

I — Se se reconhece competência aos Estados-Membros para preencherem o comando do art. 106, da Constituição, essa competência não poderá ser negada também aos municípios, que, também, organizam os seus serviços. Então, cair-se-á no caleidoscópio e teremos tantas formas de regulamentação de trabalho quantos sejam os Estados-Membros e os municípios brasileiros.

II — Se estatutário o regime, a competência é estadual e municipal, mas os direitos e deveres compor-se-ão de uma estrutura básica, assegurada em termos de vinculação e tutela pelos arts. 97 a 109 da Constituição.

III — Se contratual o regime, a competência será da União, através da legislação trabalhista e as garantias fundamentais serão aquelas dos arts. 165, 166 e 170, § 2º, da mesma Carta, salvo as exceções nela mesma abertas para os servidores públicos (art. 162, v. g.).

IV — Se especial for o regime, não será estatutário nem contratual.

Destituídos das garantias que ambos representam, resultará em forma violadora dos princípios básicos de tutela ao trabalho, consagrada pela Constituição Federal e a lei estadual ou municipal não será um exercício de competência constitucional, mas uma exceção aos pressupostos formais e materiais de disciplina do trabalho prestado ao estado.

“De resto, expõe KARL ENGLISH, também a interpretação teleológica constitui um método pluridimensional. Acabamos de referir, prossegue o autor tedesco, que os fins perseguidos pelas normas jurídicas tanto podem situar-se dentro como fora delas” (ob. cit., pág. 115) e ainda que se possa admitir, no comando do artigo 106 da Constituição um “conceito indeterminado” (cf. ENGLISH, págs. 173 e segs.) ele não consagra um “conceito arbitrário” tão pouco um enunciado do absurdo e através do qual a disposição do trabalho humano prestado ao Estado viesse a ser uma forma de evasão de garantias mínimas asseguradas pela ordem política e social brasileira.”

À indagação de uma plurifacetada regulamentação do trabalho por Estados-Membros e por Municipalidades, em linhas limítrofes da irresponsabilidade da parte empregadora, haver-se-á de alertar sempre que o Direito é uma técnica da maior segurança e do menor arbítrio (CARLOS CAMPOS) e um meio-termo entre a anarquia e o despotismo (EDGAR BODENHEIMER).

Repetição de Indébito *

RICARDO LOBO TORRES

Procurador do Estado do Rio de Janeiro

1. INTRODUÇÃO

Tema que nos últimos tempos vem merecendo especial atenção dos juristas e tem dado lugar a diferentes tratamentos legislativos é o da restituição de tributos.

Inúmeras causas se podem apontar para o interesse despertado pelo assunto. A regra do *solve et repete*, ainda vigente em muitos países, as grandes codificações tributárias, com dispositivos sobre a repetição de indébitos, e a tendência para que a imposição fiscal se aproxime da realidade econômica, ao invés de se fundamentar simplesmente nas categorias do direito privado, que gera dúvidas no cumprimento da obrigação tributária, a justificar os pedidos de restituição.

Ainda recentemente realizaram-se em Buenos Aires as VIII JORNADAS HISPANO LUSO AMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, dedicadas, em parte, ao tema da repetição de tributos.

* Conferência proferida no XI Simpósio jurídico promovido pela Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, em 21 de novembro de 1978.

I — Se se reconhece competência aos Estados-Membros para preencherem o comando do art. 106, da Constituição, essa competência não poderá ser negada também aos municípios, que, também, organizam os seus serviços. Então, cair-se-á no caleidoscópio e teremos tantas formas de regulamentação de trabalho quantos sejam os Estados-Membros e os municípios brasileiros.

II — Se estatutário o regime, a competência é estadual e municipal, mas os direitos e deveres compor-se-ão de uma estrutura básica, assegurada em termos de vinculação e tutela pelos arts. 97 a 109 da Constituição.

III — Se contratual o regime, a competência será da União, através da legislação trabalhista e as garantias fundamentais serão aquelas dos arts. 165, 166 e 170, § 2º, da mesma Carta, salvo as exceções nela mesma abertas para os servidores públicos (art. 162, v. g.).

IV — Se especial for o regime, não será estatutário nem contratual.

Destituídos das garantias que ambos representam, resultará em forma violadora dos princípios básicos de tutela ao trabalho, consagrada pela Constituição Federal e a lei estadual ou municipal não será um exercício de competência constitucional, mas uma exceção aos pressupostos formais e materiais de disciplina do trabalho prestado ao estado.

“De resto, expõe KARL ENGLISH, também a interpretação teleológica constitui um método pluridimensional. Acabamos de referir, prossegue o autor tedesco, que os fins perseguidos pelas normas jurídicas tanto podem situar-se dentro como fora delas” (ob. cit., pág. 115) e ainda que se possa admitir, no comando do artigo 106 da Constituição um “conceito indeterminado” (cf. ENGLISH, págs. 173 e segs.) ele não consagra um “conceito arbitrário” tão pouco um enunciado do absurdo e através do qual a disposição do trabalho humano prestado ao Estado viesse a ser uma forma de evasão de garantias mínimas asseguradas pela ordem política e social brasileira.”

À indagação de uma plurifacetada regulamentação do trabalho por Estados-Membros e por Municipalidades, em linhas limítrofes da irresponsabilidade da parte empregadora, haver-se-á de alertar sempre que o Direito é uma técnica da maior segurança e do menor arbítrio (CARLOS CAMPOS) e um meio-termo entre a anarquia e o despotismo (EDGAR BODENHEIMER).

Repetição de Indébito *

RICARDO LOBO TORRES

Procurador do Estado do Rio de Janeiro

1. INTRODUÇÃO

Tema que nos últimos tempos vem merecendo especial atenção dos juristas e tem dado lugar a diferentes tratamentos legislativos é o da restituição de tributos.

Inúmeras causas se podem apontar para o interesse despertado pelo assunto. A regra do *solve et repete*, ainda vigente em muitos países, as grandes codificações tributárias, com dispositivos sobre a repetição de indébitos, e a tendência para que a imposição fiscal se aproxime da realidade econômica, ao invés de se fundamentar simplesmente nas categorias do direito privado, que gera dúvidas no cumprimento da obrigação tributária, a justificar os pedidos de restituição.

