

# A MORALIDADE PÚBLICA E O REEMBOLSO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

ALMEIDA, Valério Catarin de

**RESUMO** A administração pública direta ou indireta de qualquer dos Poderes da União, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dessa feita o legislador constituinte utilizou tais princípios como vetores que devem nortear toda a vida administrativa, de modo a buscar e resguardar seu maior fim que é o bem coletivo, o objetivo desse trabalho se hospeda em apreciar a postura moral da administração pública em especial o ente tributante quando ocorre o indébito tributário, estaria esse obrigado a restituir o indébito de forma voluntária ou há necessidade de mandamento judicial para tanto, nesse mesmo sentido, a simples declaração do indébito tributário pelo Poder Judiciário, já seria suficiente para

devolução, ou há  
necessidade de pedido  
específico para acolhida  
dessa pretensão.

Palavras-chave: moral.ética.direito.tributário

Advogado, Especialista em Direito Processual e Direito Tributário, Professor do Unisaesiano de Araçatuba e Membro do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito – CONPEDI.

## **SUMÁRIO**

Introdução

Capítulo 1 **A MORAL**

Capítulo 2 **A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A MORAL**

Capítulo 3 **O INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A RESTITUIÇÃO**

Capítulo 4 **A AÇÃO DECLARATÓRIA**

Capítulo 5 **DISCUSSÃO**

Conclusão

Referências

## **INTRODUÇÃO**

No Brasil hodierno, especialmente ante aos dissabores que a classe política reiteradamente proporciona, se discute muito sobre moralidade, ética e sobre tudo, valores cultuados pela coletividade, assim nosso consciente e até subconsciente sempre é indagado acerca se atitudes, fatos e fenômenos são ou não éticos e morais.

Nas relações particulares e cotidianas da sociedade, essa introspeção fica sempre restrita no âmago de nossa seara de influência, ou seja, no indivíduo mais próximo e íntimo e diante dos valores já enraizados procedemos de modo direto e espontâneo grandes juízos de naturezas cognitivas sobre a vivência experimentada, seja justa ou injusta, o fato é que tal condição sempre ocorre.

Como é consabido, o homem como ser gregário que é, fundamentalmente vive em sociedade e não se relaciona exclusivamente com seus pares, mas também com a figura chamada de Estado, essa instituição que no Brasil proclama-se democrática, deflagra até por sua própria organicidade uma conexão direta de envolvimento para com o cidadão e para a coletividade de forma genérica.

Após a saída de um Estado de natureza ditatorial, ficou evidente e necessário até para efetivar melhor a cidadania, que o Estado, deveria ser moral, como se esse predicado fosse sinal de subverniência ou condescendência de modo que seria rigoroso combinar que nos atos da vida comum qualquer pessoa, nesse caso o Estado como ente político, ser moral, como se isso não fosse uma obrigação.

Nada obstante, desejou o legislador constituinte que se esculpisse no texto da Lei ápice ou Constituição da República, que a administração pública em geral e de qualquer dos poderes tivesse e atendesse o preceito da moralidade.

É nessa órbita que se assenta o presente trabalho, ou seja, se estudará especulando a exata compreensão desse princípio (moralidade) ou até o que desejou o legislador constituinte com essa expressão ou sentimento no âmago da relação jurídica estabelecida entre administração pública direta e indireta e cidadão e cidadãos, dando-se efetivamente ênfase especialmente quando ocorre o indébito tributário ou pagamento indevido de qualquer exação tributária e a partir desse ponto se verificará como é e como deveria ser a atitude do administrador público, ou seja, como deve se portar como representante de um Poder constituído diante de um quadro de recolhimento indevido de tributos.

A ação declaratória, bem como a ação de repetição de indébito tributário, também serão objeto de análise científica, não podendo de ser apreciada sobre esse prisma a coisa julgada no processo tributário.

Dessa feita a problemática reside centralmente na atitude que a administração pública realiza ao verificar que recebeu indevidamente numerário oriundo de relação jurídico tributária.

## **CAPÍTULO I**

### **A moral**

Nossa investigação requer que busquemos um sentido ainda que superficial sobre a concepção ou moção de moral, haja vista que como dito acima iremos apreciar a postura moral do ente fiscal ante o indébito tributário, para tanto rendemos nossas atenções à Filosofia, campo de conhecimento que não pode deixar de ser estudado por qualquer cientista compromissado com o pensamento escorreito e claro, assim importante atentarmos para as palavras da ilustre filósofa, que passamos com a devida *vênia* a transcrever, senão vejamos.

Marilena Chauí em seu Convite à Filosofia (2003, p. 307) declara que:

O senso moral e a consciência moral dizem respeito a valores, sentimentos, intenções, decisões e ações referidos ao bem e ao mal, ao desejo de felicidade e ao exercício da liberdade. Dizem respeito às relações que mantemos com os outros e portanto, nascem e existem como parte de nossa vida com outros agentes morais. O senso e a consciência morais são por isso constitutivos de nossa existência intersubjetiva, isto é, de nossas relações com outros sujeitos morais.

