

RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO “INDIRETO” NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA: NOTAS SOBRE UMA ANÁLISE COMPARADA

Hugo de Brito Machado Segundo[†]



1. INTRODUÇÃO

A jurisprudência brasileira confere tratamento bastante peculiar à restituição de tributos que considera “indiretos”, tornando-a muito difícil, ou mesmo impossível, em face da exigência de que o contribuinte “prove” não ter repassado o ônus correspondente a terceiros.

Neste estudo, pretende-se examinar a forma como esse mesmo problema surgiu e foi tratado no plano da Comunidade Europeia (CE)¹. A análise comparada, aqui, pode fornecer

[†] Mestre e Doutor em Direito. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Professor (Graduação, Mestrado e Doutorado) da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) é Coordenador. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria.

¹ Registro que este trabalho, no que tange à análise dos precedentes da Corte de Justiça Europeia, é um complemento das ideias constantes do livro *Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições* (São Paulo: Malheiros, 2011), correspondendo a conferência realizada no I Congresso de Estudos Ítalo-Brasileiros promovido conjuntamente pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará e pela Faculdade de Direito da Universidade de Bologna, nas dependências desta última, em outubro de 2012. Trata-se, outrossim, de (um primeiro) fruto de pesquisas de pós-doutorado realizadas na *Wirtschaftsuniversität*, em Viena, no *Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht*, sob a orientação do Prof. Dr. Michael Lang, no ano de 2012. Aproveito a oportunidade, portanto, para agradecer aos Professores Giovanni Luchetti e Fabiana Mattioli, da Faculdade de

valiosos subsídios a que as Cortes Brasileiras reflitam um pouco mais sobre o assunto, e corrijam equívocos que há décadas cometem em seu enfrentamento.²

Não se pretende, com isso, sugerir que as pessoas que se ocuparam do assunto em outros países sejam dotadas de mentes privilegiadas, superiores às das que o fazem no Brasil. Longe disso. Aliás, alguns argumentos desenvolvidos e utilizados no exterior no trato do assunto já haviam sido suscitados por brasileiros³ com alguma antecedência, sendo a solução encontrada pela Corte Europeia de Justiça, conforme será visto a seguir, assemelhada àquela contida no “anteprojeto” de Código de Processo Tributário elaborado por Gilberto de Ulhôa Canto na década de 1960. A principal distinção, no caso, não reside tanto no que os estudiosos da matéria afirmam, mas no posicionamento das Cortes em torno dela. Mesmo na Europa, há diferença perceptível entre o entendimento manifestado por tribunais nacionais e aquele acolhido pela Corte Europeia de Justiça (ECJ)⁴, talvez fruto de uma menor *subserviência* desta ao Poder Tributante de cada

Jurisprudência da Universidade de Bologna, e ainda ao Prof. Lang, e a todos os que compõem o Instituto - especialmente ao Professor Pasquale Pistone, a Renée Pestuka, e aos colegas César Alejandro Ruiz Jiménez, Daniel Fuentes, Felipe Vallada, Sebastian Pfeiffer, Pernille Jessen e Yinon Tzuberly - pela receptividade e pelo apoio, sem as quais este pequeno estudo não teria sido possível.

² Como observam Sechetto e Marassi, a análise comparada “*allows a better understanding of domestic law and its evolution.*” SACCHETTO, Claudio; MARASSI, Marco (ed.). *Introduction to comparative tax law*. Rubbetino, 2008, Torino: Catanzaro, 2008, p. 8.

³ Veja-se, a respeito, NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, e 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. 69. Nestes dois excelentes textos, aliás, há remissões a pronunciamentos ainda muito mais antigos, da doutrina (v.g., da Carvalho de Mendonça) e da jurisprudência (inúmeros acórdãos do STF anteriores a 1940), no mesmo sentido por eles defendido.

⁴ Os julgados da Corte de Justiça Europeia (CJE), disponíveis em todos os idiomas falados na Comunidade Europeia (CE), inclusive em português, se acham disponíveis na internet, no site da Corte, em http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/

país membro, ou de uma preocupação mais evidente na imposição de respeito às normas comunitárias violadas pelos países-membros.

2. TRATAMENTO DA MATÉRIA NO DIREITO BRASILEIRO

A objeção que o Fisco brasileiro usualmente coloca à restituição de tributos indiretos consiste, como se sabe, na afirmação de que eles não teriam sido pagos, “na verdade”, pelo contribuinte que pleiteia a restituição. Parte-se da premissa de que o tributo indireto é aquele que tem um contribuinte legalmente definido como tal, chamado “contribuinte de direito”, obrigado ao pagamento do tributo. Mas, “por sua natureza”, o tributo indireto seria (sempre, e inteiramente) repassado pelo “contribuinte de direito” a um terceiro, este sim o “verdadeiro” contribuinte, que suportaria o ônus econômico do tributo, sendo chamado, por isso, “contribuinte de fato”. Esse repasse aconteceria através da fixação dos preços cobrados pelos produtos ou serviços consumidos pelo “contribuinte de fato” e sujeitos à incidência do tributo correspondente.

Nesse contexto, ao efetuar o repasse do tributo ao “contribuinte de fato”, embutindo-o no preço respectivo, 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.

