

Repetição de indébito tributário - legitimidade ativa

José Benedito Miranda¹

O Judiciário tem sido constantemente chamado a pronunciar a ilegitimidade da incidência do ICMS sobre determinadas operações que envolvem a circulação de mercadorias ou prestações de serviços sujeitos ao imposto estadual, não sendo rara a cumulação do pedido com a restituição do valor do imposto, com cujo ônus os consumidores ou tomadores dos serviços alegam haver suportado, incorporado que teria sido ao custo da mercadoria adquirida ou ao valor do serviço prestado. Demandas dessa natureza, quando instauradas por consumidores finais, despertam o interesse de quem lida com a matéria, especialmente no que concerne à identificação da parte legitimada para a ação.

Com efeito, segundo a dogmática processual, parte na relação jurídica controvertida (*res in judicium deducta*) corresponde a uma situação de direito material - na medida em que de direito material é a pretensão que constitui objeto do processo. Disso decorre que, dada a estreita conexão existente entre os conceitos de parte legítima e parte de direito material, somente têm legitimidade ativa e passiva para a causa aquelas mesmas pessoas que sejam titulares da relação jurídica substancial posta como objeto do juízo (DINAMARCO, Cândido Rangel. *Litisconsórcio*. 3. ed., Malheiros Editores, p. 25).

Nesse contexto, avulta, então, de importância, a legitimidade *ad causam*, uma das condições da ação, que se inscreve no elenco dos pressupostos para o provimento sobre o mérito, que ao juiz, em qualquer grau de jurisdição, cumpre conhecer espontaneamente e cuja presença lhe cabe preliminarmente sindicarem (REsp 808.536), visto que a inobservância dos requisitos que nelas se expressam compromete o próprio exercício da jurisdição, segundo autorizadas manifestações doutrinárias.

É fácil compreender que assim seja, pois, segundo Dinamarco, o direito processual civil apresenta sensível vocação para a solução de situações jurídicas individuais, tendência essa que se evidencia pela tradicional exigência de que o interesse de agir seja pessoal e direto em relação a *ei qui agit* e, bem assim, que a legitimação para a causa derive da coincidência entre a titularidade da pretensão de direito material e a pessoa que a pretende fazer valer, através do exercício do direito de ação.

Para a teoria geral do direito, a relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4. ed., Saraiva, p. 190).

Na seara tributária, a relação jurídica estabelece-se em face do que resulta da leitura conjunta dos arts. 119 e 121, ambos do CTN, entre a entidade política competente para instituir e exigir o tributo e a pessoa que, por manter relação direta com o respectivo fato gerador, está obrigada a seu pagamento.

Ocorrendo o fato gerador, há incidência do tributo ou da regra jurídica sobre o fato, desencadeando-se, como efeito típico, o surgimento da obrigação tributária para uma pessoa determinada.

Contribuinte do ICMS, segundo a lei complementar a quem a Constituição confiou a uniforme disciplina do imposto, é, então, a pessoa que realiza operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (LC 87/96, art. 4º), isto é, a pessoa que realiza o pressuposto da incidência tributária.

A eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, por conseguinte, é uma decorrência da noção de fato gerador da obrigação tributária. A pessoa escolhida pelo legislador para figurar no pólo passivo da relação tributária, o devedor do tributo, é, pois, o contribuinte legal, ou contribuinte de direito (*de jure*).

Eis por que, no campo da relação jurídico-tributária, a obrigação nasce, desenvolve-se e extingue-se não pelo modo que os particulares tenham determinado, mas pela forma que a lei tenha disposto, tenha regulado, vale dizer, a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*: nasce entre dois sujeitos e extingue-se com seu cumprimento, ou por uma das hipóteses do art. 156 do CTN.

Entretanto, nem sempre, sob o ponto de vista financeiro, o sujeito passivo é gravado, definitivamente, pelo tributo, por resultado da repercussão econômica, que, segundo Souto Maior Borges,

processa-se geralmente através dos mecanismos de formação de preços, aos quais se incorpora a parcela correspondente ao tributo, nas diversas etapas dos ciclos de produção, industrialização e comercialização do bem (*in Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., 2. tiragem. Malheiros, p. 185 e seguintes).

