

*Adicional estadual de Imposto de Renda:
declaração de inconstitucionalidade da lei
instituidora do tributo e limites
da repetição de indébito*

HELICIO ALVES DE ASSUMPTÃO *

1. A Constituição Federal de 1988, inovando em relação ao direito anterior, conferiu aos Estados competência para instituir

“adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas e jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital” (art. 155, II).

Com base nesta previsão, o Estado do Rio de Janeiro, a exemplo de outras unidades federativas, criou o imposto, por meio da Lei 1394, de 2.12.88, que passou a produzir efeitos a partir de 1989.

2. Contra a validade da Lei estadual, e, portanto, contra a exigência do tributo, mais de um argumento foi levantado.

3. Um deles foi o de ofensa ao princípio da anterioridade.

Partindo-se da premissa de que o fato gerador do adicional era, não o mero pagamento do imposto de renda, mas o próprio fato gerador do imposto de renda, isto é, a aquisição da disponibilidade de renda - imposto de que o tributo constituiria simples adicional, como, aliás, o seu nome sugere, embora daí não deva extrair-se conclusão definitiva sobre o assunto -, sustentou-se que o tributo não poderia ser cobrado em 1989, por ter sido a lei editada em 1988, ano em que se teria verificado o fato gerador.

Objetou-se, porém, que, nem a Constituição Federal, nem a Lei 1394/88 aludia ao fato gerador do imposto de renda, mas tão-somente ao respectivo pagamento, tudo indicando que aí se achava a definição do fato gerador do adicional. Ocorrendo em 1989 o fato, e tendo sido a lei promulgada em 1988, não havia razão para excluir, em nome do princípio da anterioridade, a exigibilidade do tributo, no que se refere a pagamentos verificados em 1989.

Na Justiça estadual, a tese ficou vencida.

4. Outro argumento foi o de que a criação estadual do imposto não poderia ocorrer antes da promulgação da lei complementar prevista no art. 146, III, da Carta Fed-

ral, necessária, segundo alguns, para que se definissem fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes e demais aspectos concernentes ao tributo.

Considerou-se, todavia, que estes elementos já estavam explicitados o *quantum satis* no texto da Constituição Federal.

A iniciativa estadual encontrava amparo, além disto, no art. 34, parágrafo 3º, do ADCT da Constituição, segundo o qual “promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.”

Justificava-se, ademais, pela circunstância de que a lei complementar reclamada se circunscreveria a “normas gerais”, podendo invocar-se, ao menos analogicamente, o art. 24, parágrafo 3º, da Lei Maior: aludindo o preceito aos casos previstos no *caput*, de competência legislativa concorrente, e dispondo que, nas matérias nele previstas, a União se limitará ao estabelecimento de normas gerais, estatui que “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”⁽¹⁾

Na doutrina, aliás, vozes autorizadas já se levantaram no sentido de ser desnecessária, em princípio, a edição da lei complementar prevista no inciso III do art. 146, para que os entes políticos instituíam os tributos previstos na Lei Maior e não disciplinados, ainda, por lei complementar.⁽²⁾

Também este entendimento ficou vencido na Justiça estadual.

5. No início de 1993, contudo, o Supremo Tribunal Federal, julgando recursos extraordinários, em pelo menos duas oportunidades distintas, e, nas duas, através de votações unânimes do Plenário, declarou a inconstitucionalidade da Lei 1394/88 - RE 136.215, 18.2.93, Pleno, votação unânime⁽³⁾; RE 140.887, 18.2.93, Pleno, votação unânime.⁽⁴⁾

O fundamento do primeiro dos acórdãos acima indicados (RE 136.215), relatado pelo eminente Ministro *OCTÁVIO GALLOTTI*, não foi qualquer dos que se encontram expostos, mas outro: a necessidade, que a Suprema Corte identificou, da promulgação da lei complementar prevista, não no inciso III, mas no inciso I do art.

⁽¹⁾ O dispositivo foi mencionado, no julgamento do RE 136.215, no voto do eminente Min. *OCTÁVIO GALLOTTI*, que lhe deu o sentido de ensejar a criação de tributos pelos Estados independentemente da lei complementar prevista no art. 146, III.

⁽²⁾ Dentre elas, merece destaque a de *GILBERTO DE ULHOA CANTO*, cujo pensamento está contido em trabalho publicado sob o título *Lei Complementar no Caderno de Pesquisas Tributárias*, 15, dedicado à *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, 1990, pp. 1 e segs. e, especialmente, pp. 20/6; no mesmo sentido, no aludido volume, manifestam, lado a lado com respeitáveis opiniões contrárias, *JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO* (pp. 119/20), *SACHA CALMON NAVARRO COELHO* (pp. 151/2), *PLÍNIO JOSÉ MARAFON* (pp. 163/7) e *EDVALDO PEREIRA BRITO* (p. 570).

⁽³⁾ Seleções Jurídicas ADV, 1993, pp. 47 e segs.

⁽⁴⁾ Boletim de Jurisprudência ADV, 1993, nº 62604, p. 482.

146, destinada, nos termos constitucionais, a dirimir conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o DF e os Municípios.

