

## LEGITIMIDADE ATIVA NA RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS PAGOS INDEVIDAMENTE NO ÂMBITO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

Active legitimacy for the refund of indirect tax overpayments in the scope of tax benefits  
Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 33/2022 | p. 141 - 161 | Abr - Jun / 2022

### **Alexandre Carneiro Rios Macedo**

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Advogado. alexandrecrmacedo@gmail.com

### **Tiago Carneiro da Silva**

Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Direito Público pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-Minas). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Graduando em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais Financeiras (FIPECAFI). Professor assistente do IBET. Advogado. tiagocarneiro@tcarneiro.com

### **Área do Direito:** Tributário

**Resumo:** O presente trabalho analisa a classificação dos tributos em “diretos” ou “indiretos”, expondo interpretações doutrinárias sobre o tema e o seu fundamento constitucional. Em complemento, descreve o entendimento predominante no âmbito do Superior Tribunal de Justiça quanto à legitimidade ativa para pleitear a restituição, diante da previsão contida no art. 166 do Código Tributário Nacional, dispositivo que autoriza a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro. Por fim, será exposta a opinião dos autores sobre a legitimidade da repetição de indébito nas situações em que incidem específicos benefícios fiscais que objetivam, em última instância, reduzir a carga tributária na aquisição de determinados bens ou mercadorias, para atingir finalidades consideradas relevantes pelo legislador.

**Palavras-chave:** Restituição de indébito – Tributos indiretos – Contribuinte de fato – Benefícios fiscais – Carga tributária

**Abstract:** This paper analyzes the classification of taxes as “direct” or “indirect”, exposing doctrinal interpretations on the theme and its constitutional basis. In addition, it exposes the prevailing understanding within the scope of the Superior Court of Justice as to the active legitimacy to claim restitution, in view of the provision contained in art. 166 of the National Tax Code, legal rule that authorizes the refund of taxes that entail, by their nature, the transfer of the respective financial charge. Finally, the authors opinion on the legitimacy of the repetition of undue payments will be exposed in situations in which specific tax benefits are applied, which aim, ultimately, to reduce the tax burden on the acquisition of certain goods or merchandise, to achieve purposes considered relevant by the legislator.

**Keywords:** Refund of taxes – Indirect taxes – Tax benefits – Real tax payer – Tax burden

**Para citar este artigo:** Macedo, Alexandre Carneiro Rios; Silva, Tiago Carneiro da. Legitimidade ativa na

restituição de tributos indiretos pagos indevidamente no âmbito de benefícios fiscais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 33. ano 7. p. 141-161. São Paulo: Ed. RT, abr./jun. 2022. Disponível em: inserir link consultado. Acesso em: DD.MM.AAAA.

#### Sumário:

- 1.Introdução - 2.O fundamento do direito à restituição do indébito - 3.Restituição dos tributos indiretos -
- 4.Legitimidade ativa do “contribuinte de fato” em situações nas quais incidem específicos benefícios fiscais -
- 5.Conclusão - 6.Referências bibliográficas

#### 1.Introdução

A situação padrão que envolve a incidência das normas tributárias coloca o Fisco em uma posição ativa, impositiva, de credor, apto a exigir de outrem a satisfação do seu crédito, seja ele o contribuinte ou o responsável tributário: assim, ocorrendo a subsunção do fato à hipótese normativa, com a utilização da linguagem competente, será constituída a relação jurídica tributária, cujo objeto consiste na prestação pecuniária correspondente, a ser adimplida pelo sujeito passivo.<sup>1</sup>

Contudo, eventualmente essa situação pode se inverter: o sujeito passivo torna-se credor de determinada prestação pecuniária, cabendo ao ente de direito público adimplir o débito respectivo para se desfazer do vínculo jurídico. Esse fenômeno ocorre quando se verifica a ocorrência do *pagamento indevido*, fato jurídico que, desde que relatado nessa condição (de indevido) pela autoridade competente, autoriza a denominada *restituição de indébito*. Nesse sentido, se o pagamento corresponde à causa principal de extinção da obrigação tributária, o pagamento indevido, por sua vez, é causa extintiva que vai além, dando causa a outra relação jurídica, a de débito do fisco.<sup>2</sup>

Ressalte-se que o direito à restituição do indébito decorre, sempre, da inserção de uma norma individual e concreta que reconheça esse direito, determinando o seu cumprimento pelo sujeito passivo, obrigado ao adimplemento. Essa norma, como, aliás, ocorre com todas as normas jurídicas presentes no sistema, encontra seu fundamento último de validade na Constituição Federal: no que diz respeito especificamente ao direito à restituição, são os princípios da legalidade e tipicidade tributária que, indiscutivelmente, garantem ao contribuinte a busca pela sua implementação, não sendo legítimo que o legislador ordinário suprima esse direito.

No entanto, embora não se possa suprimir o direito à repetição do indébito, pode o legislador disciplinar o seu exercício. No ordenamento jurídico brasileiro, tais regras encontram-se disciplinadas nos artigos 165 e 166 do Código Tributário Nacional: o primeiro prescreve a sistemática geral de restituição, enquanto o segundo aplica-se para os *tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro*.

Percebe-se que a aplicação dessas regras passa, necessariamente, pela compreensão da classificação dogmática dos tributos em “diretos” e “indiretos” e da consequente divisão didática dos contribuintes em “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, temas esses que foram – e continuam sendo – objeto de uma série de discussões, muitas delas acaloradas, na doutrina e jurisprudência, e que aqui serão abordados. Em acréscimo, o trabalho buscará expor o entendimento atualmente predominante no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a legitimidade para requerer a restituição dos “tributos indiretos”.