Ainda recentemente realizaram-se em Buenos Aires as VIII JORNADAS HISPANO LUSO AMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, dedicadas, em parte, ao tema da repetição de tributos.

* Conferência proferida no XI Simpósio jurídico promovido pela Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, em 21 de novembro de 1978.

Como não poderia deixar de ser, a matéria apresenta rica problemática jurídica. Cumpre, portanto, que, de início, se fixem os objetivos da presente exposição.

Não se abordarão, aqui, senão os aspectos relacionados com a repetição de indébitos, ou seja, com os pedidos de devolução de impostos pagos indevidamente, sem apoio em lei. Recorde-se que a restituição de indébito é apenas uma das espécies do gênero da devolução de tributos, que abrange também o reembolso de impostos pagos legalmente, mas cujo recolhimento se tornou injusto por causas supervenientes, e de tributos devidos mas restituíveis em função de interesses de política fiscal (1).

Do mesmo modo não se dedicará atenção, a não ser incidentalmente, ao problema da natureza da restituição de tributos, assunto sobre o qual continuam divididos os juristas entre as teses da obrigação tributária, dos gastos públicos ou da relação de direito público.

Muito menos se examinará a natureza do "quantum" recolhido indevidamente aos cofres públicos, a ver se pode ser classificado como tributo ou se apenas se cuida de prestação indevida de natureza extra-tributária (2).

A presente exposição se circunscreverá à restituição de impostos indiretos recolhidos indevidamente aos cofres públicos, e dos respectivos consectários, especialmente à luz da jurisprudência firmada ao longo de muitos anos pelo Supremo Tribunal Federal.

A importância do aporte jurisprudencial ao direito tributário brasileiro nem sempre tem sido convenientemente exaltada. Juristas há, contudo, que lhe não minimizam a influência, como é o caso de ALIOMAR BALEEIRO (3), que anota que até mesmo os conceitos de fato gerador e de base de cálculo firmou-os, no Brasil, por antecipação, a jurisprudência dos Tribunais.

1) Sobre a classificação das devoluções de impostos, cf. **CORRAL GUERRERO**, *Devolución de Tributos*, tese apresentada às VIII Jornadas Hispano Luso Americanas de Derecho Tributário, Buenos Aires, 1978.

2) cf. **JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES**, *Repetição de Tributos*, tese apresentada às VIII Jornadas Hispano Luso Americanas de Derecho Tributário, Buenos Aires, 1978.

3) **ALIOMAR BALEEIRO**, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio, 1970, pág. 371.

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (34), 1979.

Assim ocorreu por igual com o tema da repetição de indébito, de construção nitidamente pretoriana. As normas insertas no Código Tributário Nacional constituem mera positivação do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

É bem verdade que a jurisprudência consolidada mereceu, e ainda merece, crítica candente de parcela significativa de tributaristas pátrios.

Nem é menos verdade o fato de que a solução brasileira não encontra paralelo de monta no direito comparado.

De qualquer forma, o que me parece fundamental é que, não obstante certos aspectos ainda obscuros na construção jurisprudencial, o problema da repetição de indébito teve solução singular no Brasil, motivada sempre pelo sentimento de justiça e equidade e, conseqüentemente, divorciada de posições formalistas e de esquemas que se pretendem técnicos ou científicos.

Esse, portanto, é o objeto destas linhas: a restituição dos tributos indiretos recolhidos indevidamente aos cofres públicos, apreciada sob os aspectos da contribuição da jurisprudência, das soluções legislativas, da crítica doutrinária e do direito comparado, bem como a devolução dos acréscimos relativos à correção monetária, aos juros de mora e aos honorários advocatícios.

2. A REPETIÇÃO DE IMPOSTOS INDIRETOS

2.1 A JURISPRUDÊNCIA

Antes mesmo da edição do Código Tributário Nacional, o Supremo Tribunal já fizera incluir, em 13.12.63, para vigorar a partir de março de 1964, o seguinte enunciado na Súmula da Jurisprudência Predominante:

"71 — Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (34), 1979.

Dos diversos acórdãos referidos naquele verbete exurgem dois argumentos principais (4):

1º — nos impostos indiretos há a repercussão do tributo, pois o “solvens” ou contribuinte de direito transfere ao contribuinte de fato o ônus financeiro da imposição fiscal, de modo que lhe falta o interesse para agir, se não suportou a carga tributária;

2º — o fundamento ético e jurídico da ação de repetição de indébito é o mesmo da ação de enriquecimento ilícito, a saber, o empobrecimento do “solvens”, de tal sorte que, sob pena de se ferir o princípio da equidade, carece o contribuinte de direito de legitimidade *ad causam* para repetir o indébito cujo encargo financeiro transferiu-se a terceiros.

Não é suficiente, portanto, para legitimar a ação de repetição de indébito, o enriquecimento ilícito do ente público, mas o empobrecimento do contribuinte. Se aquele que recolheu indevidamente o imposto aos cofres públicos não sofreu o desembolso efetivo do numerário, carece de legitimidade *ad causam*, porque, do contrário, enriqueceria ilícitamente. E se alguém há de se enriquecer sem causa, que seja o Estado, que representa a coletividade. Nesse sentido proferiu voto lapidar o Min. Victor Nunes Leal (5):

“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 aplicado 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 em 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

4) ERE 44.115, de 02.10.61; RE 46.450, de 10.01.61; ERE 47.069, de 27.04.62; ERE 45.678, de 27.04.62.

5) RE 46.450, Ac. da 2ª Turma do S. T. F., de 10.01.61, Rel. Min. Vilas Boas, in Jardel Noronha e Odaléia Martins, Referências da Súmula do STF, Brasília, 1969, Vol. 4, pág. 218.

promoção se destina, no conjunto da receita pública, a importância reclamada pelo particular para sua fruição pessoal. Esta solução é que corresponde à equidade, fundamento básico da ação proposta.”