Naturalmente, permitir que o Estado permaneça com a quantia paga a título de tributo indevido implica, por igual, enriquecimento sem causa deste. Entretanto – prossegue o argumento fazendário – entre o locupletamento do particular, e o do Estado, seria preferível este último, pois se trata do representante dos interesses de toda a coletividade. Essa

“justificativa” para o enriquecimento sem causa estatal há muito tem sido utilizada pela Fazenda, havendo registro dela em voto proferido pelo Ministro Victor Nunes Leal, quando do julgamento do RE 46.450, em 1961. Posteriormente, contou com o aval de conceituados estudiosos.⁵

Essa objeção à restituição tem sido chamada, no âmbito da língua inglesa, de *passing-on defense*⁶, que seria, em uma tradução livre, uma “defesa do repasse”, já tendo sido utilizada inclusive em esferas não-tributárias, como no âmbito da legislação concorrencial.⁷ No presente estudo, porém, será examinada apenas a sua utilização em matéria tributária, e a receptividade que as Cortes têm, ou não, a ela.

Quanto ao tratamento dado pela jurisprudência brasileira ao tema, é curioso observar que, desde os primeiros anos do Século XX, já se verifica a utilização, pela Fazenda Pública, da *passing on defense*, a qual, todavia, era rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal, que à época tinha também a competência que hoje é do Superior Tribunal de Justiça. Entendia o Supremo Tribunal Federal que eventual repasse do ônus econômico, se existente, não eximiria a Fazenda de restituir integralmente o tributo indevido. A venda da mercadoria por este ou por aquele preço, por parte do contribuinte, nada teria a ver com a

⁵ “Estamos em 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. E na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 419). Nesse sentido, confira-se: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 293.

⁶ Ou “defence”, com “c”, se se adotar como paradigma o inglês britânico

⁷ Cf. *v.g.*, PARLAK, Süleyman. *Passing-on Defence and Indirect Purchaser Standing: Should the Passing-on Defence Be Rejected Now the Indirect Purchaser Has Standing after Manfredi and the White Paper of the European Commission?* In: *World Competition* 33, no. 1 (2010): 31–53. The Netherlands: Kluwer Law International, 2010, p. 31 e ss.

obrigação da Fazenda de “não fazer próprio o que alheio é”.⁸

A insistência da Fazenda em utilizar a tese, porém, aliada ao pouco desenvolvimento do Direito Público e do Direito Tributário, na primeira metade do Século XX, fizeram com que ela fosse acolhida pelo Supremo Tribunal Federal. Com efeito, esse cenário fez com que os Ministros se utilizassem de premissas civilistas, de que a restituição visaria a recompor um “dano” causado pelo tributo indevido, permeadas de noções imprecisas de ciência das finanças (segundo as quais certos tributos seriam “repassados” pelo contribuinte a terceiros, e outros não).⁹ Assim, embora inicialmente rejeitada, a tese firmou-se na jurisprudência e culminou com a edição da Súmula 71 do STF, que dispõe: “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.”

Algum tempo depois, o Supremo Tribunal Federal observou que, em certas hipóteses, mesmo aqueles tributos por ele considerados “indiretos” não haviam sido – e nem teriam como sê-lo – repassados a terceiros.¹⁰ Era o que ocorria, por exemplo, em situações em que o preço do produto era controlado pelo Poder Público, sujeito a tabelamento, quando a instituição do tributo posteriormente considerado indevido *não era* acompanhada de alteração no preço correspondente. Tais situações levaram a Corte a estabelecer exceções à aplicação da Súmula 71, a qual, não obstante, não foi cancelada. Seu

⁸ Verifique-se, sobre o tema, a análise que faz Tarcísio Neviani da jurisprudência do STF, notadamente do RE 3.051, de 1938: NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 24.

⁹ Cf. 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. 69.

¹⁰ Hugo de Brito Machado, a esse respeito, em livro publicado ainda em 1971, enumera outras situações nas quais “é evidente a inexistência de repercussão do imposto indevidamente pago. Assim é, por exemplo, quando o erro é cometido no preenchimento da guia de recolhimento; ou na soma do imposto lançado, ou ainda em se tratando de desfazimento da operação que provocou o fato gerador.” MACHADO, Hugo de Brito. *O ICM*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1971, p. 153.

conteúdo apenas foi “esclarecido” pela Súmula 547, segundo a qual “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo.”

Veja-se que o entendimento cristalizado na Súmula 547 do STF corresponde, em linhas gerais, ao que se acha positivado no art. 166 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN), segundo o qual 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.” Vale ressaltar, a propósito, que o art. 166 do CTN é *posterior* ao entendimento cristalizado nas aludidas súmulas, podendo-se dizer que é uma consequência delas. Isso porque, embora elas tenham sido publicadas posteriormente ao CTN, os julgados que deram origem à sua edição começaram a surgir pelo menos vinte anos antes.

Seja como for, esse entendimento, acolhido pelo STF na primeira metade do Século XX, foi seguido pelo Superior Tribunal de Justiça, que, com o advento da Constituição Federal de 1988, passou a ter competência para apreciar, em última instância, questões relacionadas à interpretação da legislação infraconstitucional (CF/88, art. 105, III). Nesse ponto, a questão que se coloca é a de saber *quais* são os tributos considerados “indiretos”, para fins de aplicação do art. 166 do CTN.