Por fim, o trabalho buscará fundamentar a aplicabilidade do direito à restituição pelo denominado “contribuinte de fato” em *situações nas quais incidem específicos benefícios fiscais, instituídos para limitar a carga tributária assumida por determinadas pessoas expressamente delimitadas pelo legislador, com o*

*objetivo de cumprir finalidades consideradas socialmente relevantes.*

## **2.O fundamento do direito à restituição do indébito**

O direito à restituição do valor pago indevidamente a título de tributo encontra seu fundamento na Constituição Federal, especialmente como decorrência do respeito aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, pilares fundamentais e verdadeiros limites constitucionais ao poder de tributar (art. 150, I, da CF), imprescindíveis para fortalecer a segurança jurídica no país.

Por conseguinte, o direito à devolução do que fora pago indevidamente surge como decorrência lógica da seguinte máxima jurídica: *o particular somente pode ser legitimamente tributado nos estritos limites prescritos pela lei e autorizados pela Constituição*. Em outras palavras, como o Estado apenas pode atuar em conformidade com a lei, eventual transferência de valores aos cofres públicos em desobediência à prescrição legal deve ser *obrigatoriamente desfeita*, possibilitando que o sistema mantenha a sua harmonia e impeça o enriquecimento ilícito do ente estatal, contundentemente rechaçado pelo ordenamento jurídico, sendo essa inclusive uma forma de expressão do regime republicano.<sup>3</sup>

Dessa forma, o instituto da repetição do indébito tributário, embora possa ser regulado pelo legislador, *não pode ser por ele suprimido*, visto que decorre da interpretação sistemática do próprio sistema de direito positivo, cuja matriz se encontra na Carta Magna. É precisamente por intermédio da repetição de indébito que se busca equacionar as situações nas quais da aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto resultou um pagamento indevido, possibilitando a restauração do equilíbrio do sistema jurídico.<sup>4</sup>

No âmbito nacional, a restituição do indébito encontra-se regulada nos artigos 165 e 166 do CTN. O primeiro dispositivo prescreve que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, 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.

Já o art. 166 do CTN determina que:

“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.”

Trata-se, sem dúvidas, de um dos dispositivos mais comentados e polêmicos do Código, responsável por gerar uma série de discussões acaloradas na doutrina e jurisprudência, cujo campo de aplicabilidade continua sendo objeto de controvérsias das mais diversas.

Analisando os dois dispositivos, pode-se facilmente depreender que o art. 165 prevê a situação corriqueira, recorrente no plano pragmático, em que o sujeito passivo realiza o pagamento de tributo indevido ou maior do que devido, enquanto o art. 166 regulamenta uma situação excepcional, peculiar, aplicável a tributos que comportem, “por sua natureza”, a transferência do respectivo encargo financeiro – aqueles tributos que a doutrina e jurisprudência convencionaram chamar de *tributos indiretos*.

## **3.Restituição dos tributos indiretos**

### **3.1.A classificação dos tributos em diretos e indiretos**

A classificação dos tributos em *diretos* e *indiretos* teve sua origem em estudos de ciências econômicas e financeiras, quando analistas passaram a constatar a repercussão da tributação sobre a renda, a propriedade e o consumo de mercadorias. A difusão dessa classificação é normalmente atribuída aos fisiocratas, que, no século XVIII, sustentavam que a classe agricultora era a verdadeira produtora de riquezas, e que os tributos diretos seriam aqueles recolhidos pelo produtor rural, enquanto os indiretos seriam aqueles que repercutiam no preço dos produtos.

Contudo, os próprios fisiocratas logo perceberam que o critério utilizado para suportar dita categorização se demonstrava falho na prática. Isso porque, em certos casos, tributos tidos como diretos eram, por razões de mercado, economicamente transferidos; da mesma forma, tributos indiretos não tinham seu custo repassado ao consumidor final quando a conjuntura econômica não permitia.<sup>5</sup>

Desde então, surgiram vários estudos sobre a repercussão do ônus tributário e suas consequências, circunstância absolutamente natural, afinal de contas, *cada ciência analisa o fenômeno social de acordo com o seu próprio guia de referência*: assim, a classificação dos tributos em diretos ou indiretos pode variar de acordo com a ótica utilizada pelo intérprete (contábil, econômica, financeira, sociológica e, evidentemente, jurídica).

Percebe-se que a origem dessa discussão se pautou em um critério econômico dos efeitos da tributação, ou seja, da constatação de que muitas vezes o contribuinte transfere o ônus correspondente ao tributo para terceiro que tenha relação com determinada situação fática. Como sintetiza Luís Eduardo Schoueri:<sup>6</sup> “seriam indiretos os tributos cuja incidência jurídica recaísse sobre uma pessoa (o chamado contribuinte de jure), mas sua incidência econômica fosse transferida para uma terceira pessoa (o contribuinte de facto)”.<sup>7</sup>

Dessa conjuntura, importante ressaltar que, em se tratando da interpretação científica do direito positivo, a análise dos chamados “tributos diretos” e “tributos indiretos” – bem como das figuras do “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, a eles intimamente relacionadas – deve se pautar em uma fundamentação *estritamente jurídica*, sustentada nas normas de direito positivo. Firmada essa premissa, o entendimento atualmente predominante na doutrina tributária mais abalizada encontra-se no sentido de que a expressão “tributo que, por sua vez natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro” está intimamente associada com a existência da *prescrição normativa da repercussão*.<sup>8</sup>

É extremamente relevante restringir a transferência do ônus tributário sob aspectos exclusivamente normativos, pois todos os tributos, em tese, podem repercutir no preço final da mercadoria ou do serviço, inclusive aqueles que gravam diretamente o patrimônio ou a renda. A título de exemplo, o preço final de um serviço pode variar a depender da carga tributária de IPTU incidente sobre a propriedade do estabelecimento, já que o prestador, ao definir o preço do serviço, poderá levar em conta tal ônus tributário, transferindo-o indiretamente para os consumidores.

