IMPÔSTO INDIRETO — RESTITUIÇÃO

— O contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do tributo pode demandar a sua restituição, ainda que tenha recuperado de terceiro o respectivo montante.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Café Moka — Torrefação e Moagem Ltda. *versus* Estado de São Paulo
Apelação cível n.º 100.201 — Relator: Sr. Desembargador
ALCEU FERNANDES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível nº 100.201, da comarca de São Paulo, em que é apelante Café Moka — Torrefação e Moagem Ltda., sendo apelada a Fazenda do Estado:

1. Sem discrepância de votos, em Tribunal Pleno, o Pretório Excelso decidiu, em 1957, que o impôsto de vendas e consignações não pode incidir sôbre a parcela referente ao impôsto de consumo. Não se trata de definir competências entre a União e o Estado, nem se discute lei federal, em caso de impôsto estadual indevido, assinala um dos votos vencedores; cuida-se, na verdade, de uma superincidência indevida (recurso em mandado de segurança nº 4.601, do Rio Grande do Sul, em 31 de julho de 1957).

E êsse entendimento continua a preponderar na mais alta Côrte de Justiça (*Revista dos Tribunais*, vol. 291/490-491).

Não se compreende, pois, a insistência dos arestos locais, em sentido contrário, mesmo porque a jurisprudência do Supremo Tribunal encontra ressonância em nosso ordenamento jurídico geral e em sérias razões de ordem doutrinária e econômica.

Neste passo não é demasia rememorar a lição de Aliomar Baleeiro.

Os impostos de consumo são os que mais se prestam à repercussão. A experiência mostra que, muitas vêzes, os contribuintes de direito se conservam indiferentes às majorações do ônus e até as acolhem com simpatia quando elas lhe propiciam elevação de preços tabelados. Contam com o caráter anestésico do tributo, que fragmentado em cada parcela da despesa, passa despercebido do contribuinte de fato, que dêle, em geral, não tem consciência.

E como impôsto indireto, aplicado sôbre a generalidade das mercadorias, o de vendas, em geral, sobrecarrega os preços, onerando, regressivamente, as classes de menor capacidade econômica. Sob êsse ponto-de-vista, merece a mesma censura feita ao impôsto de consumo (Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciências das Finanças*, vol. II. ns. 310 e 383).

Fazer incidir um impôsto sôbre o outro consiste, portanto, além do mais, em aumentar o sacrifício das classes hipossuficientes econômicamente, com sérias repercussões sociais.

2. Respeito ao problema da viabilidade da ação de repetição do indébito, na espécie, é inegável que ficou bem resolvido no venerando aresto embargado.

Trata-se, na hipótese, de recuperação de impôsto, sem causa jurídica, e pago mediante coação legal.

Certo, a repetição do pagamento indevido é uma das aplicações tradicionais do princípio de que ninguém deve locupletar-se à custa alheia.

Mas, o conceito de pagamento indevido é por demais amplo, abrangendo tôdas as hipóteses em que entre o suposto credor e o suposto devedor não existe nenhuma espécie de obrigação vencida ou a têrmo, nem principal, nem subsidiária, nem civil, nem natural, nem conjunta, nem solidária, achando-se estruturado no art. 964 do Código Civil, de forma cristalina.

E, na ação de repetição do pagamento indevido, deverá o *solvens* provar em primeiro lugar, que efetuou o pagamento; em segundo lugar, que pagou o que não devia; e, finalmente, em terceiro lugar, que pagou por êrro, ou coagido (Carvalho Santos, comentário ao art. 964 do Código Civil).

In casu tais requisitos estão plenamente configurados, de sorte que incensurável é o venerando acórdão recorrido.

3. Nem vale insistir na ausência de empobrecimento, dada a recuperação econômica do impôsto, no ato da venda, por via de inclusão no preço do produto.

A ação é de repetição do indébito, cujos requisitos já foram enumerados, não se incluindo entre êles o empobrecimento.

Mas, mesmo em se tratando de enriquecimento sem causa, a verdade é que o conceito de empobrecimento, conforme assinala Agostinho Alvim, em magnífico trabalho sôbre o assunto, é muito extenso.

E, aliás, requisito que, excepcionalmente, pode faltar; ou então devemos dar ao têrmo um sentido que foge, inteiramente, ao conceito que êle tem na teoria do patrimônio.