Assim, como a carga tributária pode muitas vezes ser transferida para o adquirente do produto ou tomador do serviço, há que se distinguir, segundo Souto Maior Borges, a incidência jurídica da incidência econômica:

A incidência jurídica do tributo pressupõe a inclusão de determinado fato no campo da regra jurídica da tributação. Ocorrendo o fato gerador, há incidência do tributo ou da regra jurídica

¹ Procurador do Estado de Minas Gerais.

sobre o fato e, pois, desencadeia-se como efeito típico o surgimento da obrigação tributária para uma pessoa determinada.

Economicamente, a carga tributária pode ser suportada por pessoa distinta do contribuinte de direito. A incidência econômica do tributo é sobre a pessoa que suporta em definitivo o ônus monetário. O contribuinte percutido pode eventualmente suportar em definitivo a incidência econômica do tributo. Mas, pode acontecer que o contribuinte percutido faça repercutir a carga tributária sobre outrem.

Diz-se que a incidência econômica é direta quando recai sobre o contribuinte percutido, e indireta quando assenta sobre contribuinte repercutido.

Nas diversas fases do processo de repercussão econômica do tributo, haverá um momento em que, esgotadas as possibilidades de translação, a carga tributária recairá sobre alguém. A este momento, corresponde a incidência econômica do tributo. O patrimônio ou a renda desse alguém estará definitivamente submetido ao ônus fiscal.

As noções de incidência jurídica e incidência econômica dos tributos correspondem, então, a conceitos inconfundíveis. A repercussão ou translação é, portanto, a transferência do ônus tributário do contribuinte de direito (*de jure*) para o contribuinte de fato (*de facto*).

Nesse contexto, em tema dos tributos que comportem a transferência do respectivo encargo financeiro, denominados indiretos, assume especial relevância jurídica a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que o direito tributário somente se interessa pelo contribuinte *de jure*, pessoa que a lei escolhe para suportar na ordem jurídica o ônus do tributo.

E assim é, efetivamente, pois basta ver que, do consumidor da energia elétrica, nada exige a lei, porque ausente o indispensável vínculo jurídico. Entretanto, se o contribuinte do imposto lhe transfere o respectivo encargo, que o consumidor supõe indevido na origem, nem por isso estaria legitimado a acionar o sujeito ativo da obrigação, satisfeita que foi por outrem, pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Nessa linha de raciocínio, registra Zelmo Denari que existe uma relação jurídica tributária de índole publicística, que se instaura entre Fisco e contribuinte, com vistas à realização do crédito e da respectiva obrigação tributária. Mas há, por outro lado, uma relação jurídica que se trava entre contribuinte e consumidor. De fato, anota o autor citado, a aquisição da mercadoria é ato de compra e venda mercantil, e a relação jurídica dela decorrente tem caráter privatístico (Repetição de indébito, *in Cadernos de direito tributário*, nº 8, ERT, 1983).

Bem observado, o consumidor - quer se trate de simples particular ou operador econômico - é um *tertius* estranho à relação jurídica tributária que se instaura entre fisco e contribuinte, mas, de todo modo, participe de uma relação jurídica distinta da relação de direito público.

Contribuinte, então, na hipótese de uma operação que envolva um negócio jurídico com a energia elétrica, é a empresa que explora o serviço outorgado, objeto da concessão. Sendo assim, não é possível opor a realidade econômica à forma jurídica (STF, AI-AgR 671.412), para afirmar a legitimidade do contribuinte de fato.

Por conseguinte, pretensão dessa natureza só pode ser deduzida pelo sujeito passivo da obrigação, e não pelo consumidor, que, alheio à relação que vincula o sujeito ativo da obrigação a quem é dela devedora, não exhibe legitimidade ativa *ad causam*, nem interesse jurídico a ser tutelado.

