça

Desde a sua criação pela Constituição Federal de 1988²⁷⁷, o Superior Tribunal de Justiça vem repetindo a orientação vinda do Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional na repetição de indébito dos tributos indiretos.

O teor da Súmula n. 546, do STF, foi sendo reproduzido ano após ano nos casos relativos ao IPI²⁷⁸, ICMS, ISS²⁷⁹, contribuição ao Funrural²⁸⁰, contribuição ao PIS e COFINS (substituição tributária)²⁸¹, dentre outros tributos.

No decorrer do tempo, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que:

²⁷⁵ TORRES, Heleno T. A justiça dos tributos. **Justiça fiscal. Belo Horizonte: DelRey**, 2016. Disponível em: [Justiça dos Tributos.pdf \(usp.br\)](#); Acesso em 07.09.2022.p. 25.

²⁷⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 252.

²⁷⁷ CF/88, art. 105, III.

²⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.689.343/PB**. Ministro Gurgel de Faria, em 31 de agosto de 2020. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023.

²⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.922.342/SP**. Relator Ministro Gurgel de Faria, em 14 de fevereiro de 2022. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023.

²⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 961.178/RS**. Relatora Ministra Eliana Calmon, em 07 de maio de 2009. Disponível em: [GetInteiroTeorDoAcordao \(stj.jus.br\)](#); Acesso em 07 jan 2023).

²⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.237.117/RJ**. Relator Ministro Humberto Martins, em 12 de abril de 2011, DJe 26/04/2011. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em: 07 jan. 2023.

[...] é necessária a comprovação, por parte do contribuinte de direito, de que não repassou ao contribuinte de fato o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, de que está por ele autorizado a pleitear a repetição do indébito (art. 166 do CTN). Esse entendimento foi mantido, após amplo debate com todos os interessados, pela Seção por ocasião da apreciação e julgamento do REsp 1.110.550/SP, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, representativo de controvérsia (nos moldes do art. 543-C do Código de Processo Civil), passando a ter, inclusive, eficácia vinculante em relação às instâncias ordinárias²⁸².

O entendimento referido acima deu origem aos Temas n. 114²⁸³, n. 173²⁸⁴, n. 232²⁸⁵ e n. 398²⁸⁶, cujo viés é focado, essencialmente, na teoria da translação ou da repercussão econômica.

²⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.091.465/SP**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. 1. Não há omissão ou deficiência de fundamentação no acórdão, quando este expressamente se manifesta a respeito das alegações levantadas pela parte. Hipótese em que o Tribunal de origem concluiu, com base nas provas dos autos, que o embargante não demonstrou a ausência do repasse financeiro do tributo ao contribuinte de fato (art. 166 do CTN). 2. É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que é necessária a comprovação, por parte do contribuinte de direito, de que não repassou ao contribuinte de fato o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, de que está por ele autorizado a pleitear a repetição do indébito (art. 166 do CTN). Esse entendimento foi mantido, após amplo debate com todos os interessados, pela Seção por ocasião da apreciação e julgamento do REsp 1.110.550/SP, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, representativo de controvérsia (nos moldes do art. 543-C do Código de Processo Civil), passando a ter, inclusive, eficácia vinculante em relação às instâncias ordinárias. 3. Agravo regimental não provido. Relator Mauro Campbell Marques, em 20 de agosto de 2009, DJe 10.09.2009. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023.

²⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 114/STJ**. O art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2009]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 173/STJ**. 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. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 232/STJ**. Na repetição do indébito tributário referente a recolhimento de tributo direto, não se impõe a comprovação de que não houve repasse do encargo financeiro decorrente da incidência do imposto ao consumidor final, contribuinte de fato. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 398/STJ**. A pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2009]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

A questão relativa à legitimidade ativa para pleitear a restituição também foi objeto de inúmeras discussões no âmbito da Corte Superior, das quais resultaram distintos entendimentos, a depender do caso concreto objeto de análise.

No âmbito do regime de substituição tributária dos combustíveis, entendeu a Primeira Seção do STJ, no EREsp 648.288/PE, que o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, detém legitimidade ativa para questionar a exigência do FINSOCIAL incidente no comércio de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, mas “o direito de pleitear a repetição do indébito, mediante restituição ou compensação, depende da demonstração de que o substituído suportou o encargo, não repassando para o preço cobrado do consumidor final”²⁸⁷.

Já no que toca aos distribuidores de bebidas, a Primeira Sessão, ao julgar o RESP 903.394/AL²⁸⁸, sob o regime dos repetitivos, firmou entendimento em linha de que o "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente (Tema 173)²⁸⁹.

²⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 648.288/PE**. TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, MEDIANTE COMPENSAÇÃO, FORMULADO POR COMERCIANTE VAREJISTA. INVIABILIDADE, SALVO QUANDO DEMONSTRAR QUE NÃO HOUE REPASSE DO ENCARGO AO CONTRIBUINTE DE FATO. 1. No âmbito do regime de substituição tributária, o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, detém legitimidade ativa para questionar a exigência do FINSOCIAL incidente no comércio de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes. Todavia, o direito de pleitear a repetição do indébito, mediante restituição ou compensação, depende da demonstração de que o substituído suportou o encargo, não repassando para o preço cobrado do consumidor final. 2. Embargos de divergência a que se nega provimento. Relator Ministro Teori Albino Zavaski, em 23 de agosto de 2006. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023.

²⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial n. 903.394/AL**. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO. 1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. [...] Relator Ministro Luiz Fux, em 24 de março de 2010. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023.

²⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 173/STJ**. 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

Sob perspectiva diversa, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP 1.299.303/SC²⁹⁰, ressaltou o caso dos consumidores de energia elétrica, por entender que, no caso das concessionárias do serviço público “[...] inexistente ou praticamente inexistente concorrência capaz de impor à concessionária atitudes no sentido de defender o interesse do consumidor” (Tema 537)²⁹¹.

Para a Corte Superior, o art. 166 do CTN é aplicável não apenas na restituição *in pecunia*, mas também na compensação²⁹² e apenas em específicas situações a aplicação do art. 166 do CTN é afastada. Dentre tais situações, cite-se o caso a) da então contribuição ao IBC (Instituto Brasileiro do Café), incidente nas exportações de café cru em grãos, cujo preço é fixado com base nas cotações das bolsas internacionais²⁹³; b) do creditamento extemporâneo do IPI ou do ICMS²⁹⁴; c)

direito (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial n. 1.299.303/SC**. 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/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 casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil. Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, em 08 de agosto de 2012, DJe 14/08/2012. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023.

²⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 537/STJ**. 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. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2012]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

²⁹² [...] 3. "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" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.058.309/SC**, Relator Ministro Luiz Fux, em 12 de dezembro de 2010, DJe 14.12.2010. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023).

²⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.183.182/MG**, Relator Ministro Benedito Gonçalves, em 14 de abril de 2011, DJe 19/04/2011. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 08 jan 2023.

²⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 938.367/SP**, Relator Ministro Herman Benjamin, em 10 de setembro de 2008, DJe 02/02/2009; Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 08 jan 2023.

do IPI e ICMS em operações com bonificações²⁹⁵; d) na transferência de mercadoria entre empresas do mesmo grupo econômico²⁹⁶; e) das empresas optantes do Simples Nacional²⁹⁷; f) ICMS/substituição tributária pra frente²⁹⁸; e, também, g) quando a discussão se refere à legalidade do crédito tributário em sede de embargos à execução fiscal, “em que o objetivo do embargante cinge-se ao não pagamento ou à redução da quantia executada”²⁹⁹.

Em síntese, a jurisprudência da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que “o art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato”³⁰⁰.

Por conta dessa visão, aquele que detém legitimidade ativa para ingressar com a restituição do indébito, deve comprovar que não repassou o encargo financeiro da tributação ‘indireta’ no preço da mercadoria ou do serviço ou estar autorizado pelo ‘contribuinte de fato’ a restituir o tributo pago indevidamente.

3.3 Insensatez da permanência do locupletamento sem causa do Erário

A retrospectiva constitucional da matéria tributária demonstra que houve (e ainda há) uma contínua lapidação da relação jurídica entre Estado e contribuinte.

A Constituição Federal de 1988, sem perder o caráter protetivo do cidadão e limitador da autuação estatal, impôs novos contornos tanto à ação estatal - que passou a adquirir novas funções pré-definidas pelo próprio legislador constitucional -

²⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Agravo Interno no Recurso Especial n. 1352948/SC, Relator Ministro Gurgel de Faria, em 28 de novembro de 2017, DJe 09/02/2018. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em: 08 jan 2023.

²⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 1.134.366/RS**. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em 15 de dezembro de 2020, DJe 18/12/2020. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 08 jan 2023.

²⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.774.837/MG**. Relator Ministro Gurgel de Faria, em 16 de novembro de 2020. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 08 jan 2023.

²⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.921.721/DF**. Relator Ministro Francisco Falcão, em 07 de dezembro de 2022, DJe 13/12/2022. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#) Acesso em 08 jan 2023.

²⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 785.819/SP**. Relatora Ministra Eliana Calmon, em 10 de maio de 2006, DJ 19/06/2006 p. 92. Disponível em: [GetInteiroTeorDoAcordao \(stj.jus.br\)](#); Acesso em 08 jan 2023.

³⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência no Recurso Especial 727.003/SP**. Relator Ministro Herman Benjamin, em 25 de outubro de 2006. DJ de 24.09.07. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 08 jan 2023.

como aos cidadãos³⁰¹. Houve um “redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade”³⁰² na busca da eficácia da tributação e, assim, na viabilização dos objetivos do Estado Social.

Já a retrospectiva jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal demonstra a preocupação em ressaltar a existência ou não de prejuízo do contribuinte como condição para a restituição do tributo. Vale dizer, nas palavras de Brandão Machado³⁰³, a “preocupação do julgador ficou concentrada não na falta de razão jurídica para a cobrança ilegal do tributo, mas na não ocorrência do empobrecimento do postulante da devolução”.

Esse posicionamento foi sendo construído a partir “insistência” do Fisco em defender a chamada doutrina do Tesouro Nacional, a qual, alicerçada no puro interesse da arrecadação, criou a “irrepetibilidade do imposto indireto, porque repercutível”³⁰⁴.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP 1.250.232³⁰⁵, o Relator Ministro Herman Benjamin afirmou que o Código Tributário Nacional “prestigiou o princípio da supremacia do interesse público ao definir que o Estado apropria-se do indébito tributário, caso o particular não comprove quem assumiu seu encargo econômico”.

Dessa forma, de acordo com Machado Segundo³⁰⁶, “entre o locupletamento do particular, e o do Estado, seria preferível este último, pois se trata do representante dos interesses de toda a coletividade”.

Troianelli³⁰⁷ destaca que o ressarcimento do indébito tributário não consiste em um direito público subjetivo do contribuinte, mas, acima de tudo, em um “dever

³⁰¹ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 21.

³⁰² TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado** n. 4. Salvador. 2005, p. 440. Disponível em: [1270839842-libre.pdf \(d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net\)](https://www.cloudfront.net/d1wqtxts1xzle7); Acesso em 10 jan 2023.

³⁰³ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 63.

³⁰⁴ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 72.

³⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 1.250.232/PR**. Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, em 05 de março de 2013, DJe 26.06.2013. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](https://www.stj.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.do); Acesso em 10 jan 2023.

³⁰⁶ MACHADO Segundo, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos "indiretos". **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 32, n.2, 2012. p. 229.

do Estado de, possuidor ilegítimo de dinheiro alheio que jamais deveria ter sido por ele exigido do contribuinte, fazer com que este indébito, tributário retorne, o mais rápido possível, ao bolso do contribuinte”. Nesse sentido, conforme já mencionado, o autor refere que o “enriquecimento injustificado por parte do Estado será, além de imoral, necessariamente ilícito, pois constitucionalmente vedado”³⁰⁸.

Volvendo-se a Brandão Machado³⁰⁹, esse autor, desde a década de 80, já asseverava:

Em lugar de eliminar a origem dos atos irregulares, educando ou corrigindo os seus autores, ou neutralizar-se a cobrança do indébito com o ressarcimento, prefere-se proteger o Tesouro Público contra a justa pretensão do contribuinte, por meio de decisões ou normas que decretam que o direito restituindo, embora não seja tributo, não pertence a quem entregou ao Estado. Também aqui prevalece o político sobre o jurídico.

Hodiernamente, o argumento de que o Estado representa o interesse coletivo e, portanto, na dúvida ou ausência de comprovação quanto ao não repasse do encargo financeiro relativo ao tributo indevido, deve ele – Estado – ficar com o referido tributo indevido, ultrapassa a barreira da insensatez.

Em se tratando de tributo indevido, lesado é o contribuinte (sujeito passivo) que tem relação direta com o ente federativo competente para a cobrança do tributo em questão.

Mello³¹⁰, ao discorrer acerca do ato administrativo inválido, ressalta que a “Administração, ao praticá-lo, feriu a ordem jurídica”. Dessa forma, ao invalidar o ato, estará a referida Administração proclamando que fora autora de uma violação da ordem jurídica, ao que, para o autor:

Seria iníquo que o agente violador do Direito, confessando-se tal, se livrasse de quaisquer ônus que decorreriam do ato e lançasse sobre as costas alheias todas as conseqüências patrimoniais gravosas que daí

³⁰⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª reimpressão da edição de 1999. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2001. p. 140.

³⁰⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª reimpressão da edição de 1999. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2001. p. 121.

³⁰⁹ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 63.

³¹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 210, 1997, p. 27.

decorreriam, locupletando-se, ainda, à custa de quem, não tendo concorrido para o vício, haja procedido de boa fé.³¹¹

Transportando a racionalidade do argumento acima para o art. 166 do Código Tributário Nacional, tem-se que o contribuinte de boa fé – que recolheu o tributo ilegal ou inconstitucional aos cofres públicos e certamente não é o causador da ilegalidade ou inconstitucionalidade do tributo assim caracterizado diante de alguma inconsistência perante o ordenamento jurídico pátrio – resta diretamente prejudicado por não poder restituir o tributo indevido, se não cumprir com os requisitos do citado dispositivo.

Nessa medida, a negativa do direito de restituição do tributo indevidamente recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte que conduz ao enriquecimento sem causa do Estado, subverte o sistema constitucional tributário e viola os princípios da legalidade, da igualdade, da segurança jurídica, da capacidade contributiva, do não confisco, da razoabilidade, da moralidade e, assim, o fundamental direito de propriedade.

Caliendo³¹², ao tratar acerca do interesse protegido na repetição de indébito e da necessária superação da “ilegítima prevalência dos interesses ilegítimos do Estado”, refere:

Entender que uma sociedade deve ser livre, que os seus cidadãos devem ser prósperos não é mero interesse particular, mas é o próprio interesse geral positivado no texto constitucional. Igualmente não há nenhuma locução que afirme que os recursos públicos são mais importantes que os recursos privados; estes somente terão preferência se forem deliberados como relevantes e coletados conforme os meios admitidos socialmente, de tal modo que o confisco, a desapropriação sem indenização e outras restrições à propriedade são vetadas. Afinal, por que remanesceria uma esfera de arbítrio e abuso no Estado Democrático de Direito? Não há sustentação constitucional para a afirmação de recursos ilegítimos como justificáveis. Seria quase como uma lavagem pública de dinheiro, onde o dinheiro com origem ilícita ou inconstitucional seria novamente integrado ao sistema jurídico

³¹¹ MELLO assevera: Assim, ressalvados os casos em que o administrado atuou dolosamente, com má fé, de maneira a iludir a Administração induzindo-a à suposição de que estava a compor ato juridicamente liso e concorrendo dessarte para que se produzisse ato viciado ou, daquel' outros em que - ainda pior - se concertou com agentes administrativos para, em atuação conjunta, fraudarem o Direito, não se pode admitir que a invalidação acarrete um enriquecimento do Poder Público e um empobrecimento do administrado. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 210, 1997. p. 27.).

³¹² CALIENDO, Paulo. Repetição de Indébito de ICMS: Legitimidade Ad Causam. **Revista Tributária das Américas**. Vol. 6, 2012. p. 215.

Ávila³¹³, ao analisar criticamente o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”, longe de negar a importância jurídica do interesse público destaca que:

[...] mesmo nos casos em que ele [*rectius*: interesse público] legitima uma atuação estatal restritiva específica, deve haver uma ponderação relativamente aos interesses privados e à medida de sua restrição. É essa ponderação para atribuir máxima realização aos direitos envolvidos o critério decisivo para a atuação administrativa. E antes que esse critério seja delimitado, não há cogitar sobre a referida supremacia do interesse público sobre o particular.

Na lição de Torres, H.³¹⁴, nos dias atuais, tem sido comum certa confusão entre “interesse público” e “razões de Estado”. Entretanto, conforme salienta o autor:

[...] a “razão de Estado” já não pode ser arguida no âmbito da aplicação ou exigibilidade de tributos, e sequer a soberania ou o *ius imperii* são, por si só, suficiente para tanto. A tributação adquire sua legitimidade na Constituição e no regime de princípios da segurança jurídica material.

