IMPOSTOS INDIRETOS — RESTITUIÇÃO

— Os impostos indiretos não se restituem a quem os pagou, porque êste já se terá embolsado do respectivo montante através da repercussão do tributo.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

S.A. Moinho Santista Indústrias Gerais *versus* Fazenda Nacional
Apelação cível n.º 13 — Relator: Sr. Ministro
CUNHA MELO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 13, proveniente do Estado de São Paulo, apelante a Fazenda Nacional, apelada S. A. Moinho Santista Indústrias Gerais, tendo o juiz da Fazenda recorrido *ex-officio:*

Acorda o Tribunal Federal de Recursos, Primeira Turma, por maioria de votos, prover o recurso de ofício e a apelação, na forma e pelos fundamentos das notas taquigráficas de fls.

COMENTÁRIO

RESTITUIÇÃO DE IMPOSTOS INDIRETOS

1. Esta é, que nos conste, a primeira vez que o Tribunal Federal de Recursos decide um pedido de restituição de impôsto indireto. Entretanto a colocação do problema, seja pelo Tribunal, seja pela sentença de primeira instância por êle reformada, não diferiu da que vem sendo sistemàticamente adotada, no assunto, pelas autoridades administrativas. Pretendemos, nestas notas, analisar essa maneira de entender a questão, com o objetivo de demonstrar que ela é suscetível de conduzir a soluções menos exatas, ou, ainda quando a conclusão seja acertada,[1] é suscetível de fundamentar essa conclusão em argumentos passíveis de crítica.

A hipótese concreta é a de uma emprêsa industrial e comercial que, tendo importado cimento, sôbre o qual pagara impôsto de consumo, exigido nos têrmos do decreto-lei n.º 7.404, de 22-3-945, então vigente, acionou em seguida a Fazenda Nacional para obter a respectiva restituição, invocando o decreto-lei n.º 7.061, de 21-11-944, que prorrogara o prazo da suspensão da cobrança de tributos sôbre o cimento importado, concedida originàriamente pelo decreto-lei n.º

1 Como, no caso, nos parece ser a da sentença e do voto vencido que a confirmava.

67 a 72, integrado neste o relatório de fls. 63 até 65. Custas *ex-lege*.

Rio de Janeiro, 26 de abril de 1949. — *Sampaio Costa*, Presidente. — *Djalma da Cunha Melo*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Djalma da Cunha Melo — Para receber da Fazenda Nacional Cr$ 19.174,00 de direitos

---

6.198, de 13 de janeiro, e já anteriormente prorrogada pelos decretos-leis ns. 6.443, de 27 de abril, e 6.810, de 21 de agôsto, todos de 1944.

A decisão de primeira instância julgou procedente a ação, pelo fundamento de que a autora não importara a mercadoria para revenda ou comércio, mas para consumo próprio. O Tribunal Federal de Recursos, pela decisão em comentário, reformou a sentença, por considerar inconclusiva a prova, feita pela autora mediante exibição da sua patente de registro, de que não comerciava com cimento; votando vencido o Ministro Elmano Cruz, que confirmava a sentença por seus fundamentos. Vê-se, portanto, que o Tribunal divergiu do Juiz exclusivamente no que se refere à apreciação da prova de ausência do exercício do comércio, pela autora, com o produto tributado. Deixando de parte êsse aspecto do acórdão,[2] concentraremos o nosso comentário ùnicamente sôbre o seu fundamento[3] de que os impostos indiretos não podem ser restituídos a quem os pagou, porque êste já se terá reembolsado do seu montante através da repercussão do tributo.

2. É sabido que os impostos, chamados indiretos,[4] implicam, em tese pelo menos, na existência de dois contribuintes: o de direito ou legal, que é a pessoa a quem a lei impõe expressamente a obrigação de pagar o tributo; e o de fato ou econômico, que é a pessoa que suportará em definitivo o ônus financeiro do tributo, que lhe seja transferido pelo contribuinte legal através do mecanismo da repercussão.

A figura do contribuinte de fato é, assim, conceitualmente ligada ao fenômeno da repercussão do tributo, e o seu próprio aparecimento depende necessàriamente da possibilidade daquela repercussão. Sem entrarmos em maiores indagações de ordem econômica, que excederiam não só as nossas capacidades como os objetivos do presente comentário,[5] podemos entretanto lembrar que a repercussão, devendo

---

2 Aliás vivamente criticado por Tito Resende em nota n.º 70 à p. 98 da *Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*, fascículo 12/13, de 1950, seção de impôsto de consumo.

3 Esposado também, em tese, pela sentença e pelo voto vencido, embora afastado, na hipótese, em conseqüência da aceitação da prova de ausência de revenda do produto importado.

4 O fenômeno da repercussão, embora comumente referido aos impostos indiretos, e que serve mesmo de critério para uma definição dêsse tipo de tributos, todavia, não é privativo dêles, podendo também ocorrer quanto ao chamados impostos diretos; basta lembrar a possibilidade da transferência, pelo mutuante ao mutuário, do impôsto de renda (geralmente dado como impôsto direto típico) incidente sôbre os juros de empréstimos.

5 Assunto quanto ao qual remetemos à obra clássica de Seligman: *Théorie de la répercussion et de l'incidence de l'impôt*, trad. francesa, Paris, 1910, e ao livro, mais recente de Von Mering: *The shifting and incidence of taxation*, Filadélfia, 1942.

e taxas aduaneiras que lhe teriam sido cobrados por equívoco, com custas e demais pronunciações de direito, a S. A. Moinho Santista Indústrias Gerais acionou no Juízo da Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo a União Federal, causa esta que, após contestada e depois de percorridos os trâmites regulares, foi decidida pelo modo seguinte:

---

necessàriamente fazer-se através de um acréscimo no preço das utilidades tributadas, tem a sua possibilidade e a sua extensão condicionadas aos fenômenos econômicos que regem a formação dos preços. Nessas condições, a repercussão é um fenômeno tìpicamente econômico e não jurídico, circunstância esta que por si só deveria ser suficiente para obstar a que se pretendesse atribuir qualquer conseqüência jurídica à figura do contribuinte de fato.