Comparando a legislação do Rio de Janeiro com a de São Paulo, e vislumbrando, em diferenças existentes quanto à definição do fato gerador, a possibilidade de conflitos, com a eventualidade de prejuízos para o contribuinte, a Suprema Corte entendeu que somente a edição da aludida lei complementar se revelaria hábil para solucioná-los, e reconheceu a inconstitucionalidade.⁽⁵⁾

O segundo acórdão (RE 140.887), relatado pelo eminente Ministro *MOREIRA ALVES*, chegando embora ao mesmo resultado, não percorreu exatamente o mesmo caminho. Da leitura do voto se extrai que foi enfatizado o - discutido - caráter de adicional do tributo, que impediria visualizá-lo como entidade autônoma, e que se reputou, possivelmente diante disto, necessária a edição de lei nacional, que desse tratamento uniforme aos diferentes aspectos do imposto, sobre os quais poderia, a não ser assim, manifestar-se conflito de competência entre Estados, Distrito Federal e União. São palavras do ilustre Ministro:

“Quer se considere que o fato gerador desse adicional é o pagamento à União a título de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital ..., quer se considere que o fato gerador é o imposto de renda ..., o que é indubitavelmente certo é que a legislação complementar de princípios gerais terá de impor à União disciplina do imposto de renda que permita, para efeito de exigência, arrecadação e cobrança pelos Estados e Distrito Federal, se identifique o que o contribuinte do imposto de renda é devedor ou foi pagador por incidência sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, de um lado, e, de outro, sobre rendas que não estas, como decorrentes de trabalho, tendo em vista o sistema de antecipações e de reajustes, bem como as faixas de isenção ou de alíquotas diversificadas e as deduções que se aplicam às rendas englobadamente. ... Por outro lado, há uma série de aspectos que estão a exigir normas gerais de cunho nacional, por não se circunscreverem ao âmbito territorial do Estado ou do Distrito Federal ... Por exemplo, nos casos de retenção do imposto de renda na fonte, quando a fonte retentora está situada em Estado diverso daquele em que tem domicílio o contribuinte identificado, hipótese em que ou se criará a obrigação de aquela fazer a retenção do adicional no Estado de domicílio do contribuinte ... ou se terá de criar a obrigação de aquela (a fonte retentora) comunicar a

⁽⁵⁾ No julgamento do RE 136.215, o Min. *MARCO AURÉLIO*, embora tenha acompanhado, na conclusão, os demais membros da Corte, adotou posição até certo ponto divergente: considerava supérflua a edição de lei complementar para a cobrança do tributo, mas o definia como mero adicional, cujo fato gerador era o do imposto de renda, entendendo, por isto, que a legislação do Rio de Janeiro deixara de ater-se aos parâmetros constitucionais ao definir o fato gerador e ofendera o princípio da anterioridade.

este (o contribuinte) a retenção que está fazendo, permitindo-se a este que efetue o pagamento do adicional no Estado em que é domiciliado em data diversa da em que a retenção foi efetuada (o que também terá de resultar de norma nacional).”

6. Não se mostra imune à crítica, *data venia*, a posição adotada, nos dois julgados, pelo Supremo Tribunal Federal.

O fundamento do primeiro (RE 136.215) é a ausência de lei complementar capaz de solucionar conflitos de competência, em matéria tributária, entre Estados (art. 146, I).

O conflito que se concebeu e se reputou necessário viesse a ser dirimido por lei complementar, diz respeito à definição do fato gerador do adicional.

Alegou-se especificamente que o Estado de São Paulo adotou como fato gerador o do próprio imposto de renda, enquanto o do Rio de Janeiro, o pagamento do imposto de renda, de sorte que, ocorrendo eles em momentos distintos, se o contribuinte, no início do ano, transferisse domicílio de São Paulo para o Rio de Janeiro, seria devedor do adicional nos dois Estados da Federação.

O argumento, *data venia*, não convence.

É que o fato gerador - como previsão abstrata de situação de fato apta a gerar a obrigação tributária - está descrito na Constituição Federal, e não comporta alteração, nem pela lei complementar dada como necessária, nem por qualquer outro ato normativo.

Pode-se discutir - e foi efetivamente discutido ⁽⁶⁾ - se, à luz do texto constitucional, constitui fato gerador do adicional o mero pagamento do imposto de renda, como se entendeu no Estado do Rio de Janeiro, ou, diferentemente, o próprio fato que constitui pressuposto do imposto de renda, como entendeu o legislador paulista.

A questão se resolve, contudo, pela interpretação do texto constitucional, que precisamente ao Supremo Tribunal Federal compete, em última análise, realizar.

Se algum Estado - Rio de Janeiro, São Paulo, ou qualquer outro -, ou o Distrito Federal adotou fato gerador diverso do que figura na Carta Magna, isto não evidencia a possibilidade de conflito de competência, que precise ser resolvido por lei complementar nacional, mas a mera possibilidade de Estados, ou o Distrito Federal, fora dos limites da respectiva competência impositiva, editarem leis inconstitucionais, que, como tais, e por isto, devem ser proclamadas.