Nesse passo Chauí, concebe e desenha a moral como os valores entranhados em nossa vida e as relações que temos com os outros, como uma capacidade de aferir aquilo que temos como bom ou mal, como justo ou injusto, como certo ou errado, como ético ou não ético.

Miguel Reale (1910-2005) mestre de São Bento do Sapucaí – S.P., em sua propedêutica obra Filosofia do Direito (2002, p. 396) traz lição que merece como sempre ser transcrita: “Os homens não se vinculam em seu agir apenas por valores de transcendências, mas também se ligam por algo que está neles menos ou, então, nos outros homens”.

Assim a consciência individual ou até mesmo coletiva, indicam a direção os vetores ou norte que escolhemos diante do mundo fenomênico que nos é apresentado e imposto, e o valor é a mola que aquece esse agir.

O grego Platão (428-427/348-347 a.C.) fundador da Academia em sua culta e dialética A República (2005, p.11) investigando o senso de justiça profere a seguinte introspecção:

Portanto, Simônides falou, ao que parece, enigmaticamente, à maneira dos poetas, ao definir a justiça. O pensamento dele era, aparentemente, que a justiça consistia em restituir a cada um o que lhe convém, e a isso chamou ele restituir o que é devido.

Aqui se vê uma postura moral, que espelha o valor do justo, noutras palavras de não se apropriar daquilo que não é merecido.

Como dito de início reside aqui nossa problemática, ou seja, sabidamente a administração pública por comando constitucional deve ser moral, mas essa postura deve ser voluntária ou provocada ?

A relação entre fisco e contribuinte quando se observa o indébito tributário deve ser de que forma ?

Livre, presa.

É o que passamos a estudar, sem antes collocarmos interessante investigação sobre moral e direito e as relações sociais de Miguel Reale em seu livro *O Direito Como Experiência* (1999, p. 262-263):

Se analisarmos o problema das relações entre moral e direito segundo a perspectiva histórica que se delineia a partir de Thomasius e Kant até nossos dias, verificaremos que o primitivo contraste pôsto entre a experiência moral e a justiça, no fim do século XVIII e na primeira metade da centúria passada, veio progressivamente se abrandando, até surgirem tentativas de identificação, sobretudo na área da filosofia idealista, a qual teve o irrecusável mérito de suscitar a atenção dos estudiosos tanto para o que une como para o que distingue aquelas duas formas da vida humana.

Esta observação visa, preliminarmente, a esclarecer que as relações entre moral e direito não devem ser estudadas *in abstracto*, como se se tratasse de duas figuras geométricas suscetíveis de serem referidas uma à outra segundo proporções ideais, tal como se cuidou fazê-lo com as conhecidas imagens dos círculos concêntricos ou secantes. Tais configurações, além de seu relativo alcance pedagógico, valem, no máximo, como linhas de referência, assinaladoras de momentos de uma correlação que só pode ser compreendida *in concreto*, em função dos diversos ciclos culturais.

Poder-se-ia dizer que cada época histórica sente a necessidade de pôr, a seu modo, o problema discutido no presente trabalho, assim como tenha resolve-lo de conformidade com o quadro de valôres que a informa, no qual as soluções que a informa, no qual as soluções apresentadas se tornam elementos relevantes para a determinação de seu próprio sentido espiritual. Não se compreenderia, com efeito, o afinco de Thomasius, Kant ou Fichte em apontar diferenças e até mesmo antagonismo entre o mundo moral e jurídico, se fizéssemos abstração das circunstâncias especiais em que as suas meditações se desenvolveram.

Certas colocações por êles feitas, que parecem demasiado exarcebadas e agudas aos olhos do homem contemporâneo, adquirem um sentido construtivo quando vistas em função do destino humano, naquele momento crucial de sua trajetória, impondo-se-nos o reconhecimento de que aquêles pensadores tiveram em mira preservar, através de suas rígidas distinções, a autonomia intocável dos valores da subjetividade contra as possíveis agressões da ordem jurídico-política constituída.

Da mesma forma, certas identificações posteriores entre a moral e direito, visando a reduzir êste àquela ou vice-versa, prende-se a variáveis circunstâncias históricas, quando não a contingentes modificações políticas, como se dá, por exemplo, quando se quer legitimar, de antemão, as decisões do Estado, concebido como mero aparelho ou instrumento de ação de uma classe, de uma raça ou do povo miticamente concebido como totalidade ética.