Em suma, a experiência concreta demonstra que são muitas as situações em que tributos essencialmente diretos acabam repercutindo no preço final de mercadorias ou de serviços, sendo tal circunstância, todavia, irrelevante para a ciência do Direito e até mesmo impossível de ser antecipadamente prevista, pois leva em conta *inúmeras e complexas variáveis de natureza extrajurídica*.

Sobre o assunto, a opinião ácida e contundente de Alfredo Augusto Becker vai no sentido de que a classificação dos tributos em diretos ou indiretos não tem *nada de jurídica*, sendo absolutamente artificial, além de embasada em uma “simplicidade da ignorância”.<sup>9</sup> Outros importantes doutrinadores defendem inclusive a não recepção do art. 166 do CTN pela Constituição de 1988, sob o argumento de que o dispositivo teria utilizado critério exclusivamente econômico para determinar o sujeito ativo da relação de devolução do

indébito, entre os quais encontram-se Ives Gandra da Silva Martins, Eduardo Bottallo, Gabriel Lacerca Troianelli, Cairon Ribeiro dos Santos, Tarcisio Neviane e Vittorio Cassone.<sup>10</sup>

Mesmo com todas essas críticas, não se pode ignorar que a classificação tem sido aceita por vários doutrinadores, utilizada na fundamentação de decisões judiciais, inclusive nos tribunais superiores, e servido como parâmetro útil para o legislador em sua atuação. Nesse sentido, pode-se sintetizar a referida dicotomia da seguinte forma:

“tributo direto consiste na exação que onera diretamente o patrimônio, a atividade ou a renda do contribuinte, que suporta em definitivo o ônus tributário, enquanto o tributo indireto tem como característica primordial a transferência do seu encargo para terceiro alheio à relação jurídica tributária, transfere essa que é inerente à própria constituição jurídica do tributo.”<sup>11</sup>

### 3.2. Quais são os tributos indiretos no ordenamento jurídico brasileiro?

Em um tema espinhoso como o da chamada tributação indireta, que sofre a influência de conhecimentos de vários campos científicos, tornando praticamente impossível uma “pureza” em sua análise, não há, naturalmente, consenso, tanto na esfera doutrinária como jurisprudencial, acerca de quais seriam os tributos juridicamente indiretos no direito positivo brasileiro, do ponto de vista científico-normativo. De qualquer forma, as interpretações mais abalizadas e coerentes são aquelas que buscam analisar o fenômeno sob o ponto de vista, repita-se, estritamente jurídico, isto é, da *repercussão determinada por norma jurídica*, sendo essa posição, aliás, respaldada pela jurisprudência do STF.<sup>12</sup>

Alguns juristas consideram que apenas o ICMS, de competência dos estados, e o IPI, de competência da União, seriam indiretos e, como tais, devem obedecer ao disposto no art. 166 do CTN para os pedidos de restituição. Nesse sentido, Sacha Calmon Coelho<sup>13</sup> afirma que:

“Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua *constituição jurídica*, são feitos para *obrigatoriamente* repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é *jurídica*. A transferência é juridicamente possibilitada.”  
[grifos do original]

Ressalte-se que o referido entendimento acerca do ICMS e IPI, considerando-os espécies de tributos juridicamente indiretos, prepondera na doutrina e na jurisprudência, inclusive no âmbito do STJ, utilizando como principal substrato o regime não cumulativo desses impostos, determinado pelo Constituinte<sup>14</sup>. Nessa linha de pensamento, Aliomar Baleeiro<sup>15</sup> afirma:

“Juridicamente, somente existem dois impostos ‘indiretos’ por presunção: o imposto sobre produtos industrializados – IPI, de competência da União, e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, de competência dos Estados. [...] Portanto, a presunção de transferência somente se coloca em relação àqueles impostos, cabendo ao *solvens*, que fez o pagamento indevido, demonstrar que tem legitimidade para pleitear a devolução, por ter suportado o encargo, relativamente ao ICMS e ao IPI. Tem assim, o art. 166 aplicação muito restrita, pois juridicamente apenas esses dois tributos presumem-se ‘indiretos’, ou seja, juridicamente transferidos.”

Outra corrente defende que o ISS também possui natureza de tributo indireto, porém, apenas nas situações em que o imposto incide sobre o valor do serviço prestado, não abarcando, portanto, a tributação fixa, que ocorre em regimes diferenciados do imposto, como envolvendo a prestação de serviços por autônomos ou

sociedades uniprofissionais. Com base nessa dicotomia, o ISS tem sido classificado como espécie híbrida, podendo ser direto ou indireto, a depender do caso concreto,<sup>16</sup> sendo o referido entendimento inclusive aplicado no âmbito do STJ, que, no julgamento do REsp 1.131.476/RS, submetido ao rito dos recursos representativos de controvérsia, decidiu que “o ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consonante o caso concreto”.

Discussão similar ocorre com o IOF, considerado por parte da doutrina e até mesmo em decisões isoladas do STJ como tributo híbrido, podendo-se apontar, exemplificamente, o REsp 45.814/SP (Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ 23.05.1994), no qual decidiu-se que “comprovado que a Recorrente assumiu o encargo decorrente do recolhimento do IOF, não tendo-o transferido a terceiro, tem a mesma legitimidade para pleitear a restituição do tributo em causa”.