O verbete nº 71 da Súmula foi posteriormente complementado pelo de nº 546, que lhe temperou o excesso de generalização, com admitir a repetição nos casos em que o *solvens* comprovasse que assumira o ônus financeiro do tributo. Fixou o novo enunciado que:

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

O mais expressivo dos acórdãos que motivaram o verbete 546 tem a seguinte ementa (6):

“Repetição de imposto inconstitucional. Em princípio, não se concede a do tributo indireto no pressuposto de que ocasionaria o locupletamento indébito do contribuinte *de jure*. Mas essa regra, consagrada pela Súmula nº 71, deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se esse locupletamento. Financistas e juristas ainda não assentaram um *standard* seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável em caso concreto.”

O Supremo Tribunal Federal pôs-se, desde então, a pesquisar, *causisticamente*, se houve, ou não, a translação do tributo. Pode-se inferir que se firmaram algumas constantes no exame de casos concretos. Assim é que:

1º) inexistente a repercussão se a mercadoria é tabelada e não vem incluído na composição do preço o *quantum* do imposto (7);

6) RE 45.977-ES., Ac. unam. da 2ª Turma, de 27.09.66, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, in RTJ 40/37.

7) RE 68.622-SC., Ac. unam. da 1ª Turma, de 07.11.69, Rel. Min. Luiz Galloti, in RTJ 53/839.

2º) dá-se a repercussão, todavia, quando, embora tabelada a mercadoria, em seu preço foi incluído o imposto cuja devolução se postula (8);

3º) não repercute o tributo se, estando o contribuinte sujeito ao regime de estimativa fiscal, inexistente tabelamento, pois o imposto, nesse caso, é absorvido na margem de lucro do comerciante, o que equivale a dizer que o contribuinte **de jure** suporta o respectivo encargo financeiro (9);

4º) também não repercute o tributo incidente sobre a importação de bens para integrar o ativo fixo, eis que inexistente venda ulterior (10).

Inclina-se o Supremo Tribunal Federal, por conseguinte, a rejeitar a repercussão indireta, absorvida nos custos empresariais, por entender que em tais hipóteses o tributo se dilui na margem de lucro e é suportado pelo **solvens**. Se, entretanto, há repercussão direta do ônus financeiro sobre o contribuinte de fato, nega-se a recuperação do indébito.

2.2 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional incorporou a orientação jurisprudencial.

Dispõe o art. 166:

“A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

De notar que o Anteprojeto do Código, por influência das idéias de Rubens Gomes de Souza, admitia a devolução indiscriminada, qual-

8) RE 82.109-PR., Ac. unam. da 2ª Turma, de 30.09.75, Rel. Min. Thompson Flores, in RTJ 81/529.

9) RE 87.055-SP., Ac. unam. da 2ª Turma, de 03.05.77, Rel. Min. Moreira Alves in RTJ 83/614.

10) RE 77.353, D. J. 22.06.74; RE 82.060-J-R, Ac. da 1ª Turma, de 16.12.76, in RTJ 82/198.

quer que fosse a natureza ou a modalidade do pagamento do tributo (art. 201).

Posteriormente a Comissão resolveu, atendendo a diversas sugestões apresentadas, seguir a jurisprudência dominante, “no interesse de impedir o enriquecimento ilícito do contribuinte legal, quando o contribuinte de fato não exerça contra ele o direito de regresso” (11). E fez incluir o seguinte dispositivo no Projeto afinal elaborado:

“Art. 131 — Existindo disposição legal expressa que determine ou faculte ao contribuinte a transferência do tributo a terceiro, o direito referido no artigo anterior fica subordinado à prova de que a transferência não ocorreu efetivamente, por impossibilidade material ou jurídica, em face das circunstâncias do caso.”

Em sua redação final, todavia, o Código adotou a solução mais consentânea com a jurisprudência firmada já àquela época.

2.3 A DOUTRINA

A posição da doutrina brasileira, em sua quase totalidade, foi contrária à jurisprudência consolidada, assim antes como depois de publicado o C. T. N.

Fundamentavam-se os juristas, principalmente, na dificuldade de se conceituar a repercussão dos tributos.

Recorde-se que, do ponto de vista da economia e da ciência das finanças, há muito tempo que se levantaram dúvidas sobre a possibilidade de se chegar a um conceito unívoco a respeito do fenômeno da repercussão.

Ficara célebre a afirmativa de NITTI, segundo a qual em matéria de impostos há o que se vê e o que se não vê; freqüentemente aquele

11) Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio, 1954, pág. 223.

que paga o imposto em aparência não o paga na realidade; e, ao contrário, aquele que parece isento é que o suporta (12).

Também fez fortuna o ensinamento de JÉZE, que reduzia a repercussão dos impostos à luta entre o *solvens* e os terceiros que resistem à translação, em que o mais forte economicamente conseguiria fazer repercutir sobre o mais fraco a carga tributária (13).

A partir das perplexidades da ciência das finanças em definir de modo preciso o fenômeno da repercussão, concluíram os juristas que também seria impossível defini-la em termos de direito, tanto mais que aquele fenômeno seria de natureza econômica, e não jurídica.

RUBENS GOMES DE SOUZA afirmava que "a repercussão é um fenômeno tipicamente econômico e não jurídico, circunstância esta que por si só deveria ser suficiente para obstar a que se pretendesse atribuir qualquer consequência jurídica à figura do contribuinte de fato", motivo por que "o fisco só toma conhecimento do contribuinte legal, isto é, da pessoa expressamente designada pela lei como obrigada ao pagamento do tributo" (14). Daí concluía o exímio jurista que o problema da recuperação do montante pago, com vistas à manutenção do equilíbrio econômico, deveria ser resolvido entre o *solvens* e o contribuinte de fato (15).

GILBERTO DE ULHOA CANTO chegara à mesma conclusão (16):

12) FRANCESCO NITTI, *Principes de Science des Finances*, Paris, 1928, Vol. I, pag. 415: "Il y a dans les impôts ce qu'on voit et ce qu'on ne voit pas; bien souvent celui qui paie l'impôt en apparence ne le paie pas en réalité; et au contraire celui qui en paraissait exempt en est frappé."

13) GASTON JÉZE, *Cours Élémentaire de Science des Finances*, Paris, 1909, pag. 684: "En supposant que la répercussion se produise, l'idée generale est que chaque phénomène de répercussion est une lutte entre le payeur d'impôt et le tiers sur qui il s'efforce de le rejeter et qui résiste à la translation; par suite, le plus fort économiquement repercutera sur le plus faible."