A grande demonstração de que é difícilimo, senão impossível, determinar quais são os tributos que assim devem ser considerados reside na própria redação do art. 166 do CTN, que não se arriscou a enumerá-los.¹¹ Teria feito, certamente, se isso fosse possível... De uma forma ou de outra, sem uma

¹¹ NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 57.

fundamentação mais detalhada, o STJ considera, atualmente, que tal artigo é aplicável ao ICMS, ao IPI, e ao ISS, este último quando calculado sobre o preço do serviço, e não por número de profissionais.¹²

Relativamente a tais tributos, o Superior Tribunal de Justiça presume que sempre ocorre a repercussão *total* do tributo. Assim, exige do contribuinte dito “de direito”, como condição para lhe reconhecer legitimidade ativa *ad causam*, a prova de que não houve o repasse do ônus, ou de que o contribuinte “de fato” o autorizou a pleitear a restituição. Como essa prova é praticamente impossível, assim como a identificação e a localização dos contribuintes “de fato” para que se consiga a tal “autorização”, a restituição do tributo, mesmo indevido, dificilmente acontece.

Houve um período, porém, em que o STJ pelo menos reconhecia legitimidade ao contribuinte dito “de fato”, o qual, por presumir-se ter sofrido a repercussão, não precisaria, em tese, prová-la. Mas esse entendimento foi modificado, passando a Corte a negar também ao contribuinte “de fato” a legitimidade para pleitear a restituição¹³. Com isso, tornou-se ainda mais difícil alguém conseguir repetir o indébito

¹² Cf., v.g., EREsp 699.292/SP, no qual se reconhece a natureza “indireta” do ICMS. Quanto ao ISS: “1. O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto, a depender da avaliação do caso concreto. 2. Via de regra, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nos termos do art. 7.º da Lei Complementar 116/2003, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço. 3. Necessidade, na hipótese dos autos, de prova da não-repercussão do encargo financeiro do tributo, nos termos do art. 166 do CTN. [...]” (STJ, 1 T., AgRg no Ag 692.583/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, j. em 11/10/2005, DJ de 14/11/2005, p. 205, rep. DJ de 28/11/2005, p. 208). Exame do inteiro teor do acórdão revela que as situações nas quais o ISS seria “indireto” seriam aquelas nas quais sua base de cálculo é o preço do serviço, aplicando-se o art. 166 do CTN. Entretanto, nas hipóteses em que o ISS é cobrado em valores fixos, como ocorre com as sociedades de profissionais liberais, sua natureza é “direta” e o art. 166 não se aplica, como se decidiu no julgamento do REsp 724.684/RJ, Rel. Min. Castro Meira, j. em 3/5/2005, v. u., DJ de 1/7/2005, p. 493.

¹³ STJ, 2.ª T, REsp 1147362/MT, DJe de 19/08/2010.

tributário, relativamente aos tributos classificados como indiretos. Abriu-se exceção, apenas, para os consumidores de energia elétrica, em face da natureza peculiar da relação entre estes e as empresas concessionárias e da forma como é definido o valor das tarifas correspondentes.¹⁴

Desse modo, em síntese, no âmbito da jurisprudência atual do STJ, relativamente ao ICMS, ao IPI e ao ISS não-fixo:

a) o contribuinte dito “de direito” não pode pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, a menos que comprove não ter repassado o ônus do tributo a terceiros, ou esteja autorizado por estes a recebê-la, presumindo-se ocorrer sempre e integralmente a repercussão;

b) o contribuinte “de fato” tampouco pode pleitear, em nome próprio, a restituição, por não participar de relação jurídica com o Fisco, ressalvando-se apenas o caso dos consumidores de energia elétrica. Coloca-se o consumidor, dito contribuinte de fato, na peculiaríssima condição de ter de autorizar o contribuinte de direito a pleitear algo que não pode fazer em nome próprio.¹⁵

Não é o propósito deste trabalho, porém, aprofundar a análise da jurisprudência *brasileira*¹⁶. Ela, que neste item foi

¹⁴ STJ, 1.ª S, REsp 1.278.668/RS e REsp 1.299.303/SC.

¹⁵ Daí a observação arguta de Ives Gandra da Silva Martins, para quem a figura do contribuinte de fato, além de não encontrar amparo no art. 121 do CTN, “seria um ‘contribuinte castrado’, já que, teoricamente, seria o titular do direito, mas não o poderia exercer diretamente. Vale dizer, seria um contribuinte capaz de impedir a restituição do indébito, mas não um contribuinte capaz de repetir.” MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Repetição do Indébito*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Repetição do Indébito*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 161. De fato, não há a menor lógica em um terceiro não poder ser cobrado pela Fazenda para pagar o tributo, não poder repetir esse tributo, quando pago indevidamente, mas poder “autorizar” o contribuinte a pleitear essa restituição. Cf. NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 235.

¹⁶ Essa crítica já foi feita em NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983; e, mais recentemente, em MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011.

apenas recordada, em linhas gerais, já se presume conhecida do leitor, ao qual se convida a examinar a forma como a Corte Europeia de Justiça tem se manifestado sobre questões análogas.

3. ENTENDIMENTO DA CORTE EUROPEIA DE JUSTIÇA

É curioso observar como a mesma questão, relacionada ao uso da *passing on defense* no âmbito da restituição do indébito tributário, surgiu no âmbito da Comunidade Europeia e foi tratada pela Corte Europeia de Justiça.