Não obstante, não se pode ignorar a existência de inúmeras decisões, oriundas exatamente do órgão jurisdicional a quem a Constituição confiou a aplicação do direito federal - e que tem informado as decisões dos tribunais inferiores - no sentido de que, em se tratando de uma operação relativa ao fornecimento de energia elétrica, a concessionária apenas repassa à Fazenda Pública o numerário obtido, razão pela qual, nas ações que versam sobre a contratação de energia elétrica sob a sistemática de demanda reservada de potência, o consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato; portanto, é parte legítima para demandar visando à inexigibilidade do ICMS (AgRg no REsp 857.543, Relator Min. Francisco Falcão; REsp 809.753, Relator Min. Teori Albino Zavascki; REsp 806.467, Relator Min. Luiz Fux e EREsp 279.491, Relator Min. Peçanha Martins, *inter plures*).

Esse entendimento, pelo que se infere dos votos condutores dos acórdãos em que externado, formou-se a partir do magistério de prestigiada doutrina, segundo a qual a distribuidora de energia elétrica não pode ser equiparada a um comerciante atacadista, que revende ao varejista ou, mesmo, para o consumidor final mercadorias de seu estoque, pois a energia elétrica não pode ser estocada, para ulterior revenda aos possíveis interessados.

Segundo quem assim pensa, a distribuidora, ao entregar a energia elétrica a seu adquirente, assume a condição de mera responsável pelo recolhimento do ICMS, devido por este último, porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza, uma vez que se limita a interligar a fonte produtora ao consumidor final. O fato gerador somente ocorreria, então, com o consumo efetivo da energia elétrica, sendo o consumidor final o sujeito passivo da obrigação tributária, acumulando a condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato.

E,

na medida em que o sujeito passivo (contribuinte de direito) é o consumidor final da energia elétrica, segue-se, por imperativo lógico, que, se este for imune à tributação, dele não poderá ser cobrado o ICMS, salvo na hipótese do art. 150, § 3º (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 7. ed., Malheiros, p. 180).

Entretanto, não parece que assim seja.

Com efeito, contribuinte é quem realiza o pressuposto da incidência, no caso, a fornecedora da energia elétrica, e não o consumidor, sendo certo que, em face das peculiaridades de que se reveste a operação de circulação da energia elétrica, somente sua distribuição se revela materialmente adequada para subsumir-se ao fato gerador do ICMS, segundo Ulhôa Canto (*in Direito tributário aplicado*. Pareceres. Rio de Janeiro: Forense Universitária, p. 110/129), aperfeiçoando-se com sua entrega no ponto de conexão, definido pela agência reguladora.

Ademais, a leitura do art. 34, § 9º, do ADCT e do art. 9º, § 1º, II, da LC 87/96 talvez não permitisse a conclusão extraída, pois, segundo o que ali está dito, o valor da operação própria realizada pela distribuidora - a base de cálculo do ICMS -, cumulando ou não a condição de contribuinte com a de responsável tributário pelas operações antecedentes, deve compreender o valor agregado em todas as etapas anteriores. A energia consumida outro significado não tem senão o de prestar-se como medida da expressão financeira da materialidade da hipótese de incidência do imposto.

Portanto, a distribuidora, quando fornece ou simplesmente transporta a energia elétrica, é, sim, sujeito passivo da obrigação tributária, por débito próprio, e não substituto tributário do consumidor; à sua custa e por conta própria, é o imposto por ela recolhido, comprova-o a nota fiscal/fatura, em que dela se debita o ICMS devido pela operação ou pela prestação do serviço, não obstante não seja a produtora da energia elétrica por ela fornecida ou transportada. Nesse sentido, aliás, é o magistério de Sacha Calmon N. Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi (*in Pareceres - direito tributário da energia*. Forense, 2004, p. 176).

Por outro lado, quando o consumidor é uma entidade pública, nem por isso está a operação amparada pela imunidade tributária, precisamente porque, como se verá, não sendo o contribuinte *de jure* do ICMS, o imposto é devido por outrem, pela distribuidora, e não por ela.