Êste caráter essencialmente econômico do fenômeno da repercussão ou translação do impôsto, de que decorre o caráter igualmente econômico da figura do contribuinte de fato, foi acentuado por Sá Filho, ao pronunciar-se, com a autoridade funcional acrescida à sua autoridade científica pelo cargo de Procurador Geral da Fazenda Pública, em contrário à tese, que afinal veio a tornar-se a tese oficial do Ministério da Fazenda, que fundamenta a denegação da restituição dos impostos indiretos exatamente naquele fenômeno da repercussão.[6]

3. A tese que chamamos de oficial encontra-se afirmada em inúmeras decisões da Diretoria Geral da Fazenda Nacional e da Diretoria das Rendas Internas. A exposição dos seus fundamentos pode ser encontrada no seguinte trecho de um parecer da segunda das repartições citadas, referindo decisão anterior: "A doutrina do Tesouro é a constante do processo 18.771/44, que assim resolveu: "Com relação à restituição do impôsto de consumo, na ausência de dispositivo legal que a permita, prevalece a doutrina dêste Ministério, em reiteradas decisões do Sr. Ministro, no sentido de que o valor do impôsto, quando a mercadoria já tenha entrado em consumo, foi incorporado ao seu preço, gravando o consumidor, não sendo, assim, devida a restituição a quem não arcou com o ônus do tributo" (*Diário Oficial* de 4-11-44)". Aprovando êsse parecer, aditou, por sua vez, a Diretoria Geral da Fazenda Nacional que "ainda mesmo que no caso, como se alega, tenha o impôsto de consumo incidido sôbre mercadoria empregada como matéria prima, é evidente a incorporação do montante do impôsto ao preço da mercadoria dada, afinal, a consumo".[7]

Em outra decisão, a Diretoria das Rendas Internas, depois de reconhecer que a cobrança de um impôsto indevido vincula a Fazenda à obrigação de restituí-lo, foi ainda mais explícita na afirmação da tese oficial no tocante a essa restituição, dizendo expressamente

---

6 Sá Filho, parecer no processo n.º 24.834, de 1940, em *Estudos de Direito Fiscal*, Rio, 1942, p. 315.

7 Processo n.º 121.019, de 1946. Paiva Foz S. A. Comissária de Despachos e Representações. *Diário Oficial* de 6-6-46 e *Revista Fiscal* de 1946, n.º 620.

"A autora pagou em excesso. Quanto a isso não há dúvida, porque o impôsto de consumo abarca parcelas indevidas (fls. 10 a 15). Excluídas estas, das quais se achava isenta de pagamento (decreto-lei n.º 7.061, de 21-6-44), restava o cômputo sôbre as restantes, não se justificando a majoração.

Alega a ré, no entanto, que o excedente não pode ser recuperado, devido

---

que não é o produtor, mas em virtude do fenômeno da repercussão ou translação, o consumidor, que tem direito a reclamá-la; dessa decisão destacamos o seguinte trecho: "A conclusão, portanto, é que o contribuinte de fato e de direito é, em última análise, o consumidor, de quem é cobrado o impôsto e que, por efeito da translação operada *ex-leges*" (*sic*) "paga, afinal, o impôsto. O consumidor, portanto, é o sujeito passivo da obrigação tributária e, recìprocamente, o titular do direito de reaver o que o Fisco cobrou indevidamente".[8]

Sob um outro aspecto, o argumento de que o produtor da utilidade tributada não é contribuinte do impôsto indireto foi ainda invocado pela Diretoria das Rendas Internas, e confirmado pelo 2.º Conselho de Contribuintes, para o efeito de negar isenção do impôsto de consumo a emprêsas exploradas pelo poder público estadual, que invocavam aquela isenção como decorrente da alínea "c" do art. 32 da Carta Constitucional de 1937 (reproduzido pela alínea "a" do item V do art. 31 da atual Constituição), que proíbe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios tributar bens, rendas e serviços uns dos outros. Nessa decisão foi dito expressamente que em matéria de impôsto indireto os produtores das utilidades tributadas "são simples intermediários entre o Poder Público e a massa dos consumidores" e que "nada mais fazem do que adiantar aos cofres públicos os tributos correspondentes, para reavê-los em seguida com o preço da coisa vendida".[9]

Em conclusão, a tese oficial, baseada na repercussão ou translação dos impostos indiretos, pode-se considerar definitivamente assentada, na esfera administrativa, como afirmou, nos seguintes têrmos, a Procuradoria Geral da Fazenda Pública: "Como, entretanto, êsse recolhimento foi pela interessada livremente feito... e, principalmente, por ser doutrina assente neste Ministério que se não restitui im-

---

8 Processo n.º 32.898/46. The Sydney Ross Company. *Diário Oficial* de 7-3-47 e *Revista Fiscal* de 1947, n.º 169. Tito Resende critica muito severamente essa decisão, taxando de sofisma a argumentação por ela adotada (*Revista* cit., notas 28 a 31 à pg. 63 da seção de impôsto de consumo). Quanto à assimilação do contribuinte de fato ao contribuinte de direito, como sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, quanto à atribuição de um caráter jurídico à figura do contribuinte de fato, na hipótese de existir disposição de lei determinando expressamente a translação do impôsto, voltaremos a falar no texto (infra, n.º 7).

9 Acórdão n.º 17.625 do 2.º Conselho de Contribuintes, confirmando decisão da Recebedoria Federal em São Paulo em caso da Estrada de Ferro Sorocabana, que refere às ordens ns. 35, de 13-6-42, e 404, de 26-12-41, da Diretoria das Rendas Internas, esta última no caso de interêsse da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, da Universidade de São Paulo. *Diário Oficial* de 7-6-46 e *Revista Fiscal* de 1946, n.º 621.

a cobrí-lo o consumidor, em vez do produtor, como é notório (decreto-lei n.º 7.404, de 22-3-945, art. 2.º).

Estaria com a razão se cuidasse, aqui, de um caso normal de importação de produtos, para a venda a terceiros, em seguida.

Assim não acontece. A autora não importou o cimento para vendê-lo, não transacionando com essa qualidade de

---

pôsto indireto, eis que, desde logo incorporado à mercadoria, entra na composição de seu preço de comerciante e por êste ao industrial".[10]

4. O argumento jurídico extraído do fenômeno da repercussão dos impostos indiretos, ou seja, a denegação, ao contribuinte legal, do direito à sua restituição, com o consequente reconhecimento, expresso ou implícito, daquele direito ao contribuinte econômico, encontrou também ocasionalmente acolhida na jurisprudência do Poder Judiciário, se bem que às vêzes por via indireta.