De qualquer forma, valendo-se da síntese exposta por Hugo de Brito Machado Segundo, prevalece na jurisprudência o entendimento de que, por sua própria natureza (constituição jurídica), são indiretos o ICMS, o IPI e o ISS quando incidente de forma autônoma nas prestações de serviços: “(...) Apesar de pontuadas dificuldades, que não são pequenas, a jurisprudência costuma indicar como tributos indiretos, basicamente, o ICMS, o IPI e o ISS, este último apenas quando incidente sobre o valor cobrado pelo serviço prestado”.<sup>17</sup>

### **3.2.1. Aspecto central: a repercussão deve ser juridicamente autorizada ou desejada pelo direito positivo**

É importante mais uma vez destacar que, em tese, todos os tributos podem repercutir no preço final do bem, da mercadoria ou do serviço, mas tal circunstância, extremamente complexa na sua quantificação e que leva em conta fatores diversos, encontra-se alheia ao mundo do direito – com exceção dos tributos que comportam, *por sua natureza*, a transferência do respectivo encargo financeiro.

Destaque-se, nesse ponto, que o próprio legislador federal positivamente reconhece a repercussão da carga tributária no preço final das vendas no consumo, estabelecendo a determinação de que nas notas fiscais deverá constar o “valor aproximado” correspondente a tributos federais (IPI, IOF, PIS/COFINS e CIDE), estaduais (ICMS) e municipais (ISS), para fins de prestar esclarecimentos ao consumidor final, nos termos da Lei 12.741/2012. A publicidade aqui prescrita pelo legislador pressupõe a mera repercussão econômica do ônus tributário – porém, o que realmente importa para a matéria em discussão é, ainda que possa soar repetitivo, a *repercussão determinada pela norma jurídica*.

Superada essa constatação inicial, sob o ponto de vista tributário, a conclusão mais coerente com o direito positivo perpassa, necessariamente, pela constatação de que são juridicamente indiretos *apenas os tributos nos quais a repercussão é propriamente autorizada ou desejada pelo próprio direito positivo*. Nesse sentido, são indiretos o ICMS e o IPI, como decorrência da não cumulatividade a eles inerente,<sup>18</sup> visto que a própria Constituição determina que se deve compensar o que for devido em cada operação relativa com o montante cobrado nas anteriores, de modo a onerar apenas os valores adicionados nas respectivas operações.

Assim, o ônus desses tributos *sempre* será repassado ou arcado por determinado terceiro, um destinatário considerado relevante pelo legislador, sendo tal repasse uma circunstância de *natureza jurídica*, e não apenas econômica, como ocorre com os demais tributos. Esse terceiro, destinatário do ônus financeiro do tributário, caso venha a arcar com carga tributária indevida ou superior à devida, terá plena legitimidade para requerer a restituição às autoridades competentes.

Por fim, além dessas hipóteses, pode-se veicular outra que merece atenção especial e que será mais bem explorada no último tópico do presente trabalho, qual seja:

“haverá a repercussão jurídica indireta do ônus tributário em situações nas quais incidem específicos

benefícios fiscais, instituídos com a finalidade de reduzir ou limitar a carga tributária assumida por determinadas pessoas expressamente indicadas pelo legislador, cujas atividades são consideradas como relevantes, social ou economicamente.”

### 3.3. Jurisprudência do STJ sobre a aplicabilidade do art. 166 do CTN

A principal controvérsia acerca do tema ora exposto diz respeito à interpretação e aplicabilidade do disposto no art. 166 do CTN, cuja redação merece ser novamente transcrita: “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”.

Como afirmado anteriormente, parte relevante da doutrina nacional rechaça a aplicabilidade do dispositivo, por considerar que o legislador tratou de aspecto meramente econômico, e não jurídico. Com a máxima vênua, tal posicionamento contraria o próprio ordenamento jurídico brasileiro, visto que ignora completamente a prescrição contida no art. 166 do CTN, como se o referido dispositivo fosse uma mera peça decorativa da legislação tributária nacional, um objeto defasado e sem utilidade, o que acaba por suprimir complementemente o seu conteúdo de norma jurídica.

Ressalte-se, ademais, que o dispositivo permanece válido e vigente, não tendo sido proferida qualquer decisão do STF declarando a sua inconstitucionalidade, com a consequente expurgação da norma no sistema. Ademais, a referida norma possui também a importantíssima função de evitar que o contribuinte de direito receba duplamente o valor pago a título de tributo indevido, por ter transferido o ônus associado no preço final do produto ou da mercadoria, sendo também uma forma de impedir o enriquecimento ilícito e efetivar a justiça fiscal.<sup>19</sup>

É preciso, portanto, encarar o dispositivo e definir em quais hipóteses a norma deve incidir para surtir os efeitos jurídicos desejados pela lei – ainda mais por se tratar de lei recepcionada como *complementar*, cuja relevância no âmbito tributário não pode ser desprezada, em consonância com o art. 146 da CF.

Acrescente-se que a corrente doutrinária majoritária defende a constitucionalidade do art. 166 e sua aplicabilidade exclusivamente em relação aos tributos juridicamente indiretos, havendo divergências pontuais em relação a quais seriam os tributos efetivamente indiretos (conforme explanado anteriormente), aos requisitos para a restituição, bem como em relação à legitimidade ativa para efetivar o direito, de modo que tais aspectos muitas vezes acabam sendo resolvidos em cada caso concreto, considerando as suas peculiaridades.