14) RUBENS GOMES DE SOUZA, *Restituição de Impostos Indiretos*, in *Rev. Dir. Administrativo*, Vol. 21, pag. 26 e 31.

15) RUBENS GOMES DE SOUZA, *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio, s/d, pag. 97.

16) GILBERTO DE ULHOA CANTO, *Natureza Tributária da Taxa de Despacho Aduaneiro*, in *Rev. Dir. Público*, Vol. 1, pag. 114.

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (34), 1979.

"Portanto, o primeiro passo na reposição das coisas no ponto de equilíbrio em que se deveriam encontrar se não fosse pela cobrança de imposto indevido, é sem dúvida alguma a restituição, pelo fisco, ao *solvens*. A partir de então, o contribuinte de fato, provando que recebeu o impacto da transferência do imposto indireto, agirá contra o de direito, e dele reaverá o que lhe corresponde."

ALFREDO AUGUSTO BECKER diz que a tese de que tributo indireto repercute é fruto da "simplicidade da ignorância", acrescentando (17):

"É inacreditável que ainda hoje proferem-se acórdãos e promulgam-se leis baseadas na "obviedade científica" desta teoria que, já no século passado, a ciência condenou e que a doutrina, há 50 anos, vem demonstrando sua total erro-
nia. Além disso, nos últimos 30 anos, a doutrina demonstrou que a classificação dos tributos em diretos e indiretos, sob qualquer critério, não tem fundamento nem é praticável e deve ser abolida no triplice plano: técnico, administrativo e jurídico."

Em termos semelhantes manifestaram-se AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO (18), SÁ FILHO (19), ANTÃO DE MORAIS (20) e EDUARDO DOMINGOS BOTALLO (21).

A grande exceção entre os juristas preencheu-a ALIOMAR BALEEIRO, ao considerar racional a solução adotada pelo CTN (22), e que foi o responsável principal pelo abrandamento do rigor da Súmula 71.

17) ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, S. Paulo, 1963, pag. 492.

18) AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio, 1960, pag. 56.

19) SÁ FILHO, *Estudos de Direito Fiscal*, Rio, 1942, pag. 316.

20) ANTÃO DE MORAIS, *Voto na Ap. Cível 1486*, in *Rev. Forense*, 78/77.

21) EDUARDO DOMINGOS BOTALLO, *Restituição de Impostos Indiretos*, in *Rev. Dir. Público*, Vol. 22, págs. 314/332.

22) ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio, 1976, pag. 515.

R. Dir. Proc. Geral, Rio de Janeiro, (34), 1979.

A outra ordem de argumentos contra a jurisprudência predominante foi desenvolvida, com brilhantismo, por GILBERTO DE ULHOA CANTO.

Entendera o Supremo Tribunal Federal, especialmente nos julgados que deram origem à Súmula 71, que não bastava, para legitimar o pedido de devolução, o pagamento indevido. Tornava-se necessária a prova do empobrecimento do **solvens**.

Ulhoa Canto criticou tal entendimento, que lhe parecia apegado às categorias do direito privado, quando o problema da repetição de indébito fiscal pertence ao domínio do direito público. Declarara inconfundível a ação de "in rem verso", que encontra raízes na equidade e visa a atacar a injustiça do enriquecimento, com o pleito de repetição de indébito, que se circunscreve ao pagamento sem causa. Dizia, textualmente (23):

"Nenhum requisito mais é de se exigir do **solvens**, além da prova da injuridicidade do tributo."

"Não se compreende, num plano como o de que se trata, de simples relações de direito, o argumento que consiste em comparar o enriquecimento ilícito do **solvens** repetido, com o do Estado que não restitui, para se preferir este último, pelo fato do Estado representar os interesses da coletividade. Essas ponderações participam da índole da equidade. Dizer-se que é mais justo deixar tais ou quais quantias ou valores em mãos de A do que nas de B, não se coaduna com o julgamento de uma questão de direito. O Estado não pode invocar razões de equidade — mesmo que elas sejam procedentes, o que nem sempre acontece para furtar-se à solução jurídica da controvérsia."

2.4 O DIREITO COMPARADO

O direito estrangeiro, em sua quase totalidade, trilha caminho diferente do que se adotou no Brasil. A devolução do indébito efetiva-se a quem o pagou e possui o recibo de recolhimento.

23) GILBERTO DE ULHOA CANTO, Natureza Tributária da Taxa de Despacho Aduaneiro, in Rev. Dir. Público, Vol. 1, págs. 112/113.

Na Espanha o tributo é restituído aos sujeitos passivos, aos responsáveis ou aos seus herdeiros, independentemente do exame da repercussão (24).

A legislação germânica não distingue entre impostos diretos ou indiretos, para efeito de legitimação ativa da repetitória (25).

Desse entendimento discrepa o direito argentino, através da criação jurisprudencial, já que inexistente dispositivo de lei nacional com teor semelhante ao do art. 166 do nosso Código Tributário. Com efeito, a partir de 1973 firmou a Corte Suprema a orientação de que, para restituir-se o indébito, faz-se mister a prova do empobrecimento do **solvens** correlativamente ao enriquecimento do ente público. Tal doutrina, que se restringia aos impostos indiretos, estendeu-se posteriormente aos tributos diretos, sob o argumento de que também estes, quando recolhidos por empresas comerciais, repercutem sobre os consumidores (26).

2.5 JUSTIÇA E SEGURANÇA

Por evidente que a jurisprudência fixada pelo Pretório Excelso, posteriormente incorporada ao Código Tributário Nacional, sobre ser original em muitos dos seus aspectos, corresponde plenamente aos ideais de justiça e equidade.

A crítica que se lhe dirigiu, afinal de contas, não pode ser apreciada apenas do ponto de vista da dogmática jurídica ou dos esquemas lógico-formais da ciência do direito.

Porque, no fundo, o debate que se travou, e que ainda se trava, encontra as suas justificativas ou as suas premissas no plano superior da teoria geral do direito e da fundamentação ética e política do ordenamento jurídico.

A partir do compromisso consciente assumido pelo Supremo Tribunal Federal perante as exigências de justiça e equidade, que presidin-

24) cf. art. 155 da Ley General Tributária.