3.1. O APARECIMENTO DA QUESTÃO, NA DINAMARCA

O surgimento da tese da *passing-on defense* e a sua aceitação pela jurisprudência na Europa deu-se, em um primeiro momento, no âmbito do Direito Dinamarquês, ao final da primeira metade do Século XX, coincidentemente mais ou menos na mesma época em que o Supremo Tribunal Federal, no Brasil, passou a se impressionar mais fortemente com ela. Mas é preciso notar a particularidade da situação dinamarquesa, que levou *juízes locais* a aceitarem o argumento fazendário: com o final da Segunda Guerra Mundial, havia um *tabelamento de preços de cereais*, tendo o Poder Público instituído um tributo a incidir sobre operações com trigo. Os comerciantes de cereais se insurgiram contra a exação, e para satisfazê-los o Poder Público procedeu a uma majoração no preço máximo (tabelado) do aludido cereal. Foi nesse contexto que, tendo sido reconhecido, posteriormente, o caráter ilegal do tributo, os comerciantes pleitearam sua restituição, e o Fisco a indeferiu com o uso da *passing on defense*.¹⁷

¹⁷ Confira-se, a propósito: HUBEAU, F. “La répétition de l’indu en droit communautaire”. *Revue Trimestrielle de Droit Européen*. Anne 17, nº 3. 1981, p.

Veja-se que não era o mercado quem fixava o preço do produto vendido e tributado, mas sim o Poder Público, o qual procedera a um reajuste no preço fixado normativamente, com o específico propósito de permitir aos comerciantes a recuperação do ônus relativo ao tributo. Não fosse o imposto de cuja restituição se cogitava, o preço tabelado não teria sido majorado. O controle governamental da economia, por sua vez, permitira o repasse integral do ônus correspondente.

Foi esse o contexto em que a *passing on defense* foi acolhida por juízes daquele país, o mesmo do qual se originou, alguns anos depois, o primeiro caso referente a esse assunto levado à apreciação da Corte de Justiça Europeia (CJE). É importante saber disso, pois o que muitas vezes ocorre, sobretudo quando da análise de precedentes judiciais, é não se dar atenção ao contexto em que foram proferidos, o que não raro leva a uma indevida deturpação do *alcance* das teses neles consagradas.

3.2. A COLOCAÇÃO DO PROBLEMA PERANTE A CJE – O CASO HANS JUST

O primeiro caso levado ao exame da CJE relativamente à *passing on defense* é também oriundo da Dinamarca, mas já dizia respeito a situação um tanto diferente daquela, de cunho exclusivamente local, em que a tese fora originalmente acolhida por tribunais daquele país, comentada no item anterior. Era já um “alargamento” de uma ideia surgida originalmente em um contexto diverso (e que a tornava menos reprovável). Trata-se do caso conhecido como *Hans Just v. Danish Ministry for Fiscal Affaris* (C-68/79), no qual um produtor e importador de bebidas questionou judicialmente a cobrança de um *exercise tax*¹⁸ que onerava mais pesadamente

450.

¹⁸ Trata-se de imposto semelhante, em linhas gerais, ao Imposto sobre Produtos

produtos importados de outros países membros da Comunidade Europeia, discriminando-os em face dos produtos dinamarqueses, o que é contrário às normas comunitárias da CE. Conquanto o imposto tenha sido, de fato, considerado indevido, o Fisco dinamarquês negou-se a restituí-lo ao contribuinte, sob o argumento de que o ônus correspondente havia sido repassado aos consumidores das bebidas em questão, o que foi admitido pelo Judiciário local, já habituado à tese.

Como se tratava de questão que repercutia sobre a aplicação do Direito Comunitário, o assunto fora levado à CJE, que entendeu legítima a oposição do Fisco dinamarquês.

Mas note-se: a CJE não ingressou no mérito relativamente à procedência ou à correção do uso da *passing on defense*, no caso. O que houve, em verdade, foi a aplicação do *princípio da autonomia*, por se haver entendido que, conquanto o direito substancial, no caso, seja disciplinado comunitariamente, os aspectos formais e processuais devem ser tratados pelo direito doméstico (*autonomia processual*). Por outras palavras, o Direito Comunitário determina como o tributo pode ou não pode ser instituído e exigido, mas o processo por meio do qual se procederá à restituição daquele que houver sido pago indevidamente, a legitimidade ativa para provocá-lo, os prazos de decadência ou prescrição aplicáveis, os índices de juros etc., são matéria a ser tratada pelo Direito de cada país da CE, não podendo a CJE se imiscuir em tais questões. Foi por isso, e só por isso, que nesse primeiro exame, talvez ainda irrefletido quanto às consequências da aceitação da *passing on defense*¹⁹, a CJE a tolerou.

Industrializados (IPI) brasileiro.

¹⁹ Cf. CAPRILLES, Theo. *On why EU stand on the passing on defence equates to enriching the unjust.* Disponível em <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=2006260&fileId=2006296>, acesso em 13/7/2012, p. 10-11;

Em seguida, “abertas as portas”²⁰ para o uso da referida tese por parte das Fazendas Públicas dos Países da Comunidade Europeia, surgiram normas semelhantes na legislação de vários países membros, os quais passaram a copiar o óbice que até então só era utilizado pela Dinamarca. Foi o caso da França, da Itália e da Áustria.

3.3. RESTRIÇÕES À TESE – O CASO SAN GIORGIO

A questão, porém, é que a autonomia do direito processual é apenas relativa, e a separação entre o direito material e o processual não é tão nítida quanto parece.²¹ A situação em exame é demonstração notável disso, até porque a discussão referente à legitimidade diz respeito à própria titularidade do direito subjetivo (substancial!) à restituição. Por outro lado, ainda que assim não fosse, a relatividade da autonomia processual²² decorre da circunstância de que o processo, conquanto instrumento para a realização do direito material, dependendo de como seja normatizado pode conduzir à criação de armadilhas ou biombos destinados ao inverso disso, a saber, a consolidar e dar aparência de legitimidade a ilegalidades flagrantes. Foi o que a CJE percebeu pouco tempo depois, quando julgou caso conhecido como *San Giorgio*.²³

²⁰ A expressão, e o seu uso para designar o caso *Hans Just*, é de CAPRILLES, Theo. *On why EU stand on the passing on defence equates to enriching the unjust*. Disponível em <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=2006260&fileOId=2006296>, acesso em 13/7/2012, p. 10.