[...] O interesse público manifesta-se segundo uma gradação de conteúdos e, quanto maior for a regulação constitucional, menor sua intensidade (por ser menor a discricionariedade legislativa, a vagueza ou ambiguidade dos textos). É indiscutível que a segurança jurídica do constitucionalismo do Estado Democrático de Direito recusa qualquer valia à fundamentação da exigência de tributos com base na razão de Estado. [...] Como se vê a razão de Estado dista da noção de interesse público, que será sempre o que concerne aos valores do coletivo.

Com efeito, no atual Estado Democrático de Direito, a única razão de Estado legítima que a Constituição alberga consiste na efetivação de direitos fundamentais, preservação da democracia e garantia da dignidade da pessoa humana, com medidas que respeitem e assegurem estes e outros valores constitucionalmente assegurados, “observada sempre a proporcionalidade de qualquer restrição infraconstitucional a esses direitos. Não se deve, pois, confundir “interesse público” com “razões de Estado” no Estado Democrático de Direito”³¹⁵.

A interpretação do artigo 166 do Código Tributário Nacional à luz da teoria do enriquecimento sem causa do sujeito passivo, para afastar deste o seu direito à restituição do tributo pago indevidamente distancia-se da própria razão de Estado,

³¹³ ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista trimestral de direito público**, v. 24, 1999. p. 29.

³¹⁴ A justiça dos tributos. **Justiça fiscal. Belo Horizonte: DelRey**, 2016. p.12. Disponível em: [Justiça dos Tributos.pdf \(usp.br\)](#); Acesso em 07.09.2022.

³¹⁵ A justiça dos tributos. **Justiça fiscal. Belo Horizonte: DelRey**, 2016. p.13. Disponível em: [Justiça dos Tributos.pdf \(usp.br\)](#); Acesso em 07.09.2022

por violar o direito fundamental de propriedade, além da gama de princípios anteriormente mencionados.

Não havendo, nesse posicionamento, qualquer ponderação que prime pela *máxima realização dos direitos envolvidos*³¹⁶, não há espaço para a supremacia do interesse público sobre o particular.

Mesmo Torres, R.³¹⁷, que aceita a classificação dos tributos em diretos e indiretos para fins da aplicação do artigo 166, do Código Tributário Nacional refere que:

[...] a relação jurídica tributária aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados na Constituição. Nasce, por força de lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios da segurança jurídica. Todas essas características fazem com que se neutralize a superioridade do Estado, decorrente dos interesses gerais que representa, sem que, todavia, se prejudique a publicidade do vínculo jurídico. Demais disso, não se esgota na lei formal, senão que deve buscar o seu fundamento na ideia de justiça e nos princípios constitucionais dela derivados, máxime os da capacidade contributiva, do custo/benefício e da solidariedade social.

Saldanha³¹⁸, nos anos 80, em seu clássico ensaio metafórico acerca da praça e do jardim, para se referir ao público e ao privado, afirmou:

O Estado (com seu estamento burocrático, para evocar o grande livro de Faouo) sempre esteve presente, e ultimamente em escala extrema, na vida brasileira. [...] Ao estatismo brasileiro o que tem faltado é uma identificação maior com a realidade nacional e com as necessidades populares – raramente consultadas –, de onde lhe proviria uma maior substancialidade histórica e também uma flexibilidade mais eficiente; tem-lhe faltado ser publicismo.

A falta de publicismo, no caso da aplicação do art. 166 do CTN, se traduz na circunstância de que a partir do momento que o contribuinte se vê impedido de restituir tributo pago sem causa jurídica, tal impedimento reflete na movimentação do seu caixa, nas suas operações sociais, comerciais e trabalhistas, acarretando inolvidável prejuízo a si e, por consectário, à sociedade em que está inserido.

³¹⁶ ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista trimestral de direito público**, v. 24, 1999. p. 29.

³¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2018. P. 227.

³¹⁸ SALDANHA, Nelson. O jardim e a praça: ensaio sobre o lado “privado” e o lado “público” da vida social e histórica. **Ciência & Trópico**, v. 11, 1983. Disponível em: [Vista do O jardim e a praça: ensaio sobre o lado “privado” e o lado “público” da vida social e histórica \(fundaj.gov.br\); Acesso em 02 nov. 2022.](http://Vista.do.O.jardim.e.a.praça:ensaio.sobre.o.lado.‘privado’e.o.lado.‘público’da.vida.social.e.histórica.(fundaj.gov.br);Acesso.em.02.nov.2022.)

Consoante já referido, no Estado Social a realização dos seus objetivos é obrigação de todos: Estado e Sociedade. Conforme destaca Folloni³¹⁹, a atuação do Estado ganha novos contornos e os cidadãos adquirem novos deveres de cidadania. Dentre esses deveres, está não só o de pagar tributos, mas o de auxiliar no crescimento econômico do país, o que ocorre através da realização da função social das empresas, com a geração de empregos e a circulação da economia.

Nesse sentido, impedir a restituição do tributo indevido, impacta diretamente no crescimento do País, subverte o sistema constitucional tributário e “repugna a consciência jurídica”³²⁰ diante da clara inobservância dos caros princípios da legalidade, igualdade, segurança jurídica, capacidade contributiva, não confisco, razoabilidade e moralidade e, assim, o fundamental direito de propriedade.

Assim, falta publicismo ao Estado quando este inviabiliza a realização dos objetivos do Estado Social, na contramão do próprio Texto Constitucional.

Nesse cenário, Ferraz Jr.³²¹ aponta que é dever do aplicador, ao analisar a unidade de sentido da Constituição, evitar que o reconhecimento constitucional do Estado Democrático de Direito venha a significar a utilização desvirtuada das suas funções sociais, como um mero instrumento de poder. O poder público deve ser acutelado contra o “risco de perverterem-se suas legítimas funções pelo excesso de poder escondido sob a capa de formalismos obtusos ou de valorações abstratas.”

Em arremate, Martins³²² aponta que o direito brasileiro oferta, para evitar o enriquecimento sem causa, *dois caminhos próprios e pertinentes às duas espécies de relações jurídicas*: (i) contra o enriquecimento sem causa do Estado, cabe ao sujeito passivo da relação jurídica tributária pedir, sem qualquer restrição, a devolução da quantia recolhida aos cofres públicos ao arrepio da lei; (ii) contra o enriquecimento sem causa do sujeito passivo, por receber de volta quantia paga indevidamente a título de tributo, cujo encargo tenha sido repassado no preço, cabe

³¹⁹ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 21.

³²⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 261.

³²¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 53. *e-book*.

³²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 171.

ao adquirente da mercadoria ou do serviço pleitear, em ação própria, a restituição da referida quantia.

A esse ponto, no RESP 1.377.781/MG³²³, que tratou acerca do levantamento de depósito administrativo realizado por empresa de telefonia com supedâneo em lei estadual para suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativo ao ICMS cobrado indevidamente sobre a instalação de linhas telefônicas e serviços similares, foi destacado que:

[...] a discussão sobre a titularidade do dinheiro depositado deve ser travada entre contribuintes de direito e de fato, se for o caso, em outra sede, porquanto assentado, definitivamente, ser indevida a cobrança do tributo, não pertencendo o montante, portanto, ao ente Estatal Estadual, que não pode sujeitar a devolução à prova do não repasse, uma vez que essa condicionante não constava da Legislação Estadual e não foi objeto de prévio acerto entre as partes, surgindo como empecilho apenas na hora do levantamento pretendido.

Com efeito, já tendo sido reconhecido por Barroso³²⁴ que a *concretização do interesse público, muitas vezes, é consumada pela satisfação de determinados interesses privados*, a aplicação desarrazoada do princípio da supremacia do interesse público merece reparos.

3.4 Dever de pagar tributos e direito de reaver o indébito tributário

Nos idos da década de 80, Villegas³²⁵ afirmava que sempre houve resistência ao tributo, por ser ele considerado fruto de desigualdade, privilégio e injustiça. Nas palavras de Kirchhof³²⁶, “a tributação é um fardo coletivo que atinge a todos os cidadãos”.

Nas últimas décadas, “o modo de ver a tributação foi modificado, eis que não se sustentam os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação”³²⁷. Isso porque,

³²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial n. 1377781/MG**, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em 10 de dezembro de 2013, DJe 04.02.2014. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300903057&dt_publicacao=04/02/2014; Acesso em 07 jan 2023.

³²⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 70-71.

³²⁵ VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

³²⁶ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 19.

³²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. e-book, p. 25.

a “tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos”³²⁸.

No Estado de Bem-estar Social (ou Estado Intervencionista) do século XX, diante do predomínio das ideias positivistas, houve uma transmutação do conceito jurídico de tributo, ampliação da compreensão dos princípios da legalidade e da igualdade, o que acarretou na diluição aquela propecta “finalidade do tributo, de ser uma prestação destinada a atender exclusivamente às necessidades públicas”³²⁹.

Nessa evolução, no Estado de Direito, consoante Torres, R.³³⁰, o conceito de tributo vincula-se ao relacionamento com a liberdade, os direitos fundamentais e os princípios constitucionais de segurança (legalidade) e justiça (capacidade contributiva, custo/benefício e solidariedade), bem como na recuperação da importância da sua destinação pública.

Greco³³¹, ao destacar a transformação da realidade política, social e fática do Estado Social no qual o Texto de 1988 foi promulgado, refere:

A Constituição de 1988 assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil, diversamente da Carta de 1967 que possuía o feitiço de uma Constituição do Estado-aparato (GRECO, 2005). Esta mudança se espalha por todo seu texto a começar pelo artigo 1º que afirma categoricamente ser o Brasil um Estado Democrático de Direito e não apenas um Estado de Direito e seu art. 3º, I coloca a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental da República. Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação (GRECO, 2005).

Assim, de acordo com Rocha³³², a tributação, além de funcionar como instrumento de custeio das atividades estatais, também desempenha papel relevante no que se refere às condições para o desenvolvimento econômico, “sendo certo que um sistema tributário mal administrado pode funcionar como entrave ao

³²⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. *e-book*, p. 25.

³²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: **Malheiros**, 2005, p. 433. Disponível em: [CAPÍTULO II \(usp.br\)](#); Acesso em 10 jan 2023.

³³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: **Malheiros**, 2005, p. 434. Disponível em: [CAPÍTULO II \(usp.br\)](#); Acesso em 10 jan 2023.

³³¹ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, 2011, p. 11. Disponível em: [Livro PGFN.indb \(www.gov.br\)](#); Acesso em 25 jun 2022, p. 14.

³³² ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010, p. 550.

crescimento de uma nação ou bloco econômico, agravando as condições de vida dos indivíduos residentes em seu território.”

Nesse sentido, Kaldor³³³, ao destacar a importância da tributação para o desenvolvimento econômico do país, refere que “cualquiera que sea la forma de tributación que se emplee —, no obstante, por supuesto, que una comunidad aceptará más fácilmente el sacrificio cuanto más convencida esté de su necesidad.”

Nessa perspectiva, a partir do momento que o Estado “deixa o viés de puro poder juridicizado para se tornar responsável pelo desempenho de uma função perante a sociedade civil, que não se resume à mera arrecadação”³³⁴, a necessidade da tributação destacada por Kaldor é elevada a um outro patamar.

Consoante já mencionado, no Estado Social não só a atuação do Estado ganha novos contornos, mas os cidadãos adquirem novos deveres de cidadania³³⁵, dentre os quais está o dever de pagar tributos, mas também o de auxiliar no crescimento econômico do país.

Para Nabais³³⁶, a “tributação é o contributo indispensável a uma vida em comunidade [...] que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.” Dessa forma, para o doutrinador português, o dever de pagar impostos é um dever fundamental sem necessidade de consagração constitucional expressa, bastando sua consagração implícita, como se infere da Constituição portuguesa³³⁷ e da própria natureza do estado fiscal que incorpora o reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais que pressupõe³³⁸.

³³³ KALDOR, Nicholas. El papel de la tributación en el desarrollo económico. **El trimestre económico**, v. 88, n. 352, 2021. p. 1229. Artículo publicado originalmente en 1964 por el Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social (ilpes) de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (cepal). Material preparado para la cátedra de Análisis e Instrumentos de la Política Económica, del Curso Básico de Planificación de 1964 del Programa de Capacitación del ilpes. Disponível em: [El papel de la tributación en el desarrollo económico \(scielo.org.mx\)](https://scielo.org.mx). Acesso: 05 fev. 2023.

³³⁴ Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](https://www.unic.br); Acesso em 26 dez 2022.

³³⁵ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 21.

³³⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 63

³³⁷ NABAIS cita os arts. 106º e 107º da Constituição Portuguesa. (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2015. P. 63)

³³⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 63

Em contraponto a Nabais, Folloni³³⁹ não nega haver um “dever geral, de caráter ético ou político, de pagar tributos”, mas pontua que, no Brasil, o dever jurídico de pagar tributos nasce a partir da lei, sendo “um dever legal, não constitucional”.

De fato, a Constituição brasileira não criou qualquer tributo e não há tributos que possam ser exigidos apenas com base no Texto Constitucional. Apenas a lei, com fulcro nas regras de competência e com alicerce nos princípios constitucionais, institui tributos. Todavia, o dever de pagar tributos não decorre exclusivamente da lei, mas da gama de direitos e garantias fundamentais assegurados pela Constituição de 1988, mas que precisam ser financiados pela “coletividade em favor dela própria”³⁴⁰.

Dessa forma, acompanhamos Nabais em linha de que há um dever fundamental de pagar tributos. Esse posicionamento se justifica frente ao modelo econômico de bem-estar social³⁴¹ adotado pelo Texto Constitucional de 1988, no qual a mudança de postura do contribuinte é algo que se impõe, vez que a par do dever deste de pagar tributos, foi agregado o dever de auxiliar no crescimento econômico do país, o que ocorre através da realização da função social das empresas, com a geração de empregos e a circulação da economia.

E tal dever de cidadania se justifica na medida em que, conforme Holmes e Sunstein³⁴², os “direitos têm um custo alto porque o custo dos remédios é alto”.

Todavia, no caso do Brasil, inobstante a antes mencionada constitucionalização da preocupação com a eficácia da tributação como forma de viabilização do Estado Social, o fato de o contribuinte ainda restar impedido de restituir tributo pago indevidamente, além da reiterada insurgência contra a alta carga tributária, extrapola qualquer perspectiva otimista que se possa ter quanto à racionalidade do ordenamento jurídico pátrio, bem como afasta a aceitação da tributação, com inevitável retorno ao estágio de rejeição desta.

³³⁹ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista direito tributário atual**, n. 42, 2019, p. 488

³⁴⁰ HOLMES Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. Por que a liberdade depende dos impostos. Trad. De Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 94.

³⁴¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: (interpretação e crítica). 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 201., p. 144.

³⁴² HOLMES Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. Por que a liberdade depende dos impostos. Trad. De Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p.30.

A urgência de a interpretação do artigo 166 do CTN ser revista e readequada encontra aderência no cenário em que se espera ver concretizado no Estado Social em que vivemos.

Nesse rumo, o Poder Judiciário também deverá ser chamado nessa mudança de postura, especialmente quando, conforme visto, a distorcida e defasada orientação jurisprudencial das Cortes Superiores é o grande difusor da reiterada negativa de restituição do “tributo indireto”. Afinal, não se pode olvidar que é função do juiz, principalmente nas cortes superiores, “zelar para que a função normativa do Poder Legislativo não leve ao arbítrio tributário”³⁴³.

3.5 Visão crítica e necessária releitura do Art. 166, do CTN

O Supremo Tribunal Federal, ao singelo argumento de que a matéria relativa ao art. 166 do Código Tributário Nacional é infraconstitucional ou que as questões envolvendo a aplicação do citado dispositivo demandam o reexame das provas, furta-se de analisar a essência da problemática que envolve a restituição de tributo recolhido de forma ilegal ou inconstitucional aos cofres públicos.

Inobstante esse posicionamento ultrapassado, que deve ser revisitado, a Suprema Corte, no passado, já reconheceu a necessidade de se “trabalhar com uma legislação cuja aplicação esteja em consonância com a realidade, não implicando dificuldades ou ônus demasiados de cunho operacional”³⁴⁴.

³⁴³ ZILVETI, F. A. *Simplicius Simplicissimus: os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva*. *Revista Direito Tributário Atual*, (22), 2008. p. 180. Disponível em: [Simplicius Simplicissimus | Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](http://SimpliciusSimplicissimus|RevistaDireitoTributarioAtual(ibdt.org.br)); Acesso em 25.02.2023.

³⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Regimental no RE 614.406/RS**. Questão de Ordem. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE VALORES RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. ART. 12 DA LEI 7.713/88. ANTERIOR NEGATIVA DE REPERCUSSÃO. MODIFICAÇÃO DA POSIÇÃO EM FACE DA SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. 1. A questão relativa ao modo de cálculo do imposto de renda sobre pagamentos acumulados - se por regime de caixa ou de competência - vinha sendo considerada por esta Corte como matéria infraconstitucional, tendo sido negada a sua repercussão geral. 2. A interposição do recurso extraordinário com fundamento no art. 102, III, b, da Constituição Federal, em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade parcial do art. 12 da Lei 7.713/88 por Tribunal Regional Federal, constitui circunstância nova suficiente para justificar, agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria. 3. Reconhecida a relevância jurídica da questão, tendo em conta os princípios constitucionais tributários da isonomia e da uniformidade geográfica. 4. Questão de ordem acolhida para: a) tornar sem efeito a decisão monocrática da relatora que negava seguimento ao recurso extraordinário com suporte no entendimento anterior desta Corte; b) reconhecer a repercussão geral da questão constitucional; e c) determinar o sobrestamento, na origem, dos recursos extraordinários sobre a matéria, bem como dos respectivos agravos de instrumento, nos termos do art. 543-B, § 1º, do

Na mesma toada, o Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE 416.601/DF³⁴⁵, ao citar a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, acatou que o entendimento de que o “Direito não pode ignorar a realidade sobre a qual se aplica”.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em 1997, o então Ministro Ari Pargendler³⁴⁶, acerca do art. 166 do CTN, trouxe a lume o fato que de a “jurisprudência ainda não deu solução satisfatória as questões decorrentes do artigo 166, do Código Tributário Nacional.”

Em alguns julgados, a Corte Superior lançou luzes para uma necessária racionalidade na interpretação do artigo 166 do Código Tributário Nacional. Tal ocorreu no RESP 903.394³⁴⁷, em que foi, textualmente, referido que “é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.”

No RESP 702.325³⁴⁸, a Ministra Denise Arruda referiu, textualmente, que ainda que se “admita a transferência do encargo ao consumidor final, tal repercussão é meramente econômica, decorrente das circunstâncias de mercado, e não jurídica, razão pela qual a restituição não se condiciona às regras previstas no art. 166 do CTN”.

A imperfeita e antiquada redação do art. 166 do CTN, que buscou amparo não no âmago do pagamento de tributo indevido, mas na influência política e econômica da década de 60, conduz a sua necessária releitura à luz da realidade do Sistema Tributário Nacional e do estado de coisas ressaltado, promovido e protegido pela Constituição de 1988.

CPC. Relatora Ministra Ellen Gracie, em 20 de outubro de 2010. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

³⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 416.601/DF**. Ministro Carlos Velloso, em 10 de agosto de 2005. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 07 jan 2023.

³⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 118.239/SC**, Relator Ministro Ari Pargendler, em 07 de agosto de 1997, DJ 01/09/1997. Disponível em: [GetInteiroTeorDoAcordao \(stj.jus.br\)](#); Acesso em 08 jan 2023.

³⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial n. 903.394/AL**. Relator Ministro Luiz Fux, em 24 de março de 2010, DJe 26/04/2010. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 02 jan 2023.

³⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial n. 702.325/AL**. Relatora Ministra Denise Arruda, em 26 de junho de 2007, DJ 02/08/2007. Disponível em: [GetInteiroTeorDoAcordao \(stj.jus.br\)](#); Acesso em 02 jan 2023.

Nessa medida, se, conforme Torres, H.³⁴⁹, o “Sistema Tributário” no Estado Constitucional passa a representar uma organização coerente de princípios e regras em torno do conceito de tributo, baseado em critérios de justiça e segundo os caros fundamentos constitucionais, afastando-se, nessa perspectiva, da mera arrecadação³⁵⁰, essa é a necessária identificação com a realidade nacional que deve ser feita.

Afinal, conforme Ferreira Filho³⁵¹, a “gênese da Constituição completa-se pela efetividade de suas normas”. Na mesma linha, o autor italiano Perlingieri³⁵² ressalta que a “questão da aplicabilidade das leis formadas na presença de valores diversos (o Código Civil de 1942 pertencia ao ordenamento facista) resolve-se somente com a consciência de que o ordenamento jurídico é unitário”.

A Constituição de 1988 não se limitou a proteger e garantir o que já existia, mas também a incorporar e a promover novos direitos, sempre com foco na prevalência dos direitos individuais de liberdade, propriedade e segurança. Nas palavras de Greco³⁵³, o Texto de 1988 passou a encampar uma “visão substancial do papel do Estado como instrumento para instituir um Estado pluralista, democrático que assegura os direitos e valores fundamentais etc. Basta ler o seu preâmbulo”.

A manutenção do posicionamento formado nos anos 60 do Século XX, sob um contexto adverso, afasta-se das diretrizes fixadas pelo Texto Constitucional de 1988, que atribuiu ao Estado não apenas a função arrecadatória, mas de implementação das condições de vida digna e do desenvolvimento sustentável do País. Estando, esses valores, “agora constitucionalizados, inclusive na forma de princípios e regras constitucionais, eles adquirem uma normatividade jurídica então inexistente”³⁵⁴, sendo essa a gênese da Constituição que deve ser alcançada.

³⁴⁹ TORRES, Heleno T. A justiça dos tributos. **Justiça fiscal**. Belo Horizonte: DelRey, 2016. Disponível em: [Justiça dos Tributos.pdf \(usp.br\)](#); Acesso em 07.09.2022. p. 26.

³⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022.

³⁵¹ FERREIRA FILHO, **Aspectos do direito constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. e-book.

³⁵² PERLINGIERI, Pietro. **O direito civil na legalidade constitucional**. Trad, Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 174.

³⁵³ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022.

³⁵⁴ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 25.

Nesse propósito, cabe investigar uma nova perspectiva para o princípio da legalidade – sem abandonar a existente, fulcrada no art. 5º, II e art. 150, I, da Constituição – adaptada a “própria evolução da teoria hermenêutica”³⁵⁵.

Nessa linha, Greco³⁵⁶ - ao destacar que a legalidade tributária perdeu seu perfil inicial de “instrumento de libertação do contribuinte” para se transformar num “instrumento de sua dominação”, sendo comumente utilizada para impor ônus e restrições ao contribuinte do que para limitar a ação da Administração Fazendária - põe em relevo um terceiro papel que a legalidade tributária pode assumir:

[...] não apenas instrumento de libertação de uma relação de poder não juridicizado, nem instrumento de dominação por um poder juridicizado. Trata-se de dar plena implementação ao conjunto de valores consagrados pela Constituição que coloca o Estado como criatura e não como criador originário do Direito. O Estado como meio para atingimento dos objetivos e fins consagrados no Texto de 88 pela sociedade civil que antecede a sua existência.

[...] é transformar a lei em instrumento de viabilização da emancipação política da sociedade civil em matéria tributária para que deixe de assumir um caráter meramente reativo de quem diz “isto é inaceitável” (uma estratégia de bloqueio que se resume a dar um novo visual ao velho “não”) para assumir um caráter proativo de quem batalha para que a lei consagre positivamente preceitos que instrumentalizem valores fundamentais consagrados na Constituição de 88 para torná-la efetivamente “cidadã” nos resultados práticos e não apenas na sua denominação.³⁵⁷

³⁵⁵ ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010. p. 554.

³⁵⁶ Conforme GRECO: Com o tempo, houve um esgotamento do modelo como instrumento de libertação do contribuinte, posto que atingiu seu limite teórico de aplicação. Por isso, se vê com frequência, um certo *ritornello da capo a coda* na discussão dos temas tributários. [...] As sucessivas derrotas do Governo em debates tributários em razão de vícios detectados na elaboração ou na formulação das leis, fez com que a lição fosse aprendida e cada vez menos vícios formais surgissem. Ao mesmo tempo, o cultivo à legalidade pura abriu espaço para que uma lei – agora não passível de contestação, posto que bem formulada – veiculasse os mais diversos conteúdos com a característica comum de proteger o interesse arrecadatório do Estado mediante criação de novos institutos ou atribuição de maiores prerrogativas ao crédito tributário cuja interface é a imposição de restrições e a perda de espaço para as liberdades do cidadão. [...] Tudo isto mostra que a legalidade tributária perdeu seu perfil inicial de instrumento de libertação do contribuinte para se transformar num instrumento de sua dominação. A lei tributária, hoje em dia, é utilizada mais frequentemente para impor ônus e restrições ao contribuinte do que para limitar a ação da Administração Fazendária. Este é um subproduto da obsessão pela legalidade vista apenas da perspectiva formal e hierárquica. Saímos da legalidade-libertação e mergulhamos na legalidade-dominação. (GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isq.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022)

³⁵⁷ Conforme referido alhures, nas palavras de GRECO, a legalidade funcionou como forma de dar “ao contribuinte um status de titular de direitos públicos subjetivos oponíveis ao Estado e não apenas a posição de submissão dócil desejada pelo titular do poder, tendo também adotou o papel de levar as discussões ao campo formal, já que não havia espaço para temas substanciais.” (GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e

O terceiro papel da legalidade tributária se justifica porque a lei não é um ente de vida própria, mas um mecanismo importante na consecução do estado de coisas projetados pela Constituição³⁵⁸.

Não há a menor dúvida que o estado de coisas projetados na Emenda Constitucional n. 18/1965, que deu ensejo ao artigo 166, do CTN, não é o mesmo do projetado pelo Texto Constitucional de 1988. Naquele período anterior, a fonte da matéria tributária era o direito privado, precisamente a codificação civilista de 1916. A relação jurídica entre Estado e contribuinte era analisada sob o enfoque de uma “relação obrigacional de crédito e débito, nos moldes das relações de direito privado”³⁵⁹.

Após todo o amadurecimento do Sistema Tributário Nacional e da doutrina pátria, não há mais como sustentar esse viés civilista ou qualquer outro que não esteja alicerçado no âmbito do Direito Tributário.

A relação jurídica tributária é uma relação de crédito e débito entre sujeito ativo e passivo (e não entre particulares), nascida da ocorrência do fato gerador tributário, o que impõe que o estudo se volte a essa realidade. A partir do foco exclusivo na relação jurídica tributária e da concretização do fato gerador da imposição tributária, ficam excluídas *preocupações externas*³⁶⁰, como o destino do produto arrecadado. Conforme Folloni³⁶¹:

[...] tornam-se absolutamente insignificantes quaisquer estudos de fenômenos não jurídicos-normativos, que não digam respeito ao binômio «fato jurídico – obrigação tributária» – ou, como prefere a doutrina, no plano normativo, »hipótese de incidência tributária – relação jurídica tributária«. Aspectos políticos, econômicos, sociológicos, psicológicos ou éticos, ou quaisquer outros, que escapem do esquema hipótese-consequência na norma jurídica, ficam descartados.

ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isq.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022)

³⁵⁸ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 22

³⁵⁹ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 19.

³⁶⁰ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 19.

³⁶¹ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012.p. 24.

Assim, o artigo 166 do CTN deve ser visto e interpretado à luz do estado de coisas que a Constituição de 1988 reitera, agrega e promove, sem preocupações outras que não digam respeito a esse contexto.

No caso de pagamento de tributo ilegal ou inconstitucional, o fundamento para a sua restituição é única e exclusivamente a circunstância de o tributo não ter causa jurídica. A negativa da restituição sob fundamentos outros – como a teoria da repercussão econômica ou da translação e seus desdobramentos (enriquecimento sem causa do contribuinte ou teoria do tesouro nacional) – impede a plena implementação ao conjunto de valores consagrados pela Constituição, o que não é mais aceitável.

É preciso visualizar o debate tributário não apenas com foco no tributo em si, mas sob a perspectiva da tributação como um todo e, com isto, “alimentar a democracia em sua mais pura expressão para que o contribuinte deixe de ser objeto da lei (seu sujeito submetido) para se tornar o agente motor da construção dos destinos da sociedade”³⁶².

Dai o importante terceiro papel que a legalidade pode assumir, em linha de transformar a lei em instrumento de viabilização da “emancipação política da sociedade civil” em matéria tributária, para assumir um caráter proativo de quem batalha para que a lei consagre “positivamente preceitos que instrumentalizem valores fundamentais consagrados na Constituição de 88 para torná-la efetivamente “cidadã” nos resultados práticos e não apenas na sua denominação”³⁶³.

Conforme referido pelo Ministro Relator Edson Fachin, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG³⁶⁴, relativo ao fato gerador presumido do ICMS, a “relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal”.

³⁶² GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022.

³⁶³ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022.

³⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, Relator Ministro Edson Fachin, em 19 de outubro de 2016, publicado em 05.04.2017. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 07 jan 2023.

Estando a “relação jurídica tributária aberta ao factual”, deve ela estar atenta ao estado de coisas garantido e projetado pela Constituição de 1988. Tendo o Texto Maior respaldado os princípios da igualdade, da segurança jurídica, do não-confisco, da razoabilidade e da moralidade e o fundamental direito à propriedade, esse é o caminho que a relação jurídica tributária deverá trilhar, donde se inclui a restituição do tributo pago indevidamente.

Nessa medida, o terceiro papel que a legalidade tributária pode e deve assumir está alinhado com a plena implementação do conjunto de valores consagrados pela Constituição.

No caso do art. 166 do CTN, ele não se encontra aderente à concretização do estado de coisas garantido e projetado pela Constituição de 1988, não cumpre o terceiro papel da legalidade, merecendo receber novos olhares, conforme será tratado no capítulo a seguir.

4 NOVO OLHAR DO ART. 166, DO CTN

Diante da análise jurisprudencial constante do precedente capítulo e da constatação da falta de aderência do art. 166, do CTN, ao estado de coisas consagrado pelo Texto de 1988, distanciando-se igualmente do terceiro papel que o princípio da legalidade pode assumir, passa-se a focar nas razões para uma releitura dessa norma, inclusive com vistas a sua derrotabilidade ou superabilidade.

4.1 O papel da nova hermenêutica

Partindo-se da premissa que não se pode admitir que uma lei opere no sentido de “impedir que sejam alcançados os propósitos que ela própria se destina a assegurar”³⁶⁵, especialmente quando essa lei é o veículo destinado à implementação dos importantes e fundamentais princípios constitucionais da legalidade, da garantia da propriedade e da capacidade contributiva, dar uma nova interpretação jurídica ao artigo 166 do CTN é imperioso, especialmente diante do atual Estado Social em que se insere o Texto Constitucional de 1988.

Mendes³⁶⁶, com alicerce em Häberle, afirma que não existe norma jurídica, senão norma jurídica interpretada e ressalta que “interpretar um ato normativo nada mais é do que colocá-lo no tempo ou integrá-lo na realidade pública [...]”.

Igualmente com base em Häberle, Mendes³⁶⁷ aceita que “o Direito Constitucional vive, *prima facie*, uma problemática temporal” e, dessa forma, a “continuidade da Constituição somente será possível se passado e futuro estiverem nela associados”. Conclui o Ministro da Suprema Corte que o “tempo é, portanto, fator ou dimensão no âmbito do qual se pode alterar entendimentos, modificar sentidos”, tudo no objetivo de “manter vivo o texto constitucional”.

Nessa perspectiva, Barroso³⁶⁸, também Ministro da Suprema Corte brasileira, reconhece que o “Direito vive uma grave crise existencial. Não consegue entregar os

³⁶⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 261.

³⁶⁶ MENDES, Gilmar. Mutações constitucionais (Organizador) [et al.]. São Paulo: Saraiva Jur, 2016. p. 68. *e-Book*.

³⁶⁷ MENDES, Gilmar. Mutações constitucionais (Organizador) [et al.]. São Paulo: Saraiva Jur, 2016. p. 68. *e-Book*.

³⁶⁸ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista Opinião Jurídica (Fortaleza)**, v. 3, n. 6. 2019, p. 211. Disponível em: [NEOCONSTITUCIONALISMO E CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO \(O](#)

dois produtos que fizeram sua reputação ao longo dos séculos. De fato, a injustiça passeia pelas ruas com passos firmes e a insegurança é a característica da nossa era”.

A partir dos fundamentos trazidos pela doutrina dos próprios Ministros do Supremo Tribunal Federal, não pode restar dúvida de que, atualmente, a proteção jurídica de direitos fundamentais clama por novos olhares interpretativos.

Ferraz Junior³⁶⁹, partindo do pressuposto que uma Constituição apresenta, no seu corpo normativo, um “sistema de concreção de valores”, a aplicação das suas normas, pela via interpretativa, “torna-se uma realização de valores”. Com isso, refere o citado autor, que o “procedimento argumentativo de captação do sentido do conteúdo das normas torna-se realização valorativa conforme procedimentos próprios da análise e da ponderação de valores”³⁷⁰.

Com a premissa de que a “argumentação jurídica, como tarefa dogmática, ocorre em um amplo espectro de possibilidades”³⁷¹, Ferraz Junior, sem ignorar a “hermenêutica tradicional – de bloqueio” – mas ciente das transformações em sede de argumentação³⁷², alvitra que o procedimento argumentativo legitimador obriga-se

TRIUNFO TARDIO DO DIREITO CONSTITUCIONAL NO BRASIL | Barroso | Revista Opinião Jurídica (Fortaleza) (unichristus.edu.br); Acesso em 02 jan 2023.