Nesse diapasão, conclui-se que o art. 166 não apenas está em conformidade com a Constituição Federal como corresponde a um importante instrumento para evitar o enriquecimento ilícito, tanto do Fisco – que recebeu valores indevidamente – como do contribuinte de direito, em situações nas quais, embora integre formalmente a relação jurídica tributária, transferiu o ônus do tributo para terceiro, e transferiu não por motivos puramente econômicos, *mas, sim, porque tal transferência decorreu da própria constituição jurídica do tributo*, de modo que a sua aplicabilidade volta-se precisamente à restituição dos tributos (juridicamente) indiretos.

De qualquer forma, do ponto de vista jurisprudencial, atualmente prepondera na jurisprudência do STJ o entendimento de que o denominado “contribuinte de fato” não possui legitimidade ativa para pleitear a repetição de indébito nos chamados tributos indiretos, mesmo invocando o art. 166 do CTN, tendo em vista que não possui qualquer relação jurídica tributária com o Fisco.

Como consequência dessa premissa, apenas o “contribuinte de direito” pode acionar o Poder Judiciário para exigir a restituição do tributo pago indevidamente, desde que comprove a ausência de repasse do ônus tributário, cabendo ao contribuinte de fato apenas, e em momento posterior, requerer a transferência das parcelas restituídas em face do contribuinte de direito, exclusivamente por meio de uma demanda de direito privado, entendimento esse construído no REsp 903.394/AL (acórdão publicado no *DJE* em 26.04.2010), julgado como recurso repetitivo.

Portanto, de acordo com o entendimento atualmente predominante no âmbito do STJ, para pleitear a restituição de indébito reputa-se imprescindível o exame prévio da relação jurídica tributária na qual se operou o pagamento indevido ou maior que devido. Apenas caberá ao contribuinte de fato, comprovando que arcou com o ônus financeiro do tributo, ingressar com demanda de natureza privada perante o contribuinte de direito para receber o valor correspondente. Essa é a regra geral.

No entanto, o mesmo Tribunal Superior decidiu, também em sede de recursos repetitivos, no julgamento do REsp 1.299.303/SC (publicado no *DJE* em 14.08.2012), que

“o consumidor final de energia elétrica possui legitimidade ativa para pleitear a restituição de indébito de ICMS incidente sobre a demanda contratada e não utilizada, ainda que não tenha relação jurídica tributária com o estado, diante de determinadas peculiaridades que envolvem o estado concedente, concessionária e consumidor final.”

Acrescente-se, outrossim, que a excepcionalidade construída pelo STJ não se restringe apenas ao consumidor final de energia elétrica, podendo ser aplicada também em outras situações envolvendo concessões públicas, como as de consumo de água encanada, sendo reconhecida ao consumidor a legitimidade para pleitear a restituição de indébito referente ao ICMS cobrado ilegalmente (REsp 1349196/RJ, *DJe* 11.03.2013; AgRg no RMS 35.431/RJ, *DJe* 20.05.2019).

Como se percebe, por via de regra, de acordo com a jurisprudência do STJ, apenas aquela pessoa que formalmente integrar a relação jurídica tributária (contribuinte de direito) terá legitimidade para pleitear a repetição de indébito, cabendo àquele que arcou com o respectivo ônus tributário (contribuinte de fato), por meio de uma demanda de natureza privada, requerer a transferência do valor restituído ao seu patrimônio. Porém, excepcionalmente, considerando determinadas circunstâncias peculiares – como as que envolvem as concessões de serviços públicos –, poderá o denominado contribuinte *de facto* diretamente pedir a restituição em face do Fisco, independentemente da autorização do contribuinte *de jure*.

#### **4. Legitimidade ativa do “contribuinte de fato” em situações nas quais incidem específicos benefícios fiscais**

Como elencado anteriormente, são juridicamente indiretos o ICMS e o IPI, por força do regime não cumulativo a eles inerente, que determina a transferência do *quantum* correspondente ao imposto para a próxima operação na cadeia econômica, evitando que o preço final do bem seja excessivamente onerado. Nessas situações, com a máxima vênia a todos os grandes doutrinadores que rechaçam a dicotomia, a figura do “contribuinte de fato” possui relevância no ordenamento jurídico, não havendo de ser sumariamente ignorada.

Apenas a título de parênteses, mesmo doutrinadores que evitam aplicar a classificação entre “contribuintes de direito” e “contribuintes de fato” reconhecem que, em relação a outras normas de direito público que vinculam o Estado, a dicotomia possui relevância. Exemplificativamente, no que tange ao direito ao crédito no regime não cumulativo do IPI, Paulo de Barros Carvalho esclarece que o “contribuinte de fato” participa ativamente (na condição de credor) da relação jurídica que lhe confere direito ao respectivo crédito na

aquisição de insumos, por meio de norma jurídica autônoma, independente daquela que prevê a incidência do IPI.<sup>20</sup>

“O problema, contudo, não é tão simples quanto parece, pois, não obstante seja correto afirmar que o *contribuinte de fato* não compõe a relação jurídica do imposto, este não chega a perder a relevância para o direito tributário, na medida que participa de outra relação jurídica específica, importantíssima para a concretização do primado constitucional da não-cumulatividade: *a relação jurídica dentro da qual surge o direito ao crédito do contribuinte em face da Fazenda Pública*. Tal relação nasce como eficácia do fato da aquisição de insumos pelo contribuinte, antes que se inicie o processo de industrialização que, por sua vez, dará ensejo ao fato jurídico tributário.” [grifos do original]

Como se percebe, uma norma jurídica autônoma, independente, pode gerar *uma relação jurídica entre o contribuinte de fato e o Estado*, vínculo este que não se confunde com aquele decorrente da regra-matriz de incidência tributária, cujo objeto consiste no pagamento do crédito tributário.