A correlação ora feita entre o problema das relações entre moral e direito e as variáveis mutações históricas teve por fim demonstrar ser êle inseparável das concepções dominantes sôbre o indivíduo e a sociedade, o povo e o Estado, envolvendo, na realidade, tôda a complexa estrutura axiológica em vigor, em cada sistema cultural, razão pela qual os assuntos se acham íntima e essencialmente implicados em distintas "totalidades históricas de sentido", correspondentes a diferentes condições humanas.

Tais considerações nos previnem contra a tentação natural de colocar o problema aqui examinado em têrmos de puro dever ser, passando-se a cogitar das relações entre um tipo de moral idealmente concebido, e um direito dotado de igual idealidade. A questão, situada dessa forma, perderia tôda e qualquer consistência, inclusive pela impossibilidade de acôrdo quanto ao que possa ou

deva ser considerado a moral ou direito “em si”, como realidades ontológicas ou expressões do absoluto que nos transcende.

O ilustre jurista Alysson Leandro Mascaro, em sua obra *Utopia e Direito* (2008, p. 168) proferiu salutar lição acerca do tema:

O tema da relação entre direito e moral, que é canônico para as reflexões filosóficas dos juristas, por Bloch é enfrentado, logo de início, com um louvor ao fato de que o mundo burguês tenha fechado as pontes entre os dois campos. Dirá Bloch que o processo de “divisão do trabalho” entre o direito e a moral torna aquele menos patético e menos risível em face das contribuições e insignificâncias das moralidades. Assim sendo, perseguir a prostituição investido de legitimidade jurídica, e apenas dela, é menos pior do que somar a ela também um mando sagrado. O domínio burguês, para Bloch, deve ser tornado explícito, como sendo o interesse de classe; não se deve confundir-lo com outros preceitos, de legitimação moral, que não deixam claro o ataque aos fundamentos do domínio capitalista.

Verifica-se então que a convivência entre direito e moral é antiga, conflituosa, dura e objeto de estudos pelos juristas, mesmo porque o homem como ser gregário que vive em sociedade e conflitos individuais e coletivos envolvendo ética, moral e direito são inerentes a subjetividade humana, convivendo o direito e a sociedade em constante evolução.

Nesse passo a jurista Ada Pellegrini Grinover, em sua obra *Teoria Geral do Processo* (1997, p. 19) arremata nossa premissa ao dizer que:

No atual estágio dos conhecimentos científicos sobre o direito, é predominantemente o entendimento de que não há sociedade sem direito: *ubi societas ibi jus*. Mas ainda os autores que sustentam ter o homem vivido uma fase evolutiva pré-jurídica forma ao lado dos demais para, sem divergência, reconhecerem que *ubi jus ibi societas*; não haveria, pois, lugar para o direito, na ilha do solitário Robinson Crusoe, antes da chegada do índio Sexta Feira.

Indaga-se desde logo, portanto, qual a causa dessa correlação entre sociedade e direito. E a resposta está na função que o direito exerce na sociedade: a função ordenadora, isto é, de coordenação dos interesses que se manifestam na vida social, de modo a organizar a cooperação entre pessoas e compor os conflitos que se verificarem entre seus membros.

A tarefa da ordem jurídica é exatamente a de harmonizar as relações sociais intersubjetivas, afim de ensejar a máxima realização dos valores humanos com o mínimo de sacrifício e desgaste. O critério que deve orientar essa coordenação ou harmonização é o critério do justo e do equitativo, de acordo com a convicção prevalente em determinado momento e lugar.

Dessa feita percebe-se que impossível a separação da idéia ou concepção do direito com a sociedade, daí aquele conhecido brocardo traduzido para o português: onde há sociedade, há direito.

Assim sempre se pergunta: é imoral, mas não é legal, essa introspecção sempre permanecerá na consciência coletiva, mesmo porque parece que o ideal de moral é variável de acordo com cada mente humana.

## **CAPÍTULO II**

### **A administração pública e a moral**

A Constituição Federal, chamada de “Constituição Cidadã” promulga em seu artigo 37 que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, sob pena de ficar o administrador público fadado às sanções cíveis, penais e políticas impostas pela Lei.

O constituinte de 1988, então, traçou uma série de vetores principiológicos relacionados diretamente à organicidade dos Poderes da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, seja das administrações diretas ou indiretas, gravando como verdadeiro cânone público em especial o dever da moralidade pública, para que de forma orgânica todos os órgãos administrativos lastreassem suas atividades na moral, haja vista que a premissa maior do Estado é o bem comum, por isso fez-se questão de positivizar tal dever.

O grande e estudioso jurista publicista Celso Antônio Bandeira de Mello em seu conhecido e propedêutico Curso de Direito Administrativo (1999, p.72), verdadeira obra prima ensina que:

a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicaria violação do próprio Direito, configurando ilicitude que assujeita a conduta viciada a invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de pauta jurídica, na conformidade do art. 37 da Constituição.