O Tribunal de Justiça de São Paulo, num caso de restituição da taxa de fiscalização sanitária animal, cobrada pelo Estado de São Paulo e que fôra considerada bitributação com tributo federal idêntico, acolheu a defesa da Fazenda quanto a um período de tempo em que a autora, uma emprêsa de frigoríficos, descontara a taxa do preço pago pelo gado adquirido de invernistas, transladando assim o ônus do tributo para êstes; entendeu o Tribunal que nessas condições o frigorífico era simples intermediário no pagamento da taxa, embora constasse dos recibos ser êle o pagador, faltando-lhe, assim, interêsse econômico para pleitear a restituição.[11]

Em outra hipótese, o mesmo Tribunal entendeu que a imunidade tributária concedida por certo Município às casas de diversões não se estendia ao tributo incidente sôbre os ingressos, fixado em certa quantia mensal cobrada *a forfait* da emprêsa de diversões, e compreendido por esta no preço dos bilhetes, isto é, repercutido pelo empresário sôbre o público.[12]

Finalmente, ainda o mesmo Tribunal, em executivo fiscal intentado por instituto de previdência contra um empregador, entendeu que êste não podia alegar prescrição, porquanto é mero depositário das contribuições arrecadadas de seus empregados, e a prescrição, nos têrmos do art. 168, n.º IV, do Código Civil, não corre em favor do depositário contra o depositante .[13] A decisão baseou-se evidentemente no mesmo tipo de raciocínio, isto é, que o empregador é simples intermediário na cobrança da contribuição que incide efetiva-

---

10 Parecer do Procurador Geral da Fazenda Pública, Dr. Jorge de Godoy, no processo n.º 40 403/48, de interêsse da Fiação e Tecelagem Santa Maria Ltda., *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14, p. 400. A parte final do trecho transcrito parece truncada na publicação de onde a transcrevemos.

11 Tribunal de Justiça de São Paulo, embargos na apelação cível n.º 15 464, Frigorífico Wilson S. A. vs. Fazenda do Estado de São Paulo. *Revista dos Tribunais*, vol. 145, p. 268.

12 Tribunal de Justiça de São Paulo, apelação cível n.º 23 673, Prefeitura Municipal de Santa Bárbara vs. Alfredo Maluf. *Revista dos Tribunais*, vol. 157, p. 225.

13 Tribunal de Justiça de São Paulo, agiavo de petição n.º 29 485, Lélio de Morais Alves *vs.* Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários. *Revista dos Tribunais*, vol. 166, p. 565.

mercadoria (fls. 16). De presumir-se tenha-o empregado, como alega, já que falta alguma denunciada, a propósito (decreto-lei n.º 7.404, de 21-3-1945, art. 10), pela fiscalização da ré, de conhecida eficiência. Aliás, não duvidou do adiantado pela autora a autoridade administrativa, que limitou, para impugnar a devolução, a apegar-se, sem norizontes, em doutrina ministerial, inaplicável à espécie.

Enfim, conhecendo-se do destino da coisa, *que não circulou além das mãos*

---

mente sôbre o empregado, não podendo por conseguinte aquêle alegar direito que seria próprio dêste; pela mesma razão porque se alega não poder o contribuinte legal do impôsto indireto invocar direito à respectiva restituição, já que êsse direito incumbiria ao contribuinte de fato. Parece entretanto que se poderia objetar que, admissível que fôsse a tese do depósito, e a consequente aplicabilidade do art. 168, n.º IV, do Código Civil, o depositante, contra quem não correria a prescrição, seria, no caso, não o instituto exequente, mas o empregado.

Seja como fôr, a verdade é que a tese baseada na repercussão não se pode considerar pacìficamente admitida pelo Tribunal de São Paulo. Em outro caso relativo à restituição da mesma taxa estadual de fiscalização sanitária animal, aquêle Tribunal decidiu, com efeito, que o fato da autora haver descontado a taxa do preço do gado comprado aos invernistas não importava ilegitimidade dela para pedir a restituição; a ser verdadeiro o fato (da repercussão), continuou o Tribunal, os vendedores ficarão com o direito de haver a diferença de preço, por ação competente.[14] Finalmente, existe, ainda do mesmo Tribunal e neste último sentido, o acórdão relativo ao impôsto sôbre o capital particular empregado em empréstimos, que examinaremos a seguir.

5. Mesmo deixando de parte a circunstância de que a tese adotada pelas instâncias administrativas, e ocasionalmente também pelo Judiciário, baseia-se num fenômeno de natureza econômica, cuja efetiva verificação está sujeita a contingências insuscetíveis de serem controladas *a priori*, e que porisso mesmo é inadequado para dêle se extrairem conseqüências jurídicas de caráter normativo, a referida tese parece-nos inaceitável também por considerações de ordem exclusivamente jurídica.

Se procurarmos sintetizar o elemento jurídico que se contém na tese fundada na repercussão, sòmente o poderemos fazer em têrmos de um problema de *legitimatio ad causam*: o contribuinte de direito não tem título jurídico para pedir a restituição do impôsto indireto, porque, não lhe tendo suportado em definitivo o ônus, falta-lhe o legítimo interêsse econômico para agir, de que falam o art. 76 do Código Civil e o art. 2.º do Código de Processo. Completando esta colocação do problema, poder-se-ia dizer ainda que o contribuinte de

14 Tribunal de Justiça de S. Paulo, acórdão em apelação da Fazenda do Estado *vs.* Armour of Brazil Corporation, transcrito no acórdão do Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário n.º 5 578 entre as mesmas partes. *Arquivo Judiciário*, vol. 66, p. 166. O Supremo Tribunal, não tendo conhecido do recurso extraordinário, não se pronunciou, neste caso, sôbre o problema do direito à restituição.

da autora, nada impede a restituição do satisfeito, às escâncaras, por êrro.

A ação, em face do exposto, procede. É o que deixo julgado, condenando a ré a devolver à autora a quantia de Cr$ 19.174,00, com juros da mora e custas.

Recorro desta decisão para o egrégio Supremo Tribunal Federal (Constituição, Disposições Transitórias, art.

---

direito que, tendo recuperado o impôsto de terceiro (o contribuinte de fato), obtivesse, em seguida, do Fisco a respectiva restituição, ficaria por sua vez sujeito a uma ação de repetição por parte do contribuinte de fato, ou, não se verificando esta conseqüência, beneficiária de um enriquecimento ilícito. Na primeira hipótese estaria evidenciada, quanto ao contribuinte de direito, a ausência de qualquer interêsse para agir; na segunda, estaria demonstrada a ausência de legitimidade de qualquer interêsse que se lhe quisesse reconhecer.