Aliás, a única hipótese em que o consumidor da energia elétrica figura como contribuinte do ICMS se dá quando a energia é por ele adquirida, para consumo próprio, em operação interestadual (LC nº 87/96, art. 4º, IV), sendo devido quando de sua entrada no território do Estado (LC 87/96, art. 2º, § 1º, III), expediente de que se serviu o constituinte para assegurar ao Estado importador a totalidade do ICMS incidente sobre a operação interestadual, segundo a exegese do art. 155, § 2º, X, *b*, da Constituição Federal, ofertada pelo Pleno do STF no julgamento do RE nº 198.088/SP, Relator Min. Ilmar Galvão.

É bem de ver que o entendimento que se reputa incorreto rompe, ademais, com toda dogmática jurídica construída em torno do tema e com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, quando ainda competente para dizer por último sobre a aplicação do direito federal - embora não se tenha conhecimento de qualquer alteração introduzida na legislação aplicável.

Com efeito, segundo o STF, a relação jurídica de natureza tributária estabelece-se apenas entre o Poder tributante e o contribuinte ou responsável nos termos da lei, pouco importando a repercussão econômica do imposto:

Imposto de consumo. Não há imunidade do antigo imposto de consumo sobre produto vendido a pessoa jurídica de direito público, embora para seu próprio uso, eis que a relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou responsável, nos termos da lei, pouco importando, para efeito de imunidade ou de isenção, a repercussão econômica do tributo. Precedentes, na jurisprudência do Supremo Tribunal, a partir dos embargos no RE 68.215, de 9.9.1970, recurso extraordinário conhecido e provido (RE-72862/SP, Relator Min. Eloy da Rocha).

Em casos tais,

Não é possível opor a realidade econômica à fórmula jurídica para excluir uma obrigação fiscal precisamente definida em lei. O contribuinte de fato é estranho à relação tributária e não pode alegar, a seu favor, a imunidade recíproca (RE 71.300 - SP - Relator Min. Bilac Pinto).

Nesse sentido, é uníssona a jurisprudência daquela Corte (RE 114.977, RE 161.384, RE 113.149, RE 105.486/MG, RE 104.504/MG, RE 68.924, RE 67.814, RE 68.741 e RE 78.623, *inter plures*).

Por guardar estreita relação com a matéria examinada, não custa lembrar que, em tema de imunidade tributária, existe unanimidade de entendimento no âmbito de ambos os tribunais de sobreposição no sentido de que, sendo a concessionária do serviço o contribuinte de direito do ICMS, ao município e à entidade de assistência social, como consumidores ou tomadores do serviço, contribuintes de fato, portanto, faltaria até mesmo legitimidade ativa *ad causam* para postular o direito de fruição da imunidade tributária na aquisição de energia elétrica ou no uso do serviço de comunicação, dado tratar-se precisamente de consumidores

finais, que, por isso mesmo, dela não se beneficiam (AI-AgR 671.412 Relator Min. Eros Grau; RE 255.673, Relator Min. Marco Aurélio; AC-MC 457, Relator Min. Carlos Britto; AI 488132, Relator Min. Marco Aurélio; RMS 19711, Relator Min. Humberto Martins; REsp 1000557, Relator Min. Castro Meira; RMS nº 7.044, Relator Min. Francisco Falcão e REsp 1033523, Relator Ministro Humberto Martins).

Diversamente, se a entidade de assistência social realiza o pressuposto da incidência tributária, assumindo então a condição de contribuinte de direito, goza de imunidade na produção de bens ou prestação de serviços (RE 193.969, Relator Min. Carlos Velloso; Emb. Div. nos EDcl no RE 186.175, Relatora Min.ª Ellen Gracie; AgRg no RE 225.571, Relator Min. Carlos Velloso; AgRg no RE 452.031, Relator Min. Sepúlveda Pertence e AgRg no RE 141.670, Relator Min. Nelson Jobim).

Não existe, então, razão aparente para o tratamento diferenciado que a jurisprudência do STJ dispensa às duas situações, em tudo e por tudo idênticas, à ótica jurídica.

Mostra-se, pois, de duvidosa procedência a jurisprudência que afirma a legitimidade ativa do consumidor final para acionar diretamente a Fazenda Pública em razão de um imposto que, seguramente, foi pago por terceiro pelas operações com ele realizadas, nas quais, decididamente, o adquirente da mercadoria não figurou como contribuinte de direito, como já teve oportunidade de decidir o Min. Moreira Alves (RE 113.149).