7. O segundo acórdão, proferido no RE 140.887, está baseado fundamentalmente, também, na possibilidade de conflitos de competência. Mas procura identificar problemas que Estados e Distrito Federal não poderiam, por si mesmos, enfrentar na

⁽⁶⁾ Parece justo registrar, em favor do legislador do Rio de Janeiro, que pelo menos a letra do dispositivo constitucional aponta no sentido de considerar-se fato gerador o pagamento do imposto de renda.

disciplina do tributo, para exigir a promulgação de lei nacional, suscetível de imprimir-lhes solução uniforme.

As questões apontadas no aresto não possuem, contudo, as características apontadas. A distinção entre rendimentos de capital e rendimentos provenientes de trabalho não só se encontra teoricamente assentada com razoável nitidez, como está praticamente delineada na legislação federal - complementar e ordinária - pertinente ao imposto de renda. A questão relativa à retenção na fonte do imposto de renda não se mostra, com a devida vênia, capaz de trazer, na administração do tributo, problemas de monta, que justifiquem a necessidade de lei nacional e, na sua falta, a proclamação da inconstitucionalidade das leis estaduais editadas sem a respectiva promulgação: a retenção na fonte já acarreta, como é óbvio, a necessidade de ser, dela, o contribuinte informado, e de receber a respectiva comprovação.

8. Se os fundamentos das decisões são, *data venia*, discutíveis, à circunstância acresce, até outubro de 1993, tratar-se de declaração incidental, que não produz efeito vinculativo geral ⁽⁷⁾, e pode deixar de ser aplicada pelos demais órgãos judiciais em outros casos que lhes sejam submetidos à apreciação - pelo menos enquanto não suspensão, pelo Senado Federal, a eficácia da lei declarada *incidenter tantum* inválida. ⁽⁸⁾

Nem por isto, a manutenção da tese da constitucionalidade pela Justiça comum se mostraria, nas condições apontadas, razoável: criaria para o contribuinte, ou a demorada e dispendiosa necessidade de percorrer todo o caminho necessário para chegar à Suprema Corte, que fatalmente lhe asseguraria resultado favorável, ou a incômoda e injusta situação de, não o fazendo, sujeitar-se ao pagamento de tributo, do qual outras pessoas, em circunstâncias análogas, já se teriam livrado.

A posição e o papel ocupado e desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal impõem, por maior que seja a distância que eventualmente se mantenha das posições por ele adotadas, que, em determinadas condições, como esta, em que pelo menos duas votações unânimes do Plenário convergiram para o mesmo entendimento, sejam acatadas as decisões tomadas pelo Tribunal, no mínimo em nome da segurança e da igualdade jurídica.

9. Em 18.10.93, o Senado Federal, tomando por base o julgado proferido no RE 140.887, suspendeu a execução da Lei 1394/88, através da Resolução 83/93. ⁽⁹⁾

Anteriormente a isto, porém, em 6.10.93, o Supremo Tribunal Federal, julgando a ação direta de inconstitucionalidade nº 633, por votação unânime, já declarara a

⁽⁷⁾ Costuma dizer-se que a decisão produz coisa julgada *inter partes*, e não *erga omnes*, como ocorre com a decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade. A expressão é imprópria, porque a declaração de inconstitucionalidade constitui motivo do julgamento do pedido e, como tal, ela própria, sequer *inter partes*, produz coisa julgada.

⁽⁸⁾ Constituição Federal, art. 52, X.

⁽⁹⁾ DOU, 20/10/93, p. 15.638.

inconstitucionalidade da aludida Lei,⁽¹⁰⁾ em acórdão cujo relator foi o eminente Ministro *SIDNEY SANCHES* e cuja ementa é a que segue:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei 1394, de 2.12.1988, do Estado do Rio de Janeiro. Tributário. Adicional de imposto de renda (art. 155, II, da Constituição Federal). Artigos 146 e 24, parágrafo 3º, da parte permanente da C.F., e art. 34, parágrafos 3º, 4º e 5º do A.D.C.T. O adicional de imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei complementar nacional, prevista no *caput* do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua edição dispensada pelo parágrafo 3º do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal, nem pelos parágrafos 3º, 4º e 5º do A.D.C.T. Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei 1394, de 2.12.1988, do Estado do Rio de Janeiro.”

Neste aresto não se introduziu fundamento ou argumento novo, limitando-se o eminente Relator a transcrever parecer da Procuradoria-Geral da República, baseada textualmente nos dois arestos anteriormente mencionados.

Sobre a questão da inconstitucionalidade, não há mais, portanto, o que discutir, já que a decisão da Suprema Corte, proferida em ação direta, produz, independentemente de qualquer deliberação do Senado Federal, eficácia vinculativa geral.

10. É preciso deixar aqui registrado que a recente Emenda Constitucional 3/93 eliminou o adicional do elenco de tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal, mantendo-o em vigor apenas até 31 de dezembro de 1995, com redução da alíquota máxima, no exercício de 1995, para dois e meio por cento.

Nem por isto deixa, todavia, a matéria de que se trata neste trabalho de assumir relevância prática.