A face da administração para com o administrado deve ser clara, não sinuosa, não enganosa, proba, ou seja, é de rigor o empreendimento de boa fé e lealdade, seja qual for à situação fática entre administração e administrado, sem qualquer indício de ilícito, já que se trata de uma relação de ordem pública, pautada evidentemente por valores morais que rigorosamente devem ser observados, sob pena de viver-se num Estado apenas maquiado de democrático.

O pensamento de Alexandre de Moraes (2002, p. 312), jovem constitucionalista coaduna com essa afirmação ao declarar que:

Pelo princípio da moralidade administrativa, não bastará ao administrador o estrito cumprimento da estrita legalidade, devendo ele, no exercício de sua função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui, a partir da Constituição de 1988, pressuposto de validade de todo ato da administração pública.

Noutros sítios da Constituição Federal, se observa a rendição da administração à moralidade, é o caso do parágrafo 4º do mesmo artigo 37, que determina que atos o fatos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e graduação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível, observa-se então que há grande cabedal jurídico prevendo sanções rígidas e exemplares para o governante que não atende para os preceito promulgados.

O artigo 85, inciso V da Magna Carta, diz ser crime de responsabilidade o ato do Presidente da República que atentem contra a probidade administrativa.

Por seu turno o artigo 5º, inciso LXXIII, dispõem a ação popular onde qualquer cidadão pode logra anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural.

O professor Leandro Cadenas, menciona interessante lição sobre o princípio da moralidade pública o prescrever que:

Os romanos já diziam que “non omne quod licet honestum est” (nem tudo o que é legal é honesto). Obedecendo a esse princípio, deve o administrador, além de seguir o que a lei determina, pautar sua conduta na moral comum, fazendo o que for melhor e mais útil ao interesse público. **Tem que separar**, além do bem do mal, legal do ilegal, justo do injusto, conveniente do inconveniente, também **o honesto do**

**desonesto.** É a moral interna da instituição, que condiciona o exercício de qualquer dos poderes, mesmo o discricionário.

Anoto um exemplo dado pela doutrina: determinado prefeito, após ter sido derrotado no pleito municipal, às vésperas do encerramento do mandato, congela o Imposto Territorial Urbano, com a intenção de reduzir as receitas e inviabilizar a administração seguinte. Ainda que tenha agido conforme a lei, agiu com inobservância da moralidade administrativa.

Nossa Carta Magna faz menção em diversas oportunidades a esse princípio. Uma delas, prevista no art. 5º, LXXIII, trata da ação popular contra ato lesivo à moralidade administrativa. Em outra, o constituinte determinou a punição mais rigorosa da imoralidade qualificada pela improbidade (art. 37, § 4º). Há ainda o art. 14, § 9º, onde se visa proteger a probidade e moralidade no exercício de mandato, e o art. 85, V, que considera a improbidade administrativa como crime de responsabilidade.

Verifica-se que a moralidade administrativa e probidade devem ser observadas precipuamente como expressões sinônimas sendo condutores nas relações públicas, é o que se pode extrair das palavras de José Afonso da Silva (2003, p. 649), citando Marcello Caetano:

A probidade administrativa consiste no dever de o funcionário servir a Administração com honestidade, procedendo no exercício das suas funções, sem aproveitar os poderes ou facilidades delas decorrentes em proveito pessoal ou de outrem a quem queira favorecer.

Pelo que se pode sentir, não há como separar o dever de moralidade e a administração pública, juntas se entranham de tal forma que não se pode concebê-las isoladamente, é através delas que se pode ter uma saudável prestação administrativa.

## **CAPÍTULO III**

### **O indébito tributário e a restituição**

Esboçada a inter relação entre moral e a administração pública, cumpre apresentarmos o que consiste o indébito tributário, tendo em vista que se trata de um dos elementos centrais de nossa monografia.

Para tanto, devemos volver inicialmente nossos olhares para o pagamento, ou o cumprimento espontâneo ou não da obrigação tributária, nascida evidentemente através da ocorrência do fato gerador, ou como falava o grande tributarista Geraldo Ataliba o acontecimento da “hipótese de incidência”.

O Código Tributário Nacional – “CTN”, prevê e institui como forma de extinção do crédito tributário e conseqüentemente da extinção da relação jurídico – tributária o pagamento, é o que se lê e depreende de seu artigo 156, inciso I, assim quando o sujeito passivo direto ou indireto, realiza o adimplemento do crédito tributário consistente da obrigação jurídico – tributária, para o ente tributante, tem-se que o crédito está aniquilado.

Ocorre que como em toda relação jurídica, pode haver erros, máculas, procedimentos equivocados, excessos, enfim algum vício seja de forma ou material, voluntário ou não que gera mancha no âmago da relação, causando desequilíbrio e injustiça entre os sujeitos que a compõem.