25) art. 150 e seguintes da Reichsabgabenordnung — 1931.

26) cf. GIULIANI FONROUGE, Derecho Financiero, B. Aires, 1977, Vol. II, pag. 794.

do toda a formulação legal da incidência tributária não de informar também a problemática da restituição dos tributos, é que devem ser analisados os problemas técnico-jurídicos concernentes ao tema. As explicações científicas e as construções dogmáticas armam-se, num ou noutro sentido, com plena coerência, segundo a preponderância da idéia da justiça ou dos demais valores do direito.

Basta que se examinem os dois argumentos principais opostos à jurisprudência vitoriosa: a injuridicidade da translação e, em termos de direito público, da prova do empobrecimento do *solvens*.

Disseram muitos que a repercussão do imposto é fenômeno econômico, e não jurídico, insuscetível, portanto, de ser levado em conta para o deslinde de controvérsias sobre a restituição. Quer dizer: uma coisa é direito, outra, economia. Mas não é bem assim. Em página de irrecusável valor, BERLIRI (27) expõe o raciocínio para que se chegue ao conceito jurídico de imposto indireto; anota, inicialmente, que os conceitos formulados pelo jurista e pelo economista podem ser diferentes, já que o direito cria a sua própria realidade a partir de dados de natureza econômica; desse modo, o economista pode discordar a respeito dos elementos diferenciadores do fenômeno da repercussão, enquanto ao jurista, desde que indicados na lei aqueles elementos, não é lícito rejeitá-los; elabora, então, o consagrado doutrinador, frente aos textos positivos vigentes em sua pátria, o conceito jurídico de imposto indireto, balizado pelas considerações econômicas da incidência fiscal (a repercussão), da forma de arrecadação (lançamento de ofício ou auto-lançamento), e do objeto da tributação (o patrimônio ou a circulação de riquezas, o ter e o fazer). O mesmo critério indicado por BERLIRI pode ser seguido para que se conceitue o fenômeno da repercussão. E se verificará, sem dificuldade, que a translação já foi dimensionada em lei, especialmente em tributos como o IPI e o ICM, que criaram inclusive obrigações para o contribuinte de fato, que, em virtude daquele mecanismo, se torna credor do ente público pelo imposto que sobre ele descarrega o contribuinte de jure. Se, por conseguinte, há zonas de penumbra em matéria de repercussão, e é inegável que existem, tais regiões cinzentas constituem casos excepcionais, em virtude mes-

27) ANTONIO BERLIRI, *Principios de Derecho Tributário*, Madri, 1964, Vol. I, pag. 390.

mo da disciplina dos impostos não cumulativos, e não justificam o abandono do critério de justiça e equidade.

A outra ordem de críticas fundava-se no argumento de que a prova do empobrecimento do *solvens*, correspectiva à do enriquecimento sem causa do ente público, era fruto de considerações de equidade, aplicáveis em direito privado, mas não em direito público. O transunto desses argumentos consistia em que não poderiam prevalecer o princípio de equidade para a restituição do indébito tributário, pois as controvérsias fiscais devem ser dirimidas segundo padrões exclusivamente jurídicos. Tudo como se a equidade não fosse, dos valores do direito, o mais proeminente. Ora, como demonstra FONROUGE (28), a equidade não é categoria do direito privado, mas princípio superior que informa assim o direito civil como o direito fiscal, primeiro aquele por sua mera anterioridade cronológica frente ao direito tributário. Tanto isso é verdade que o Código Tributário Nacional soube explicitar, no art. 166, o que apenas se continha implicitamente no art. 964 do Código Civil (29).

O que intento significar, em síntese, é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, traduzida no art. 166 da lei complementar tributária, constitui contribuição verdadeiramente original, apegada aos reclamos da justiça e da equidade e superadora de pontos de vista formalistas como os da autonomia do jurídico ou da dicotomia entre direito e economia, direito e equidade, direito público e privado, justiça e segurança.

3. A CORREÇÃO MONETÁRIA

Outro ponto que se deve exclusivamente à construção pretoriana é a correção monetária na restituição do indébito fiscal.

E, também aí, preponderou o sentimento de justiça, transcendendo a qualquer consideração de ordem jurídico-formal.

28) GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, pag. 785.

29) cf. ORLANDO GOMES, *Obrigações*, Rio, 1972, pág. 286.

Coisa que sempre encontrava resistência por parte dos jurisdicionados era a desigualdade de tratamento entre o contribuinte e o ente público. O Estado cobrava os seus tributos com correção monetária; mas os devolvia, quando indevidos, pelo seu valor histórico, inteiramente desatualizado por efeito da inflação. Essa disparidade normativa teria que ser, como realmente foi, eliminada na via judicial.

De observar que o Supremo Tribunal Federal percorreu caminho tortuoso até fixar a solução justa do caso. Aliás, essa dificuldade se apresenta em toda a criação jurisprudencial elaborada contra textos legais injustos. RECASENS SICHES (30), em análise penetrante, diz que o raciocínio do juiz não se desenvolve de forma silogística; primeiro fixa o juiz a decisão justa; depois, apesar de todo o sentimento de culpa que o procedimento lhe produz, disfarça as razões autênticas da sentença com argumentos, ou pseudoargumentos, de ordem lógico-dedutiva. Também PERELMAN (31) coloca-se em posição semelhante, ao afirmar que o raciocínio jurídico nem sempre vai das premissas para a conclusão, mas muitas vezes parte da conclusão justa e não consegue justificar plenamente as premissas, lançando mão, para preservar a literalidade do dispositivo legal, da desqualificação dos fatos, das valorações e das condições suplementares inexistentes.

O desenvolvimento da jurisprudência do Pretório Excelso pode ser dividido em 4 fases principais, a saber:

1ª) é incabível a correção monetária do indébito sem lei que a estabeleça;

2ª) é lícita a correção monetária do indébito fiscal por via da interpretação extensiva da norma que a autoriza nos casos de depósito;

3ª) cabe a correção monetária do indébito fiscal por analogia com o depósito;

4ª) a correção monetária se justifica por equidade com a lei que a estabelece, em favor do fisco, no atraso do pagamento.

30) RECASENS SICHES, Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho, México, 1956, pag. 164.