A improcedência dêste raciocínio foi cabalmente demonstrada pelo desembargador Antão de Morais em acórdão que relatou no Tribunal de Justiça de São Paulo, em questão relativa ao antigo impôsto estadual sôbre capital particular empregado em empréstimos, cuja restituição era pedida pelo credor, e lhe foi concedida pelo Tribunal, muito embora constasse dos contratos de mútuo, juntos aos autos, cláusula expressa no sentido de transferir o respectivo ônus para o mutuário.[15] Foi o seguinte, em síntese, o raciocínio do acórdão:

O fato do mutuante transferir para o mutuário o ônus dos impostos que recaiam sôbre o mútuo não tira ao primeiro a qualidade de demandar a restituição quando o impôsto pago seja indevido. Primeiro, porque a obrigação legal de pagar o impôsto é do credor e não do devedor; êste é terceiro nas relações entre o fisco e o credor. Segundo, porque a transferência do ônus do impôsto representa uma vantagem a mais que o credor, além dos juros, exige do devedor. Ora, se a obrigação perante o fisco é do credor e não do devedor; e se o correspondente pagamento que êste faz àquele representa uma obrigação que livremente consentiu, não se vê porque o fisco, estranho a êsses laços contratuais, possa arguir que o credor é parte ilegítima para obter a restituição do impôsto que pagou.

Não é sem propósito abrir neste ponto um parêntese para indicar desde logo que seria improcedente a objeção que dissesse que a segunda parte do raciocínio que estamos reproduzindo é aplicável sòmente às hipóteses em que a translação do impôsto decorra de convenção particular entre o contribuinte legal e um terceiro, mas não às hipóteses em que decorra de disposição expressa de lei,[16] como é o caso no impôsto de consumo. E' princípio incontroverso, em direito tributário, o de que o fisco é terceiro em relação às convenções particulares sujeitas à tributação;[17] uma das conseqüências dêsse princípio é a de que o fisco exige o tributo da pessoa designada pela lei como obrigada ao seu pagamento, ignorando as convenções particula-

---

15 Tribunal de Justiça de S. Paulo, apelação cível n.º 1.486, Fazenda do Estado *vs.* "A Previdência" Caixa Paulista de Pensões. *Revista Forense*, vol. 78, p. 77.

16 Aspecto sôbre o qual voltaremos: infra, n.º 7.

17 Gothot, *Cours de Droit Fiscal*, Liège 1930, vol. I, ps. 12 e segs.

14, § 3.º), subindo os autos, oportunamente" (fls. 46 a 47).

No tempo próprio, a Procuradoria da República apelou, oferecendo as razões de fls. 50 até 56, que passo a resumir: (*lê*).

A autora não ofereceu contra-razões.

Nesta Superior Instância, manifestou-se a propósito o Dr. Subprocurador Geral da República, com o parecer de fls. 61, que passo a ler: (*lê*).

É o relatório.

---

res porventura tendentes a deslocar a incidência daquela pessoa para outra, operando tais convenções exclusivamente entre as partes.[18] O princípio pode portanto ser sintetizado dizendo-se que o fisco só toma conhecimento do contribuinte legal, isto é, da pessoa expressamente designada pela lei como obrigada ao pagamento do tributo. Ora, se assim é em matéria de cobrança do tributo, tudo indica que assim também deva ser em matéria de restituição; por outras palavras, se o fisco não admite que a translação lhe seja oposta como defesa por ocasião da cobrança, tão pouco lhe caberá opô-la, êle próprio, como defesa quando pedida a restituição. E pouco importa a esta conclusão que a translação invocada, num ou noutro caso, tenha decorrido de convenção particular ou de dispositivo expresso de lei: o fundamento da conclusão é tão sòmente o fato de que o fisco só conhece o contribuinte legal, e êsse fato permanece constante em ambas as hipóteses. Prossegue, com efeito, nestes têrmos o acórdão que estavamos examinando: "Se, pois, o credor é o único responsável perante o fisco... não pode a Fazenda negar-se a restituir(-lhe) o indevido, sob o pretexto de que o prejudicado é o devedor; isso é assunto para ser liquidado entre devedor e credor; a Fazenda nada tem com isso, uma vez que a restituição vai ser feita ao responsável direto em face da lei". Substituam-se, neste trecho, as palavras "credor" e "devedor" respectivamente por "contribuinte de direito" e "contribuinte de fato" — ou ainda por 'produtor" e "consumidor" para ligar especìficamente o assunto ao impôsto de consumo — e a aplicabilidade do raciocínio a tôdas as hipóteses de impostos indiretos se tornará perfeitamente evidente.

Em seguida, o acórdão enfrenta de maneira direta o argumento da falta de interêsse econômico para agir, e o rejeita por dois fundamentos: primeiro, o de que aquêle interêsse não precisa ser exclusivo do autor, podendo concorrer com o de terceiro,[19] que seria, na hipótese dos impostos indiretos, o contribuinte de fato, e no caso específico do impôsto de consumo, o consumidor; segundo, porque o contribuinte de direito, que se mantivesse inerte ante a verificação de ser indevido o impôsto, correria o risco de se ver acionar pelo contribuinte de fato, sempre que êste, por quaisquer motivos que não interessa indagar, preferisse reclamar daquele a reposição do indébito que afinal pagara, em vez de pleiteá-la diretamente do fisco.

---

18 Tribunal de Justiça de S. Paulo, agravo de petição n.º 15.914, Zita Salgado Lessa *vs.* Fazenda do Estado. *Revista dos Tribunais*, vol. 141, p. 73.

19 Neste ponto o acórdão refere Espínola, *Manual do Código Civil*, vol. 3, parte I, p. 120.

VOTO

O Sr. Ministro Djalma da Cunha Melo (Relator) — Dou provimento ao recurso *ex-officio* e à apelação da Fazenda. Julgo, em conseqüência, improcedente a ação. A teor do explicitado no decreto-lei n.º 7.404, de 23 de março de 1945, art. 3.º, o tributo pago em excesso não pode ser restituído à firma

---

6. O raciocínio que acabamos de referir parece-nos que esgota o assunto. Com efeito, êle em primeiro lugar coloca o problema no único terreno jurìdicamente aceitável, o da pesquisa do título jurídico para pleitear a restituição; demonstra em seguida que êsse título compete ao contribuinte de direito, pelo fato mesmo de ser êle o único responsável perante o fisco; e finalmente rebate a única objeção possível, a referente ao interêsse de agir, mostrando que êsse interêsse existe para o contribuinte de direito, quer individualmente, quer em concorrência com o do contribuinte de fato, e que é legítimo, porquanto o problema de um eventual enriquecimento ilícito do contribuinte de direito é matéria a ser debatida em outro processo, exclusivamente entre aquêle e o contribuinte de fato.