²¹ Aliás, praticamente não há separações nítidas na realidade, senão entre os números naturais e algumas outras figuras existentes apenas no plano abstrato, acessível pela mente humana, como as formas geométricas. Veja-se, a esse respeito: DEEMTER, Kees Van. *Not exactly: In praise of vagueness*. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 9.

²² Veja-se EIJSDEN, Arjo van; DAM, Janco van. *The impact of European Law on Domestic Procedural Tax Law: wrongfully Underestimated?* EC TAX REVIEW 2010-5, 2010, Kluwer Law International BV, The Netherlands, p. 199-209.

²³ Case 199/82. *Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio*

Em contexto fático semelhante ao do caso *Hans Just, San Giorgio* era um contribuinte que havia recolhido tributo (uma “taxa sanitária”) em desconformidade com o Direito Comunitário, mas que teve sua restituição denegada pelas autoridades italianas sob o argumento de que o ônus correspondente havia sido transferido a terceiros, embutido nos preços praticados. Ao apreciar a questão, porém, a CJE fez uma série de ressalvas ou objeções ao uso da *passing on defense* por parte do Fisco, as quais praticamente correspondem à sua rejeição, ou à sua aceitação apenas diante de casos excepcionalíssimos e devidamente justificados.

A CJE entendeu, primeiro, que não se pode *presumir* o repasse integral do tributo indevido pelo contribuinte a terceiros, por meio do mecanismo de fixação de preços. O repasse pode ser parcial, hipótese em que a restituição poderia ocorrer, ainda também apenas em parte. Mas, além disso, o mais importante é que tal repasse precisa ser provado.

Embora seja muito difícil provar a ocorrência de um repasse, quando verificado, é ainda mais difícil, ou mesmo impossível, provar a *inocorrência* dele.²⁴ Aliás, a transferência do ônus referente ao tributo indevido a um terceiro é típico fato extintivo ou impeditivo do direito do autor do pleito de

[1983] E.C.R. 3595, [1985] 2 C.M.L.R. 658. Como observa Takis Tridimas (TRIDIMAS, Takis. *The general principles of EU Law*. 2.ed. Oxford University Press, Oxford, 2006, p. 438-439), a Corte Europeia de Justiça adotou uma postura *não intervencionista* no caso *Hans Just*, vendo-se, posteriormente, forçada a apontar diretrizes mais explícitas – e indubitavelmente *limitadoras* do uso da *passing on defense* – em casos posteriores. Depois de repetir o precedente em que aceitara a *passing on defense*, “*It stated, however that any requirement of proof which made virtually impossible or excessively difficult to obtain repayment was incompatible with Community law.*” (p. 439)

²⁴ Daí por que a CJE consignou, no já mencionado *San Giorgio*, que “*In a market economy based on freedom of competition, the question whether, and if so to what extent, a fiscal charge imposed on an importer has actually been passed on in subsequent transactions involves a degree of uncertainty for which the person obliged to pay a charge contrary to Community law cannot be systematically held responsible.*” (§ 15)

restituição, a ser, no plano da teoria geral da prova, alegado (e provado) pelo réu da demanda.²⁵ Por tudo isso, ainda que admissível a *passing on defense*, o ônus de provar a ocorrência da repercussão deve ser imputado ao Fisco, não se podendo exigir do contribuinte, como condição para que se pleiteie a devolução do tributo indevido, que comprove não o ter repassado.

A Corte deixou claro, ainda, que, *mesmo no caso de repasse comprovado pelo Fisco*, isso, por si só, não é motivo para que se denegue a restituição ao contribuinte. Isso porque pode subsistir um “prejuízo” a ser reparado por meio da restituição, pois mesmo que o tributo tenha sido integralmente repassado aos preços, é inegável que um aumento destes leva a uma diminuição das vendas.²⁶ Sem o tributo, o comerciante poderia ter vendido o produto ou o serviço pelo mesmo preço, se o mercado permitisse, lucrando mais, ou poderia ter reduzido seus preços, vendendo em maior quantidade e da mesma forma ganhando mais. Em qualquer cenário, portanto, em regra, a restituição é medida que se impõe para reparar o dano causado pelo tributo indevido.

Por outro lado, e esse é o aspecto mais importante, a ECJ consignou que, conquanto dotados de autonomia para legislar em matéria processual, no plano do direito doméstico, *os*

²⁵ É o que se acha explicitado, no Código de Processo Civil (CPC) brasileiro, no art. 333, II. Esse aspecto, aliás, já havia sido percebido, com muita agudeza, por Tarcísio Neviani. Confira-se, a propósito: NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 150.