31) Ch. PERELMAN, Droit, Morale e Philosophie, Paris, 1968, pag. 21.

A jurisprudência que não admitia a correção monetária sem lei que a autorizasse firmou-se, inicialmente, em casos de responsabilidade civil (32). Mais tarde extrapolou para o indébito fiscal (33), encontrando a sua melhor formulação na seguinte ementa (34):

“Não cabe correção monetária no caso de restituição de imposto cobrado indevidamente.

Apesar de injusta, não é inconstitucional a lei que concede correção monetária em favor do fisco e nega-a em benefício do contribuinte.”

A grande modificação desse entendimento baseou-se na interpretação extensiva. Observando que a lei paulista mandava restituir o depósito feito para a garantia de instância devidamente corrigido, concluiu o Supremo Tribunal que também se deveria corrigir o indébito, pois inexistia diferença substancial entre pagamento e depósito, já que num e noutro caso o Estado se beneficia com a importância recolhida. A hipótese era de simples interpretação extensiva, tendo em vista que o legislador dissera menos do que pretendia, e não de analogia (35). O Min. Leitão de Abreu, em sessão plenária, afirmou (36):

“Razoável é entender que a mesma consequência quis a lei estabelecer no concernente ao indébito fiscal pois, nesta hipótese, a fazenda pública arrecadou sem causa jurídica tributo que não recaía sobre o contribuinte. Não se compadeceria com o intuito que norteou o legislador fazer incidir a correção sobre o depósito restituído por improcedência

32) RE 66.583-MG., Ac. unam. da 1ª Turma, de 09.12.69, Rel. Min. Djaci Falcão, in RTJ 53/378; RE 68.196-SP., Ac. do Pleno, de 20.05.70, Rel. Min. Thompson Flores, in RTJ 56/858; RE 71.050-SP., Ac. da 2ª Turma, Rel. Min. Thompson Flores, in RTJ 59/848; RE 73.201-GB., Ac. unam. da 1ª Turma, de 08.02.72, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, in RTJ 62/483.

33) RE 69.741-GB., Ac. unam da 2ª Turma, de 10.05.71, Rel. Min. Adalício Nogueira, in RTJ 58/117.

34) RE 77.989, Ac. unam. da 1ª Turma, de 14.05.74, Rel. Min. Luiz Galloti, in Rev. Dir. Adm., Vol. 122, pag. 90.

35) ERE 80.196-SP., Ac. do Pleno, de 11.09.75, Rel. Min. Cordeiro Guerra, in RTJ 76/876.

36) ERE 77.698-SP., Ac. unam. do Pleno, de 21.08.75, Rel. Min. Cordeiro Guerra, in RTJ 75/810.

da pretensão fiscal e recusar a correção quando essa pretensão se executou sem causa jurídica, resultando na incorporação aos cofres públicos daquilo que lhe não pertencia.

A lacuna que se atribui, na espécie, ao ordenamento jurídico, ao asseverar-se que nele não existe regra que autorize a correção monetária em caso de indébito fiscal, não constitui, assim, lacuna verdadeira, porém lacuna meramente aparente, integrável ou suprível mediante interpretação. Quando se referiu a depósito, a lei disse, a meu ver, menos do que quis, porquanto pretendeu referir-se, forçosamente, também a tributos arrecadados indevidamente pela fazenda municipal."

A passagem da justificativa fundada na interpretação extensiva para a da integração analógica deu-se em pouco tempo. Sendo a analogia forma de preenchimento de lacunas admitida explicitamente pelo Código Tributário Nacional, exceto para a exigência de tributos não previstos em lei (art. 108, § 1º), veio a se entender que a correção monetária do indébito encontrava seu fundamento na analogia com o depósito para a garantia do exame de recursos fiscais. A modificação do argumento fez-se paulatinamente. De início admitiam-se ambos os métodos, como, por exemplo, no Acórdão que traz a seguinte ementa: "Correção monetária na repetição do indébito fiscal. É devida, seja por via de interpretação extensiva, seja por aplicação analógica (CTN, art. 108, I), quando prevista em lei para o caso em que o contribuinte, ao invés de pagar para repetir, deposita para discutir." (37). Ao depois, o Supremo fixou-se exclusivamente na tese da analogia com o depósito (38). É interessante anotar que, nessa fase, foram rejeitados alguns recursos extraordinários interpostos com base na isonomia, por violação do art. 153, § 1º, da Constituição Federal, sob o argumento de que inexistia igualdade entre o fisco e o contribuinte, de modo que

37) RE 80.198-SP., Ac. da 2ª Turma, de 05.09.75, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, in RTJ 75/873.

38) RE 83.506-SP., Ac. da 1ª Turma, de 28.11.75, Rel. Min. Eloy da Rocha, in RTJ 76/322; RE 75.239, Ac. do Trib. Pleno, de 19.03.75, in RDA-126/120; RE 81.080, Ac. da 1ª Turma, de 08.08.75, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, in RDA 126/122; RE 79.900, Ac. da 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, in RDA 126/123; RE 83.436-SP., Ac. da 1ª Turma de 15.10.76, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, in RTJ 81/570.

aquele pode exigir o seu crédito sem que por isso seja compelido a restituir o indébito com correção; a igualdade há de ser mantida entre o contribuinte que paga e o que deposita, ou seja, entre o pagamento indevido e o depósito (39).

A outra justificativa que talvez já se possa vislumbrar nos Acórdãos mais recentes funda-se na equidade, até então peremptoriamente rejeitada, como se viu. O Ministro Cunha Peixoto tem afirmado em alguns votos (40):

"Como ponderou o eminente Ministro Bilac Pinto, o contribuinte está sujeito à correção monetária, quando não liquida pontualmente o débito fiscal. Ora, se o Estado exige tributo indevido, tem a mesma obrigação de restituí-lo com correção monetária. Quer dizer, tratamento equitativo entre ambos reclama que tanto o Estado, ao cobrar a obrigação fiscal, quanto aquele que pagou tributo indevido e obtém judicialmente a restituição, tenham direito à correção monetária."