O acêrto dessa colocação do problema e da sua solução pode, aliás, ser demonstrado com a referência a dois casos que o Supremo Tribunal Federal decidiu exatamente da mesma forma. O primeiro dêsses casos configura uma hipótese curiosa: a Prefeitura Municipal de Santos, Estado de São Paulo, criara em 1920 um impôsto sôbre a importação de líquidos, bebidas alcoólicas e sal, arrecadado, por conta da Municipalidade e por fôrça de acôrdo entre esta e o Govêrno federal, pela Alfândega, juntamente com os direitos aduaneiros. Uma firma importadora acionou a Municipalidade, adotando, porém uma posição jurídica original: alegando que a instituição e a arrecadação compulsória de um tributo flagrantemente inconstitucional constituem ato ilícito, pediu a condenação da Fazenda municipal, não diretamente à restituição do tributo arrecadado, mas ao pagamento de igual importância a título de perdas e danos. Julgada improcedente a ação em primeira instância, o Tribunal de São Paulo reformou a sentença, decretando a inconstitucionalidade do tributo: entretanto, num segundo acórdão em grau de embargos, mandou apurar na execução o montante da indenização a ser paga pela Prefeitura aos autores. Interpuseram êstes recurso extraordinário para o Supremo Tribunal, que, recolocando a questão em têrmos de um pedido de restituição de indébito tributário, restabeleceu o primeiro acórdão do Tribunal de São Paulo, confirmando a inconstitucionalidade do tributo e determinando sua restituição aos autores sem qualquer condição. Tanto no acórdão do Tribunal paulista em grau de embargos, como no acórdão do Supremo, a questão foi longa e eruditamente debatida sob o aspecto dos efeitos da repercussão, alegado que fôra, pela Prefeitura, o caráter indireto do tributo em causa. Bastará, entretanto, ao objetivo destas notas, transcrever o seguinte trecho do voto do Ministro Otávio Kelly, adotado pela maioria: 'O que a lei federal e a Constituição proíbem é que o Município tribute a importação, seja por que forma fôr, e o lesado pela incidência — aquêle que pagou o impôsto a que não es-

importadora do cimento, de vez que foi desembolsado pelos consumidores. Insiste a apelada em que adquiriu o cimento para consumo seu. Disso, porém, não fêz prova. A patente de comércio (fotocópia de fls. 16) não implica na segurança de que a recorrida não adquire cimento para revenda, precìpuamente se atentarmos para o conteúdo vago, indiscriminado da mes-

---

tava obrigado — há de ter título, por essa só circunstância, para repetir a importância despendida, sem ficar sujeito a provar quanto lucrou com a alienação dos efeitos, e se com o lucro auferido teria coberto ou não os encargos do impôsto".[20] Em resumo, portanto, a decisão do Supremo foi a seguinte: tem título para pedir a restituição do impôsto indireto o contribuinte legalmente obrigado ao seu pagamento, sem que se lhe possa exigir, como condição da restituição, que demonstre não ter ocorrido a repercussão.

O segundo caso é mais simples, mas igualmente típico. Trata-se de uma emprêsa industrial de bebidas, que pediu restituição de importância paga a mais a título do antigo adicional do impôsto de consumo sôbre bebidas, no período imediatamente posterior à redução da sua taxa pelo decreto n.º 20.474, de 2-10-31. Oposto pela Fazenda Nacional o argumento da repercussão, foi desprezado pela sentença, que julgou a ação procedente, e que foi confirmada pelo Supremo Tribunal em grau de recurso *ex-officio* e de apelação voluntária da Fazenda. Transcrevemos, do acórdão do Supremo, o seguinte trecho, ainda do Ministro Otávio Kelly: "Embora se denomine de *consumo* o tributo, é desde logo pago pelo *fabricante* e, sem o respectivo pagamento, a mercadoria não poderá sair do seu estabelecimento, devendo as fórmulas acompanhá-la, ao negociante revendedor. E' um ônus da fabricação, que, como tôdas as despesas desta, até o centro de consumo, terá de ser computado no preço do produto, mas nem por isso pode ser considerado, ainda quando êste já esteja em mãos do consumidor, crédito a ser por êste reclamado, provado que tenha sido indevidamente exigido, ou cobrado, pelo fisco. Sòmente poderia repetí-lo quem o pagou, e êste, na espécie, foi a fabricante, autora na causa".[21]

Em conclusão: no primeiro dos dois acórdãos examinados, o Supremo afirmou que o direito à restituição dos impostos indiretos compete ao contribuinte de direito; no segundo, completou essa afirmativa pela de que tal direito não compete ao contribuinte de fato, como que antecipando, assim, a refutação da tese que viria a ser posteriormente elaborada pela Fazenda nesse último sentido.[22]

7. Resta considerar um último aspecto. Poder-se-ia com efeito objetar que, em tôda a exposição até agora feita, deixamos inteira-

---

20 Supremo Tribunal Federal, recurso extraordinário n.º 3.051, Romani, Simonini, Toschi & Cia. *vs.* Prefeitura Municipal de Santos. *Arquivo Judiciário*, vol. 51, p. 123.

21 Supremo Tribunal Federal, apelação cível n.º 7.122, Fazenda Nacional *vs.* Cia. Antártica Paulista. *Arquivo Judiciário*, vol. 52, p. 163.

22 Cf. decisão citada na nota 8 supra.

ma, onde está escrito: "tinta, vernizes *e outros materiais*". Como aceitar que a grande partida de cimento sôbre que versavam os documentos de fls. 10 *usque* 15, foi importada para consumo da própria apelada, se teria sido fácil à mesma, a quem incumbe o ônus da prova, exibir flagrantes das construções que estava ou está fazendo e às quais se destinara o produto importado?

---

mente de parte a hipótese de existir, na legislação do impôsto indireto cuja restituição se discutisse, dispositivo expresso determinando obrigatòriamente a sua repercussão, isto é, impondo ao contribuinte de direito a translação do ônus fiscal para o contribuinte de fato através da sua incorporação ou acréscimo ao preço das utilidades negociadas, ou por outra forma qualquer; e como nenhuma das decisões que referimos até agora faz menção de ter sido determinada a restituição ao contribuinte de direito apesar da existência de semelhante dispositivo, a questão, sob êsse aspecto, estaria ainda em aberto. Sob o ponto de vista específico do impôsto de consumo, a objeção encontraria imediato apoio no dispositivo do atual regulamento consolidado, que determina que o impôsto, quando *ad valorem,* figurará obrigatòriamente em parcela separada na nota fiscal, e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir dêsse momento, incorporado ao preço do produto.[23]