Dessa feita, pode ocorrer pagamento de crédito tributário ilegal, sob as mais variadas formas e modos, o sujeito passivo pode ter sido erradamente eleito, o sujeito ativo, pode não ser o competente para aquela exação ou tributo, o montante a recolher pode estar equivocadamente calculado, enfim, a existência de algum elemento irregular, pode levar ao pagamento indevido, essa é então a idéia de indébito tributário, desenhada com a máxima *vênia*, de forma apertada.

Carvalho (2002, p. 452), acredita e prolata que: “A importância recolhida a título de tributo pode ser indevida, tanto por exceder ao montante da dívida real quanto por inexistir dever jurídico de índole tributária”.

A concepção de indébito tributário se hospeda então no pagamento da importância que não era devida pelo sujeito passivo, ou seja, a importância recolhida aos cofres do erário público, não deveria ter sido paga, porque como acima dito, algo aconteceu que a tornou indevida.

O Código Tributário Nacional reconhece a possibilidade do indébito tributário, ao prever em seu artigo 165, o direito de restituição à importância indevidamente recolhida.

O tributarista Navarro Coelho (2002, p. 707) é lapidar ao afirmar que: “Seja o erro de direito, seja de fato, o tributo pago indevidamente comporta restituição”.

Esse direito de pleitear a restituição do indébito tributário, está disposto no Código Tributário Nacional, entretanto, o mencionado Código, não estatui de forma literal, mesmo porque não se trata de seu escopo, o eventual nome da ação judicial em

que o sujeito passivo deduziria essa pretensão, ademais o Código Civil em seu artigo 876 é literal no sentido de que aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir, sob pena de o enriquecimento sem causa ser deflagrado, condição amplamente indesejada pela coletividade e dessa feita acalentada pela legislação hodierna, condição que não poderia ser diferente, eis que cheira a injustiça.

Nada obstante, é corrente a expressão ação de repetição do indébito tributário, não é outra a doutrina de Cassone (2004, p. 374): “A ação de repetição do indébito tributário, de rito ordinário (CPC), fundamenta-se no art. 165 do CTN”., Campos (2004, p. 96) é bastante próxima, eis seu pensamento: “O direito do contribuinte de requer em Juízo a repetição do tributo indevido não tem como condicionante o esgotamentos das vias administrativas, pois o direito, neste caso deriva da Constituição Federal”.

Evidentemente é consabido que o nome da ação judicial não é crucial ou relevante para o enquadramento jurídico processual da pretensão apresentada na petição inicial no Poder Judiciário, mesmo porque como bem observado por Campos acima citado, o direito de ação tem como manancial a Constituição Federal, verdadeiro cânone do Estado Democrático de Direito.

O que se pretende aqui demonstrar funda-se noutra plano, ou seja, num enfoque mais preliminar e restrito, parece que somente se pode reaver o indébito tributário, ou importância paga indevidamente através do requerimento apresentado em juízo, via ação de repetição de indébito.

Assim, caso ocorra adimplemento ou pagamento indevido o sujeito passivo contribuinte, somente possui uma vereda ou caminho para ver-se tutelado pelo Estado - Juiz, devendo se amoldurar nos requisitos elementares e nos prazos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, enclausurados em seus artigos 165 à 169, não lhe restando outra possibilidade, senão a mencionada espécie de ação judicial, do contrário parece não possuir qualquer outra medida que lhe possa vir em socorro, mas será que esse deve ser mesmo o entendimento ?

Diante do esboço de indébito tributário e de como está o ordenamento jurídico positivado para sua restituição, de rigor prosseguirmos nossa investigação acerca da problemática apresentada.

## CAPÍTULO IV

### A ação declaratória

Antes de adentrarmos propriamente sobre a temática desse capítulo, qual seja: ação de natureza declaratória, cumpre traçarmos pontos ainda que de forma apartada sobre o conceito de jurisdição, bem como suas espécies para uma melhor e mais acurada compreensão de nosso pensamento, para tanto vamos nos estribar em juristas de escol que guiam a jurisprudência nacional e porque não dizer estrangeira, já que o Direito brasileiro é escola para muitos países, em especial de língua latina e espanhola, contudo, deixa também seus traços em outras nações que não as citadas acima.

Sabidamente a palavra jurisdição significa dizer o direito, ou seja, *juris*: direito e *dição*: dizer, assim é através da jurisdição que o Estado Juiz averba o direito, diz o direito daqueles que o procuram para a resolução de pendências jurídicas, podendo ser dividida a grosso modo de duas formas: contenciosa e voluntária.

A primeira reside propriamente nos litígios, ou seja, nas causas onde há conflitos de interesse entre os polos do processo como autor e réu.

Já a segunda se hospeda na ausência de litígio, aquelas demandas onde se procura o Poder Judiciário para regularização de uma situação não conflituosa como a expedição de um alvará judicial, *verbo gratia*: alvará para retirada de saldo do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, ou como chamado “FGTS”.