A idéia corrente na doutrina, a respeito, é a de que não é indispensável que o patrimônio do reclamante registre uma baixa de valor (Agostinho Alvim, *Do Enriquecimento Sem Causa* pág. 21).

Nesse sentido, aliás, bastante expressivo é o direito germânico:

"Wer durch die Leistung eines anderen oder in sonstiger Weise auf dessen Kosten etwas ohne rechtlichen Grund erlangt, ist ihm zur herausgabe verpflichtet" etc (§ 812, do *BGB*, ed. Beck 1958).

O que se obteve sem justa causa, há de restituir-se à pessoa de quem se obteve.

Quase sempre, é verdade, o enriquecimento se opera sôbre o patrimônio do outro. Contudo, isso não é indispensável: a expressão "a expensas" abrange, também, os casos em que o obtido não pertencia ao patrimônio (Ennecerus, *Tratado de Derecho Civil*, trad. espanhola, *Derecho de Obligaciones*, § 218; conferir, também, Saleilles, *Étude sur la Théorie Générale de l'Obligation, d'après le premier Projet de Code Civil Allemand*, Paris, 1925, pág. 452, nota 1; Ripert, *La règle morale*, 3ª ed., nº 143).

Em nosso Direito, a conclusão é, igualmente, de que, como professa Agostinho Alvim, o empobrecimento, aqui ou ali, pode faltar, sem comprometer a figura do enriquecimento injustificado, ou, pelo menos, pode não existir no sentido de diminuição do patrimônio (op. cit., pág. 29).

4. Dir-se-á, porém, que se cogita de restituição de impôsto, e a matéria refoge ao âmbito do critério civilista.

Todavia, como observa Fritz Fleiner, "vai longe a afirmativa de que a Administração pública goza de privilégio contra a restituição de um pagamento indevido. Se o cidadão consegue provar que não se lhe poderia exigir pagamento algum, ou pelo menos na quantia que se lhe exigiu, então deve restituir-se. É o corolário de um Estado de Direito" (Fritz Fleiner, *Inst. de Derecho Administrativo*, trad. da 8ª ed. alemã, pág. 350).

E a calhar vem o ensinamento de Bielsa: o Direito Fiscal é Direito Público, mas no conjunto das instituições que o formam não só dominam princípios comuns como o Direito Civil, senão também regras que se consideram próprias dêste Direito. O pagamento do impôsto, ou melhor ainda, a contribuição fiscal, é precisamente uma das instituições influenciadas pelo Direito Civil. E o pagamento é indevido, em Direito Fiscal, quando é feito sem causa jurídica, ou seja, quando o dado em pagamento não se deve, e, mais claramente, quando o que paga não está obrigado a fazê-lo (Bielsa, *Estudios de Derecho Publico* vol. II, *Derecho Fiscal*, § 9, págs. 313 e segs.).

E veja-se, ainda, o ensinamento de Waline, exemplificando: "pode haver lugar para o juiz ordenar o reembôlso do indevido contra a Administração, se, após a entrega de uma licença de importação, a diferença de câmbio foi indevidamente exigida do importador, obrigado a pagar *pour obtenir dédouanement* (*Droit Administratif*, 8ª ed., nº 1.010, pág. 595).

Aliás, no campo do Direito Administrativo, aconselha Zanobini que se interprete a lei segundo os mesmos cânones válidos para a interpretação das leis em

geral. O insigne administrativista, embora faça restrições quanto à aplicação das normas de Direito Privado nas questões de Direito Administrativo, assinala, em face da lei italiana, a invocação dos princípios gerais do inteiro ordenamento jurídico (*Corso di Diritto Amministrativo*, 7ª ed. vol. I, nº 10, pág. 111).

E, entre nós, cumpre assinalar, não existe perfeitamente configurado o instituto da repetição do indevido, com características próprias, dentro da área exclusiva do Direito Tributário.

Assim, deve vigorar a regra do ordenamento geral, decorrente de um estado de direito, refletida de forma precisa no Código Civil.