Como uma primeira resposta à objeção, seria fácil dizer que, sendo a repercussão, como já foi recordado, um fenômeno essencialmente econômico, a sua regência depende de leis econômicas, sendo de todo inoperantes as leis jurídicas, do tipo da mencionada na objeção, para determinar efetivamente a ocorrência da repercussão[24]; por outras palavras, pode-se afirmar que a repercussão ocorrerá *sempre* que as condições econômicas do mercado a permitirem, mas por outro lado ocorrerá *sòmente* nessa hipótese; disposições de natureza puramente jurídico-formal, como a que estamos imaginando, nunca poderiam ter o efeito de condicionar o livre funcionamento das condições econômicas, o que sòmente poderia ocorrer se a lei agisse diretamente sôbre os fenômenos anteriores à estabilização dos níveis de preços (p. ex. instituindo preços-teto), mas nunca se se limitasse a criar uma obrigação de natureza puramente formal, como a de cobrar o impôsto em parcela separada nas faturas, a ser observada em um momento posterior ao da formação econômica do preço. Em resumo, um dispositivo legal que determine a prática de atos tendentes a exteriorizar formalmente a repercussão nenhum efeito substancial poderá ter sôbre o fenômeno mesmo em seu aspecto econômico: semelhante dispositivo apenas sancionará a ocorrência da repercussão nas circunstâncias em que esta se verificaria de qualquer

---

23 Regulamento aprovado pelo decreto n.º 26.149 de 5-1-49, reproduzindo dispositivo de igual número do regulamento anterior, aprovado pelo decreto-lei n.º 7.404 de 22-3-45. O disposto no art. 99 citado decorre aliás, do art. 2.º, que dispõe de modo geral que o valor do impôsto deve ser incorporado ao dos produtos e cobrado do consumidor.

24 Sôbre êste aspecto do assunto cf. Sá Filho, cit. na nota 6 supra.

Fácil seria à apelada produzir essa prova. Por que não se preocupou em fazê-lo? Por não ter ligado para o assunto, ou por ter vendido o cimento. Dum modo, ou de outro, acarrete, agora, neste caso, com as conseqüências.

VOTO — VENCIDO

O Sr. Ministro Elmano Cruz (Revisor) — Confirmo a sentença recorrida. É certo que em regra os impostos indiretos uma vez recolhidos como ren-

---

forma, ou, inversamente, nas circunstâncias em que não se puder verificar a repercussão, apenas forçará a absorção do impôsto por parte do contribuinte legal, preservando tão sòmente o aspecto puramente formal e exterior da repercussão.

Entretanto esta resposta, embora focalizando os limites do efetivo funcionamento do dispositivo legal no plano econômico, todavia não eliminaria, evidentemente, a sua existência e os seus efeitos no plano puramente jurídico-normativo. Dentre êstes efeitos, o principal, para o argumento que estamos agora enfrentando, seria o de que um dispositivo legal que tomasse formalmente conhecimento da existência do contribuinte de fato atribuiria a êste uma função ou uma figura jurídica, e por conseguinte eliminaria o dualismo, que vimos acentuando desde o princípio, entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, trazendo a êste último também para o campo do direito e confundindo as duas figuras sob o ponto de vista jurídico: esta conclusão foi efetivamente sustentada por uma parte da doutrina italiana.[25]

Em contrário a essa tese, entretanto, cumpre apontar que ela repousa sôbre uma generalização, e que a exatidão das conseqüências a serem tiradas do fato da lei reconhecer a existência do contribuinte de fato depende de um exame dos limites em que tal reconhecimento é formulado na lei, e especialmente das próprias finalidades que a lei atribui a tal reconhecimento. Não basta, com efeito, que a lei tributária se refira a pessoa diversa daquela a quem imponha a obrigação legal de pagar o tributo, para atribuir àquela outra pessoa o caráter de sujeito passivo da obrigação tributária. O critério da sujeição tributária passiva é a relação entre a pessoa do contribuinte e o fato gerador do tributo: assim sendo, se a definição legal da pessoa obrigada ao pagamento coincidir com a relação subjetiva, com o fato gerador, ocorrerá a sujeição passiva direta; se não houver tal coincidência, ocorrerá a sujeição passiva indireta,[26] que tanto poderá ser em via de representação (nas hipóteses em que a lei imponha a obrigação tributária a outra pessoa em conseqüência de fato posterior à ocorrência do fato gerador, como p. ex. nos casos de sucessão ou de solidariedade), como em via de substituição (nas hipóteses em que a lei desde logo designe como obrigada ao pagamento

---

25 Vanoni: *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, em *El Foro Italiano*, Roma 1935, p. 7.

26 Que não deve ser confundida com o caráter indireto do impôsto, porquanto pode ocorrer, e freqüentemente ocorre, com relação aos impostos diretos, p. ex. o de renda arrecadado na fonte.

da ordinária, não podem ser restituídos, isso pela razão simplista de que não são pagos efetivamente por quem os recolhe.

Êste apenas adianta o impôsto que, em descarga, recupera dos consumidores.

No caso, porém, não há que se cogitar de consumidores, pois consumidor foi o próprio importador. Não houve, assim, dispersão do tributo que pudesse importar, se restituído, num enriquecimento sem causa, por parte de quem o havia, antecipadamente, recolhido.

---

pessoa diferente da que possa estar em relação com o fato gerador, como p. ex. a fonte pagadora no caso do impôsto de renda sôbre rendimentos de títulos ao portador ou sôbre rendimentos pertencentes a residentes no estrangeiro). Em ambas as hipóteses de sujeição passiva indireta, entretanto, isto é, tanto nos casos de representação como nos de substituição, é a própria figura do sujeito passivo da obrigação tributária que se concretiza em pessoa diversa daquela que esteja em relação com o fato gerador (ou seja, do sujeito passivo direto), ou, por outras palavras, aquela pessoa diversa torna-se, para todos os efeitos legais, o próprio contribuinte do tributo. Fora dessas hipóteses, a menção feita pela lei, de pessoa diversa do contribuinte, poderá ter efeitos de ordem administrativa, ou mesmo de ordem privada, estranha portanto ao direito tributário, mas não terá o efeito de criar relações de natureza tributária entre o fisco e a pessoa diversa do contribuinte, referida na lei.