Não tendo sido promulgada a lei complementar reclamada pela Suprema Corte, não há dúvida de que a exigibilidade do imposto, daqui para frente, será justificadamente posta em xeque pelos respectivos contribuintes, mesmo que os Estados viessem a promulgar novas leis - leis que, segundo entendimento expresso pela Suprema Corte, passam a ter, como pressuposto inarredável, lei complementar federal ou nacional, ainda não editada.

No Estado do Rio de Janeiro, aliás, já começam os contribuintes a ingressar em juízo para livrarem-se da imposição.

Há, porém, outro aspecto a considerar.

⁽¹⁰⁾ DJU, 8/10/93, p. 20.975. A decisão, por sua anterioridade, terminou por tornar inócua, na verdade, a subsequente Resolução do Senado Federal, da qual, de acordo com entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, só há razão para cogitar na hipótese de declaração incidental, cujos efeitos se circunscrevem ao caso decidido, cabendo ao Senado, através da “suspensão”, ampliá-los, mas não na de ação direta de inconstitucionalidade, cuja decisão é por si só suficiente para, com eficácia *ex tunc*, fazer desaparecer do mundo jurídico a lei declarada inconstitucional.

11. Como consequência do reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei 1394/88, não parece minimamente difícil prever venha a Justiça a presenciar uma “enxurrada” de ações - já iniciadas no Estado -, propostas com o objetivo de reaverem, os que pagaram o tributo nestes mais de quatro anos, o respectivo *quantum*, acrescido, possivelmente, de juros e correção monetária, e é para esta eventualidade que pretende voltar-se este trabalho.

Sem poder mensurar o impacto, sobre o erário estadual, de uma eventual devolução de tudo quanto, até agora, o Estado recebeu enquanto se considerou válida a Lei estadual, ainda assim a perspectiva é suficientemente grave, e sugere reflexão, sob mais de um prisma.

12. À primeira vista - e falo aqui como leigo na matéria -, a repetição se mostraria inevitável: se o Estado recebeu tributo criado por lei que vem a ser considerada inconstitucional, recebeu os valores indevidamente, e o contribuinte, que os pagou, teria o direito de reavê-los.

13. O direito à repetição de indébito tributário não parece resultar automaticamente, porém, do simples reconhecimento da inconstitucionalidade da lei com base na qual foi pago.

A doutrina especializada e a jurisprudência opõem justificadamente limites à existência, em casos tais, de um indiscriminado e incondicionado direito à restituição.

14. Do tema cuida *ex professo* excelente monografia de ilustre tributarista, RICARDO LOBO TORRES ⁽¹¹⁾, que inclusive destaca, em tópico individualizado, a hipótese de que ora se cogita: ser declarada inconstitucional lei com base na qual foi pago determinado tributo.

Nela se encontra a indicação de mais de uma tese, algumas possivelmente aplicáveis à hipótese, e suscetíveis de levar ao reconhecimento, sob certas circunstâncias, da inexistência do direito à repetição, baseadas na idéia de que à decisão de inconstitucionalidade, proclamada após ao pagamento do tributo, não pode atribuir-se eficácia *ex tunc* absoluta e indiscriminada.

Arrola-se como limite à retroatividade da declaração de inconstitucionalidade, no campo tributário, a existência de situações jurídicas já inteiramente consolidadas sob o império da norma posteriormente considerada inconstitucional, destacando-se especificamente: a incidência, sobre elas, de coisa julgada material, a presença de lançamento definitivo e a fruição, pelo contribuinte, nos denominados tributos “causais”, como as taxas de serviço público, de vantagens econômicas proporcionadas pela atividade custeada pelo tributo. ⁽¹²⁾

⁽¹¹⁾ *Restituição de Tributos*, Rio de Janeiro, 1983.

⁽¹²⁾ *Restituição de Tributos* cit., pp. 97 e segs.

15. O ponto relativo à possibilidade - e, talvez, à necessidade - de serem opostos limites à eficácia *ex tunc* da decisão de inconstitucionalidade se revela particularmente interessante, e merece que sobre ele se detenha brevemente a atenção.

Trata-se de determinar os efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade - questão que é, aliás, genérica, não circunscrita ao âmbito tributário, e se coloca, como tal, em relação ao controle judicial de constitucionalidade, qualquer que seja o regime que para ele adote o ordenamento jurídico.

Registra o problema, em sua primorosa monografia, *CAPELLETTI*,⁽¹³⁾ que, em análise de direito comparado, conclui que, por diferentes caminhos, terminam os sistemas jurídicos - tanto os que têm por origem o norte-americano, em que a lei inconstitucional é considerada nula, por decisão cujos efeitos retroagem à sua edição, *ex tunc*, quanto os que têm por modelo o austríaco, em que a lei inconstitucional se considera anulável, por decisão cujos efeitos se contam da respectiva emissão, *ex nunc* - por convergir para resultados até certo ponto semelhantes:

“como na Áustria as exigências práticas levaram, em 1929, a uma atenuação do rigor teórico da doutrina da não retroatividade, assim, por outro lado, nos Estados Unidos da América, como já foi aludido, e, igualmente, na Alemanha e na Itália, as exigências práticas induziram a atenuar notavelmente a contraposta doutrina da eficácia *ex tunc*, ou seja, da retroatividade.”