Ada Pellegrini Grinover em sua propedêutica obra Teoria Geral do Processo (1997, p. 129) apresenta interessante ensinamento ao dizer que:

Da jurisdição, já delineada em sua finalidade fundamental no cap. 2, podemos dizer que é uma das funções do Estado, mediante a qual este se substitui aos titulares dos interesses em conflito para, imparcialmente, buscar a pacificação do conflito que os envolve, com justiça. Essa pacificação é feita mediante a atuação da vontade do direito objetivo que rege o caso apresentando em concreto para ser solucionado; e o Estado desempenha essa função sempre mediante o processo, seja expressando imperativamente o preceito (através de uma sentença de mérito), seja realizando no mundo das coisas o que o preceito estabelece (através da execução forçada).

Que ela é uma função do Estado e mesmo monopólio estatal, já foi dito; resta agora, a propósito, dizer que a jurisdição é, ao mesmo tempo, poder, função e atividade. Como poder, é, manifestação rativamente e impor decisões. Como função, expressa o encargo que têm os órgãos estatais de promover a

pacificação de conflitos interindividuais, mediante a realização do direito justo e através do processo. E como atividade ela é o complexo de atos do juiz no processo, exercendo o poder e cumprindo a função e a atividade somente transparecem legitimamente através do processo devidamente estruturado (devido processo legal).

Dentro das classificações expostas as mais variadas espécies de ações campeiam os fóruns, como as mais comuns ações condenatórias e declaratórias, que mais adiante será melhor apreciada, volvendo nossos olhos para o campo do Direito Tributário, área de concentração de nosso estudo, cumulada com o processo civil e a filosofia, de rigor concentrarmos forças na seara das ações fiscais em especial a declaratória.

Antes porém necessária uma rigorosa digressão.

Através de uma exegese mais positivista verifica-se da observação dos artigos 165 a 169 do Código Tributário Nacional que o legislador rendeu toda uma seção disciplinando questões sobre o pagamento indevido, que através desse sistema parece somente pode ser resgatado à guisa da ação de repetição do indébito, de forma que deve haver uma pretensão, um pedido ao Poder Judiciário, por parte do sujeito passivo, no sentido ver-se reembolsado.

Nada obstante o artigo 4º em seu inciso I do Código de Processo Civil, aduz que o interesse do autor da ação pode limitar-se à declaração da existência ou da inexistência de relação jurídica e seu parágrafo único admite ação declaratória, ainda que ocorra a violação do direito.

Ada Pellegrini Grinover (1997, p. 265) averba que:

Assim é que, de acordo com a natureza do provimento pedido, temos em primeiro lugar a ação de conhecimento, em contraposição à executiva. A primeira visa ao provimento de mérito (julgamento da causa), a segunda ao provimento satisfativo; a primeira dá causa a um processo de conhecimento, a segunda ao de execução. Por sua vez, subdividem-se as ações de conhecimento da mesma forma como se subdividem os provimentos cognitivos (sentenças de mérito): meramente declaratórias, constitutivas e condenatórias.

Ichihara (2005, p. 299) preleciona que: “Quando o conteúdo da prestação jurisdicional requerida é a declaração, a ação é denominada de declaratória, que pode ser proposta no rito sumário ou ordinário, considerando o valor da causa atribuída”.

Dessa feita na ação declaratória o jurisdicionado, através de um processo de conhecimento, deduz a pretensão da existência ou inexistência da relação jurídica.

Machado (2003, p. 427) esclarece que: “O contribuinte, ao promover a ação declaratória, geralmente pede a declaração de inexistência da relação jurídica tributária que ensejaria a cobrança do tributo”.

Portanto o sujeito passivo direto ou indireto da relação jurídico tributário ou contribuinte ou até mesmo responsável, ao constatar que existe algum vício, uma mácula, seja de ordem formal ou material na tributação que lhe é imposta, pode via ação declaratória lograr um comando, uma sentença judicial que chancele seu pedido para barrar a atividade fiscal, seja ainda na fase de constituição do débito tributário, seja quando esse débito já esteja consolidado ou finalmente se o mesmo estiver em fase de execução ou prestes ao processo executório.

Dessa feita por uma cognição com ampla dialética processual entre contribuinte e fisco, pode-se chegar a uma procedência da ação declaratória, consistindo-se em verdadeiro título judicial que reflète o rompimento da relação jurídica.

Aqui reside um dos cerne dessa especulação, ou seja, de posse de uma sentença com trânsito em julgado, ou seja, incapaz de ser modificada, salvo via de ação rescisória, que declara a inexistência da relação jurídica tributário, poderia o contribuinte ou autor da ação opô-la ao fisco com o fito de restituir a exação paga indevidamente?