O aspecto essencial da questão é com efeito êsse, de se verificar a existência e, no caso afirmativo, a natureza das relações criadas pela lei entre a pessoa por ela designada e o fisco. Diz, a êste propósito, Pugliese, combatendo expressamente a tese de Vanoni antes referida,[27] que essa tese só é exata quando a lei, ao prever ou determinar obrigatòriamente a repercussão, imponha obrigações de natureza tributária ao contribuinte de fato, mas observa que nessa hipótese é o próprio contribuinte de fato que se transforma em sujeito passivo da obrigação tributária, concomitantemente com o contribuinte de direito (sucessão *inter-vivos*, solidariedade, etc.) ou com exclusão dêste (substituição).[28] No mesmo sentido, Giannini, depois de exemplificar várias hipóteses em que a lei italiana atribui obrigações tributárias a pessoas diferentes da do sujeito passivo direto, diz que em todos êsses casos a pessoa designada é que assume a figura do contribuinte legal, isto é, do obrigado ao pagamento, porque só a êsse se refere a lei no tocante à definição do elemento pessoal do débito de impôsto: ao contrário, prossegue êste autor, as disposições legais que apenas concedem ou determinam a repercussão, em harmonia com o que seria o efeito espontâneo do processo econômico, não trazem por si sós quaisquer modificações à relação jurídica tributária no sentido de introduzir nesta um novo sujeito passivo; apenas dão origem a uma relação jurídica, distinta da obrigação tributária, a que se poderia chamar a relação jurídica da repercussão, e que se desenvolve

27 Cf. nota 25 supra.

28 Pugliese: *Instituciones de Derecho Financiero, Derecho Tributário*, México, 1939, p. 55.

Também o impôsto cobrado sôbre vendas mercantis, era insuscetível de restituição pelo decreto n.º 22.061, de 1932, mas o decreto-lei n.º 915, de 1.º de dezembro de 1938, atendendo a certa peculiaridade, autorizou a sua restituição, quando indevidamente cobrado (art. 5.º).

Confirmo, pois, a decisão de primeira instância.

---

entre a pessoa que pagou legalmente o impôsto, como sujeito ativo, e a pessoa que lhe deverá suportar em definitivo o ônus, como sujeito passivo; essa nova relação, entretanto, é estranha ao direito tributário.[29]

8. Fixados êstes princípios, é fácil verificar, se procurarmos fazer sua aplicação ao caso específico da lei brasileira do impôsto de consumo, que a referência, genérica no art. 2.º dessa lei, e específica no seu art. 99, ao consumidor, ou seja, ao contribuinte de fato ou econômico, não estabelece entre êsse e o fisco nenhuma relação de direito. Contribuinte do impôsto de consumo, no sentido de obrigado legalmente ao seu pagamento, é, com efeito, tão só e ùnicamente o produtor, compreendidos nesta palavra o fabricante (quanto aos produtos nacionais) e o importador (quanto aos produtos estrangeiros).

Um autorizado comentarista da lei brasileira, depois de afirmar êsse princípio, enumera três hipóteses que, no seu entender, constituem as únicas exceções a êle: a do impôsto de consumo da energia elétrica, cobrado diretamente do consumidor posteriormente ao consumo; a dos atacadistas e varejistas de jóias e obras de ourives, que devem pagar parte ou a totalidade do impôsto relativo a êsses artigos; e a do importador de artigos estrangeiros para consumo próprio.[30]

Dos três exemplos citados, entretanto, parece-nos que só é rigorosamente exato o terceiro. O impôsto de consumo sôbre a eletricidade, com efeito, embora cobrado *a posteriori*, é arrecadado por intermédio das respectivas emprêsas distribuidoras, que são as únicas responsáveis perante o fisco pela respectiva arrecadação, respondendo por esta pessoalmente quando não tenha sido feita do consumidor. No caso do impôsto de consumo sôbre jóias e obras de ourives, o atacadista ou o varejista é o próprio contribuinte legal quanto à parte do impôsto, ou à sua totalidade, que lhe incumba pagar. Ùnicamente na hipótese do importador de artigos para consumo próprio é que de fato a lei desloca a obrigação legal de pagamento para o próprio consumidor;[31] mas nessa hipótese é evidente que a própria figura do produtor (no sentido específico de importador) confunde-se com a figura do consumidor, não ocorrendo portanto sequer o fenômeno da translação ou repercussão do impôsto, o que levaria mesmo à conclusão de ser o impôsto de consumo, nesse caso, um impôsto direto.

Em face do sistema da lei brasileira, portanto, o contribuinte legal é sempre o produtor (no sentido de fabricante ou de impor-

29 Giannini: *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milão, 1937, p. 147.

30 Antônio Leite: *Comentários à lei do impôsto de consumo*, Pôrto Alegre, s/d., pgs. 12 e 14 segs.

31 Decreto 26.149 cit., art. 58.

VISTA

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Peço vista dos autos.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Adiado o julgamento, por ter pedido vista dos autos o Sr. Ministro Sampaio Costa, após haverem votado os Srs. Ministros Relator e Revisor, aquêle dando provimento aos recursos para julgar a ação improcedente, e êste negando provimento aos recursos, para confirmar a decisão recorrida.

---

tador), inclusive na única exceção aparente, visto que nesta, embora o impôsto seja de fato cobrado do consumidor, entretanto, êste é o próprio produtor. Por conseguinte, a menção do contribuinte de fato, feita em alguns de seus dispositivos pela lei brasileira, não tem como conseqüência a atribuição àquele, de obrigações de natureza tributária, isto é, não cria qualquer relação jurídica entre o fisco e o contribuinte de fato: em conseqüência, não se pode, no regime da lei brasileira, pretender atribuir qualquer significação jurídica tributária à figura do contribuinte de fato.

A referência feita pela lei à pessoa do contribuinte de fato visa, assim, objetivos não tributários. Quando muito se lhe poderia atribuir como objetivo de natureza tributária *latu sensu*, o de definir o impôsto expressamente como de *consumo*, distinguindo-o formalmente do de *produção*, de competência concorrente estadual, e com o qual se poderia confundir dado o fato de incidir legalmente sôbre o produtor. A sua finalidade precípua, entretanto, terá sido a de legalizar formalmente a repercussão, isto é, fornecer ao contribuinte de direito um título jurídico para exercitar contra o contribuinte de fato o seu direito ao reembôlso do impôsto pago. Esta circunstância confirma, aliás, tudo quanto já foi exposto referentemente à natureza estritamente privada, e não tributária, das relações entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito, decorrentes do pagamento do impôsto por êste e do conseqüente fenômeno da repercussão, inclusive quanto às conseqüências dêste último fenômeno sôbre a restituição do indébito. Destas conseqüências a mais importante seria, num plano jurídico geral, ou mesmo num plano ético meta-jurídico, a do eventual enriquecimento ilícito do contribuinte de direito como conseqüência da repercussão aliada à posterior restituição; de todo o exposto, entretanto, resulta evidente que êsse problema se desenvolve num plano estritamente privado de relações post-tributárias entre contribuinte de fato e contribuinte de direito, relações essas às quais o fisco é totalmente estranho, e que não podem, por conseguinte, ser invocadas por êle como excludentes da obrigação que lhe incumbe de restituir o indébito, nem sequer como condicionantes dessa mesma obrigação.