Inclui expressamente, aliás, o eminente processualista peninsular, entre casos exemplares, sugestivos da necessidade de temperar-se a eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, ao lado das hipóteses de haver exercido função pública servidor eleito ou nomeado com base em lei muito tempo depois declarada inconstitucional, ou de ter uma pessoa, durante muitos anos, recebido pensão, ou celebrado contratos, com respaldo em lei que seja posteriormente declarada inconstitucional, a de ter o Estado cobrado tributo durante largo período de tempo, com fundamento em lei que vem a ser declarada anos depois inconstitucional.

A Constituição portuguesa - de acordo com texto vigente em 1985 -, que comina para a inconstitucionalidade, à semelhança do que ocorre segundo opinião predominante, no direito brasileiro, nulidade para os atos normativos que infringirem a Constituição, e atribui, portanto, eficácia *ex tunc* à decisão de inconstitucionalidade, identifica a questão e procura dar-lhe solução bastante interessante (art. 282º):

“1. A declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional e determina a repristinação das normas que ela, eventualmente, haja revogado.

⁽¹³⁾ *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*, trad. bras. de Aroldo Plínio Gonçalves, Porto Alegre, 1984, pp. 122 e segs.

2. Tratando-se, porém, de inconstitucionalidade ou de ilegalidade por infração de norma constitucional ou legal posterior, a declaração só produz efeitos desde a entrada em vigor desta última.
3. Ficam ressalvados os casos julgados, salvo decisão em contrário do Tribunal Constitucional quando a norma respeitar a matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social e for de conteúdo menos favorável ao arguido.
4. Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n.ºs. 1 e 2.”

Como se nota do texto, há ressalva expressa para a coisa julgada - com a exceção do n.º 3 -, e há cláusula genérica permitindo que o Tribunal Constitucional fixe limites à eficácia retroativa da decisão.

Na doutrina nacional mais recente, alude à questão, também, *GILMAR FERREIRA MENDES* ⁽¹⁴⁾, que, depois de anotar ter ficado vencido na Suprema Corte o entendimento sustentado pelo eminente Ministro *LEITÃO DE ABREU*, para quem, atento a considerações de ordem prática, vinculadas à segurança jurídica, a inconstitucionalidade seria decretável em decisão dotada de eficácia *ex nunc*, menciona que “exigências de ordem prática provocam a atenuação da doutrina da nulidade *extunc*”, aludindo a caso decidido pelo Supremo Tribunal Federal, que deixou de reconhecer a invalidade de atos praticados por servidor estadual cuja investidura se fundou em lei declarada inconstitucional (RE 78.594), e afirmando que a presença de coisa julgada, alçada a nível constitucional, certamente constitui limite à eficácia de declaração de inconstitucionalidade.

16. É possível que, para repelir a repetição, em casos nos quais não se revele justa, não seja viável trilhar por inteiro este caminho, cujo emprego se mostra, no mínimo, problemático - até por ter sido teoricamente pouco estudado e praticamente pouco explorado. Sobre a relevantíssima questão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, e especificamente sobre os limites em que deve operar-se a retroatividade da decisão que a proclama, não se ergueram entre nós construções suscetíveis de fácil manuseio, e se encontra em mora a doutrina nacional, que tem diante de si mesma formidável problema prático, à espera de equacionamento e solução.

Não é possível deixar sem registro, contudo, que o caso aqui cogitado - de que se serve, inclusive, *CAPELLETTI* para demonstrar a existência de situações nas quais a eficácia retroativa se mostra flagrantemente inconveniente - constitui exemplo

⁽¹⁴⁾ *Controle de Constitucionalidade*, São Paulo, 1990, pp. 278 e segs.

marcante da necessidade da existência de mecanismos capazes de, dentro de certos parâmetros, cuja definição não é fácil, preservar a segurança das relações jurídicas diante de decisões de inconstitucionalidade: durante mais de quatro anos, pagou-se e cobrou-se o adicional, com a chancela, durante este período, do Poder Judiciário, até que a Suprema Corte - exercendo função que lhe está afeta e evidentemente não se contesta aqui - proclamou a inconstitucionalidade.

17. Dos limites assinalados - na Constituição de Portugal e nas exposições de *RICARDO LOBO TORRES* e de *GILMAR FERREIRA MENDES* -, há um cujo emprego, de qualquer sorte, não pode comportar qualquer dúvida: é o que concerne à existência de coisa julgada sobre a exigibilidade do tributo.

Se eventualmente - e talvez a hipótese não seja rara - o contribuinte ingressou em juízo, para declarar a ausência de obrigação de pagar o adicional em relação a determinado período, e transitou em julgado decisão que julgou improcedente o pedido, não há como reconhecer-lhe o direito à repetição, que entraria em choque com a autoridade da coisa julgada da decisão - merecedora, aliás, de proteção constitucional.

Proposta ação de repetição de indébito nestas circunstâncias, cumpriria ao juiz, reconhecendo a coisa julgada material, julgar improcedente o pedido.

Restaria a possibilidade de rescindir-se a sentença trânsita em julgado, com fundamento em violação de lei (CPC, art. 485, V).