Fizemos para melhorar essa idéia a exposição da seguinte situação fática: imaginemos então, uma empregada doméstica, receba em sua residência uma cobrança do imposto sobre serviços – conhecido como “ISS” ou “ISSQN”, porque entende a Fazenda Pública Municipal, ser o serviço por ela praticado passível de tributação pelo imposto em questão.

A obreira doméstica, sem qualquer oposição recolhe o “ISS” – imposto sobre serviços, logo em seguida, causalmente e sem pretensão alguma, obtém a notícia de que não era sujeito passivo (contribuinte) do mencionado tributo, procura um causídico que após minuciosa consulta, lhe confirma a sua exclusão legal do imposto sobre serviço, consoante o inciso II do artigo 2º da Lei Complementar n.º 116/2003.

Irresignada, constitui o advogado através de procuração em seu procurador judicial e posteriormente ingressa no Poder Judiciário, com uma ação de natureza declaratória onde pede seja declarada que aquela relação jurídico tributário inexistia, logrando após grande batalha judicial envolvendo todos os graus de recursos a esperada procedência de sua pretensão, sem conduto pedir a restituição do tributo pago indevidamente, porque acreditava o patrono que somente com a declaração de que se tratava de relação inexistente o fisco ou Fazenda Pública Municipal, diante do império constitucional da moralidade pública e do direito, ficaria a municipalidade perdedora obrigada a restituir os valores à empregada doméstica.

Estaria correto ou até mesmo lógico tal pensamento, ou o ente tributante municipal somente restituiria o indébito se houvesse uma ordem judicial para tanto, ou seja, uma sentença transitada em julgado com o comando expresso condenatório para a repetição do indébito tributário.

## **CAPÍTULO V**

### **Discussão**

O senso moral como desenhado pelos filósofos citados no preâmbulo desse trabalho monográfico, de forma sintética e lapidar se liga ou amolda-se às idéias empírico axiológicas ou valorativo que dão o rumo, o vetor das condutas humanas, de certa forma serve como indício do justo ou injusto, ou propriamente dizendo daquilo que o corpo social tem como conduta moral e imoral.

A aparente discrepância entre justo e injusto é muito latente no homem enquanto ser que vive em uma coletividade.

Basta hipoteticamente oferecer um simples e pequeno doce a uma criança e negar a oferta à outra, certamente essa com menor sorte se sentira excluída vociferando a injustiça de forma patente e contumaz, já que em seu consciente sentiria-se completamente injustiçada.

Aristóteles (384-322 a.C.), deixou escrito em sua obra Política (2001, p. 14) que “o homem é um animal político”, o magistral fundador do Liceu, concluiu categoricamente que o indivíduo enquanto integrante da coletividade é um ser gregário

e essa mesma coletividade compõe e cobra veementemente regras de conduta de natureza e de ordem moral que devem ser cumpridas pelos pares, por isso o célebre e muito estudado filósofo de Genebra, Rousseau (1712-1778) no seu clássico Do Contrato Social (1999, p. 53) averbou que “o homem nasce livre, e por toda a parte encontra-se a ferros”.

Após essa necessária e imperiosa digressão de rigor traçarmos uma discussão sobre a ideologia do patrono da empregada doméstica indevidamente tributada, colocada no exemplo suso descrito.

Certamente sua ótica assenta-se na moral, a partir de uma declaração produzida pelo Poder Judiciário, Poder esse legitimado a solver conflitos de interesse cidadão para cidadão e Estado para cidadão e vice versa, o âmago ou centro de seu pensar indica e acende confiança no princípio da moralidade pública na medida que assim que o fisco da municipalidade receber a apresentação da referida sentença pela mulher obreira autora da citada ação judicial em ato continue restituirá o valor desembolsado referente ao pagamento do imposto sobre serviço.

O causídico observa o fisco com olhos da moralidade que deve se fazer presente rigorosamente na administração pública e de passagem agregar a boa fé, a lealdade, a veracidade enfim, todos os valores que determinam a noção do justo.

Ademais se trata de enriquecimento sem causa, de se apropriar de algo que não lhe pertence e de forma expropriatória, basta então a apresentação da sentença para que o ente tributante em ato continue e voluntário repare através da restituição o indébito tributário.

A sistemática constitucional e do Código Tributário Nacional, indicam uma postura diversa, a administração pública fiscal via entendimento engessado, somente admite a devolução do pagamento indevido mediante a ação de repetição de indébito.

Noutras palavras, a administração pública de posse de uma sentença declaratória de inexistência da relação jurídica tributária, limita-se a rechaça-la, já que não vê no respectivo dispositivo da decisão comando para restituição, desenhando um episódio bastante insólito, já que sabe que não tinha direito ao crédito, mitiga essa informação e nega a restituição porque não houve condenação judicial nesse sentido,

não restando outro caminho ao contribuinte senão ingressar com a ação de repetição do indébito tributário.