9. Poderíamos ainda mencionar, a título simplesmente ilustrativo, uma hipótese paralela, e que, embora não restrita ao tema da repetição dos impostos indiretos, pode ser ligada a essa por uma certa similitude de raciocínio. Trata-se da repetição dos tributos pagos em

VOTO

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Tendo examinado cuidadosamente os autos, após pedido de vista, manifesto-me de acôrdo com o Sr. Ministro Relator. Embora provado que a cobrança tenha sido exorbitante, a verdade é que para o fim de restituir o excesso haveria mister que o A., ora apelado, pro-

estampilhas ou sêlos adesivos, quanto à qual se *encontram na legislação disposições expressamente denegatórias.*[32]

A denegação, em caráter absoluto, da restituição de impostos pagos em estampilhas pode ser fundamentada num raciocínio que é, pelo menos, engenhoso: a estampilha é simplesmente uma espécie de dinheiro cujo poder liberatório é limitado a um tipo específico de obrigações, as obrigações tributárias; nessas condições, a aquisição da estampilha não configura a extinção de nenhuma obrigação tributária, mesmo porque esta poderá nem ter surgido ao tempo em que a estampilha seja adquirida; em conseqüência, a eventual utilização posterior da estampilha, pelo contribuinte, em ato não sujeito ao impôsto, representa um ato espontâneo e pessoal, por cujas conseqüências o fisco, na qualidade de simples vendedor da estampilha como mercadoria, não pode ser chamado a responder: por uma aplicação *sui-generis* do princípio do *cavet emptor*, o fisco abriga-se, assim, por detrás da regra de que o vendedor não responde pelo mau uso que da mercadoria faça o comprador.

Êste raciocínio poderia ser aparentado ao utilizado pelo fisco em matéria de restituição de impostos indiretos, no sentido de que a compra da estampilha representa uma antecipação do recolhimento do impôsto por conta de ato futuro, como também o pagamento do impôsto pelo contribuinte de direito é uma mera antecipação do recolhimento do impôsto por conta de terceiro.

A assimilação das hipóteses, entretanto, além de basear-se numa falsa premissa, é ainda inexata. A premissa é falsa porque o raciocínio relativo ao pagamento em estampilhas é enganoso: de fato a compra da estampilha não configura solução de obrigação tributária; mas, porisso mesmo, a circunstância de ser ou não devido o impôsto deve ser apurada no momento em que ocorra a solução da obrigação, isto é, na oportunidade do emprêgo da estampilha. Se nesse momento se verificar que o impôsto era indevido, não será uma circunstância puramente formal, ligada ao método ou processo da arrecadação do tributo, que poderá ser erigida em obstáculo absoluto à sua restituição, e até mesmo, face ao § 4.º do art. 141 da Constituição, em obstáculo absoluto à apreciação do mérito pelo Judiciário.[33]

Além disso, a assimilação das hipótese do pagamento em estampilhas e do pagamento de impôsto indireto seria inexata, porquanto se a primeira é de antecipação por conta de ato futuro, a segunda é

32 Lei do sêlo federal, decreto-lei n.º 4.655 de 3-9-42, art. 101 das Normas Gerais; Código de impostos e taxas do Estado de São Paulo, art. 4.º do Livro XXIII.

33 Por êstes fundamentos, o Tribunal de Justiça de São Paulo tem negado sistemàticamente aplicação ao dispositivo da lei paulista citada na nota anterior: *Revista dos Tribunais*, vol. 131, p. 251; vol. 134, p. 304; vol. 138, p. 240; vol. 147, p. 156.

vasse haver consumido, em uso próprio, a mercadoria; não havê-la introduzido no comércio. Ora, o documento junto aos autos — carta-patente do registro comercial —, que serviu de prova fundamental para a sentença, não especifica com precisão quais os produtos industriais e de comércio do apelado, por isso que assinala, dentre os especificados, *outros materiais*, também obje-

---

de antecipação por conta de terceiro, mas em referência a um ato presente, a saída da mercadoria das fábricas ou alfândegas, que, de acôrdo com o art. 2.º do Regulamento do impôsto de consumo, constitui o fato gerador dêsse tributo. Por conseguinte, em relação ao impôsto de consumo as circunstâncias do débito tributário terão de ser apreciadas no momento do respectivo fato gerador, com referência à pessoa que esteja em relação de causa e efeito com êsse fato gerador. Ora, como já deixamos amplamente demonstrado, essa pessoa é o próprio contribuinte de direito (fabricante ou importador), o que relega as eventuais relações entre êles e o contribuinte de fato para um plano estranho ao direito tributário.

10. Em face de todo o exposto, a nossa conclusão é forçosamente no sentido de que o acórdão do Tribunal Federal de Recursos, que deu motivo a estas notas, chegou a uma solução menos exata do problema proposto; e que mesmo a sentença de primeira instância, e o voto vencido que a confirmava, padecem de inexatidão paralela, em virtude de condicionarem a solução adotada a um aspecto meramente marginal da hipótese considerada.

Tudo isso decorre, como a nossa exposição terá deixado claro, de uma defeituosa colocação adotada para o problema, implantando-o sôbre o fenômeno da repercussão, de natureza tìpicamente econômica, e, portanto, inadequado para sôbre êle se assentarem conclusões jurídicas, deixando por outro lado inteiramente de parte a focalização do assunto à luz do único raciocínio jurídico suscetível de conduzir a uma solução adequada, que seria o raciocínio baseado na pesquisa do título jurídico para a propositura da ação de repetição. Nem sequer, com efeito, no caso específico da lei do impôsto de consumo, a referência legal à pessoa do contribuinte de fato implica na atribuição de um reconhecimento jurídico daquela figura econômica decorrente da repercussão, que fôsse suficiente para alterar substancialmente a colocação do problema sob o ângulo da qualidade para agir, por forma a admitir o deslocamento daquela legitimidade, da pessoa definida do contribuinte legal para a pessoa indiscriminada do consumidor.

Cumpre esperar, portanto, que o Tribunal, melhor ponderando o assunto, venha de futuro a adotar a linha já traçada pelo Supremo Tribunal Federal, o que por sua vez conduziria as instâncias administrativas a rever a sua atual posição neste importante problema da repetição dos impostos indiretos.

RUBENS GOMES DE SOUSA

Professor na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de S. Paulo e na Escola de Sociologia de S. Paulo

to de comércio. Logo, não pode, por si só, a meu ver, ter fôrça bastante para corroborar o alegado pelo apelado, isto é, não comerciar com a mercadoria; tê-la importado para consumo próprio, e não havê-la transferido a terceiro.

Dou, pois, provimento ao recurso para julgar improcedente a ação.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Por maioria de votos, deram provimento à apelação e ao recurso de ofício, para julgarem procedente a ação, contra o voto do Sr. Ministro Elmano Cruz, que confirmava a sentença recorrida.