³⁶⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 47. *e-book*

³⁷⁰ Argumentar significa tecer argumentos, aduzir os raciocínios que constituem uma argumentação. No sentido jurídico, a palavra é usada sobretudo transitivamente, em termos de alegar, trazer como argumento, e é um modo específico de raciocinar que procede por questionamentos sucessivos, razão pela qual alguns autores da Antiguidade também denominaram a parte do discurso retórico à argumentação de questiones. Admitindo-se que todo problema trazido à deliberação jurídica tem o caráter de um conflito, isto é, alternativas incompatíveis que pedem decisão, o procedimento argumentativo começa, em geral, por questionar a consistência do conflito enquanto jurídico. [...] O argumentar, em oposição ao descrever, ao relatar, etc., caracteriza-se pela pretensão de validade persuasiva de suas asserções. Essa pretensão implica sempre um dever de prova (onus probandi) que se explicita, particularmente no saber dogmático, na forma entrecruzada de seu decurso, em termos de afirmações e contra-afirmações, argumentos e contra-argumentos. É esse estilo de argumentar que vem sendo posto a prova e sofrendo transformações nos dias de hoje. (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 48. *e-book*).

³⁷¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 57. *e-book*.

³⁷² Para se compreender essas transformações em sede de argumentação jurídica, é interessante observar o que aconteceu a partir das constituições modernas e sua positivação em normas escritas. Essa positivação foi uma das ideias que corporificaram o movimento constitucionalista a partir do século XIX. Um dos traços centrais do Estado de Direito foi, assim, a fixação de uma ordem estatal livre, na forma de normas positivas, sujeitas às formalidades garantidoras da certeza e da segurança. Dessa forma protegia-se a liberdade conforme a lei. Isso exigiu, portanto, uma formalidade constitucional. Essa formalidade conferia à constituição uma transparência e uma estabilidade indispensáveis. Graças a ela, as constituições puderam submeter-se às regras usuais de interpretação. Por seu intermédio chegava-se ao seu sentido e se controlava a sua eficácia. Sua estabilidade decorria igualmente, não obstante as mudanças na realidade, das

a não se ater à letra da norma, mas a “buscar-lhe a ratio imanente, primeiro por meio de métodos teleológicos, sociológicos e mesmo axiológicos, para depois visar a um procedimento interpretativo transformador das realidades sociais”, que é a essência do procedimento argumentativo de legitimação.

Nesse rumo, Ferraz Junior³⁷³ não critica o positivismo nem defende que o “direito é um fenômeno cultural, estando suas normas imersas em uma atmosfera social, política e econômica que constituem seu meio vital”, mas destaca que o problema é outro:

Quando se opõem procedimentos interpretativos de bloqueio e procedimentos de legitimação, o que entra em pauta é um problema de como captar o sentido das constituições no momento em que, concebidas estas como sistemas de valores, a aplicação do direito se transforma em um instrumento de realização política, com base na qual a legislação procurara concretizar princípios e programas implicitamente agasalhados pelo texto constitucional. Ou seja, a questão deixa de ser um problema de correta subsunção do fato à norma – com sua carga lógica, histórica, sistemática, teleológica e valorativa – para tornar-se um problema de conformação política dos fatos, isto é, de sua transformação conforme um projeto ideológico.

Nesse mesmo prisma, Figueroa e Moreira³⁷⁴ destacam:

Em realidade, a notável atenção prestada nas últimas décadas à teoria da argumentação jurídica (uma teoria da justificação racional das decisões judiciais) é coerente com o desenvolvimento do Estado constitucional. Sob um Estado constitucional a possibilidade de aperfeiçoar a justiça das decisões judiciais deve ficar aberta.

O presente estudo propõe iniciar esses novos olhares pela concepção da argumentação jurídica do neoconstitucionalismo, sem ater-se exatamente a ela, considerando as críticas que esse movimento tem recebido de relevante parte da doutrina brasileira. A intenção é chegar a uma nova proposta de interpretação do art. 166, do CTN.

limitações postas por essas regras. Na tradição do século XIX, essas regras correspondiam à fixação do sentido vocabular (método gramatical), proposicional (método lógico), genético (método histórico) e global (método sistemático), conforme as lições de Savigny e outros autores clássicos. Para efeito de uma hermenêutica constitucional voltada para o Estado de Direito concebido como um estado mínimo, reduzido em suas funções, a interpretação tinha uma orientação de bloqueio – interpretação de bloqueio – conforme princípios de legalidade e estrita legalidade como peças fundantes da constitucionalidade. (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 40. *e-book*).

³⁷³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. p. 48. *e-book*.

³⁷⁴ FIGUEROA, Alfonso García e MOREIRA, Eduardo Ribeiro. Neoconstitucionalismo, derrotabilidade e razão prática. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. v. 79, 2012. p. 30.

Nesse desiderato, buscar-se-á, no próximo capítulo, a partir das ideias neoconstitucionalistas, uma solução interpretativa ao art. 166 do CTN, no intuito de manter o texto constitucional vivo, minimizando a injustiça e a insegurança que assola os contribuintes mesmo antes da codificação tributária.

A solução apontada, ao colocar em foco na prevalência dos princípios constitucionais da legalidade, do não-confisco, da segurança jurídica, da igualdade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da moralidade, a par do fundamental direito de propriedade, demonstrará aderência do instituto da derrotabilidade ou superabilidade no âmbito do direito tributário, no intuito único da prevalência dos princípios constitucionais antes mencionados.

4.2 Neoconstitucionalismo: do ativismo ao caminho intermediário

Diante de um “modelo jusnaturalista incompleto e de um positivismo jurídico insuficiente” foi aberta a possibilidade de discussões em torno da adoção de um novo modelo de interpretação do direito, que fosse “capaz de unir a ideologia de um Estado de Direito com a sua teoria e seus regramentos normativos. E foi nesta vertente que teve início o neoconstitucionalismo, em contexto de pós-positivismo”³⁷⁵.

A teoria neoconstitucionalista surgiu no período subsequente à Segunda Guerra com a função de redefinir o “lugar da Constituição e a influência do direito constitucional sobre as instituições contemporâneas”³⁷⁶.

No caso brasileiro, Barroso³⁷⁷ refere que o renascimento do direito constitucional se deu no ambiente de “reconstitucionalização do país, o que ocorreu

³⁷⁵ PEREIRA, Ana Lucia Pretto; DE OLIVEIRA, Bruna Cordeiro. Neoconstitucionalismo, discricionariedade e decisão judicial: um diálogo entre Robert Alexy e Lênio Luiz Streck. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, n. 35, 2016.

³⁷⁶ BARROSO refere que a principal referência no desenvolvimento do novo direito constitucional é a Lei Fundamental de Bonn (Constituição alemã), de 1949, e, especialmente, a criação do Tribunal Constitucional Federal, instalado em 1951. A partir desse marco, teve origem *uma fecunda produção teórica e jurisprudencial, responsável* pela ascensão científica do direito constitucional no âmbito dos países de tradição romano-germânica. A segunda referência de destaque é a da Constituição da Itália, de 1947, e a subsequente instalação da Corte Constitucional, em 1956. Ao longo da década de 70, a redemocratização e a reconstitucionalização de Portugal (1976) e da Espanha (1978) agregaram valor e volume ao debate sobre o novo direito constitucional. (BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista Opinião Jurídica (Fortaleza)**, v. 3, n. 6. 2019, p. 213. Disponível em: [NEOCONSTITUCIONALISMO E CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO \(O TRIUNFO TARDIO DO DIREITO CONSTITUCIONAL NO BRASIL\) | Barroso | Revista Opinião Jurídica \(Fortaleza\) \(unichristus.edu.br\)](#); Acesso em 02 jan 2023).

³⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista Opinião Jurídica (Fortaleza)**, v. 3, n. 6. 2019, p. 213.

ao longo da década de 80, pois, até então, além das complexidades inerentes à concretização de qualquer ordem jurídica, padecia o país de patologias crônicas, ligadas ao autoritarismo e à insinceridade constitucional”. Nesse rumo, a Constituição de 1988 foi capaz de promover, de maneira bem sucedida, “a travessia do Estado brasileiro de um regime autoritário, intolerante e, por vezes, violento para um Estado democrático de direito”.

De modo amplo, a teoria neoconstitucionalista tem a sua preocupação central voltada à “legitimidade da produção do direito no espaço judicial, e também com a plasticidade material e temporal das normas constitucionais, posto que a sociedade não é estática, mas se movimenta e se transforma continuamente”³⁷⁸. E tal se justifica porque o direito constitucional deve estar baseado em “uma interpretação modulável, compatível com as necessidades daqueles para quem a Constituição foi criada: para as pessoas”³⁷⁹.

O “movimento neoconstitucionalista” – igualmente defendido por Moreira³⁸⁰ e Streck³⁸¹, embora com algumas nuances – não é indene de críticas.

Dentre tais posicionamentos nitidamente contrários à teoria neoconstitucionalista, cite-se Ferreira Filho³⁸² que, ao tratar do tema, inicia sua análise formulando os seguintes questionamentos, já sob um viés de reprovação:

‘Em que consiste esse direito constitucional pós-moderno?’ Essa indagação, todavia, se desdobra em duas outras, nem sempre postas cada uma no seu lugar. A primeira delas pode ser expressa na seguinte interrogação: “Há um Estado pós-moderno, cujo estruturação justifique falar em direito constitucional pós-moderno”? A segunda, que não presume de modo absoluto a resposta negativa à primeira, pode ser traduzida no questionamento: “Que caracteriza o neoconstitucionalismo como uma

Disponível em: [NEOCONSTITUCIONALISMO E CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO \(O TRIUNFO TARDIO DO DIREITO CONSTITUCIONAL NO BRASIL\) | Barroso | Revista Opinião Jurídica \(Fortaleza\) \(unichristus.edu.br\)](#); Acesso em 02 jan 2023.

³⁷⁸ PEREIRA, Ana Lucia Pretto; DE OLIVEIRA, Bruna Cordeiro. Neoconstitucionalismo, discricionariedade e decisão judicial: um diálogo entre Robert Alexy e Lênio Luiz Streck. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, n. 35, 2016.

³⁷⁹ PEREIRA, Ana Lucia Pretto; DE OLIVEIRA CORDEIRO, Bruna. Neoconstitucionalismo, discricionariedade e decisão judicial: um diálogo entre Robert Alexy e Lênio Luiz Streck. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, n. 35, 2016.

³⁸⁰ MOREIRA, Eduardo Ribeiro. Neoconstitucionalismo e teoria da interpretação. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 63. Abr-jun 2008, p. 64-80.

³⁸¹ STRECK, tendo afastando-se do neoconstitucionalismo, adota do Constitucionalismo Contemporâneo. (STRECK, Lenio Luiz. *Contra o neoconstitucionalismo*. **Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, v. 3, n. 4, p. 9-27, 2011).

³⁸² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Notas sobre o direito constitucional pós-moderno, em particular sobre certo neoconstitucionalismo à brasileira. **Revista de Direito Administrativo**, v. 250, 2009, p. 151.

corrente doutrinária”? Nesse último caso: “Justifica-se falar em neoconstitucionalismo”?

Ao responder os questionamentos por ele mesmo formulados, Ferreira Filho³⁸³ afirma, categoricamente, que ainda não existe “o que se convencionou chamar de Estado pós-moderno, e conclui que não há, portanto, razão para justificar um constitucionalismo pós-moderno ou um neoconstitucionalismo”.

Nesse rumo, Ferreira Filho³⁸⁴ oferece crítica direta à “postulação da ascensão e da decadência do jusnaturalismo, bem como da ascensão e da decadência do positivismo jurídico e a exaltação da normatividade dos princípios”³⁸⁵, referindo que essa “livre interpretação serve para que os intérpretes façam prevalecer seus valores, compromissos, posições ideológicas sobre os do legislador”, o que, no seu entendimento, é condenável³⁸⁶.

Àvila³⁸⁷, inobstante reconhecer o fortalecimento do neoconstitucionalismo foi um dos “fenômenos mais visíveis da teorização e aplicação do Direito Constitucional nos últimos 20 anos no Brasil”, também oferece críticas a essa teoria³⁸⁸.

³⁸³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Notas sobre o direito constitucional pós-moderno, em particular sobre certo neoconstitucionalismo à brasileira. **Revista de Direito Administrativo**, v. 250, 2009, p. 164.

³⁸⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Notas sobre o direito constitucional pós-moderno, em particular sobre certo neoconstitucionalismo à brasileira. **Revista de Direito Administrativo**, v. 250, 2009, p. 165.

³⁸⁵ Partindo dessa premissa, critica o modelo o ideal neoconstitucionalista de que a Constituição Federal de 1988 seria uma Constituição de princípios que prevalecem sobre regras, o que FERREIRA FILHO afasta veementemente ao afirmar que “*no texto de 1988, predominam-se regras e não princípios.*” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Notas sobre o direito constitucional pós-moderno, em particular sobre certo neoconstitucionalismo à brasileira. **Revista de Direito Administrativo**, v. 250, 2009, p. 165)

³⁸⁶ FERREIRA FILHO adverte, ainda, que o pós-positivismo, peça central do neoconstitucionalismo, é “simplista e não traz inovações, mas usa, sem dizê-lo, de ideia de há muito conhecidas no plano do direito.” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Notas sobre o direito constitucional pós-moderno, em particular sobre certo neoconstitucionalismo à brasileira. **Revista de Direito Administrativo**, v. 250, 2009, p. 165)

³⁸⁷ ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. REDE. n. 17. Salvador, 2009, p. 1. Disponível em: [Microsoft Word - REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO AVILA.DOC \(unifacs.br\)](#); Acesso em 07 jan. 2023.

³⁸⁸ ÁVILA refere que não há apenas um conceito de neoconstitucionalismo. Partindo dessa premissa, sintetiza que podem ser apontadas “algumas supostas mudanças fundamentais – ocorridas ou meramente desejadas, em maior ou menor intensidade – desse movimento de teorização e aplicação do Direito Constitucional denominado de “neoconstitucionalismo”: princípios em vez de regras (ou mais princípios do que regras); ponderação no lugar de subsunção (ou mais ponderação do que subsunção); justiça particular em vez de justiça geral (ou mais análise individual e concreta do que geral e abstrata); Poder Judiciário em vez dos Poderes Legislativo e Executivo (ou mais Poder Judiciário e menos Poderes Legislativo e Executivo); Constituição em substituição à lei (ou maior, ou direta, aplicação da Constituição em vez da lei).” (ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista**

Como era de se esperar do autor da Teoria dos princípios jurídicos, Ávila³⁸⁹, após analisar os fundamentos neoconstitucionalistas sob o enfoque metodológico, axiológico e o organizacional, reprova a consistência teórica e sua compatibilidade com o ordenamento pátrio. Afirma que defender dita teoria é “cair numa invencível contradição performática: é defender a primazia da Constituição, violando-a”.

Diante dos valerosos argumentos trazidos pela doutrina de Ferreira Filho e Ávila, parece que nada, ou quase mais nada poderia ser tido a favor do neoconstitucionalismo.

Tentando não incorrer no erro de insistir no vazio, mas considerando que há situações que caem num limbo jurídico e que, justamente pela passagem do tempo e pelas mudanças de percepções que lhe são inerentes merecem receber um novo olhar (tal como a questão da restituição do tributo indevido), vislumbra-se factível propor um “caminho intermediário pautado pela proporcionalidade e razoabilidade, evitando-se aqui os efeitos nefastos de uma leitura fundamentalista da Constituição, mas especialmente dos princípios e direitos fundamentais”³⁹⁰.

Os questionamentos formulados por Ferreira Filho, no momento, ainda não têm uma resposta definitiva ou única. Mas não há como contestar (ou esquecer) o contexto histórico, político e legislativo da década de 60, que foi palco do art. 166 do CTN. Tampouco há como contestar que a Constituição de 1988, fruto do Estado Social, está vinculada à realização de seus objetivos, “cabendo ao intérprete considerá-los sob o ponto de vista da sua viabilidade”³⁹¹.

Eletrônica de Direito do Estado. REDE. n. 17. Salvador, 2009, p. 17. Disponível em: [Microsoft Word - REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO AVILA.DOC \(unifacs.br\)](#); Acesso em 07 jan. 2023).

³⁸⁹ ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”.

Revista Eletrônica de Direito do Estado. REDE. n. 17. Salvador, 2009, p. 18-19. Disponível em: [Microsoft Word - REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO AVILA.DOC \(unifacs.br\)](#); Acesso em 07 jan. 2023.

³⁹⁰ Conforme SARLET, “Certamente o modelo de constitucionalização do Direito Privado também deve ser compatível com os desafios concretos de um determinado ambiente social, econômico, político-institucional e mesmo cultural. Acima de tudo, resulta importante destacar que entre os possíveis extremos de uma “civilização do direito constitucional e uma constitucionalização do direito civil”, seja possível trilhar um caminho intermediário, pautado pela proporcionalidade e razoabilidade, evitando-se aqui os efeitos nefastos de uma leitura fundamentalista da Constituição, mas especialmente dos princípios e direitos fundamentais.” (SARLET, Ingo Wolfgang. Neoconstitucionalismo e influência dos direitos fundamentais no direito privado. **Civilistica. com**, v. 1, n. 1, 2012. p 25.