Com base nessa constatação, pode-se apontar outra situação bastante distinta, com notas peculiares, que confere legitimidade ao contribuinte *de facto* para pleitear a restituição do indébito, qual seja:

“quando incide norma de direito tributário que concede benefício ou incentivo fiscal a específico ‘contribuinte de fato’, com a finalidade de reduzir ou limitar o ônus final tributário no final de determinada cadeia econômica ou produtiva.”

Em outras palavras, quando uma interpretação sistemática do direito positivo levar à conclusão de que determinado benefício fiscal foi instituído para reduzir a carga tributária de *sujeito expressamente delineado pelo legislador*, para fins de incentivar a sua atividade econômica ou social, este poderá pleitear a devolução do indébito tributário em descompasso com a norma estabelecida pelo beneplácito fiscal, a despeito de não integrar formalmente a relação jurídica principal (prevista no consequente da regra-matriz de incidência tributária).

Ressalte-se que a referência a *específico contribuinte de fato* serve para destacar que o legislador buscou diferenciá-lo de *um simples consumidor final*, aquele que normalmente adquire os produtos com o ônus tributário embutido no preço. Essa pormenorização do adquirente demonstra a importância a ele conferida para fins de extrafiscalidade tributária e também evidencia que o legislador levou em conta o fenômeno da repercussão do ônus tributário para instituir a norma mais benéfica.

A título exemplificativo, imagine-se a seguinte hipótese: determinado Estado, após autorização pelo CONFAZ, institui lei específica que determina a limitação da carga tributária do ICMS incidente sobre bens cirúrgicos adquiridos por hospitais situados em seu território, fomentando a prestação do serviço de saúde pública para a população. Caso algum desses adquirentes, expressamente delineados pelo legislador, venha, por qualquer motivo, a adquirir tais bens com ônus de ICMS superior ao limite estabelecido, teria ele, na condição de consumidor final (“contribuinte de fato”), autorização para requerer a restituição diretamente ao Estado?

Ora, caso se aplique a regra geral construída pela jurisprudência do STJ no REsp 903.394/AL, a resposta para o questionamento seria simples: não teriam os referidos adquirentes legitimidade ativa, pois não integram formalmente a correspondente relação jurídica tributária, cabendo apenas pleitear a devolução, mediante demanda de natureza privada, perante o contribuinte de direito do imposto (empresa que comercializou os bens cirúrgicos), e apenas na hipótese de este ter acionado o Estado e recebido o indébito tributário, após a autorização expressa do contribuinte de fato.

Ocorre que, ao se realizar uma análise mais aprofundada, sistemática e teleológica dessa situação específica, é

coerente concluir que ela não deveria se submeter à sistemática geral, diante da incidência de *outra norma jurídica nas operações tributadas*, cujo conseqüente normativo determina a limitação da carga tributária do imposto, beneficiando *adquirentes expressamente definidos pelo legislador*. É precisamente a norma de benefício fiscal que prescreve *outra relação jurídica de natureza tributária com o Fisco*, atuando em paralelo com a norma de incidência do imposto: são, portanto, duas relações jurídicas, com composições no critério pessoal também distintas, que não podem ser confundidas.

Em outros termos: a norma que estabelece a limitação do percentual da carga tributária *institui, verdadeiramente, uma relação jurídica* – de natureza tributária – entre o adquirente (expressamente definido no dispositivo legal, uma espécie de *consumidor final qualificado*) e o Estado, determinando que este apenas arrecade o montante máximo permitido do imposto, objetivando limitar a carga tributária assumida por terceiros expressamente identificados no corpo normativo, efetivando, dessa forma, uma *finalidade socialmente relevante buscada pelo legislador*.

Situações como essa são facilmente encontradas nas legislações federais, estaduais e municipais. A título de exemplo, pode-se citar o art. 20 do Anexo II do Regulamento do ICMS do estado de São Paulo, o qual prescreve a redução da base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com máquinas, aparelhos, equipamentos, suas partes e peças, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 13,3% (treze inteiros e três décimos por cento), *destinados à construção ou ampliação de usinas produtoras de energia elétrica listadas nos incisos do dispositivo*. Percebe-se que os contribuintes de direito do ICMS são os vendedores dos bens indicados, mas o benefício fiscal de redução da base de cálculo foi expressamente instituído para favorecer destinatários específicos desses bens, quais sejam: as usinas produtoras de energia elétrica situadas no território paulista (*contribuintes de fato qualificados*), que irão adquirir os referidos bens para compor o seu ativo imobilizado. E qual a finalidade da norma jurídica? Claramente, é a de reduzir os custos associados à geração da energia, incentivando as usinas a se instalarem no estado de São Paulo e, em última instância, reduzir o preço da energia elétrica. Não por acaso o § 2º determina que “o benefício previsto neste artigo fica condicionado à comprovação do efetivo emprego das mercadorias e bens em obra de construção ou ampliação das referidas usinas, conforme o caso”. Considerando essa finalidade do benefício, e os requisitos que o cercam, pode-se concluir que, caso a carga tributária incidente sobre esses bens supere o limite máximo definido no dispositivo (13,3%), *por qualquer motivo que seja*, terá a usina adquirente o direito a pleitear perante o Estado a restituição do valor pago a maior, e não a empresa que realizou a operação de venda.