Nesse sentido, é a valiosa opinião de Francisco Campos: "a obrigação de restituir é imposta, como regra geral, no art. 964, a todo aquêle que recebe o que lhe não é devido. Do pagamento de um impôsto, não se pode nunca dizer que seja voluntário, como quer o art. 965 do Código. O impôsto é pago sob coação da lei, e para que exista esta coação basta que exista a lei que cria a obrigação, de cujo inadimplemento resultam a ação executiva e os vários entraves criados à atividade do devedor omisso. É da falta de causa que decorre a obrigação de restituir o impôsto, e para reavê-lo, aquêle que o pagou não necessita provar o êrro, decidiu com acêrto o Tribunal de Apelação de São Paulo, acórdão de 20 de março de 1939. Melo Rocha, (*Revista de Crítica Judiciária*, vol. VII, págs. 541-70), desenvolve com muita proficiência a tese, e Tesoro (*Principii di Diritto Tributario*, pág. 145), invocando a norma geral de que todo pagamento pressupõe uma dívida e que aquêle que é efetuado sem ser devido é repetível, observa com propriedade que êste é um princípio com pleno valor em todos os ramos do Direito Privado e do Direito Público; assim, também nas obrigações tributárias, prevalecem tal regra e aquela segundo a qual quem por êrro ou cientemente recebe o que não lhe é devido, está obrigado a restituí-lo àquele de quem indevidamente o recebeu. Subsiste, pois, para o Estado, a obrigação de restituir o impôsto, quando se verifica que o estabeleceu, cobrou e recebeu sem ter direito de fazê-lo; e, para quem pagou o impôsto assim cobrado indevidamente, o direito de repeti-lo" (Francisco Campos, *Direito Constitucional*, vol. I/164).

Pouco importa, pois, a circunstância de se cuidar do impôsto indireto.

O contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do tributo, o contribuinte de direito, é que tem, juridicamente, direito à sua restituição; o fato de já ter recuperado de terceiro o respectivo montante, além de ser um fato econômico e não jurídico, e por isso mesmo impossível de se apurar com segurança, daria, quando muito, direito ao terceiro para exigir, por sua vez, do contribuinte legal, a restituição.

É a lição de Rubens Gomes de Sousa, invocada, com propriedade, no venerando acórdão embargado, cujos fundamentos ficam integrando os do presente julgado.

5. Isto pôsto: Acordam, em Sexta Câmara Civil do Tribunal de Justiça, por maioria de votos, adotado o relatório de fls., dar provimento ao recurso para o fim de julgar procedente o pedido inicial.

Custas na forma da lei.

São Paulo, 29 de abril de 1960. — *Alceu Fernandes*, Presidente e Relator. — *G. Carmo Pinto*. — *Afonso André*, vencido, de acôrdo com a seguinte declaração de voto: 1. A Constituição federal reserva tôdas as trocas, desde a primeira, à competência impositiva dos Estados (art. 19, nº IV). Logo, não se pode fazer decorrer o impôsto de consumo dos próprios atos de troca. Isso seria transformá-lo no impôsto estadual sôbre vendas e consignações.

Pelas trocas, opera-se o consumo; e êste só será lícito, pagando-se um im-

pôsto à União. A própria troca, portanto, depende do impôsto federal, que se torna, assim, tributo liberatório de efeitos industriais para o comércio.

Liberado o produto pelo impôsto de consumo, então pode dar-se o fato mercantil da venda ou consignação. Satisfeito o Fisco federal, será lícito ao fabricante lançar a mercadoria no comércio, dando-a ao consumo, acompanhada da nota fiscal probante, para contrôle das autoridades.

O tributo estadual, por conseguinte, é posterior ao federal. Surge depois que êle percutiu. Encontra-o integrado na importância da venda ou consignação.

O exposto concorda com a doutrina desinteressada de Hensel, que mostra o paralelismo existente entre o impôsto de consumo e o aduaneiro: o aduaneiro se destina a permitir que o produto transponha a barreira alfandegária; o de consumo se exige para que o produto fique desvinculado para o comércio, podendo ser dado a consumo (cf. *Diritto Tributario*, ed. italiana de 1956, págs. 105/106, 122 e 344/345).

Apoiada na Constituição e na boa doutrina, a lei ordinária conceitua o impôsto de consumo, acertadamente, como vínculo fiscal sôbre produtos industriais destinados ao comércio. Daí dizer por exemplo, no art. 124 da Consolidação em vigor (Decreto nº 45.422, de 12 de fevereiro de 1959): "Art. 124. Nenhum produto sujeito a impôsto de consumo poderá sair da fábrica, nem ser exposto à venda, vendido ou mantido em depósito fora da fábrica, ainda que em armazéns gerais, sem estar acompanhado da nota fiscal, devendo os sujeitos à selagem direta estar estampilhados".