³⁹¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica.** 2ª ed. Barueri: Manole, 2016. P. 52. *e-book*.

O descompasso entre o passado e os propósitos do Texto Constitucional de 1988 são evidentes. A lei, conforme destaca Greco, no período inicial da sistematização da matéria tributária no Brasil, funcionou “eficazmente para dar ao contribuinte um status de titular de direitos públicos subjetivos oponíveis ao Estado e não apenas a posição de submissão dócil desejada pelo titular do poder”³⁹². Também adotou o papel de levar as discussões ao debate formal, já que, naquele momento histórico e político dos anos 60, “não havia espaço para temas substanciais, como desigualdade social, isonomia, políticas públicas e etc.”³⁹³

Nesse cenário, as leis tributárias no Brasil supriam as necessidades de segurança jurídica, “criando uma forma pré-empírica e a priori válida, verdadeira, exclusiva e insuperável de compreensão do fenômeno tributário”³⁹⁴. Todavia, esse “modelo redutor”, que se mostrou adequado para as relações focadas na arrecadação de tributos, “acaba por ceder quando a complexidade da realidade a ser estudada incrementa-se de tal forma que não aceita mais certas esquematizações artificiais, sem grave distorção de compreensão”³⁹⁵.

A esse ponto, salienta-se o terceiro papel que a legalidade tributária pode e deve assumir, alinhado não com o vetusto “modelo redutor”, mas com a plena implementação do conjunto de valores consagrados pela Constituição de 1988.

A par disso, na busca do “caminho intermediário” pautado pela proporcionalidade e razoabilidade surge a derrotabilidade ou superabilidade do artigo 166 do CTN como alternativa para afastar a tendência imobilista e compreender a realidade em sua “complexidade e individualidade, deixando aberta a possibilidade – ou a necessidade – de rever, ampliar, adequar ou abandonar eventuais esquemas de compreensão já estabelecidos”.³⁹⁶

³⁹² GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022.

³⁹³ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isg.pt\)](#); Acesso em 26 dez 2022.

³⁹⁴ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 29.

³⁹⁵ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 29.

³⁹⁶ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 29

4.3 Derrotabilidade ou superabilidade da norma jurídica

A introdução da derrotabilidade ou superabilidade da norma jurídica tributária ainda é assunto recente, mas que merece ser melhor aprofundado, especialmente quando a norma legal, ao longo do tempo, se torna inconveniente e contrária aos caros propósitos do Texto Constitucional, como é o caso do art. 166 do CTN.

4.3.1 Objetivo da introdução do tema em matéria tributária

Conforme referido anteriormente, a retrospectiva histórica, política e legislativa do período em que ocorreu a sistematização na matéria tributária no Brasil nos faz recordar que a Ciência do Direito Tributário, ao assumir forte viés legalista e estabelecer como objeto de seu estudo exclusivamente o direito positivo, “reduziu-se a mera aferidora da cientificidade de proposições elaboradas tendo por base o ordenamento jurídico”³⁹⁷.

Após quase 60 anos dessa sistematização tributária, o cenário resta praticamente inalterado, mas, conforme mencionado anteriormente, parte da doutrina brasileira já tem direcionado críticas ao “formalismo valorativo da Ciência do Direito Tributário”³⁹⁸, como é o caso de Rocha, Greco e Folloni.

Sob esse olhar, com foco nos valores fundamentais consagrados na Constituição de 88, e, ainda, com apoio em Fensterseifer, é que se busca aproximar o conceito de derrotabilidade – advindo da Filosofia do Direito por obra de Hart – ao Direito Tributário.

No próximo item, iremos investigar, inicialmente, a origem da expressão *defeasible* ou *defeasibility*, traduzida para o português como derrotabilidade ou superabilidade da norma jurídica, para, num segundo momento, verificar a sua aplicação no direito pátrio.

³⁹⁷ FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. A derrotabilidade da regra tributária. *Direito Tributário Atual* n. 40, 2018. p. 419. Disponível em: [Vista do A Derrotabilidade da Regra Tributária | Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](#); Acesso em 25.02.2023.

³⁹⁸ FENSTERSEIFER, 2018, p. 419.

4.3.2 Derrotabilidade em Hart

Hart³⁹⁹ – marco do pensamento jurídico do século XX e um dos responsáveis pela aproximação da filosofia da linguagem com o Direito – referiu, inicialmente, a *defeasible* ou *defeasibility*⁴⁰⁰ dos *conceitos jurídicos*⁴⁰¹.

O argumento central utilizado por Hart foi o de que as formulações gerais dos conceitos são úteis, mas “as condições nelas explicitadas não devem ser tomadas como necessárias e suficientes de modo universal para todos os casos”⁴⁰². Dessa forma, fica aberta sempre a “possibilidade de que novas circunstâncias possam fundamentar a não aplicabilidade dos conceitos e de suas consequências jurídicas. Com isso, fica justificado o caráter derrotável dos conceitos jurídicos”⁴⁰³.

Após receber críticas acerca da derrotabilidade⁴⁰⁴, Hart direcionou seus estudos na busca do conceito de direito⁴⁰⁵. Nessa obra, Hart não mais menciona as

³⁹⁹ Conforme BÄCKER: “La noción de derrotabilidad fue introducida, según creo, en la filosofía del derecho por H. L. A. Hart en 1948 en su ensayo *The Ascription of Responsibility and Rights*. De acuerdo a las observaciones de Hart en ese escrito la derrotabilidad como fenómeno jurídico se encuentra caracterizada por la expresión «a menos que» (unless) [...]”. (BÄCKER, Carsten. **Reglas, principios y derrotabilidad**. 2014, p. 34).

⁴⁰⁰ “A palavra inglesa *defeasibility* é em geral relacionada à ideia de exceções e atrai a atenção de diversas áreas do conhecimento além da teoria do direito e da argumentação jurídica como, por exemplo, a lógica, a epistemologia e a filosofia. A sua utilização para objetos variados, ainda que interligados, produz confusões conceituais que repercutem na plena compreensão do seu estudo. No âmbito do direito o tema diz respeito à adequação das normas jurídicas gerais a casos particulares a partir da relação regra/exceção e também é empregado para designar fenômenos jurídicos com significados e objetos distintos.” (GAVIÃO, Anizio Pires; PREVEDELLO, Alexandre. A noção de derrotabilidade para Herbert LA Hart. **Revista Direito GV**, v. 15, 2019, p. 2).

⁴⁰¹ “Consideration of the defeasible character of legal concepts helps to explain how statements of fact support or refute legal conclusions and thus to interpret the phrases used by lawyers for the connection between fact and law when they speak of “the legal effect or consequences of the facts” or “the conclusions of law drawn from the facts” or “consequences attached to the facts.” (HART, H. L. A. “The Ascription of Responsibility and Rights.” *Proceedings of the Aristotelian Society* 49 (1948): 171–94. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/4544455>); Acesso em 02 fev 2023.

⁴⁰² GAVIÃO, Anizio Pires; PREVEDELLO, Alexandre. A noção de derrotabilidade para Herbert LA Hart. **Revista Direito GV**, v. 15, 2019.

⁴⁰³ Conforme GAVIÃO e PREVEDELLO: “Essa compreensão do caráter derrotável dos conceitos jurídicos, além de demonstrar a impossibilidade de se falar em condições sempre suficientes, auxilia a interpretar as frases atributivas (e não descritivas) usadas no Direito para explicar as consequências jurídicas que decorrem da relação entre fato e norma jurídica (HART, 1949, p. 181). Com isso, Hart chama atenção para o equívoco das teorias do significado que buscam identificar o significado de um conceito jurídico com a indicação de suas condições necessárias e suficientes. Essas condições podem ser necessárias e suficientes para a aplicação do conceito, mas elas não serão sempre suficientes. Exatamente nesse ponto está o caráter derrotável dos conceitos jurídicos”. (GAVIÃO, Anizio Pires; PREVEDELLO, Alexandre. A noção de derrotabilidade para Herbert LA Hart. **Revista Direito GV**, v. 15, 2019, p. 6).

⁴⁰⁴ GAVIÃO e PREVEDELLO: explicam que “Hart não esclarece os motivos pelos quais repudiou o ensaio. 8 Ele apenas cita duas críticas – formuladas por Peter Geach e George Pitcher – cujos méritos lhe convenceram. Conforme Carpentier (2014, p. 181-183), os autores enfatizaram a questão do atributivismo da linguagem (ou do projeto de semântica jurídica de Hart). Um dos

palavras *defeasible* ou *defeasibility*⁴⁰⁶, mas, ao tratar sobre *The Open Texture of Law*, refere que em todos os campos da experiência, e não só no das regras, há um limite inerente à natureza da linguagem, o que implica em aceitar a “existência de exceções que não são desde logo exaustivamente especificáveis”.

O fato de Hart não ter referido as palavras *defeasible* ou *defeasibility* no *The Concept of Law* gerou indagações por parte da doutrina se ele havia abandonado o tema, mas tal não ocorreu. Gavião e Prevedello⁴⁰⁷ esclarecem o ponto:

[...] no ensaio inaugural Hart defende o uso atributivo dos conceitos jurídicos no sentido de que atribuem direito e responsabilidade a quem pratica uma ação, e reconhece o caráter eminentemente derrotável dessa ação à luz do surgimento de novas circunstâncias não previstas. Na obra *O conceito de direito*, ele altera o objeto de estudo da filosofia da linguagem para o direito em sua realidade prática, mantendo o caráter derrotável no sentido de que há exceções implícitas (impossíveis de serem listadas previamente) que acarretam nova avaliação e que os tribunais possuem legitimidade para realizar tal tarefa que acarreta criação e desenvolvimento do direito

Embora a doutrina não afirme com convicção que Hart foi quem primeiro a apresentar a noção de *defeasibility* ao âmbito da filosofia do direito, não há equívoco em afirmar que o termo foi cunhado por ele e seus estudos foram os responsáveis por despertar o interesse dos autores que posteriormente desenvolveram o tema, o qual tem sido utilizado em diferentes vertentes do direito⁴⁰⁸.

Alicerçado na teoria de Hart, Bäcker⁴⁰⁹, após tecer comentários acerca da clássica distinção entre regras e princípios, o que o fez como base na doutrina de Alexy e Sieckmann y Aarnio, apresenta o conceito de derrotabilidade, que *debe ser entendida como la capacidad de admitir excepciones*.

argumentos utilizados por Pitcher (como se poderia atribuir responsabilidade a frases do tipo “ele tocou o piano”) bem ilustra o principal aspecto das críticas [...]” (GAVIÃO, Anizio Pires; PREVEDELLO, Alexandre. A noção de derrotabilidade para Herbert LA Hart. **Revista Direito GV**, v. 15, 2019. p. 10).

⁴⁰⁵ HART, Herbert Lionel Adolphus et al. **The concept of law**. oxford university press, 2012.

⁴⁰⁶ GAVIÃO e PREVEDELLO destacam que [...] “o atributo da derrotabilidade na obra *O conceito de direito* é mantido no seu caráter principal, inclusive com o emprego novamente da expressão *unless*, na acepção de que a adaptação de regras gerais para casos particulares não pode ser realizada sem se considerar a possibilidade de exceções implícitas que implicam reexame da própria regra, de modo que não há como falar em condições absolutamente necessárias e suficientes da aplicação de uma regra (tal como de um conceito jurídico).” (GAVIÃO, Anizio Pires; PREVEDELLO, Alexandre. A noção de derrotabilidade para Herbert LA Hart. **Revista Direito GV**, v. 15, 2019. p. 13).

⁴⁰⁷ GAVIÃO, Anizio Pires; PREVEDELLO, Alexandre. A noção de derrotabilidade para Herbert LA Hart. **Revista Direito GV**, v. 15, 2019. p. 11.

⁴⁰⁸ GAVIÃO, Anizio Pires; PREVEDELLO, Alexandre. A noção de derrotabilidade para Herbert LA Hart. **Revista Direito GV**, v. 15, 2019. p. 17.

⁴⁰⁹ BÄCKER, Carsten. Reglas, principios y derrotabilidad. 2014, p. 33.

E, acrescenta o citado autor:

Si echamos un vistazo a las reglas, notaremos que, en general, tienen excepciones. Esas excepciones, de cualquier forma, no pueden ser enumeradas de manera conclusiva debido al hecho de que las circunstancias que darán origen a casos futuros no pueden ser previstas del todo. Por ello, las reglas jurídicas siempre presentan la capacidad de admitir excepciones, esto es, son derrotables. Por el contrario, los principios son mandatos de optimización que no admiten excepciones⁴¹⁰.

Partindo dessa premissa, Bäcker conclui seu pensamento referindo que a diferença estrutural entre regras e princípios concerne ao seu caráter *prima facie* distinto, o qual encontra explicação na derrotabilidade.

Já García Yzaguirre⁴¹¹ admite a possibilidade de regras e princípios serem derrotáveis, mas adverte que a derrota da regra:

[...] es entendida como sustitución de una regla por otra cuyo antecedente sí prevea como normativamente relevante dicha propiedad (lo cual implica que posee un caso genérico más fino). Ello no es otra cosa que realizar una interpretación correctora restrictiva de un conjunto de disposiciones tras haber tomado en cuenta algunas prescripciones interpretativas basadas en principios. De outra maneira, a derrota dos princípios es entendida como el proceso y resultado de una ponderación en la cual un principio supera a otro (las tratan como normas pro tanto), lo que supone: a) una pérdida de aplicabilidad externa del principio derrotado, sin variar su identidad; y b) la creación de una nueva norma que establece la relación de preferencia entre normas.

Prakken e Sartor⁴¹², sob uma perspectiva diferente, no artigo denominado *The Three Faces of Defeasibility in the Law* referem que:

[...] defeasibility in the law involves three different aspects, which we will call inference-based defeasibility, process-based defeasibility, and theory-based defeasibility. Only the integration of these three perspectives allows us to

⁴¹⁰ BÄCKER sintetiza seu posicionamento referindo: “Las reglas, como señala Alexy, muestran un carácter *prima facie*, porque siempre es «posible, con motivo de la decisión de un caso, introducir en las reglas una cláusula de excepción» 54. Los principios presentan un carácter *prima facie* distinto: consisten en mandatos *prima facie* porque «carecen de contenido de determinación» 55. Esta diferencia estructural entre las reglas y los principios concerniente a su respectivo carácter *prima facie* puede ser explicado por la noción de derrotabilidad. Las reglas son *prima facie* en virtud de ser derrotables. Siempre es posible que pueden surgir circunstancias que dan lugar a una excepción imprevista. Los principios, por otra parte, son *prima facie*, pero no son derrotables”. (BÄCKER, Carsten. Reglas, principios y derrotabilidad. 2014. p. 43).

⁴¹¹ GARCÍA YZAGUIRRE, Víctor. Derrotabilidad de reglas y principios. Una propuesta de análisis. **Derecho PUCP**, n. 87, 2021, p. 378.

⁴¹² PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. The three faces of defeasibility in the law. **Ratio Juris**, v. 17, n. 1, 2004. p. 120.

provide a satisfactory account of the role of defeasibility in legal reasoning⁴¹³.

Por outro lado, há autores que criticam o uso da derrotabilidade. É o caso de Rodríguez e Sucar⁴¹⁴, os quais, após referirem que a derrotabilidade apresenta, pelo menos, dez sentidos diversos, concluem que “El concepto de derrotabilidad es tramposo puesto que en apariencia se presenta como revelador de ciertas características esenciales y ocultas del derecho, cuando en realidad sólo nos ofrece un panorama confuso”.

4.3.3 Derrotabilidade ou superabilidade da norma tributária no Brasil

No Brasil, o debate relativo à derrotabilidade vem ganhando espaço ao longo dos anos. Gavião e Prevedello⁴¹⁵ esclarecem que a palavra a “defeasibility norte-americana tem sido traduzida por derrotabilidade ou superabilidade normativa”.

Não obstante as discussões acerca do tema, ainda não há um conceito doutrinário de derrotabilidade. Fensterseifer⁴¹⁶, na intenção de definir o termo, refere que a derrotabilidade deve ser considerada “como uma forma de compatibilizar os efeitos da aplicação do dispositivo normativo com os valores que fundam o sistema no qual estão inseridos”. Por essa razão, o citado autor defende que a

⁴¹³ Os autores explicam seu entendimento: “We believe that all three forms of defeasibility need to be integrated into a comprehensive account of legal reasoning. Inference-based defeasibility is an essential feature of rational reasoning within a legal theory, that is, reasoning that takes place when one is applying just one legal theory to a specific issue. Theory-based defeasibility is not reducible to inference-based or process-based defeasibility, since it concerns the holistic choice between theories, rather than the use of a theory. One may argue that such a reduction is possible, since the moves through which we add information to a theory are defeasible inferences, and the moves through which one deletes information from a theory are the defeat of this information. However, this does not seem to be the way in which human reasoners proceed. We rather tend to distinguish the construction and modification of our theories (the premises of our reasoning) from the use of such theories in making inferences. And we distinguish occasional conclusions we may derive from our premises from premises constituting knowledge. The first only possess the strength they inherit, via inferences, from other premises. The latter derive their value from the function they play in the knowledge base in which they take part, and from the global performance of that knowledge base, as compared to alternative ones”.