Não ousou afirmar que o Supremo Tribunal Federal tenha passado, com firmeza, da tese da analogia entre pagamento indevido e depósito para a da equidade entre contribuinte e fisco. Há indício de que isso esteja ocorrendo, mas os acórdãos divulgados ainda são poucos. De qualquer modo, parece que em votos como o do Min. Cunha Peixoto se esteja abandonando o ponto de vista exclusivo da analogia. O que também corrobora essa tendência é o tratamento que o Supremo tem dado à Fazenda Federal: de início afirmava que os recolhimentos indevidos aos cofres de União não deveriam ser corrigidos na restituição, pois o Decreto-Lei nº 822/69 só atribuía ao depósito o efeito de evitar a correção monetária, mas não estabelecia fosse corrigido na data do levantamento, ao revés do que acontecia com a lei do Estado de

39) RE 81.080, Ac. da 1ª Turma, de 08.08.75, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, in RDA 126/122; Agr. Instr. 64.196, Ac. da 2ª Turma, de 09.03.76, Rel. Min. Leitão de Abreu, in RTJ 77/456.

40) RE 83.344, 83. 406 e 84.460, Ac. da 1ª Turma, de 12.03.76 e 20.04.76, in RTJ 80/205, 206, 227.

S. Paulo (41); posteriormente admitiu a correção monetária, por analogia com o art. 7º da Lei 3457/64, embora este dispositivo apenas garanta a atualização quando não se restitui o depósito em 60 dias da data da decisão que houver reconhecido a improcedência parcial ou total da exigência fiscal (42). O motivo real, por evidente, se aproxima, muito mais, da equidade do que da analogia, já que constituiria suma injustiça garantir ao contribuinte paulista a restituição corrigida do indébito tributário estadual, e negar-lhe a do federal.

O que me parece, portanto, é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, assim em matéria de repetição de tributos indiretos como a respeito da correção monetária, se firmou principalmente por considerações de justiça e equidade. Em tema de correção monetária o caminho percorrido foi, às vezes, contraditório, e as suas justificativas nem sempre se tornaram claras, tanto mais que deslocadas para o plano metodológico. Com efeito, até hoje não se conseguiu distinguir, com segurança, entre interpretação extensiva e analogia. Em termos genéricos é fácil dizer que a interpretação extensiva se coloca dentro da pesquisa do sentido e alcance da lei, enquanto a analogia é forma de integração de normas jurídicas, utilizável nos casos de lacuna no ordenamento. As coisas se complicam, todavia, quando se trata de optar, em hipóteses concretas, entre interpretação extensiva e analogia. Aquela sempre teve maior prestígio que esta. Como se trata de resultado do processo hermenêutico, a interpretação extensiva é, afinal de contas, conseqüência da própria interpretação literal, posto que visa a esgotar as possibilidades da letra da lei (43). A analogia, de emprego restrito em direito fiscal, aplica-se depois de exauridas as possibilidades expressivas do teor verbal da regra, se verificada a incompletude da norma ou do programa (44). O emprego da analogia revestiu-se sempre de receios, porque daria liberdade maior ao juiz, que não estaria vincu-

41) ERE 77.698-SP., Ac. unam. do Pleno, de 21.08.75, Rel. Min. Cordeiro Guerra, in RTJ 75/810; ERE 80.196-SP., Ac. do Pleno, de 11.09.75, Rel. Min. Cordeiro Guerra, in RTJ 76/876.

42) RE 82.666, Ac. da 2ª Turma, de 24.02.76, Rel. Min. Thompson Flores, in RTJ 131/149.

43) cf. KARL LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin, 1960, pag. 258.

44) cf. JOSEF ESSER, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, Frankfurt, 1972, pag. 178.

lado ao texto legal. Assim sendo, a jurisprudência do Supremo, ora examinada, fundamentou-se, de início, de modo tímido, na interpretação extensiva, para reconhecer, após, que na realidade estava empregando a analogia e, presentemente, a equidade, esta última, de resto, já abrangida pela analogia, desde que reconhecida a correção do indébito recolhido à Fazenda Federal, com o que se conseguiria dar tratamento igual a todos os contribuintes independentemente da estatura do ente público devedor.

3.1 O TERMO INICIAL DA CORREÇÃO MONETÁRIA

O art. 167, parágrafo único, do Código Tributário Nacional prevê que a restituição vence juros não capitalizáveis a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Discutiu-se, então, se o termo inicial da correção deveria ser fixado a contar do trânsito em julgado da decisão definitiva, por analogia com o referido art. 167, ou a partir da data do pagamento, por analogia com o depósito.

Inclinou-se a jurisprudência em favor da segunda hipótese. O entendimento de que a correção monetária cabe, tanto no caso em que o contribuinte deposita para discutir, como no em que paga para repetir, conduz ao princípio de que se deve calcular a correção, assim a partir do pagamento indevido, como do depósito (45).

No Estado do Rio de Janeiro o Decreto-Lei nº 5/75 (art. 185, parágrafo único) deu outra disciplina à matéria, ao estabelecer que a correção, à semelhança dos juros, começa a fluir do trânsito em julgado da decisão definitiva.

4. OS JUROS

Questão das mais controvertidas é a da incidência dos juros, assim no que concerne ao seu termo inicial como no que se refere à taxa.

Há várias soluções legislativas para a fixação do termo inicial:

45) RE 87-677, Ac. da 2ª Turma, de 20.09.77, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, in RTJ 83/644.

1ª) os juros contam-se desde a data do pagamento indevido, por motivos de equidade, pois a partir daquele dia o contribuinte perdeu os frutos do seu capital. É a orientação do direito norte-americano;

2ª) os juros incidem a partir da citação, quando se constitui em mora o ente público, em favor do qual milita a presunção de boa-fé no recebimento indevido. A Alemanha e a Itália seguem essa diretriz (46);

3ª) os juros começam a fluir da data do trânsito em julgado da decisão que determinar a restituição, porque, até aquele dia, gozava o recolhimento da presunção de legitimidade que opera em favor dos atos administrativos.

No Brasil as soluções têm variado.

O Decreto nº 22.785, de 31.05.33, fixava o termo inicial na data da sentença condenatória, com trânsito em julgado, se se tratasse de quantia líquida; e da sentença irrecorrível que, em execução, fixasse o respectivo valor, sempre que a obrigação fosse ilíquida.