²⁶ Entre os estudiosos do assunto no Brasil, Tarcísio Neviani já havia se atentado para esse aspecto, destacando que “o imposto indevidamente pago simplesmente reduz o lucro do contribuinte, que deixa de realizá-lo na medida do montante do tributo que paga. E assim porque, não pagasse ele o tributo, acabaria ficando com maior número de unidades monetárias no seu patrimônio, ou se, em razão de inexistir o tributo, ele reduzisse o preço de bens ou serviços, muito provavelmente ganharia maior competitividade em seu mercado.” NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 68.

países membros não podem fazê-lo de modo a tornar muito difícil, ou mesmo impossível, a restituição do tributo cobrado em contrariedade ao Direito Comunitário. Esse entendimento foi reiterado pela CJE em diversas oportunidades posteriores.²⁷

Também digno de registro, a esse respeito, é o caso relacionado ao § 185 do Código Tributário de Viena (*Wiener Abgabenordnung – WAO*). Diante de decisão da Corte de Justiça Europeia declarando inválido tributo indireto (imposto sobre bebidas) instituído em Viena, o parlamento dessa cidade introduziu norma no seu Código Tributário com redação muito semelhante ao art. 166 do CTN brasileiro, com a nítida finalidade de impedir a restituição aos contribuintes que, em face do precedente da CJE, certamente a pleiteariam.

Esse artigo, que até março de 2000 não existia, foi introduzido porque a declaração de inconstitucionalidade, no Direito Austríaco, em regra tem efeitos apenas *ex nunc*. Assim, o tributo, se tivesse sido considerado *inconstitucional* pelo Tribunal Constitucional austríaco, não seria restituído relativamente ao período anterior à declaração. Como a questão não foi de violação da Constituição Austríaca, mas do Direito Comunitário, seu deslinde se deu no âmbito da CJE, que não admitiu “modular” os efeitos de sua decisão declaratória da invalidade do tributo. Foi esse o contexto no qual o parlamento vienense saiu-se com a “solução” do § 185 do *WAO*, o que só deixa mais clara a ideia, subjacente ao uso da *passing-on defense*, de realmente *não restituir* o tributo.²⁸ Não se trata, honestamente, de evitar o locupletamento indevido do contribuinte “de direito”, mas pura e simplesmente de criar meios para que o tributo, mesmo indevido, não seja restituído, protegendo-se os cofres públicos e mandando-se às favas as normas cuja violação ensejou a arrecadação correspondente.

²⁷ Cf., v.g., C-30/2002; C-473/2000; C-441/98; C-442/98.

²⁸ Confira-se, a esse respeito, LANG, Michael. *Die landesabgabenrechtlichen Rückzahlungs-perren im Lichte des Getränkesteuer-Urteils des EuGH vom 2.10.2002, C-147/01*. In: ÖStZ 1. November 2003/Nr. 21/Art.-Nr. 976, p. 462 e ss.

Pois bem. Apreciando a questão relacionada ao tal § 185 do WAO, no julgamento C-147/01, a CJE não apenas reiterou que o ônus da prova do “enriquecimento ilícito” deve ser da Administração, e não do contribuinte (que não poderia ser obrigado a produzir a prova do “não-repasse”), tal como originalmente consignado no caso *San Giorgio*, como uma vez mais frisou que não necessariamente o repasse do tributo nos preços significaria a ausência de prejuízos a serem reparados por meio da repetição do indébito, pois, “ainda que o imposto tenha sido completamente integrado no preço praticado, o sujeito passivo pode sofrer prejuízos associados à diminuição do volume das suas vendas (v. acórdãos Comateb e o., n.º 29, e Michailidis, n.º 35, já referidos).”²⁹

Quanto à circunstância de que o artigo era uma nítida tentativa de frustrar a aplicação do entendimento da Corte, que declarara inválido o tributo, o mesmo julgado registrou que, por razões de segurança jurídica, os Estados até podem estabelecer limites à restituição (v.g., prazos de prescrição), mas estes não podem ser retroativos (como era o tal § 185 do WAO, considerado, por isso, contrário ao princípio da proteção da confiança legítima).³⁰ Além disso, essas limitações devem respeitar o princípio da eficácia, “que impõe que o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária não se torne praticamente impossível ou excessivamente difícil”, respeito que não se verifica em relação às normas que acolhem a tese da *passing-on defense*.³¹

3.4. A POSIÇÃO DO “CONTRIBUINTE DE FATO” – O CASO REEMTSMA CIGARETTENFABRIKEN GmbH x MINISTERO DELLE FINANZE

²⁹ C-147/2001, item 99.

³⁰ C-147/2001, item 29.

³¹ C-147/2001, item 38.

Estabelecido que o contribuinte dito “de direito” é quem tem legitimidade para pleitear a restituição do indébito tributário, não podendo a *passing on defense*, em regra, ser invocada pelo Fisco para tornar muito difícil ou impossível essa restituição, surgiram situações nas quais consumidores, ditos contribuintes “de fato”, pleitearam a restituição e, tendo-a denegada pelas autoridades locais, levaram a questão à ECJ.

Em tais casos, decidiu a Corte que, em princípio, o consumidor final, contribuinte “de fato” dos referidos tributos indiretos, não tem legitimidade ativa *ad causam* para reclamar a sua restituição. Ou, mais propriamente, decidiu a Corte que não violam o Direito Comunitário as disposições internas dos Países membros que conferem essa legitimidade apenas ao contribuinte “de direito”. Isso porque o consumidor final, ainda que suporte economicamente o ônus do tributo, embutido nos preços dos produtos e serviços postos à sua disposição, não tem relação jurídica com o Fisco.

No *Case C-35/2005 (Reemtsma Cigarettefabriken GmbH v. Ministero dele Finanze)*, por exemplo, uma empresa tomadora de serviços havia suportado, nas faturas dos serviços a ele prestados por contribuinte prestador estabelecido na Itália, valor a título de IVA (Imposto sobre Valor Agregado) que, na verdade, não era devido, tendo, por isso, pleiteado diretamente a sua restituição. O Fisco Italiano, porém, afirmou que o consumidor tem direito ao reembolso apenas do IVA *devido*, nas hipóteses em que sai do território do país correspondente com os produtos ou serviços tributados, não lhe assistindo o direito de pleitear, diretamente, o reembolso ou a restituição do IVA recolhido *indevidamente* pelo contribuinte “de direito”, comerciante vendedor.