É duvidoso, contudo, possa o contribuinte, nestas circunstâncias, intentar proveitosamente ação rescisória, já que, segundo o enunciado 343 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, "não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei quando a decisão rescindenda se tiver fundado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais" ⁽¹⁵⁾ - e ainda que se atente para a impressionante unanimidade de opiniões colhidas na Suprema Corte, não há como deixar de considerar que, sobre a questão, dezenas ou centenas de vezes se pronunciaram os Tribunais do País, em sentido oposto ao adotado pelo Supremo Tribunal Federal.

18. Fora daí, isto é, de haver coisa julgada sobre a existência da obrigação tributária, cumpre assinalar, como acentua com toda propriedade *RICARDO LOBO TORRES* ⁽¹⁶⁾, que a repetição de indébito se inspira menos na necessidade de estabelecer controle da legalidade dos atos do Fisco e desfazer aqueles que não se mostrem a ela ajustados, e mais na necessidade de pôr cobro à situação que entra em conflito com elementares sentimentos de justiça e equidade, e contra a qual, desde priscas eras, se voltam, de variados modos, o legislador e a doutrina: a de, sem causa juridicamente relevante, uma pessoa enriquecer, à custa de outra, que, correlatamente, vem a empobrecer.

⁽¹⁵⁾ Sobre divergências quanto à aplicabilidade do verbete a normas constitucionais, cf. THEOTONIO NEGRÃO, *Código de Processo Civil*, 24ª ed., São Paulo, 1993, pp. 330/1, nota 22 ao art. 485.

⁽¹⁶⁾ *Restituição de Tributos* cit., p. 69.

Para que vingue a ação de repetição, não basta, portanto, ter sido pago tributo que se haja, mais tarde, considerado indevido.

Mostra-se imprescindível, ademais - *ad instar*, aliás, do que ocorre no campo do direito privado -, que tenha havido efetivo e demonstrado empobrecimento do *solvens*, com real e comprovado impacto sobre sua capacidade contributiva.

Ora, esta situação - que corresponde ao que em regra acontece aos tributos pagos fora da atividade empresarial, por pessoas que os suportam e constituem o último elo de uma corrente - não se verifica habitualmente, como é notório, com os tributos pagos por empresas, que, justificadamente - embora em limites nem sempre razoáveis -, de ordinário embutem no preço dos seus produtos e serviços - na maior extensão em que isto se mostre possível - a carga tributária que lhes onera a atividade.

Pois bem: nos casos por último assinalados, em que os tributos se repassam integralmente a terceiros, o pagamento do tributo não acarreta, para o *solvens*, como é óbvio, qualquer diminuição patrimonial.

Deferir a repetição, em tais hipóteses, ensejaria, portanto, para o contribuinte, como parece desnecessário demonstrar com maior desenvolvimento, um enriquecimento: a perda sofrida pelo pagamento do imposto foi "compensada" pelo repasse do tributo a terceiros; reaver o *solvens* o que pagou constituiria, para ele, causa de acréscimo em seu patrimônio, que estaria maior depois da repetição do que era antes de que efetuasse o pagamento do tributo.

Trata-se de situação injustificada, com a qual parece necessário não compactuar - em obséquio aos princípios que regem em geral, a doutrina do enriquecimento sem causa, senão em nome da moralidade.

Em favor da repetição, nestas circunstâncias, não se dirá que, sem ela, o tributo, indevido, porque fundado em lei inconstitucional, enriqueceria sem causa a Fazenda Pública.

Em tema de repetição de tributo cumpre ter permanentemente presente a sempre atual lição do eminente Ministro *VICTOR NUNES LEAL*, que declarava que, diante do dilema irredutível entre enriquecer-se sem causa a Fazenda, com a não devolução do tributo indevidamente cobrado, e enriquecer-se sem causa o contribuinte, que não tivesse suportado, com a tributação ilegítima, qualquer diminuição em seu patrimônio, ser sempre preferível optar-se pelo enriquecimento da Fazenda, já que a atuação do Estado tem por fim a satisfação de interesses da coletividade, e constitui, portanto, dos males, o menor:

"Seria menos justo proporcionar-lhe (ao contribuinte de direito) um sobrelucro sem causa, para seu proveito pessoal, do que deixar esse valor em poder do Estado, que presumivelmente já o terá empregado na manutenção dos serviços públicos e na satisfação dos encargos diversos que oneram o tesouro em benefício da coletividade. Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer a favor do

Estado, com a carência ou improcedência da ação, quer a favor do contribuinte, se for julgado procedente o pedido, não há que hesitar: impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo, a cuja promoção se destina, no conjunto da receita pública, a importância reclamada pelo particular para sua fruição pessoal. Esta solução é a que corresponde à equidade, fundamento básico da ação proposta.”⁽¹⁷⁾

19. A exigência de alegação e comprovação da não transferência nos casos em que a repercussão normalmente se verifica encontra amparo no art. 166 do CTN⁽¹⁸⁾ e no entendimento - de aplicação extremamente controvertida e oscilante, é bem verdade - expresso no verbete 546 da Súmula da Suprema Corte:

“cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de iure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo.”