⁴¹³ PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. The three faces of defeasibility in the law. **Ratio Juris**, v. 17, n. 1, 2004. p. 120.

⁴¹⁴ RODRÍGUEZ, Jorge Luis; SUCAR, Germán. Las trampas de la derrotabilidad: niveles de análisis de la indeterminación del derecho. 1998. Disponível em: [Doxa Vol.21-II \(ua.es\)](#); Acesso em 02 de novembro de 2022.

⁴¹⁵ GAVIÃO FILHO, Anizio Pires; PREVEDELLO, Alexandre. A noção de derrotabilidade para Herbert L. A. Hart. Revista Direito GV em números: balanço de 2018 e perspectivas para 2019. São Paulo, v. 15, n. 1, p. 1 – 21. 2019.

⁴¹⁶ FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. A derrotabilidade da regra tributária. **Direito Tributário Atual** n. 40, 2018. p. 417-440. Disponível em: [Vista do A Derrotabilidade da Regra Tributária | Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](#); Acesso em 25.02.2023. p. 433.

derrotabilidade conduz à “possibilidade de correção de regras jurídicas quando o resultado *prima facie* de sua aplicação é evidentemente absurdo, injusto ou ineficiente; [...]”.

Vasconcellos⁴¹⁷ reconhece a derrotabilidade de toda norma jurídica, inclusive dos princípios, e afirma que, quanto maior o grau de abstração da norma, maior é a chance de a norma ser atingida pela derrotabilidade.

Bustamante⁴¹⁸, ao tratar do tema, refere que, se a “distinção regra/princípio é adotada, então se deve reconhecer que as regras são normas superáveis. Os princípios constituem o material que será empregado na justificação da sua superabilidade”⁴¹⁹.

Ávila⁴²⁰ também adota o termo superabilidade. A partir da doutrina de Dworkin⁴²¹, Alexy⁴²², dentre outros, Ávila⁴²³, propõe ir além de um “enforque baseado

⁴¹⁷ VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **Hermenêutica jurídica e derrotabilidade**. Curitiba: Juruá, 2010.

⁴¹⁸ BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões *contra legem*. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, n. 37, 2014, p. 163.

⁴¹⁹ Na visão de BUSTAMANTE [...] podemos dizer que admitir a superabilidade das regras jurídicas implica admitir, sem tabus ou eufemismos, a existência de decisões *contra legem*. Embora pese sobre este tipo de decisão uma pesada carga de argumentação, os múltiplos exemplos citados na literatura jurídica e encontrados nas decisões judiciais prolatadas em casos difíceis demonstram que elas fazem parte do universo de problemas jurídicos enfrentados pelo jurista prático. Uma vez admitida a tese do caso especial, bem como a tese de que a pretensão de correção de uma norma jurídica abarca tanto a sua validade de acordo com critérios jurídico-institucionais quanto a sua correção prático-racional, é possível imaginar uma série de situações em que a aplicabilidade de uma norma pode ser afastada porque o grau de injustiça que adviria da sua aplicação mecânica faria com que o componente substancial (prático-discursivo) da pretensão de correção do direito prevalecesse, no caso concreto, sobre o componente formal (institucional em sentido estrito). (BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões *contra legem*. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, n. 37, 2014. p. 174).

⁴²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 120.

⁴²¹ DWORKIN, no que ele mesmo denominou como um *ataque geral ao positivismo*, ao distinguir os princípios das regras, refere que os dois conjuntos de padrões se distinguem quanto à natureza da orientação que fornecem. Enquanto as regras são aplicáveis à maneira do *tudo-ou-nada*⁴²¹, os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – *a dimensão do peso ou da importância*. Quando os princípios se inter cruzam, *faz sentido perguntar que peso ele tem ou quão importante ele é*. Para o citado autor, “princípio” é um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade. (DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 39-43).

⁴²² ALEXY define princípios como mandados de otimização, “que se caracterizam porque podem ser cumpridos em graus diferentes e porque a medida devida de seu cumprimento não somente depende das possibilidades fáticas, mas também das jurídicas. Já as regras são definidas como normas que só podem ser cumpridas ou não.” ALEXY rejeita um modelo puro de regras ou de princípios, advogando um modelo de sistema jurídico composto tanto por uma quanto por outra. Ao admitir a distinção entre regras e princípios, ALEXY refere que tal distinção não implica que as regras sejam normas que podem ser cumpridas à maneira do *tudo ou nada*, como sugerido por

numa alternativa exclusiva das espécies normativas, ou seja, ir além do modelo dual de separação regras/princípios”, com a adoção de um “modelo tripartite de dissociação regras/princípios/postulados”, em que os dispositivos legais podem experimentar uma “dimensão imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado)”.

Propondo “alternativas inclusivas”, com alicerce em três critérios distintos - quais sejam, o critério da natureza do comportamento prescrito, o critério da natureza da justificação exigida e o critério da medida de contribuição para a decisão – Ávila⁴²⁴ apresenta os conceitos de regras e princípios⁴²⁵.

A partir dessa conceituação, Ávila⁴²⁶ refere que “as regras não devem ser obedecidas somente por serem regras e serem editadas por uma autoridade”. Elas devem ser obedecidas porque sua obediência é moralmente boa e porque produz efeitos relativos a valores prestigiados pelo próprio ordenamento jurídico, como segurança, paz e igualdade.

Nessa toada, Ávila⁴²⁷ reconhece a possibilidade de as regras jurídicas serem superadas, mas refere que há condições para tanto. Vale dizer, a superação de uma regra deverá ter, em primeiro lugar, uma justificativa condizente, a qual depende de dois fatores: (i) é preciso apontar a discrepância entre aquilo que a hipótese da regra estabelece e o que sua finalidade exige; e, (ii) demonstrar que o afastamento da regra não provocará expressiva insegurança jurídica⁴²⁸.

DWORKIN. (ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ed. São Paulo: Malheiros, 2017. P. 54).

⁴²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 70-71.

⁴²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 78-79.

⁴²⁵ “As regras são normas imediatamente descritas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado das coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havia como necessária à sua promoção”. (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 78-79).

⁴²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 114.

⁴²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 114.

⁴²⁸ Conforme refere ÁVILA, se as “regras são utilizadas pelo Poder Legislativo para eliminar ou reduzir a controvérsia, a incerteza e a arbitrariedade, a superação das regras exige a demonstração de que o modelo de generalização não será significativamente afetado pelo aumento excessivo das controvérsias da incerteza e da arbitrariedade, nem pela falta de coordenação pelos altos custos de deliberação ou por graves problemas de conhecimento.” (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 118)

Em segundo lugar, Ávila⁴²⁹ aponta que a superação de uma regra deverá ter uma “fundamentação condizente”, ou seja, “é preciso exteriorizar, de modo racional e transparente, as razões que permitem a superação”. E, por fim, a superação deverá ter uma comprovação condizente:

[...] a ausência do aumento excessivo de controvérsias, da incerteza e da arbitrariedade e a inexistência de problemas de coordenação, altos custos de deliberação e graves problemas de conhecimento devem ser comprovados por meios de provas adequados, como documentos, perícias ou estatísticas.

Figueroa e Moreira⁴³⁰, ao mencionar o aspecto epigônico do neoconstitucionalismo, referem que o contexto da discussão em torno dos princípios e sua “virtualidade contra o positivismo jurídico”:

[...] transformou-se em dois aspectos trivialmente relevantes: de um lado, “já não se discute do mesmo modo sobre a dicotomia regras/princípios e, de outro, já não se discute do mesmo modo sobre o positivismo jurídico. A discussão sobre a dicotomia regras/princípios deslocou-se mais para a polêmica em torno à distinção entre normas inderrotáveis e derrotáveis.

Da análise de um dispositivo da legislação espanhola⁴³¹ frente a Constituição da Espanha, Figueroa e Moreira⁴³² referem que se o Estado constitucional está comprometido com valores como “a igualdade, a justiça, a liberdade e o pluralismo político” e se isso deveria significar algo, então, pelo menos, “deveria significar que devemos nos reservar a possibilidade de questionar (revisar, e inclusive derrotar) certas normas e certas decisões sem por isso sair do Direito, sem ficarmos fora do Direito”⁴³³.

⁴²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 120.

⁴³⁰ FIGUEROA, Alfonso García e MOREIRA, Eduardo Ribeiro. Neoconstitucionalismo, derrotabilidade e razão prática. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. v. 79, 2012, p. 13.

⁴³¹ Código Civil Espanhol, art. 582, conforme citado por FIGUEROA e MOREIRA, p. 12.

⁴³² FIGUEROA, Alfonso García e MOREIRA, Eduardo Ribeiro. Neoconstitucionalismo, derrotabilidade e razão prática. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. v. 79, 2012, p. 13.

⁴³³ Conforme FIGUEROA e MOREIRA “Com isso, superamos o atomismo formalista que fragmenta o discurso jurídico e que desatende a relação que existe entre as diversas normas. Existem neoconstitucionalistas positivistas que reconhecem as particularidades do Direito no Estado constitucional (não fragmentam o discurso como faz o formalista que não atende ao ditado da Constituição na hora de aplicar o art. 582 C.c.), mas ao mesmo tempo dizem que isso não afeta em absoluto a tese da separação entre Direito e moral (fragmentam sim, portanto, o discurso prático geral). Com efeito, podemos resolver o caso sem sair do Direito positivo.” (FIGUEROA, Alfonso García e MOREIRA, Eduardo Ribeiro. Neoconstitucionalismo, derrotabilidade e razão prática. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. v. 79, 2012, p. 13).

Nesse sentido, os autores acima mencionados asseveram que o dispositivo legal não deve ser aplicado isoladamente, fragmentariamente, mas à luz da Constituição:

[...] Apesar de seu fundo inevitavelmente teórico, poderíamos dizer que, seguindo uma exortação rortyana, o que o neoconstitucionalismo nos propõe é que deixemos de buscar o sublime e eterno do jurídico, para que nos conformemos com o belo e temporal (RORTY, 2000: 16). O reconhecimento da derrotabilidade das normas jurídicas, em conexão com uma concepção construtivista e discursiva da ética, não é nada mais do que mais uma manifestação a mais deste espírito.

Com efeito, a partir da doutrina de Hart, que reconhece o caráter derrotável das normas jurídicas à luz do surgimento de novas circunstâncias não previstas, a derrotabilidade passou a ser objeto de estudo.

No Brasil, em que pese a inexistência de um conceito claro de derrotabilidade ou superabilidade da norma jurídica, a matéria vem sendo objeto de estudos doutrinários, havendo divergências quanto a sua aplicação apenas às regras ou também aos princípios.

Tanto Fensterseifer como Àvila, ainda que com algumas nuances, convergem que a derrotabilidade ou superabilidade tem espaço no ordenamento pátrio quando a regra jurídica não produzir os efeitos prestigiados pelo Texto Constitucional, como segurança, paz e igualdade.

A regra do art. 166 CTN, conforme sobejamente explicitado, editada sob a égide da Emenda Constitucional n. 18/1965, incorporou o contexto econômico e político do período. Considerando que esse contexto restou fortemente alterado pela Constituição de 1988, especialmente sob o ponto de vista político e social, essa mudança de contexto justifica a correção e superação da interpretação da regra do art. 166, do CTN, haja vista que a mesma não condiz com os valores que o Texto se propôs a proteger e a respaldar.

Ademais, conforme destacado anteriormente, merece respaldo o terceiro papel que a legalidade tributária pode e deve assumir na plena implementação do conjunto de valores (estado de coisas) consagrados pela Constituição.

Nesse rumo, há espaço suficiente para que haja a derrotabilidade ou superabilidade da regra contida no artigo 166, do CTN, haja vista que a (velha) atual interpretação jurisprudencial a ele dada não está alinhada com a essência dos princípios da igualdade, da segurança jurídica, do não-confisco, da razoabilidade, da

moralidade, a par do fundamental direito de propriedade, tampouco com o princípio da legalidade, este em qualquer dos seus papéis.

Diante da desnecessidade ou inconveniência da norma legal, comparados às exigências dos princípios e regras constitucionais, o poder judiciário deve ser chamado a aplicar, direta e concretamente, a Constituição⁴³⁴.

4.4 Proposta de um modelo de requerimento de repetição de indébito

Diante das ideias postas acima, segue uma sugestão de requerimento de restituição do indébito tributário:

- Dos Fatos:

A empresa Comercial ABC Ltda recolheu o ICMS ao Estado do Rio Grande do Sul à alíquota majorada de 18%, a qual foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Por conta do reconhecimento da inconstitucionalidade da alíquota de 18%, cabe à empresa Comercial ABC a restituição do valor do ICMS recolhido indevidamente aos cofres do Estado nos últimos 05 anos.

O direito à restituição tem amparo direto na Constituição Federal de 1988, à luz dos artigos 5º, II, 37, 145, § 1º, 150, I, II e IV, os quais consagram os princípios da legalidade, moralidade, capacidade contributiva e proibição ao confisco, em consonância com os princípios da segurança jurídica e da razoabilidade e a par do fundamental direito de propriedade (CF/88, art. 5º, XXII).

De longa data, a interpretação jurisprudencial do art. 166 do Código Tributário Nacional está baseada no conceito civilista de pagamento indevido, cujo fundamento é a rejeição ao enriquecimento sem causa (que sequer era previsto na codificação civilista de 1916, base do Código Tributário de 1966), e também nos conceitos da repercussão econômica ou translação advindos da economia e da ciência das finanças.

Todavia, hodiernamente as referidas acima acepções precisam ser recicladas, sob pena de afronta direto (e não indireto) ao Texto Constitucional, que

⁴³⁴ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p, 28.

põe em relevo a vinculação de tributo com os direitos fundamentais (no caso, o direito de propriedade) e com os princípios constitucionais retromencionados.

Com o passar dos tempos, a tributação foi sendo “disciplinada por normas, paralelamente à evolução do constitucionalismo e influenciando sobretudo no advento do Estado de Direito, hoje alcançado a posição de Estado Social de Direito” (Nogueira). Daí a relevância, como aponta Schoueri, se de “compreender a passagem de um poder de tributar para o moderno direito de tributar”.

Dessa forma, há “uma necessidade urgente de compreensão do Direito não mais como um instrumento de mera racionalização de movimentos históricos que lhe são externos e anteriores” (Tepedino), para colocar foco na harmonização das fontes normativas, a partir dos valores e princípios constitucionais. Em não sendo possível a referida harmonização da regra jurídica com tais valores e princípios, sua aplicação deve ser revista, em busca da racionalidade do ordenamento jurídico.

A interpretação e aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, quando postas à luz do Texto Constitucional de 1988, desequilibram a efetivação dos direitos fundamentais, em especial o de propriedade, que acaba sendo mutilado no caso de o tributo indevido não ser restituído ao contribuinte (sujeito passivo da relação jurídica tributária).

Assim, para que não haja o esvaziamento dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da proibição ao confisco, da segurança jurídica, da razoabilidade e da moralidade, a restituição do indébito tributário deve ser aplicada e interpretada a partir desses princípios, conforme se passa a demonstrar:

- Do direito constitucional à restituição do indébito:

O Supremo Tribunal Federal, ao singelo argumento que a matéria relativa ao art. 166 do Código Tributário Nacional é infraconstitucional ou que as questões envolvendo a aplicação do citado dispositivo demanda o reexame das provas, furta-se de analisar a essência da problemática que envolve a restituição de tributo recolhido de forma ilegal ou inconstitucional aos cofres públicos.

Nesse cenário, até os dias de hoje, a Suprema Corte não adentrou na análise de o pagamento de tributo ilegal ou inconstitucional ferir a capacidade contributiva sujeito passivo por impor-lhe ônus tributário que não lhe compete. Tampouco foram

analisadas as questões relativas ao princípio da igualdade, do direito de propriedade, do não-confisco e da afronta à moralidade.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em que pese os Temas n. 114, n. 173, n. 232 e n. 398, cujo viés é focado, essencialmente, na teoria da translação ou da repercussão econômica, também já houve manifestação em direção a uma racionalidade na interpretação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, como é o caso do RESP 903.394.

O artigo 166 foi inserido no Código Tributário Nacional sob a égide da Emenda Constitucional n. 178/1965, cujo contexto político e legislativo era totalmente diverso do atual.