A CJE, então, entendeu que ele, o consumidor dito contribuinte “de fato”, realmente não poderia ser restituído na mencionada situação, cabendo à empresa prestadora do serviço, contribuinte do IVA, a legitimidade para pleitear a

restituição. Nos termos do item 33 do julgado, “é unicamente o fornecedor quem deve ser considerado o devedor do IVA perante as autoridades fiscais do Estado-Membro do lugar das prestações.”

Reiterando a ideia de autonomia processual dos países-membros, a CJEU ressaltou, ainda, que

não havendo regulamentação comunitária em matéria de pedidos de restituição de impostos, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser apresentados, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efectividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem fixadas de modo a impossibilitar na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (v., designadamente, acórdãos de 17 de Junho de 2004, *Recheio— Cash & Carry*, C-30/02, *Colect.*, p. I-6051, n.º 17, e de 6 de Outubro de 2005, *MyTravel*, C-291/03, *Colect.*, p. I-8477, n.º 17).³²

Entretanto, convém notar que a Corte destacou, por igual, que

os princípios da neutralidade, da efectividade e da não discriminação não se opõem a uma regulamentação nacional, como a em causa no processo principal, segundo a qual apenas o fornecedor pode requerer o reembolso dos montantes indevidamente pagos a título do IVA às autoridades fiscais e o destinatário dos serviços pode intentar uma acção cível para repetição do indevido contra este fornecedor. No entanto, se o

³² C-35/2005, item 37.

reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, os Estados-Membros devem prever os instrumentos necessários para permitir ao referido destinatário recuperar o imposto indevidamente facturado, de modo a que o princípio da efectividade seja respeitado.³³

Como visto anteriormente, no Brasil, o Superior Tribunal de Justiça também tem negado legitimidade ativa *ad causam* ao consumidor final, considerado contribuinte “de fato” dos tributos indiretos correspondentes. Parte-se da premissa, tal como a CJE, de que não há relação jurídica entre ele e o Fisco, reconhecendo-se essa legitimidade apenas em casos excepcionais, como no dos consumidores de energia elétrica, cujo preço é tarifado e a forma como a atividade é exercida por concessionárias de serviços públicos torna a posição do consumidor muito próxima à de um contribuinte “de direito”, e não à de um mero consumidor contribuinte “de fato”.

Mas veja-se. Esse entendimento - posteriormente reiterado pela CJE³⁴ - não pode ser comparado ao adotado pelo STJ a partir do REsp 903.394/AL, segundo o qual o consumidor final não pode pleitear a restituição do ICMS ou do IPI incidente sobre as mercadorias por ele adquiridas. Os julgados parecem equivalentes, mas não o são, pois a jurisprudência de ambas as Cortes precisa ser vista de forma mais ampla e global. A CJE nega legitimidade ao contribuinte de fato, em regra, mas a reconhece ordinariamente ao contribuinte de direito sem a exigência de prova do não repasse. Isso faz toda a diferença, pois revela a coerência da CJE, e a total incoerência do STJ³⁵. Além disso, em situações

³³ C-35/2005, item 42.

³⁴ *Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS x Skatteministeriet* – Case C-94/2010.

³⁵ Para uma análise dessa incoerência – mas ainda sem as referências ao posicionamento da CJE ou ao Direito Europeu feitas neste artigo – veja-se: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011, *passim*.

nas quais a ilegitimidade do contribuinte de fato poderia conduzir à total impossibilidade de restituição, a CJE admite essa legitimidade, em termos mais amplos que o STJ, que excepciona apenas o caso de consumidores de energia elétrica.

Finalmente, não se pode deixar de comentar a diferença que há entre o IVA europeu e o ICMS e o IPI no Brasil. No caso do IVA, o destaque nas faturas fornecidas ao consumidor é muito mais claro e explícito, tanto que este, quando se trata de turista que retorna ao seu país de origem com produtos comprados na Europa, recebe a restituição correspondente, no aeroporto, algo que no Brasil apenas aos contribuintes de direito exportadores se reconhece, e de forma muito precária. Essa diferença confere ainda mais razões para que no Brasil se adote o entendimento de que, em regra, a restituição do indébito tributário, em relação aos tributos usualmente tidos como indiretos, deve ser deferida ao contribuinte legalmente definido como tal, não se lhe exigindo prova da não repercussão do ônus econômico do tributo e não se considerando relevante, em princípio, a existência de repercussão econômica do ônus do tributo para o consumidor final.

Em suma, no âmbito do Direito Europeu, no entendimento da CJE, a restituição do tributo indireto deve ser feita, em regra, ao contribuinte legalmente definido como tal. A questão de saber se o preço por este cobrado do consumidor final, suposto contribuinte “de fato”, é afetado pela invalidade do tributo, que nele estaria embutido, até pode ser suscitada, mas é um problema a ser resolvido entre contribuinte e consumidor, no plano cível, se for o caso. Trata-se de solução bastante semelhante àquela proposta no art. 117 do anteprojeto de Código Tributário Nacional, elaborado por Gilberto de Ulhôa Canto mas lamentavelmente nunca levado adiante pelas autoridades competentes para transformá-lo em lei. É conferir:

Art. 117. É parte legítima para pleitear a

repetição, o sujeito passivo da obrigação tributária ou o infrator que tiver pago a penalidade, ainda que o efetivo encargo financeiro tenha sido transferido a outrem. Quem provar a transferência, disporá de ação regressiva contra o sujeito passivo reembolsado, ou poderá integrar a lide como assistente, e requerer ao juiz que a restituição lhe seja feita.