20. Convém sublinhar que o enunciado da Súmula - de forma deliberada ou não - não alude, como fazia o verbete por ele substituído⁽¹⁹⁾, à distinção entre tributos “diretos” e “indiretos”; menciona, apenas, situações em que haja um contribuinte de direito e um contribuinte de fato, pressupondo, assim, e tão-somente, a verificação do fenômeno da repercussão ou da transferência do tributo.

A omissão é perfeitamente justificável, e serve ao propósito de demonstração do entendimento aqui defendido.

Poucas matérias comportarão tanta discussão entre os tributaristas do que a distinção entre tributos “diretos” e “indiretos”, ou do que a existência de tributos que, por si mesmos, comportem repercussão, e outros, que a ela sejam categoricamente refratários.

Não constituiria, aliás, exagero dizer que, sobre a classificação, a única unanimidade que se logra colher entre tributaristas é a de que se mostra mais ou menos inútil, diante das insuperadas dificuldades que despontam ao tentar-se estabelecer critério que lhe sirva de base e de empreender a tarefa de especificar quais são os tributos diretos e quais são os indiretos.

O eminente *RUBENS GOMES DE SOUZA*, por exemplo, negava que a repercussão fosse fenômeno que só pudesse verificar-se nos denominados “impostos indiretos”, afirmando que, ao contrário, poderia, de igual modo, ocorrer nos chamados

⁽¹⁷⁾ Trecho do voto, proferido no julgamento do RE 46.450, *apud* RICARDO LOBO TORRES, *ob. cit.*, p. 18.

⁽¹⁸⁾ O dispositivo precisa, naturalmente, ser lido com o espírito desarmado de preconceitos, considerando-se a justa observação, adiante exposta, de *GILBERTO DE ULHOA CANTO*, segundo a qual não há nenhum tributo que seja, em si mesmo, insuscetível de repercussão - ao contrário do que sugere a letra do texto -, mas tão-somente, casos em que o fenômeno não ocorre.

⁽¹⁹⁾ Súmula, nº 71: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.”

“impostos diretos”; em exemplo bastante expressivo para as finalidades deste trabalho, declarava: “basta lembrar a possibilidade de transferência, pelo mutuante ao mutuário, do *imposto de renda* (geralmente dado como imposto direto típico) incidente sobre os juros de empréstimos.”⁽²⁰⁾

O não menos ilustre Professor e Ministro *ALIOMAR BALEEIRO*, por sua vez, em votos proferidos no Supremo Tribunal Federal, frisando que, “do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do Século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto”⁽²¹⁾, e, depois de comparar o problema consistente em determinar se um imposto é direto ou indireto nada menos do que à “quadratura do círculo”, assinalava que “a repercussão é condicionada por diversas variáveis, das quais as mais importantes se prendem à lei da oferta e da procura e às circunstâncias da conjuntura econômica”; frisava, mais, que a transferência “pode acontecer ou não acontecer, em relação ao mesmo imposto”, asseverando tratar-se de “fenômeno mutável e inconstante como *la pluma al vento*”; e exemplificava, do modo pitoresco que lhe era peculiar: “Uma pessoa vai à feira vender peixe e alface. Se ela não vende até o meio-dia a mercadoria é perecível e: ou ela põe fora, ou vende por qualquer preço. Isso eu vejo todo sábado em Copacabana. Nesses casos, o imposto, se houver, é suportado pelo vendedor, porque não pode forçar o preço, nele incluído o tributo.”⁽²²⁾

Em obra recente, *BERNARDO RIBEIRO DE MORAES*, de quem, em parte, se retiraram as opiniões acima expostas, depois de afirmar ceticismo quanto à solução do problema de saber se um tributo é direto ou indireto, alinha e desenvolve, em exposição didática, três diferentes critérios - que denomina de francês, anglo-saxão e italiano -, a nenhum dos quais termina por prestar adesão.⁽²³⁾

Expressando opinião insuspeita, porque emitida por quem se opõe, pelo menos *de lege ferenda*, à doutrina encampada pelo direito positivo e pela Suprema Corte, o eminente *GILBERTO DE ULHOA CANTO*, antes de afirmar peremptoriamente, do alto de sua autoridade, que simplesmente não existe qualquer critério jurídico apto a identificar, dentre as espécies tributárias, em si mesmas e abstratamente consideradas, as que comportam e as que não comportam transferência - sendo, por conseguinte, ontologicamente falso o pressuposto contrário de que parte o art. 166 do CTN -, assevera categoricamente:

“Em verdade, o que se pode afirmar é, tão-somente, que os impostos sobre a produção e a circulação se prestam, melhor do que os sobre a renda e o patrimônio, à transferência do respectivo encargo financeiri-

⁽²⁰⁾ Apud *BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, Compêndio de Direito Tributário*, I, 3ª ed., Rio de Janeiro, 1993, p. 433 - sem grifos no original.

⁽²¹⁾ Voto no ERE 47.624, transcrito no *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, 1983, p. 566.

⁽²²⁾ Apud *BERNARDO RIBEIRO DE MORAES*, ob. e vol. cits., pp. 432/3.