Dessa forma, as premissas de outrora do art. 166 não têm aderência na atual realidade, haja vista que:

(i) a classificação dos tributos em diretos e indiretos é retórica, *está enfraquecida e mantida unicamente pela tradição ou pela repetição* (Torres, H.)⁴³⁵;

(ii) a relação jurídica tributária é estabelecida entre a administração tributária e o sujeito passivo, que é o contribuinte obrigado ao recolhimento do tributo; inexistente contribuinte de fato (Mariz de Oliveira)⁴³⁶;

(iii) a relação jurídica estabelecida entre o vendedor/prestador do serviço é de natureza civil e a ela o ordenamento jurídico prevê as soluções para eventual ressarcimento por parte do adquirente da mercadoria/serviço (Mörschbacher)⁴³⁷;

(iv) é sabido que o consumidor final de produtos ou serviços é quem assume o custo tributário, seja qual for a natureza do tributo, direto ou indireto (Zilveti)⁴³⁸;

(v) enriquecimento sem causa é do próprio Estado causado do indevido recolhimento do tributo sem causa jurídica aos cofres públicos (Brandão Machado)⁴³⁹.

⁴³⁵ TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. **Justiça fiscal. Belo Horizonte: DelRey**, 2016. Disponível em: [Justiça dos Tributos.pdf \(usp.br\)](#); Acesso em 07.09.2022.

⁴³⁶ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

⁴³⁷ MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984.

⁴³⁸ ZILVETI, F. A. Simplicius Simplicissimus: os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Direito Tributário Atual**, (22), 2008. Disponível em: [Simplicius Simplicissimus | Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](#); Acesso em 25.02.2023.

⁴³⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

Assim, se outrora a interpretação estreita do art. 166 do Código Tributário Nacional estava baseada no conceito civilista de pagamento indevido, cujo fundamento era a rejeição ao enriquecimento sem causa (que sequer era previsto na codificação civilista de 1916), e também nos conceitos da repercussão econômica ou translação advindos da economia e da ciência das finanças, hodiernamente essas acepções precisam ser recicladas, diante dos princípios constitucionais da legalidade (CF/88, art. 5º, II e art. 150, I), do direito de propriedade (CF/88, art. 5º, XXII e art. 170, II), do não confisco (CF/88, art. 150, IV), da isonomia (CF/88, art. 150, II), da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º) e da moralidade (CF/88, art. 37).

Quanto ao princípio da legalidade, cabe destacar que ao contribuinte é assegurado o direito de recolher aos cofres públicos tributos que estejam em consonância com a Constituição Federal ou com a lei. Dessa forma, nenhuma norma de natureza infraconstitucional, como é caso do Código Tributário Nacional, poderá limitar tal direito.

Sendo a raiz do direito à restituição a própria Constituição Federal, que abriga o princípio da legalidade, não há dúvida de que, permanecendo nas mãos do Estado o que foi cobrado indevidamente do contribuinte, tal conduz ao enriquecimento sem causa do próprio Estado.

Ademais, conforme Greco, na atualidade, o princípio da legalidade assume um “terceiro papel”, voltado à plena implementação do conjunto de valores consagrados pela Constituição Federal. Impedir a restituição de tributo pago sem causa jurídica afasta-se desse “terceiro papel”, pois impõe ao contribuinte apenas o dever de pagar tributos, prejudicando-o na sua tarefa de também auxiliar no crescimento econômico do país, considerando que tal impedimento reflete na movimentação do seu caixa e nas suas operações sociais, comerciais e trabalhistas.

Outrossim, a imposição de travas à repetição do indébito tributário atinge diretamente o direito de propriedade e o cumprimento da função social desta e, por consectário, o princípio que veda o confisco, na medida em que o contribuinte que pagou o tributo tido como “indireto” ilegal ou inconstitucional não conseguirá restituí-lo se não preencher os equivocados requisitos interpretativos do art. 166, do CTN.

Também o princípio da isonomia resta violado, pois se a obrigação tributária nasce para todos que praticam respectivo o fato gerador, não será justo ou isonômico um sistema tributário que permita que o sujeito passivo que tenha

cumprido com o desiderato da norma tributária pagando o tributo - que, posteriormente, foi declarado ilegal ou inconstitucional -, venha a ser “punido” com a privação da devolução do *quantum* pagou indevidamente em razão de uma interpretação vetusta do art. 166 do CTN.

Ademais, se é inquestionável que o tributo é um dos elementos necessários para a proteção e promoção dos direitos fundamentais, também não se questiona que tal tributo somente atingirá tal desiderato se for exigido através de lei válida, que observe a capacidade contributiva e seja igualitária.

Não encontra eco nesse propósito o impedimento de restituição de tributo pago de forma ilegal ou inconstitucional, pois se estará ampliando o poder de tributar para atingir contribuintes cuja capacidade contributiva não possui respaldo em lei (por ser ilegal ou inconstitucional).

Considerando que o princípio da capacidade contributiva tem por base uma tributação mais justa, voltada à repartição igualitária da carga tributária, para fins da concretização dos direitos fundamentais, tal intento resta afastado no caso de o contribuinte ser impedido de restituir o tributo pago de forma indevida.

Pro fim, quanto ao princípio da moralidade, cabe destacar que o sempre alegado interesse público para justificar o locupletamento do Estado em detrimento do contribuinte que pagou o tributo indevido não mais encontra respaldo no atual Estado Social, cujas bases passam pela tributação justa e tributação justa, no caso do presente estudo, é pagar o que é devido e se restituído em caso de a tributação ser indevida.

Com efeito, dada a relevância de se compreender a passagem de um poder de tributar para o moderno direito de tributar (Schoueri) e que atualmente a tributação adquire outras funções que a mera arrecadação, o Sistema Tributário Nacional deve ser interpretado e aplicado na dentro da essência da Constituição Federal de 1988.

Como a essência do Texto Constitucional deve ser absorvida através da consagração dos princípios retromencionados, essa é o olhar que se deve o artigo 166, do CTN, inclusive para afastar sua aplicação, em nome da como segurança, paz e igualdade (Ávila).

- Do pedido:

Face ao exposto, direto na Constituição Federal de 1988, à luz dos artigos 5º, II, 37, 145, § 1º, 150, I, II e IV, os quais consagram os princípios da legalidade,

moralidade, capacidade contributiva e proibição ao confisco, a par do fundamental direito de propriedade (CF/88, art. 5º, XXII), deve ser reconhecido o direito constitucional da empresa Comercial ABC Ltda de restituir do valor do ICMS pago indevidamente nos últimos 05 anos.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por objetivo ressaltar a necessidade de a vetusta interpretação do artigo 166 do CTN ser revisitada pelos Tribunais Superiores, para fins do necessário resgate da racionalidade sistemática do Texto Constitucional de 1988.

Nas palavras de Tepedino⁴⁴⁰, o desafio do jurista na atualidade consiste na harmonização das fontes normativas, a partir dos valores e princípios constitucionais consagrados pelo Texto de 1988, para fins da criação de uma sociedade, mais justa, livre e solidária.

Dada a relevância de se compreender a passagem de um poder de tributar para o moderno direito de tributar⁴⁴¹ e que a transmutação do conceito jurídico de tributo afasta da tributação a ideia meramente arrecadatória para colocar foco na eficácia da tributação como forma de viabilização do Estado Social, a norma tributária deve ser interpretada e aplicada dentro dessa perspectiva.

Nessa medida, a revisão do contexto econômico, político e legislativo que precedeu a codificação tributária no Brasil, bem como da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça acerca do art. 166 do Código Tributário Nacional mostrou-se crucial para sinalizar a importância de se buscar um novo caminho interpretativo para o art. 166 do CTN, haja vista que as premissas de outrora (da década de 60) não são mais compatíveis com o atual Texto Constitucional, tampouco com os anseios do País em termos de crescimento econômico.

A retrospectiva jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça ressalta a preocupação na existência ou não de prejuízo do contribuinte como condição para a restituição do tributo, sem direcionar qualquer preocupação com a falta de razão jurídica para a cobrança ilegal do tributo ⁴⁴².

A relação jurídica tributária, que é relação de crédito e débito entre sujeito ativo e passivo (e não entre particulares), deve ser interpretada sob esse viés,

⁴⁴⁰ TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. **(SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012. p. 19.

⁴⁴¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 17.

⁴⁴² MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 63.

excluídas quaisquer outras preocupações externas, como é o caso da teoria da repercussão econômica ou da translação e seus consectários.

Nesse rumo, a estreita interpretação do art. 166 do Código Tributário Nacional - baseada no conceito civilista de pagamento indevido, cujo fundamento é a rejeição ao enriquecimento sem causa, e também nos conceitos da repercussão econômica ou translação advindos da economia e da ciência das finanças - precisa ser reciclada, sob pena de afronta direto (e não indireto) ao Texto Constitucional de 1988.

A Constituição Federal de 1988, fruto do Estado Social, ao garantir a permanência e a importância da proteção do contribuinte⁴⁴³, passou a adotar novos contornos, no firme objetivo de dar plena implementação ao conjunto de valores consagrados e respaldados no seu Texto.

O Sistema Tributário Nacional brasileiro está maduro (inobstante os problemas que o circundam) e sua aplicação prática precisa conversar harmonicamente com o catálogo de direitos fundamentais preservados e promovidos pelo Texto Constitucional de 1988.

A interpretação do artigo 166 do Código Tributário Nacional à luz da teoria do enriquecimento sem causa do sujeito passivo, para afastar deste o seu direito à restituição do tributo pago indevidamente distancia-se da própria razão de Estado, subverte o sistema constitucional tributário e viola os princípios da legalidade, da igualdade, da segurança jurídica, da capacidade contributiva, do não confisco, da razoabilidade, da moralidade, bem como o fundamental direito de propriedade.

Nesse cenário, buscou-se um caminho intermediário entre a criticada doutrina neoconstitucionalista e a almejada racionalidade sistêmica do ordenamento jurídico, independentemente de qualquer apego a essa ou aquela doutrina que possa ter alguma conotação ativista.

O Supremo Tribunal Federal, alegando que a matéria relativa ao artigo 166 do CTN não lhe compete, furta-se de analisar o tema sob o estado de coisas fixados pela Constituição Federal, o que acaba por esvaziar os princípios da legalidade, da igualdade, da segurança jurídica, do não-confisco, da razoabilidade, da moralidade e abalar o fundamental direito de propriedade.

⁴⁴³ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 17.

Em que pese esse posicionamento, a Suprema Corte já reconheceu a necessidade de se trabalhar com uma legislação cuja aplicação esteja em consonância com a realidade, não implicando dificuldades ou ônus demasiados de cunho operacional. A Suprema Corte também já reconheceu que a relação jurídica tributária está aberta ao factual. O factual, no caso do artigo 166, do CTN, nada mais é senão o dever de pagar a tributação e o direito de reaver o que foi pago indevidamente.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, também já houve entendimento em direção a uma racionalidade na interpretação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, como é o caso do RESP 903.394.

É preciso lançar luzes e fortalecer esses entendimentos dos Tribunais Superiores, na busca da racionalidade do art. 166, do CTN.

O Texto Constitucional, ao prever novas funções pré-definidas à ação estatal, a par das já existentes, e impor a comunhão de esforços entre o aparato estatal e os cidadãos, visa garantir o vasto catálogo dos direitos fundamentais, sendo igualmente função do poder judiciário viabilizar esse estado de coisas.

Assim, a revisitação da anacrônica interpretação do artigo 166, do CTN ganha espaço e abre caminho para a absorção do princípio da legalidade em todos os seus papéis, a par dos princípios da igualdade, da segurança jurídica, do não-confisco, da razoabilidade, da moralidade e do fundamental direito de propriedade, no firme intuito da plena implementação do conjunto de valores consagrados pela Constituição.

Nessa concepção, a derrotabilidade ou superabilidade do artigo 166 do CTN encontra aplicabilidade no âmbito da restituição do indébito tributário no escopo de sublimar o Texto Constitucional e, assim, corrigir o esvaziamento dos princípios retromencionados.

Essa é a racionalidade que deve ser trazida a lume, especialmente quando a norma legal, ao longo do tempo, se torna inconveniente e contrária aos caros propósitos do Texto Constitucional, como é o caso do art. 166 do CTN.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Patrícia Giangiacomo. O enriquecimento sem causa no Direito Civil brasileiro. **Cadernos Jurídicos da Faculdade de Direito de Sorocaba**, São Paulo, ano 1, n. 1, p. 164-189, 2017. Disponível em: <https://www.fadi.br/revista/index.php/cadernosjuridicos/article/download/27/18>. Acesso em: 25 dez. 2022.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- AMARAL, Francisco. **Direito Civil introdução**. 7. ed. São Paulo: Renovar, 2008.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva. 2021. *e-book*.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. Reforma tributária (Emenda Constitucional nº 23, 1º de dezembro de 1983). **Revista de Direito Administrativo**, v. 155, 1984.
- ÁVILA, Humberto. "Neoconstitucionalismo": entre a "ciência do direito" e o "direito da ciência". **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. REDE. n. 17. Salvador, 2009. Disponível em: [Microsoft Word - REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO AVILA.DOC \(unifacs.br\)](#); Acesso em 07 jan. 2023.
- ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. *In*: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. 1. ed. Madri, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 221-245.
- ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**. v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013. Disponível em: [Vista do Função da Ciência do Direito Tributário \(ibdt.org.br\)](#); Acesso em 03 jan 2023.
- ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista trimestral de direito público**, v. 24, 1999. p. 159-180.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BÄCKER, Carsten. **Reglas, principios y derrotabilidad**. 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2018. *e-book*.

BARRETO, Aires F. O princípio da não-cumulatividade na esfera estadual. *In: O princípio da não-cumulatividade*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista Opinião Jurídica (Fortaleza)**, v. 3, n. 6, 2019. p. 211-252. Disponível em: [NEOCONSTITUCIONALISMO E CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO \(O TRIUNFO TARDIO DO DIREITO CONSTITUCIONAL NO BRASIL\) | Barroso | Revista Opinião Jurídica \(Fortaleza\) \(unichristus.edu.br\)](#); Acesso em 02 jan 2023.

BAYÓN, Juan Carlos. **Derrotabilidad, indeterminación del derecho y positivismo jurídico**. Isonomía, n. 13, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, São Paulo, 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BOBBIO, Norberto. A grande dicotomia: público/privado. *In: Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1990.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 1. ed. São Paulo: EDIPRO, 2001.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 94, 1999. p. 251-262.

BRANDÃO, Antônio José. Moralidade administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, v. 25, 1951.

BRASIL. [(Constituição (1891))]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1891. Disponível em: [Constituição91 \(planalto.gov.br\)](#); Acesso em 18 jun 2022.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Dom Pedro Primeiro, 1824. Disponível em: [Constituição24 \(planalto.gov.br\)](#); Acesso em: 18 jun. 2022.

BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1937. Disponível em: [Constituição37 \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 18 jun. 2022.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1946. Disponível em: [Constituição46 \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 18 jun. 2022.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Ato Institucional n. 1, de 09 de abril de 1964.** Dispõe sobre a manutenção da Constituição Federal de 1946 e as Constituições Estaduais e respectivas Emendas, com as modificações introduzidas pelo Poder Constituinte originário da revolução Vitoriosa. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ait/ait-01-64.htm. Acesso em: 18 jun. 2022.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Ato Institucional n. 2, de 27 de outubro de 1965.** Mantem a Constituição Federal de 1946, as Constituições Estaduais e respectivas Emendas, com as alterações introduzidas pelo Poder Constituinte originário da Revolução de 31.03.1964, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: [AIT-02-65 \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ait/ait-02-65.htm). Acesso em: 18 jun. 2022.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965.** Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: [Emc18-65 \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/emendas/emc/emc18-65.htm); Acesso em 20 jun 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [Constituição \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 18 jun. 2022.