4. ANÁLISE CRÍTICA DA DIVERGÊNCIA NO ENTENDIMENTO DAS CORTES

A análise da jurisprudência do STJ e do STF, e da CJE, relativamente ao tema da restituição dos tributos “indiretos”, revela que esta última tem preocupação importante com a consistência da tese da “traslação” do ônus do tributo (*passing-on defense*), e com seus reflexos sobre a efetividade do direito violado pela instituição e pela cobrança de tributos indevidos. Em nenhuma hipótese, para a CJE, a tese em questão poderia ser utilizada para tornar impossível ou muito difícil o exercício do direito à restituição.

No Brasil, exame da jurisprudência do STF, posterior a 1940, e do STJ, revela justamente o contrário. Tais Cortes tiveram o esmero em criar uma tese que, de forma primorosamente incoerente, torna impossível o exercício do direito à restituição do indébito tanto ao contribuinte dito “de direito” como àquele impropriamente rotulado de “contribuinte de fato”. Talvez o maior distanciamento da CJE da influência do Poder Executivo dos Países membros da CE seja responsável por uma maior imparcialidade dessa Corte, e por sua maior preocupação com a efetividade do Direito Comunitário diante da rebeldia de alguns Países-membros, preocupação que STJ e STF não parecem ter com a efetividade da Constituição e das Leis, em matéria tributária.

Pode-se dizer, no caso brasileiro, que há o art. 166 do CTN, norma que teria conduzido à jurisprudência ora criticada. A oposição, porém, não procede, ou não conduz à conclusão que dela se pretende extrair. Primeiro, porque, como visto, a jurisprudência do STF é anterior ao art. 166 do CTN, e de certo modo é responsável por ele. Não se pode, portanto, colocar no artigo – ou, a rigor, no legislador – a responsabilidade pela tese nele consagrada. Segundo, porque tal artigo será inconstitucional, se visto como um óbice ao acesso à tutela jurisdicional, pois sua incompatibilidade com o disposto no art. 5.º, XXXV, da CF/88 é flagrante. E, terceiro, porque o art. 128 do CTN pode perfeitamente ser interpretado *conforme a Constituição*, entendendo-se que ele não se aplica indiscriminadamente àqueles tributos considerados “indiretos”, mas, a rigor, somente àquelas situações nas quais *a lei aloca mais de uma pessoa no polo passivo da relação tributária*. Por outras palavras, o art. 166 do CTN é aplicável somente àquelas hipóteses nas quais há mais de um *sujeito passivo legalmente definido como tal*, vale dizer, mais de um “contribuinte de direito”, ou um “contribuinte de direito” e um ou mais “responsáveis tributários”, nos termos do art. 128 do CTN³⁶, o que, aliás, também é admitido pelo STJ.³⁷

5. CONCLUSÕES

Do que foi explicado ao longo deste texto, pode-se concluir, mesmo sem entrar na discussão relacionada à dificuldade de se classificarem os impostos em “diretos” e “indiretos”, ou na tormentosa questão relacionada à análise da

³⁶ Nesse sentido, confira-se: 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, p. 207 e ss.

³⁷ STJ, 2.T., REsp 608.252/RS, Rel. Min. Castro Meira, j. em 7/3/2006, DJ de 20/3/2006, p. 235.

“repercussão” ou da “traslação” do ônus econômico de um tributo para terceiros, que a jurisprudência brasileira dá à questão um tratamento que torna muito difícil, ou mesmo impossível, a restituição de um tributo pago indevidamente. Com isso, torna-se difícil, ou mesmo impossível, o restabelecimento do direito malferido pela cobrança correspondente, em contrariedade a todas as normas constitucionais que determinam como os tributos podem ser instituídos e cobrados, e, *a contrario*, como não podem sê-lo. Viola-se, com mais ênfase ainda, o disposto no art. 5.º, XXXV, da CF/88, pois se nega aos contribuintes o próprio acesso a uma prestação jurisdicional que repare a aludida violação.

Situações semelhantes, quando conduzem à ineficácia das disposições *comunitárias* referentes a como os tributos podem ou não podem ser instituídos e cobrados no âmbito da Comunidade Europeia, levaram à Corte Europeia de Justiça a estabelecer inúmeras restrições ao uso da *passing-on defense* por parte da Fazenda Pública e dos Tribunais locais, restrições que deveriam ser examinadas e refletidas pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, dos quais se espera uma saudável mudança na jurisprudência representada pelas Súmulas 71 e 547 do STF, interpretando-se o art. 166 do CTN *conforme a Constituição*, a fim de que se reconheça a sua aplicabilidade apenas aos casos em que *a lei* define mais de um sujeito passivo para a relação tributária, nos termos do art. 128 do mesmo Código.

Como consequência disso, ao contribuinte “de direito” se deveria reconhecer 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, como, aliás, previa o art. 117 do anteprojeto de Código de Processo Tributário elaborado por Gilberto de Ulhôa Canto. Assim, caso o consumidor de determinado produto ou

serviço considerar ilegítimo o preço pago, em virtude de ter sido considerado indevido o tributo que sobre ele incidia, poderá acionar o fornecedor, no plano cível, mas isso não poderá servir de impedimento a que este obtenha do Fisco a restituição do que indevidamente foi pago.