O terceiro - adquirente da mercadoria ou tomador do serviço - só paga "preço", nunca tributo devido, pois a responsabilidade pelo pagamento do imposto, como obrigação própria, ainda que indevido, é sempre do sujeito passivo, nunca do consumidor final.

Embora a figura do consumidor não interesse ao direito tributário, o art. 166 do CTN requisita sua participação, mas, tão-só, para a outorga de autorização para a repetição do indébito, na hipótese de o contribuinte não comprovar ter absorvido em definitivo o ônus com o pagamento do imposto, pois, em desfavor deste último, milita a presunção, *juris tantum*, de transferência do respectivo encargo - essa é a regra do mercado.

Com isso, procurou o legislador evitar o locupletamento ilícito do postulante da repetição,

mas, de qualquer maneira, o relacionamento entre o contribuinte de direito e o contribuinte econômico sobre quem o tributo foi repercutido nada tem a ver com o direito tributário (CANTO, Gilberto de Ulhoa. Repetição de indébito, in *Cadernos de direito tributário*, nº 8, ERT, 1983).

Com efeito, se o art. 165 do CTN confere ao sujeito passivo da obrigação tributária - e somente a ele - legitimidade ativa para o exercício da repetição contra o Fisco, não se deve acolher exegese que partilhe essa legitimidade com pessoa não qualificada como sujeito passivo da obrigação tributária, embora não haja como recusar-lhe legitimidade para, sob certas condições, exercitar a *actio in rem verso* contra o contribuinte, no âmbito de uma relação jurídica de direito privado, como observa Zelmo Denari (ob. cit.).

De resto, o fato de o *solvens* transferir o ônus financeiro do tributo não o exclui do pólo ativo da ação, única parte legítima que é, razão pela qual, provando em juízo ter assumido o encargo, ou, em caso contrário, estar autorizado a fazê-lo por aquele a quem trasladou o respectivo ônus, estará atuando em defesa de um direito próprio, e não de outrem.

Isso se deve a que, como a ação de repetição de indébito assume inequívoca feição condenatória, para que seja criado o título executivo judicial, há necessidade de que, no processo de conhecimento, o ilícito seja incidentalmente reconhecido e declarado.

A solução do problema da legitimação para agir na ação de repetição do indébito passa, então, pela definição legal, não só de quem figure como sujeito passivo de obrigação tributária posta em causa, como também pela adequada interpretação que se empreste ao art. 166 do Código Tributário Nacional.

Afasta-se, na forma exposta, qualquer dificuldade na solução correta para o tema da legitimação para agir na ação de repetição de indébito tributário, quando o objeto da ação é um imposto que comporta a transferência do respectivo encargo financeiro.

Prestigiando a tradicional orientação fixada em torno do tema e afastando-se da equivocada orientação hoje ainda predominante, acórdão recentemente tomado no REsp nº 983.814/MG, com inegável acerto, assim decidiu:

Recurso especial. Processo tributário. Ação declaratória de inexigibilidade c/c repetição de indébito. ICMS. Tributo indireto. Consumidor. 'Contribuinte de fato'. Ilegitimidade ativa. Apelo provido.

1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação e os adquirentes de bens não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade *ad causam* para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.
4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.
5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.
6. Recurso especial provido.

No julgamento, assentou a 2ª Turma do STJ, como já o fizera em outras oportunidades, que os consumidores de energia elétrica não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações, pois contribuinte da exação é aquele que coloca o produto em circulação, ou quem presta o serviço oneroso de comunicação - vale dizer - a concessionária, que, num e noutro caso, concretiza a hipótese de incidência legalmente prevista.

O contribuinte de fato - disse-o o voto condutor do acórdão - não pratica o fato gerador, não faz parte da relação jurídico-tributária que se estabelece com o Estado e, na verdade, nada tem de contribuinte, no sentido técnico da palavra e único que deveria ser utilizado.