BRASIL. **Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916.** Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L3071 \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1916/consolidacao/l3071.htm); Acesso em: 20 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1966/leis_5172.htm); Acesso em: 18 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1352948/SC**, Relator Ministro Gurgel de Faria, em 28 de novembro de 2017, DJe 09/02/2018. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](https://www.stj.jus.br/portal/consulta.do); Acesso em: 08 jan 2023

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1689343/PB**. Ministro Gurgel de Faria, em 31 de agosto de 2020. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](https://www.stj.jus.br/portal/consulta.do); Acesso em 07 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1774837/MG**. Relator Ministro Gurgel de Faria, em 16 de novembro de 2020. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](https://www.stj.jus.br/portal/consulta.do); Acesso em 08 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 1134366/RS**. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em 15 de dezembro de 2020, DJe 18/12/2020. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](https://www.stj.jus.br/portal/consulta.do); Acesso em 08 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1922342/SP**. Relator Ministro Gurgel de Faria, em 14 de fevereiro de 2022. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](https://www.stj.jus.br/portal/consulta.do); Acesso em 07 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial n. 1921721/DF**. Relator Ministro Francisco Falcão, em 07 de dezembro de 2022, DJe 13/12/2022. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#) Acesso em 08 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1091465/SP**. Relator Mauro Campbell Marques, em 20 de agosto de 2009, DJe 10.09.2009. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.058.309/SC**, Relator Ministro Luiz Fux, em 12 de dezembro de 2010, DJe 14.12.2010. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#) ; Acesso em 07 jan 2023).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1237117/RJ**. Relator Ministro Humberto Martins, em 12 de abril de.2011, DJe 26/04/2011. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em: 07 jan. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1.Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1183182/MG**, Relator Ministro Benedito Goonçalves, em 14 de abril de 2011, DJe 19/04/2011. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 08 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 785819/SP**. Relatora Ministra Eliana Calmon, em 10 de maio de.2006, DJ 19/06/2006 p. 92. Disponível em: [GetInteiroTeorDoAcordao \(stj.jus.br\)](#); Acesso em 08 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 648288/PE**. Relator Ministro Teori Albino Zavaski, em 23 de agosto de 2006. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência no Recurso Especial 727.003/SP**. Relator Ministro Herman Benjamin, em 25 de outubro de 2006. DJ de 24.09.07. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 08 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 118239/SC**, Relator Ministro Ari Pargendler, em 07 de agosto de 1997, DJ 01/09/1997. Disponível em: [GetInteiroTeorDoAcordao \(stj.jus.br\)](#); Acesso em 08 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial n. 702325/AL**. Relatora Ministra Denise Arruda, em 26 de junho de 2007, DJ 02/08/2007. Disponível em: [GetInteiroTeorDoAcordao \(stj.jus.br\)](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 938367/SP**, Relator Ministro Herman Benjamin, em 10 de setembro de 2008, DJe 02/02/2009; Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 08 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial n. 961.178/RS**. Relatora Ministra Eliana Calmon, em 07 de maio de 2009. Disponível em: [GetInteiroTeorDoAcordao \(stj.jus.br\)](http://GetInteiroTeorDoAcordao(stj.jus.br)); Acesso em 07 jan 2023).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial n. 903.394/AL**. Relator Ministro Luiz Fux, em 24 de março de 2010, DJe 26/04/2010. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial n. 1.299.303/SC**. Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, em 08 de agosto de 2012, DJe 14/08/2012. Disponível em: [STJ - Jurisprudência do STJ](#); Acesso em 07 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 114/STJ**. O art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2009]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 173/STJ**. 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. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 232/STJ**. Na repetição do indébito tributário referente a recolhimento de tributo direto, não se impõe a comprovação de que não houve repasse do encargo financeiro decorrente da incidência do imposto ao consumidor final, contribuinte de fato. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **TEMA 398/STJ**. A pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2009]. Disponível em: [STJ - Precedentes Qualificados](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADPF 130**. Relator Ministro Carlos Ayres Brito, em 30 de abril de 2009, DJ 06.11.2009. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 06 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo no Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário n. 767.429/SP**. Relator Ministro Luiz Fux, em 13 de dezembro de 2011, DJe-034 de 16.02.2012. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo no Recurso Extraordinário n. 566.358/SP**. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, em 06 de novembro de 2007, publicado em 01.02.2008. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 614.406/RS**. Relatora Ministra Ellen Gracie, em 20 de outubro de 2010. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 758.195/SP**. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, em 11 de março de 2014, publicado em 26.03.2014. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo no Recurso Extraordinário n. 890.284/DF**. Relator Ministro Marco Aurélio, em 06 de outubro de 2015, publicado em 17.11.2015. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo em Recurso Extraordinário n. 948418/SP**. Relator Ministro Edson Fachin, em 31 de maio de 2016. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de divergência n. 73.173/SP**. Relator Ministro Antônio Neder, em 14.11.1973. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário n. 38.952/DF**. Relator Ministro Luiz Gallotti, publicado em 10 de julho de 1958. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 36.446/DF**. Relator Ministro Antônio Villas Boas, publicado em 21 de maio de 1959. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 46.450/RS**. Relator Ministro Antonio Villas Boas, em 06 de junho de 1961. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário n. 45.678/SP**. Ministro Relator Gonçalves de Oliveira, em 26 de junho de 1961. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 470.69/SP**. Relator Ministro Victor Nunes, em 30 de junho de 1961. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 441.15/ES**. Relator Ministro Ribeiro da Costa. Relator para o acórdão Ministro Henrique D'Ávila, em 02 de outubro de 1961. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 459.77/ES**. Ministro Relator Aliomar Baleeiro, em 27 de setembro de 1966. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 416.601/DF**. Ministro Carlos Velloso, em 10 de agosto de 2005. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 07 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 626.706/SP**. Relator Ministro Gilmar Mendes, em 08 de setembro de 2010. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 753.681**. Relator Ministro Teori Zavaski, em 01 de agosto de 2014, publicado em 28.08.2014. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário n. 974.325/RJ**. Ministro Ricardo Lewandowski, em 28 de outubro de 2016. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 02 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 71**. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1963]. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **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. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1969]. Disponível em: [Pesquisa de jurisprudência - STF](#); Acesso em 01 jan 2023.

BRESSER-PEREIRA, Luiz C. As contradições da inflação brasileira. **BRESSER-PEREIRA, L. C; NAKANO, Y. Inflação e recessão. São Paulo: Brasiliense, 1980.** p. 119-145. Disponível em: [Microsoft Word - 80-ContradicoesDaInflacaoBrasileira.doc \(researchgate.net\)](#); Acesso em: 02 nov 2022.

BRIGGS, Charles W. Taxation is not for fiscal purposes only. **ABAJ**, v. 52, 1966. p. 45-49. Disponível em: [Taxation Is Not for Fiscal Purposes Only on JSTOR](#). Acesso em: 5 fev. 2023.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016. *e-book*.

BUJANDA, Fernando Sainz de. Impuestos directos e impuestos indirectos – Análisis jurídico de una vieja distinción. *In: Hacienda e Derecho, Madri*: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

BUSTAMANTE, Thomas. Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões *contra legem*. **Revista Direito, Estado e Sociedade**, n. 37, 2014.

CALIENDO, Paulo. Repetição de Indébito de ICMS: Legitimidade Ad Causam. **Revista Tributária das Américas**. v. 6, 2012.

CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. v. I. São Paulo: Ed. Freitas Bastos, 1956.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **Princípios Gerais de Direito Público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964.

COELHO, Álvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1-2, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e Economia**. 5. ed. Porto Alegre: Editora Bookman, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Jur. 2021. *e-book*.

DE CICCIO, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DELGADO, José Augusto. O princípio da moralidade administrativa e a constituição federal de 1988. **Revista dos Tribunais**, v. 680, 1992.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 88. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2003.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Trad. João Baptista Machado, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

FACCHIINI NETO, Eugênio. A constitucionalização do direito privado. **Revista Iurisprudencia**, v. 2, n. 3, 2013, p. 18. Disponível em: [A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO PRIVADO | Neto | Revista Iurisprudencia \(ajes.edu.br\)](https://www.ajes.edu.br/revista-ijp/2013/03/18-facchiini-neto); Acesso em 26 dez 2022.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**, 4. ed. São Paulo: IBET/Resenha Tributária (coedição), vol. I, 1978.

FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. A derrotabilidade da regra tributária. **Direito Tributário Atual** n. 40, 2018. p. 417-440. Disponível em: [Vista do A Derrotabilidade da Regra Tributária | Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](#); Acesso em 25.02.2023

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Argumentação jurídica**. 2. ed. Barueri: Manole, 2016. *e-book*

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERREIRA FILHO, **Aspectos do direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. *e-book*.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Notas sobre o direito constitucional pós-moderno, em particular sobre certo neoconstitucionalismo à brasileira. **Revista de Direito Administrativo**, v. 250, 2009. p. 151-167.

FIGUEROA, Alfonso García e MOREIRA, Eduardo Ribeiro. Neoconstitucionalismo, derrotabilidade e razão prática. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. v. 79, 2012. p. 11-33.

FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista direito tributário atual**, n. 42, 2019.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012. p. 11-34.

FOLLONI, André. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; e FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (org.). **Direito tributário**. 1. ed. Florianópolis: Conpedi, v. 1., 2014.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, complexidade e análise econômica do direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, v. 11, n. 1, 2016. p. 49-70.

FOLLONI, André; YAZBEK, Cristiano Lisboa. Eficiência tributária do Estado e retorno de bem-estar à sociedade. **Revista Opinião Jurídica (Fortaleza)**, v. 11, n. 15, 2013.

FRIEDEN; Jeffrey A. **Capitalismo Global**. Rio de Janeiro. Zahar Editora. 2010. *e-book*.

GARCÍA YZAGUIRRE, Víctor. **Derrotabilidad de reglas y principios**. Una propuesta de análisis. Derecho PUCP, n. 87, 2021.

GAVIÃO, Anizio Pires; PREVEDELLO, Alexandre. A noção de derrotabilidade para Herbert LA Hart. **Revista Direito GV**, v. 15, 2019.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. Atualizado por Edvaldo Brito. 19ed. Forense, 2019.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. Repetição do indébito e compensação no direito tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: (interpretação e crítica). 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, 2011. Disponível em: [Livro PGFN.indb \(www.gov.br\)](http://www.gov.br/livro-pgfn); Acesso em 25 jun 2022, p. 9-18.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Repetição do Indébito. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Repetição do Indébito**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Disponível em: [Plano de unic \(isq.pt\)](http://www.unic.br/~isq/pt/); Acesso em 26 dez 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 2. ed. Atlas.

Hart, H. L. A. The Ascription of Responsibility and Rights. *Proceedings of the Aristotelian Society* 49 (1948): 171–94. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/4544455>; Acesso em 02 fev 2023.

HART, H. L. A. **The concept of law**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 1994.

HOLMES Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. Por que a liberdade depende dos impostos. Trad. De Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

KALDOR, Nicholas. El papel de la tributación en el desarrollo económico. **El trimestre económico**, v. 88, n. 352, 2021. p. 1215-1244. Artículo publicado originalmente en 1964 por el Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social (ilpes) de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (cepal). Material preparado para la cátedra de Análisis e Instrumentos de la Política Económica, del Curso Básico de Planificación de 1964 del Programa de Capacitación del ilpes. Disponível em: [El papel de la tributación en el desarrollo económico \(scielo.org.mx\)](http://www.scielo.org.mx/). Acesso: 05 fev. 2023.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KRUGMAN, Paul R., OBSTFELD, Maurice e MELITZ, Marc J. **Economia internacional**. Tradução Ana Julia Perrotti-Garcia. 10ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015. *e-book*.

LANG, Joachim; POLIZELLI, Victor Borges. Justiça fiscal e globalização. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos "indiretos". **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 32, n.2, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição do Tributo "Indireto" na Jurisprudência Brasileira: Notas sobre uma análise comparada. **RIDB**, Ano 2, nº 1, 2013.

MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. *In: Direito tributário- Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo, Saraiva, 1984, p. 61-106.

MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS: Créditos Relativos a Energia Elétrica e Serviço de Comunicação. **O ICMS e a LC 102**. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética: 2000.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. Pagamento indevido e enriquecimento sem causa. **Revista da Faculdade de Direito**. Universidade de São Paulo, v. 93, 1998.

MARINS, James. A teoria do campo científico de Pierre Bourdieu e a ciência do direito tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 34, 2015.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. *In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de pesquisas tributárias** n. 8. Repetição do indébito tributário. São Paulo: Resenha tributária, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões Atuais do Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2ª ed. São Paulo: Ltr, 1998.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade. **O princípio da não cumulatividade**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MEDAUAR, Odete. **Público-privado**. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 31, n. 1, 2019.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 210, 1997.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário** 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2001.
- MENDES, Gilmar. **Mutações constitucionais** (Organizador) [et al.]. São Paulo: Saraiva Jur, 2016. p. 68. *e-Book*.
- MOREIRA, Eduardo Ribeiro. Neoconstitucionalismo e teoria da interpretação. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. v. 63, 2008, p. 64-80.
- MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984.
- MUNHOZ, Dercio Garcia. Inflação brasileira: os ensinamentos desde a crise dos anos 30. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 1, n. 1, 1997. p. 59-87.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.
- NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável** – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.
- NAPOLITANO, Marcos. 1964: história do regime militar brasileiro. São Paulo: Contexto, 2014. *e-book*
- NANNI, Giovanni Ettore. **Enriquecimento sem causa**. Editora Saraiva, 2004.
- NEUHAUS, Paulo. A inflação brasileira em perspectiva histórica. **Revista Brasileira de Economia**, v. 32, n. 2, 1978. p. 293-316. Disponível em: [admin,+Inflação+brasileira \(1\).pdf](#); Acesso em 02 nov. 2022.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Chapter 2** Fundamental principles of taxation. Disponível em: [Fundamental principles of taxation | Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#); Acesso: 5 fev. 2023.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. *e-book*.

PEREIRA, Ana Lucia Pretto; DE OLIVEIRA CORDEIRO, Bruna. Neoconstitucionalismo, discricionariedade e decisão judicial: um diálogo entre Robert Alexy e Lênio Luiz Streck. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, n. 35, 2016.

PERLINGIERI, Pietro. **O direito civil na legalidade constitucional**. Trad, Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

PRAKKEN, Henry and SARTOR, Giovanni. The Three faces of defeasibility in the law. *Ratio Juris*. Vol. 17. Oxford: Blackwell Publishing e University of Bologna, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, 2022.

ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 543-569, 2010.

RODRÍGUEZ, Jorge Luis; SUCAR, Germán. **Las trampas de la derrotabilidad: niveles de análisis de la indeterminación del derecho**. 1998. Disponível em: [Doxa Vol.21-II \(ua.es\)](#); Acesso em 02 de novembro de 2022.

SALDANHA, Nelson. O jardim e a praça: ensaio sobre o lado “privado” e o lado “público” da vida social e histórica. **Ciência & Trópico**, v. 11, 1983. Disponível em: [Vista do O jardim e a praça: ensaio sobre o lado “privado” e o lado “público” da vida social e histórica \(fundaj.gov.br\)](#); Acesso em 02 nov. 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang. Neoconstitucionalismo e influência dos direitos fundamentais no direito privado. **Civilistica. com**, v. 1, n. 1, p. 1-30, 2012.

SCHNEIDER, Walter. O enriquecimento sem causa e as restituições tributárias. **Revista da Faculdade de Direito**, v. 3, n. 3, 1951.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, vol. 27, n. 1, São Paulo, 1987.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SOUSA, Rubens Gomes. Restituição de Impostos Indiretos. **Revista de Direito Administrativo**, v. 21.

STRECK, Lenio Luiz. Contra o neoconstitucionalismo. **Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, v. 3, n. 4, 2011. p. 9-27.

TEPEDINO, Gustavo. Marchas e contramarchas da constitucionalização do direito civil: a interpretação do direito privado à luz da constituição da república. **(SYN) THESIS**, v. 5, n. 1, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. **Justiça fiscal. Belo Horizonte: DelRey**, 2016. Disponível em: [Justiça dos Tributos.pdf \(usp.br\)](#); Acesso em 07.09.2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado** n. 4. Salvador. 2005, p. 429-445. Disponível em: [1270839842-libre.pdf \(d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net\)](#); Acesso em 10 jan 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros**, 2005. Disponível em: [CAPÍTULO II \(usp.br\)](#); Acesso em 10 jan 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição dos Tributos**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. 1ª reimpressão da edição de 1999. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2001.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Repetição de indébito. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Taxa de despacho aduaneiro-Repetição de impôsto indireto. **Revista de Direito Administrativo**, v. 75, 1964.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação da Lei Tributária**. Ed. Financeiras, 1964.

VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **Hermenêutica jurídica e derrotabilidade**. Curitiba: Juruá, 2010.

VAZ, Carlos. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça tributária. *In*: **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. Marcial Pons: Madri, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo, 2012.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**: direitos reais. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Primeiras Linhas. 3ª ed. São Paulo: Atlas. 2010.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILELA, Djalma de Souza. A restituição de indébito fiscal e a transferência do encargo financeiro. **Revista dos Tribunais**. v. 709. 1994.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, F. A. Simplicius Simplicissimus: os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Direito Tributário Atual**, (22), 2008. Disponível em: [Simplicius Simplicissimus | Revista Direito Tributário Atual \(ibdt.org.br\)](http://SimpliciusSimplicissimus|RevistaDireitoTributarioAtual(ibdt.org.br);); Acesso em 25.02.2023.

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: **REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 166 DO CTN: das Impropriedades Interpretativas à Necessária Racionalidade**, elaborado pela mestranda **Daniele Russi Campos**, foi julgado adequado e aprovado por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS - Profissional.

Porto Alegre, 17 de maio de 2023



Prof. Dr. **Fabiano Koff Coulon**

Coordenador do Programa de Mestrado Profissional em Direito da Empresa
e dos Negócios

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Documento assinado digitalmente
 EDERSON GARIN PORTO
Data: 18/05/2023 17:26:01-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Presidente: Dr. Éderson Garin Porto _____

Membro: Dr. Cristiano Colombo (Participação por webconferência)

Membro: Dr. Marcelo De Nardi (Participação por webconferência)

Membro externo: Dr. Gustavo Masina (Participação por webconferência)