Posteriormente a Lei 4414, de 24.09.64, estabeleceu que a Fazenda Pública, quando condenada a pagar juros de mora, por eles responderia na forma do direito civil. A regra do Código Civil (art. 1536, § 2º) manda que se contem os juros, nas obrigações ilíquidas, desde a citação.

Com o Código Tributário Nacional (art. 167, parágrafo único) voltou-se ao sistema anterior, vencendo-se os juros a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

No que pertine à taxa dos juros, todavia a regulamentação do Código Tributário deixou a desejar.

Pelos sistemas anteriores, do Decreto nº 22.785 e da Lei 4414/64, a restituição vencia juros de 6% a.a., pois, em face da ausência de previsão específica naqueles textos, aplicava-se a regra do art. 1062 do Código Civil.

O projeto do Código Tributário manteve a tradição. Prevvia os juros de 6% na restituição de indébito (art. 133), embora estabelecesse a taxa de 12% para a mora do contribuinte.

46) cf. art. 236 AO/1977,

Em sua redação definitiva, contudo, deixou o art. 167 do Código de determinar a taxa do acréscimo.

Surgiu, então, a controvérsia, afinal levada ao exame do judiciário. Os juros seriam contados pela taxa de 6% a.a., de acordo com a Lei 4414/64, que subsistiria porque seu comando não conflitava com o do Código Tributário Nacional, ou, ao revés, deveria ser aplicada a taxa de 12% a.a., estabelecida pelo art. 161, § 1º, do Código Tributário em favor da Fazenda, nos casos de atraso do contribuinte no recolhimento de tributos?

O Supremo Tribunal Federal optou pela segunda alternativa, declarando que a taxa de 1% ao mês deve aplicar-se não só ao pagamento do crédito tributário, senão, ainda, à restituição do pagamento, e que inexistente razão para a diversidade da taxa, prevalecendo, a propósito, os mesmos princípios que motivaram a jurisprudência no tocante à correção monetária (47).

Uma vez mais, por conseguinte, o Supremo Tribunal recorreu aos fundamentos de justiça e equidade, eliminando a diferença de tratamento que ainda se observa em algumas legislações (48).

5. AS MULTAS MORATÓRIAS

Não permaneceu indiferente à apreciação do Judiciário o problema da restituição das multas de caráter moratório.

As controvérsias prendiam-se ao cabimento da devolução e à incidência da correção monetária.

O Supremo Tribunal Federal (49) deu pela possibilidade de se repetir o quantum pago a título de multa moratória, pois o art. 167 do C. T. N., ao estabelecer que a restituição do tributo dá lugar à das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal

47) RE 82.851-SP., Ac. da 1ª Turma, de 15.04.77, Rel. Min. Eloy da Rocha, in RTJ 82/535; RE 83.496-SP., Ac. da 1ª Turma, de 15.04.77, Rel. Min. Eloy da Rocha, in RTJ 82/542.

48) Na Argentina aplicam-se taxas diferentes nos casos de recolhimento atrasado e de restituição de indébito. Cf. GIULIANI FOUROUGE, Derecho Financiero, B. Aires, 1977, Vol. II, pag. 811.

49) RE 78.401, Ac. da 1ª Turma, de 02.09.75, Rel. Min. Cunha Peixoto, in RTJ 76/197.

não prejudicadas pela causa da restituição, não restringiu o direito às multas de natureza penal, senão que também alcançou aquelas pertinentes ao recolhimento temporão.

Quanto à correção monetária da multa, ficou decidida a sua incidência, por analogia com o depósito, como já ocorrera com a repetição de tributos.

É curioso observar que o Supremo admitiu a correção das multas restituíveis antes de proclamar o mesmo princípio em favor da Fazenda, nos casos de cobrança daqueles acréscimos na via executiva. De feito, a jurisprudência mantida durante muitos anos rejeitava a correção monetária das multas recolhidas com atraso, argumentando: primeiro, que o art. 97, § 2º, do C. T. N. estabelece que não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, de onde se concluía, a **contrario sensu**, que a atualização da multa importava em majorar-lhe a base de cálculo; segundo, que a Lei nº 4.862, de 1965, vedava expressamente a correção da multa; terceiro, que os Estados-Membros não possuíam competência para legislar sobre o assunto, por se tratar, em última análise, do próprio regime monetário vigente no país, matéria atribuída monopolisticamente ao legislador federal. Recentemente o Plenário do Supremo modificou o ponto de vista, e passou também a conceder a correção monetária das multas moratórias em favor da Fazenda, declarando que o Decreto-Lei 326/67 revogara a Lei 4863/65, que lhe inibia a cobrança, e reconhecendo que o art. 97, § 2º, do C. T. N. nada tem a ver com o problema da atualização da multa, pois significa ele apenas que o Fisco, independentemente de lei, pode atualizar monetariamente, por exemplo, o valor do imóvel, que serve de base de cálculo do imposto territorial e predial urbano (50).

6. OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

Definir se também seriam corrigidos os honorários de advogados, seja pela aplicação de coeficientes, seja pelo seu cálculo sobre o montante corrigido do indébito, é problema que condiz melhor com o direito processual do que com o tributário.

50) RE 82.616, Ac. do Tribunal Pleno, de 10.06.77, Rel. Min. Cordeiro Guerra, D. J. 23.09.77.

A solução judicial tem se fixado em sentido negativo, pois os honorários apenas se tornam suscetíveis de correção monetária quando existe expressa previsão legal, como ocorre nos casos de desapropriação (51).

7. CONCLUSÃO

Estes, a meu ver, são os pontos principais a respeito da repetição de tributos indiretos e dos respectivos acréscimos.

E o que ressuma de todo o exposto é que o Supremo Tribunal Federal, mantendo as tradições do Judiciário brasileiro, soube antecipar-se à elaboração legislativa e encarregou-se de dar à matéria, não obstante as críticas que se lhe dirigiram, o tratamento mais afinado com os postulados de justiça e equidade que devem governar as relações tributárias.

Eis a conclusão que submeto à censura do doutíssimo auditório, juntamente com os agradecimentos pela atenção que me foi dispensada.

51) RE 76.679, Ac. unam. da 1ª Turma, de 18.09.73, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, in RTJ 67/886.