O substancial voto proferido pelo eminente Min. Castro Meira, depois de transcrever manifestações doutrinárias da melhor expressão, deixou consignado:

Os contribuintes do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica e sobre os serviços de comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As autoras não participam da cadeia de circulação da energia elétrica ou dos serviços de comunicação. Apresentam-se única e exclusivamente como consumidoras finais. [...]

Fato incontroverso é que as autoras não concretizam a hipótese de incidência do ICMS. [...]

Arcando com o ônus financeiro do tributo na condição de consumidoras, as associações autoras não possuem legitimidade para repetir a exação a respeito da qual não são obrigadas a recolher para os cofres do Fisco, não se encontrando, por isso, na condição de contribuinte nem de responsável tributário, nos termos do art. 121 do CTN. [...]

Quem ocupa o lugar de sujeito passivo da obrigação - realizando a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de comunicação e, por isso mesmo, podendo vir a ser executadas pelo não-recolhimento do tributo - são as concessionárias de energia e de telefonia, bem como aqueles que vendem os bens para o ativo fixo das autoras.

Ainda recentemente, essa decisão foi invocada, embora *obter dictum*, nas razões de decidir os EDcl no RMS nº 21742, de que foi Relator o Min. Luiz Fux. No mesmo sentido, colhem-se as decisões tomadas no REsp nº 279.491, Relator o Min. Peçanha Martins e no RMS nº 19.921, Relator Min. Castro Meira, entre outros.

Incidência jurídica e incidência econômica do imposto são, portanto, fenômenos inconfundíveis, acarretando conseqüências jurídicas distintas, mas, a advertência é de Souto Maior Borges:

infelizmente essas noções nem sempre foram estudadas pela doutrina (e nem pelos tribunais, pelo visto) com a necessária clareza, mesclando-se não raro conceitos econômicos e jurídicos, com o que se incorre numa indistinção conceitual danosa para o progresso do direito tributário.

Por isso, a contaminação dos conceitos do direito tributário com os princípios que informam as ciências das finanças vem incrementando imprecisões terminológicas e conceituais, comprometendo, como afirmado, toda a dogmática construída em torno do tema, em prejuízo, ademais, de uma correta prestação jurisdicional, bastando ver que a orientação jurisprudencial predominante parece não se conformar com expressa e específica disposição legal, inscrita no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, editada que foi para conferir especificidade à generalidade do enunciado do art. 121 do Código Tributário Nacional, lei complementar à qual a Constituição incumbiu baixar normas gerais em matéria de legislação tributária (CF, art. 146, III, a, *in fine*).

Não ostentando, então, o consumidor a condição de contribuinte - *status* jurídico esse que lhe negou o direito material - visto que reservada à empresa concessionária da energia elétrica, e em se julgando procedente a ação, da decisão proferida adviria um quadro curioso: afastada a exigência do ICMS, a concessionária, conquanto contribuinte do imposto devido pelo fornecimento da energia elétrica e obrigada a seu recolhimento - e terceiro em relação à lide - passaria, não obstante, a usufruir o direito postulado por outrem, forrando-se, por arrastamento, do pagamento do tributo, embora a sentença não pudesse beneficiar ou prejudicar quem não fosse parte no processo (CPC, art. 472).

Entretanto, ao consumidor final, alheio à relação jurídica substancial e por não exibir a condição de pessoa legitimada para a ação, não é dado postular, em nome próprio, direito alheio, visto que, em caso afirmativo, estará atuando ao arripio da vedação posta pelo art. 6º do CPC.

Finalmente, como a definição do contribuinte do ICMS constitui matéria sob reserva legal (CF, art. 155, § 2º, XII, a), provimento que afirmasse a legitimidade *ad causam* do terceiro encontra limitação absoluta no dogma constitucional da separação dos Poderes, uma vez que equivaleria a conferir ao órgão jurisdicional,

desvestido da função legislativa, poderes que a própria Constituição se negou a outorgar-lhe, segundo o magistério jurisprudencial, externado em contexto semelhante, pelo eminente Min. Celso de Mello.

Por conseguinte, deve realmente ser vista com reserva, do ponto de vista doutrinário, a orientação jurisprudencial atualmente predominante, não obstante a autoridade do órgão de que provém.