O fabricante contribui com o impôsto de consumo, para poder vender. Ao vender, cobra o preço que as condições do mercado permitam. Para que haja lucro, êsse preço deverá cobrir com sobras tôdas as despesas, inclusive a do impôsto de consumo.

O impôsto de vendas e consignações deve ser calculado sôbre a importância da venda ou consignação (Código de Impostos e Taxas, Livro I, art. 9º). A lei não manda deduzir quantia alguma, tenha ou não afinidade com fatôres que hajam concorrido para a formação do preço.

Logo, é absurdo pretender que o impôsto estadual deva recair sôbre a soma exigida pela venda, menos o valor do impôsto de consumo. Êste já está integrado na importância da venda; já foi pago, para que a venda pudesse ser feita lìcitamente; seu contribuinte não é o adquirente, mas o fabricante, antes do ato mercantil.

Entendimento diverso, com vistas aos arts. 2º e 99 das normas anteriores às vigentes, perdeu êsse apoio diante das revogações feitas pela Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958 (cf. alterações 1ª e 6ª).

2. Se indevida não era a parcela tributária estadual que a apelante quer repetir, por outro lado está comprovado que não houve prejuízo; e sem êste a repetição não encontra justificativa.

O douto acórdão dispensa o requisito do empobrecimento, apoiado em estudo do Prof. Agostinho Alvim. Mas êsse ilustre mestre ressalva, no seu trabalho, que "o requisito do empobrecimento é exigido pelos doutrinadores, em geral" (*Do enriquecimento sem causa*, pág. 20).

Se essa é a regra no Direito Privado, com razão maior há de ser no Direito Fiscal. Se o indivíduo não deve restituir quando quem pagou não empobreceu, por outro lado a restituição pelo Estado redunda em maior sacrifício para todos. Se o indevido beneficiou o Estado, atendeu-se ao bem comum, do qual participa quem pagou. Se benefício não houve seria iníquo sacrificar ainda mais a coletividade. Se houve benefício geral, cujo custo é sempre suportado pela massa dos consumidores, seria injusto que êstes pagassem duas vêzes uma parcela, em favor de quem colheu benefício e

não sofreu prejuízo, Sob qualquer aspecto, portanto, a repetição pretendida repousa num individualismo extremado, que o aprimoramento da idéia do justo não comporta.

O douto acórdão cita ainda, dentre outras, acertada lição de Francisco Campos, no sentido de não ser aplicável à repetição fiscal o art. 965 do Código Civil, o qual exige prova de êrro no pagamento. A razão disso é evidente, pois o preceito alude ao pagamento voluntário, ao passo que o contribuinte paga em face da fôrça impositiva do Estado.

Na espécie, porém, o problema é diverso. Tanto assim, que o mesmo Francisco Campos, chamado a examinar o requisito do prejuízo, assim se pronunciou à pág. 170, vol. I, do seu *Direito Constitucional*:

"Do outro lado, é evidente que essa coletividade, que espera da receita obtida pelo Estado um grande número de serviços de utilidade geral, indiscriminada e permanente, que lhe aumentou o bem-estar e a prosperidade, contribuiu, por sua vez, para absorver o tributo lançado sôbre a produção de um determinado produtor. Em outras palavras, o consumidor, assim considerado o total da população do Estado, efetuou solidàriamente com o produtor, e freqüentemente em vez dêste, o pagamento do impôsto.

No preço da mercadoria é, com efeito, sabido que o vendedor inclui a importância do tributo que a onera, agravando-a, muitas vêzes, com o intuito de arredondar aquêle preço ou de cobrir-se contra as flutuações do consumo. Quem paga o impôsto sôbre mercadorias não é assim, verdadeiramente, aquêle que as vende, mas o que as compra, ou o consumidor. Foi a coletividade quem pagou o impôsto mineiro sôbre o açúcar, e obrigá-la, o que vale dizer obrigar o Estado, a restituir êsse impôsto, seria fazê-la pagar duas vêzes êsse impôsto".

Diante de que, assim conclui o parecer de Francisco Campos, duas páginas adiante:

"4. Portanto, a Société Sucrière não tem direito de reavê-lo;

5. Nem seria moral que o reouvesse, da economia da coletividade, quando esta coletividade foi quem, afinal, suportou, na época, o ônus do impôsto".

Pelas expostas considerações é que, com a devida vênia, divirjo dos nobres votos vencedores; e assim, meu voto é pela confirmação da sentença.