Outro exemplo concreto: o Regulamento do ICMS do estado da Bahia prevê várias situações de isenção do ICMS, entre as quais se pode citar a indicada no inciso XVII do art. 264, que estabelece isenção<sup>21</sup> nas operações com os produtos e equipamentos utilizados em diagnóstico em imunohematologia, sorologia e coagulação, quando destinados a órgãos ou entidades da administração pública direta ou indireta, bem como a suas autarquias e fundações. Ora, considerando a repercussão do ônus do ICMS nas vendas dos produtos, *são as entidades de saúde que realizam atividades consideradas relevantes pelo legislador que, em última instância, são as beneficiadas pela isenção*, motivo pelo qual, caso essa seja de qualquer maneira descumprida, são as entidades adquirentes que terão direito à restituição e não os vendedores dos produtos. Trata-se da saída mais adequada e coerente com o ordenamento jurídico.

Como afirmado anteriormente, os exemplos concretos são variados e podem ser facilmente encontrados nas legislações dos entes federativos, mas todos eles possuem em comum a finalidade extrafiscal dos benefícios, que são direcionados para favorecer *específicos adquirentes de mercadorias ou serviços a fim de que realizem suas atividades consideradas relevantes*, ou aplicam-se em circunstâncias peculiares que justifiquem um auxílio fiscal – por exemplo, situações envolvendo tragédias ou calamidades públicas.

Por conseguinte, caso se constate que o ônus financeiro do ICMS transferido a específicos consumidores finais, indicados e qualificados pelo legislador, esteja em desacordo com a norma que concedeu o benefício fiscal, a alternativa mais compatível com o sistema jurídico não seria outra senão reconhecer a legitimidade ativa desses adquirentes à restituição do indébito, como forma de respeitar a incidência do benefício fiscal em cotejo com o previsto no art. 166 do CTN, além da concretização da extrafiscalidade inerente ao fenômeno.

Tal conclusão, frise-se, está em harmonia com o nítido *caráter extrafiscal* inerente aos benefícios fiscais, pois, como leciona Paulo de Barros Carvalho, a experiência jurídica demonstra que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como sociais, políticas ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso, circunstância que caracteriza o atributo da extrafiscalidade.<sup>22</sup>

Aliás, não há como negar que o fenômeno da repercussão jurídica tributária, inerente aos tributos indiretos, em benefícios fiscais dessa natureza foi levado em consideração pelo legislador, *de modo que a sua intenção não foi incentivar os vendedores das mercadorias incentivadas (contribuinte de direito do imposto), mas, sim, os adquirentes*, com vistas a reduzir a carga tributária por eles definitivamente assumida, conferindo maior proteção e sustentabilidade às suas relevantes atividades.

Nesse ponto, aliás, revela-se imprescindível distinguir o entendimento aqui defendido da construção jurisprudencial realizada pelo STF no Recurso Extraordinário 608.872-RG (Tema de Repercussão Geral 342), no qual se chegou à seguinte conclusão:

“A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”

De acordo com a jurisprudência consolidada da Corte Suprema, fruto de vários julgamentos relevantes ocorridos nas últimas décadas, a imunidade do tipo subjetiva – ou seja, aquela que leva em conta as *características de determinadas pessoas ou entidades* (como os próprios entes federativos, os templos de qualquer culto, os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos), retirando do âmbito de competência tributária a possibilidade de instituir impostos sobre os patrimônios, serviços e rendas diretamente revertidas às finalidades institucionais dos sujeitos protegidos – aplica-se tão somente quando eles encontram-se na situação de contribuinte de direito, integrando formalmente o polo passivo da relação jurídico-tributária.

Ao se analisar o inteiro teor do referido julgamento, especialmente o voto do relator (Ministro Dias Toffoli), percebe-se que a imunidade retira do âmbito de tributação somente aqueles impostos que incidem diretamente sobre a propriedade e atividades exercidas diretamente pelos sujeitos contemplados pela Constituição, quando ocupam a posição de “contribuinte de direito”, de modo a proteger a suas finalidades essenciais:

“[...] À luz da jurisprudência predominante da Corte, reputo que a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, se investigar se o tributo repercute economicamente.

[...]

Vide que o ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos

nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual.”

Trata-se de entendimento que, embora possua certas convergências com a tese aqui defendida, com ela não se confunde. Isso porque, consoante o entendimento construído pelo Supremo, a imunidade subjetiva retira do âmbito de incidência tributária aspectos diretamente relacionados àqueles sujeitos expressamente indicados no texto constitucional (*seu* patrimônio, *suas* rendas, *suas* atividades, *seus* serviços), ou seja, quando ocupam formalmente a relação jurídico tributária com o Fisco, e não todas as operações econômicas possíveis que possam vir a ter transferência econômica do ônus tributário.

Situação diversa ocorre quando o ente federativo, no exercício de sua competência, considerando a transferência (jurídica e econômica) tributária, concede benefício fiscal com o propósito claro e específico de reduzir o ônus tributário de operações com determinados bens ou serviços que são *adquiridos ou consumidos por pessoas expressamente delineadas na legislação*. Quer dizer: são operações *específicas*, envolvendo bens *específicos*, destinados a pessoas *específicas*, que são objeto da redução do ônus tributário, para atingir determinadas finalidades tidas como social ou economicamente relevantes, não abrangendo outras hipóteses genéricas envolvendo esses sujeitos.

Nesse contexto, faz-se importante novamente destacar o seguinte: é exatamente a análise concreta do benefício fiscal que levará o aplicador do direito a concluir *para quem o benefício foi instituído*, se ao “contribuinte de direito” ou ao “contribuinte de fato”, possibilitando que extraia a nota preponderante da extrafiscalidade do benefício. Quando a providência da norma for no sentido de beneficiar expressamente o adquirente do bem (*o consumidor final qualificado pelo legislador*), cuja atividade foi reputada como de interesse social ou econômico, conclui-se que este deverá ter a aludida legitimidade.