É bom que se diga que para a devida restituição o autor da citada ação deve aguardar o trânsito em julgado que pode levar grande lapso temporal para acontecer, ai terá duas opções, ou ingressa na interminável fila cronológica dos precatórios consoante o artigo 100 da Constituição Federal, ou vale-se da compensação com outro tributo.

Fervilha a pergunta: seria moral somente se admitir a restituição através da ação do indébito tributário, sabendo a administração pública não ser credora do tributo ?

## **CONCLUSÃO**

Pensamos que não, a postura do ente tributante baseada no extremado positivismo do Código Tributário Nacional vigente, amparado também pela legislação tributária – fiscal e pela voracidade na arrecadação de tributos, empurra o contribuinte para um cenário tortuoso, na medida que a obrigação tributária não floresce do elemento volitivo ou espontâneo como no grande ramo direito civil, ao contrário decorre da lei, da imposição da Lei, daí a palavra “imposto” não havendo outra alternativa que não o pagamento, restando-lhe unicamente a ação de repetição do indébito, para após a morosa ocorrência coisa julgada, face a grande e conhecida interposição de inúmeros recursos receber via precatório ou compensação, aquilo que foi pago anos atrás equivocadamente e por conseqüência ilegal.

A moralidade pública como amplamente apresentado e provado é um princípio máximo da administração pública, em especial a de natureza fiscal, portanto a correta hermenêutica indica que a moralidade ou princípio da moralidade ser um amalgama, que deve condensar o relacionamento entre administração e administrados.

Admitir somente a restituição pela ação de repetição do indébito afasta a consciência moral.

É certo que não podemos vivenciar um sistema vacilante em prejuízo da segurança jurídica, mas não se pode fechar os olhos para outras formas que possam levar a restituição.

A declaração da inexistência da relação jurídica tributária com ampla dilação probatória, tem condão científico de impor à administração pública o dever sob a égide da moralidade de restituir a exação paga indevidamente.

O comando constitucional da moralidade assim como a declaração de direito à vida, à liberdade, à igualdade, sequer necessitariam estar esculpidos na Carta Magna, porque se ligam à dignidade da pessoa humana pedras fundamentais onde se arrima a República.

Esses ditames se encontram entranhados no espírito coletivo e se assim o é, a administração pública deve toma-los como indispensáveis ao bem comum.

Para auxílio desse ônus é missão da ciência do direito buscar caminhos para que concretamente administração e administrados experimentem a ideologia constitucional, nesse aspecto cremos que não só a ação de repetição de indébito, mas também à ação declaratória seria um contudo jurídico eficaz para a restituição do indébito tributário.

## **REFERÊNCIAS**

ARISTÓTELES, Política, 1ª. ed., São Paulo, Martin Claret, 2001, p. 14.

CADENAS, Leandro, lição disponível no site [www.algosobre.com.br](http://www.algosobre.com.br), disponível em 23/05/2008.

CAMPOS, Dejalma de, Direito Processual Tributário, 8ª. ed., São Paulo, Atlas, 2004, p. 96.

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 14ª. ed., São Paulo, Saraiva, 2002, 452.

CASSONE, Vittorio e Maria Eugenia Teixeira, Processo Tributário, 5ª. ed., São Paulo, Atlas, 2004, p. 374.

CHAUI, Marilena, Convite à Filosofia, 13ª. ed., São Paulo, Ática, 2003, p. 307.

GRINOVER, Ada Pellegrini, Teoria Geral do Processo, 13ª. ed., São Paulo, Malheiros, 1997, p. 19.

ICHIHARA, Yoshiaki, Direito Tributário, 14ª. ed., São Paulo, Atlas, 2005, p. 299.

MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 22<sup>a</sup>. ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 427.

MASCARO, Alysson Leandro, Utopia e Direito, 1<sup>a</sup>. ed., São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 168.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, Curso de Direito Administrativo, ??ed. São Paulo, Malheiros, 1999, p. 72.

MORAES, Alexandre de, Direito Constitucional, 11<sup>a</sup>. ed., São Paulo, Jurídico Atlas, 2002, p. 312.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 6<sup>a</sup>. ed., Rio de Janeiro, 2002, p. 707.

PLATÃO, A República, 1<sup>a</sup>. ed., São Paulo, Rideel, 2005, p. 11.

REALE, Miguel, Filosofia do Direito, 20<sup>a</sup>. ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 396.

\_\_\_\_\_, O Direito Como Experiência, 2<sup>a</sup>. ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 262-263.

ROUSSEAU, Jean-Jacques, Do Contrato Social, 1<sup>a</sup>. ed., São Paulo, Nova Cultural, 1999, p. 53.

SILVA, José Afonso da, Curso de Direito Constitucional Positivo, 22<sup>a</sup>. ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 649.