⁽²³⁾ Ob. e vol. cits., pp. 434 e segs.

ro, justamente por incidirem sobre operações que se realizam necessariamente entre duas ou mais pessoas e têm por objeto os próprios bens sobre os quais o imposto irá incidir ou considerar como base de incidência. Mas *até o imposto sobre a renda pode ser repercutido*. O imposto predial pode ser repassado ao locatário do imóvel. Em suma, qualquer tributo pode ser transferido, ainda que alguns deles sejam mais suscetíveis de o serem do que outros.”⁽²⁴⁾

21. Contra a exigência da alegação e prova da não-transferência, nos casos indicados, não se dirá com proveito, por outro lado, que termina por colocar sobre os ombros do contribuinte o encargo de provar fato negativo, e que esbarraria, por isto, na máxima segundo a qual *negativa non sunt probanda*.

O princípio segundo o qual os fatos negativos não comportam prova - inspirado, como demonstra a mais autorizada doutrina, em equivocadíssima interpretação de texto de PAULO ⁽²⁵⁾ -, além de não encontrar qualquer amparo no direito positivo, é, na verdade, do ponto de vista lógico ou filosófico, falso.

Como vem assinalado na mais alentada obra de direito probatório entre nós escrita ⁽²⁶⁾, toda proposição negativa pode, em regra, ser convertida em afirmação, e vice-versa: quando se assevera que certa pessoa não morreu - fato negativo -, afirma-se que está viva - fato positivo, cuja demonstração não demanda, de ordinário, maiores dificuldades; quando se nega que CAIO estivesse em determinado lugar em certo momento - fato negativo - afirma-se que se achava em outro - fato positivo, comprovável em regra; quando se recusa a determinada coisa uma qualidade - fato negativo -, afirma-se, nela, a presença de outra, diversa ou contrária - fato positivo -, de sorte que, ressalvadas as denominadas negativas indefinidas - e não pela circunstância de constituírem negações, mas pela de serem indefinidas -, há sempre como produzir-se a prova da afirmação.

É lição perfeitamente aplicável à hipótese de que ora se cogita: somente à custa de uma incompreensível obstinação se persistiria no sofisma de recusar que, ao atribuir-se ao contribuinte o ônus de provar que não transferiu o tributo - fato negativo -, nada se lhe está exigindo senão o cumprimento do encargo de demonstrar que o suportou, fazendo-o incidir sobre seu lucro, e não sobre o custo que cobrou dos consumidores de bens e serviços - o que constitui fato positivo, perfeitamente comprovável.

A inconsistência da objeção pode ser visualizada de outro ângulo. Sequer os mais fervorosos adeptos da idéia de que o adicional deva ser incondicionalmente

⁽²⁴⁾ Cf. trabalho constante de pp. 1 e segs. do volume 8 do *Caderno de Pesquisas Tributárias* dedicado à *Repetição de Indêbito*, São Paulo, 1983, p. 9 - grifou-se.

⁽²⁵⁾ Cf. a respeito MOACYR AMARAL SANTOS, *Prova Judiciária no Cível e Comercial*, I, 5ª ed., São Paulo, 1983, pp. 187/8 - que invoca, no particular, opinião de PONTES DE MIRANDA.

⁽²⁶⁾ MOACYR AMARAL SANTOS, *ob. e vol. cit.*, pp. 188/9.

repetido poderiam negar, sem fazer tábula rasa de entendimento firmemente estabelecido na jurisprudência, que, nos mal denominados tributos “indiretos”, a repetição exige a prova da não-transferência do imposto. Ora, a prova, que neste trabalho se está exigindo para a devolução do adicional, é exatamente a mesma, que correntemente se considera perfeitamente possível em outros casos, e não se pode considerar a mesma prova ali admissível e aqui incabível, sem grave atentado à lógica.

22. Não milita, do mesmo modo, contra a exigência de alegar e provar a não-transferência do imposto a eventual dificuldade que, num ou noutro caso, isto crie para o contribuinte.

Na medida em que se considere o empobrecimento do *solvens* pressuposto do direito à repetição, não há como abrir-se mão da respectiva demonstração, não se justificando, além disto, qualquer atenuação do rigor na aplicação das regras do ônus da prova, e muito menos a respectiva inversão: nos casos, raros, em que doutrina e jurisprudência procedem de um ou de outro modo, partem da suposição de que a situação a ser demonstrada corresponde àquilo que *plerumque accidit*, e não do oposto, como se verifica nos casos aqui cogitados.

23. A conclusão a que se chega, após as considerações feitas ao longo do trabalho, é, por conseguinte, a de que, tendo sido o adicional pago por empresa, contra a qual pesa a presunção - *hominis* - de que transferiu o tributo, a repetição não pode dar-se, em ação proposta para este fim, a menos que se alegue, e se logre cabalmente provar, o empobrecimento do *solvens* - isto é, que o valor correspondente ao imposto incidiu sobre o seu lucro, não tendo sido, sob qualquer forma, repassado ao preço dos produtos e serviços que produz ou presta, e cobra por eles.

Não feita a alegação, ou não produzida prova do fato, o pedido deve julgar-se improcedente.

* **Helcio Alves de Assumpção** é Procurador de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Livre-Docente de Direito Processual Civil da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