Com essa linha de raciocínio, os dispositivos legais que estabelecem benefícios fiscais serão interpretados teologicamente, captando-se o espírito e finalidade a eles inerentes. Assim, duas normas serão aplicadas de forma harmônica pelo aplicador do direito: a que confere o direito à restituição pelo pagamento indevido ou maior do que o devido com aquela que estabelece a redução da carga tributária em determinada cadeia econômica ou produtiva, para atingir determinadas finalidades consideradas relevantes pelo legislador.

## 5. Conclusão

A repetição de indébito tem como finalidade restaurar o equilíbrio no sistema, na medida em que possibilita a devolução de parcelas que ingressaram indevidamente nos cofres públicos. Seu fundamento tem como matriz a Constituição Federal, como consequência da interpretação e aplicação dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias.

São dois os dispositivos do Código Tributário Nacional que regulamentam o direito à restituição de indébito: os artigos 165 e 166. O primeiro prevê a situação corriqueira, recorrente no plano pragmático, em que o sujeito passivo realiza o pagamento do tributo reconhecido como indevido ou maior do que o devido pela autoridade competente. Por sua vez, o art. 166 regulamenta uma situação excepcional, peculiar, aplicável a tributos que comportem, “por sua natureza”, a transferência do respectivo encargo financeiro – aqueles tributos que a doutrina e jurisprudência convencionaram chamar de *tributos indiretos*.

No entendimento deste trabalho, a transferência do encargo financeiro à qual o art. 166 do CTN faz referência deve ser tida como *repercussão jurídica*, ou seja, aquela determinada pela lei, devendo afastar-se qualquer tipo de análise econômica ou financeira do fenômeno. Dessa forma, o dispositivo aplica-se aos pedidos de

repetição de indébito do ICMS e IPI, como decorrência do regime da não cumulatividade constitucionalmente prescrito, efetivado com a finalidade de impedir a tributação em cascata ao longo das cadeias comerciais ou produtivas e a oneração final excessiva.

Com relação à legitimidade ativa para requerer a restituição, predomina no âmbito do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que somente o contribuinte de direito possui legitimidade ativa para requerer a restituição de indébito com fundamento no art. 166 do CTN. Excepcionalmente, porém, o mesmo Tribunal Superior reconheceu a legitimidade ao consumidor final para requerer a restituição do indébito de ICMS no fornecimento de energia elétrica e em outras situações envolvendo concessões públicas, diante das suas peculiaridades normativas e de ordem pragmática.

Considerando os argumentos aplicáveis às hipóteses de exceção à regra geral, pode-se concluir que o STJ – ainda que implicitamente – reconheceu que podem surgir outras exceções, em consonância com as peculiaridades das relações envolvidas. No presente trabalho, foi proposta outra peculiar hipótese que também possui fundamento jurídico suficiente para outorgar ao denominado “contribuinte de fato” dos tributos indiretos a legitimidade ativa para requerer a repetição de indébito:

“quando existe no sistema outra norma jurídica, com natureza de benefício fiscal, que prescreve a limitação da carga tributária sobre determinados bens adquiridos por consumidor final expressamente delineado pelo legislador, para atingir finalidades consideradas relevantes.”

Em situações como essas, a norma de benefício fiscal incide justamente para reduzir a carga tributária no final da cadeia, prescrevendo que determinado adquirente de bem tributado (consumidor final qualificado) não poderá arcar com montante superior ao delimitado no consequente da norma. Assim, caso se comprove que o referido consumidor final – ainda que não contribuinte do imposto – assumiu ônus superior ao limite máximo, deve o Fisco devolver-lhe a parcela indevida, tornando possível que ambas as normas (a de incidência tributária e a de incidência do benefício fiscal) convivam harmoniosamente no sistema jurídico.

## 6.Referências bibliográficas

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Isonções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33. São Paulo: Oliveira Rocha, p. 142-166, jun.1998.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011.

MINATEL, Andréa Medrado Daré. *Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas*. São Paulo: Noeses, 2015.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

1 .CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 643.

2 .CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 254.

3 .CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 278.

4 .CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 234.

5 .MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 13.

6 .SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 67.

7 .Importante esclarecer, aliás, que o referido autor apresenta uma posição manifestamente contrária à classificação dos tributos em diretos e indiretos.

8 .MINATEL, Andréa Medrado Daré. *Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 162.

9 .BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 578.

10 .Apud MINATEL, op. cit., p. 97.

**Legitimidade ativa na restituição de tributos indiretos pagos  
indevidamente no âmbito de benefícios fiscais**

11 .Ibidem, p. 255.

12 .MOREIRA. Op. cit., p. 42.

13 .COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 730.

14 .MINATEL. Op. cit., p. 364.

15 .BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 846.

16 .MINATEL. Op. cit., p. 375.

17 .MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 18.

18 .Importante salientar que, diferentemente da não cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS (que possui natureza interna, endógena, considerando as características peculiares das atividades dos contribuintes), a não cumulatividade do ICMS e do IPI tem natureza externa, exógena, visto que ocorre a transferência de todo o valor correspondente ao imposto na cadeia econômica (*tax on tax*).

19 .COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 195.

20 .CARVALHO, Paulo de Barros. *Isonções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33. São Paulo: Oliveira Rocha, 1998. p. 151.

21 .Amparada pelo Convênio ICMS 84/1997.

22 .CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 39.

**Legitimidade ativa na restituição de tributos indiretos pagos  
indevidamente no âmbito de benefícios fiscais**