IMPÔSTO — REPETIÇÃO — REPERCUSSÃO

— Não cabe repetição de impôsto de vendas e consignações calculado e pago sôbre impôsto de consumo.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Lanifício Inglês S. A. e outras *versus* Fazenda do Estado de São Paulo
Apelação cível n.º 108.167 — Relator: Sr. Desembargador
RAFAEL DE BARROS MONTEIRO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível nº 108.167, da comarca de São Paulo, em que são apelantes Lanifício Inglês S. A., Cia. Industrial e Agrícola "Boyes" e outras e apelada a Fazenda do Estado: Trata-se de ação ajuizada pelas autoras apelantes contra a Fazenda do Estado, objetivando a restituição das importâncias indevidamente cobradas pela ré, relativas ao impôsto de vendas e consignações calculado também sôbre a parcela do impôsto de consumo, tributo federal que incide sôbre a mercadoria ao sair da fábrica.

Aduz a inicial que, desde que o preço do produto e seu respectivo impôsto de consumo devem ser separados, incorporando-se êste naquele sòmente na mão do primeiro comprador, quando por êste revendido, a incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre a parcela referente ao impôsto de consumo importaria na tributação de um impôsto federal por impôsto estadual, sendo, pois, ilegal a exigência da Fazenda do Estado. Tendo sido ressaltada essa ilegalidade pelos nossos Tribunais, através de abundante jurisprudência considerando indevida a cobrança tal como vem procedendo a ré, deve a ação ser julgada procedente, com a condenação da ré à restituição do que indevidamente recebeu, com os juros da mora, custas e honorários de advogado.

Contestada pela Fazenda do Estado a ação, seguiu esta seus trâmites regulares, sendo, afinal, proferida a sentença de fls.; por essa decisão, foram as autoras julgadas carecedoras da ação intentada, com a sua condenação ao pagamento das custas processuais.

Inconformadas, apelam as vencidas, mas, segundo o entendimento da maioria da Turma Julgadora, de confirmar-se a decisão recorrida: Realmente, verifica-se dos autos que as autoras, de fato, efetuaram o recolhimento das importâncias relativas ao impôsto que

reputam indevido. Não provaram, contudo, que tivessem sofrido qualquer prejuízo com aquêle recolhimento, nem que êste, por qualquer forma, tivesse desfalcado seu patrimônio. É que as importâncias pagas foram por elas recuperadas em razão do fenômeno da repercussão ou translação, pelo que, em última análise, foram os adquirentes dos produtos de sua manufatura que vieram a suportar o ônus fiscal.

Tal foi admitido, implicitamente, pelas próprias apelantes, ao examinar, em suas razões de recurso, a matéria atinente à necessidade ou não do indagar-se a respeito da recuperação do tributo, quando da venda do produto. E foi, também, o que apurou a perícia contábil, conforme se vê de fls.

Se assim é, de evidência que não podia a ação vingar, na conformidade, aliás, com a copiosa jurisprudência citada pela recorrida em suas contrarazões, sendo de assinalar-se que aquela decisão que vem inserta na *Revista dos Tribunais*, vol. 284, pág. 359, segundo foi alegado sem contestação das apelantes, foi confirmada pelo egrégio Supremo Tribunal Federal (recurso extraordinário nº 42.645, *in Diário da Justiça*, da União, nº 253, de 12 de novembro de 1959, pág. 15.172).

Impõe-se, destarte, o não provimento do apêlo, a fim de que subsista, por seus fundamentos, na forma já acima consignada, a decisão recorrida.

Isto pôsto: Acordam, em Terceira Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado, por maioria de votos, adotado como parte integrante dêste, o relatório de fls., negar provimento à apelação, pagas as custas como de direito.

São Paulo, 4 de maio de 1961. — *R. F. Ferraz de Sampaio*, Presidente. — *Rafael de Barros Monteiro*, Relator designado. — *Heráclides Batalha de Camargo* — *Andrade Junqueira*, vencido de acôrdo com a seguinte declaração de voto: Dou provimento ao recurso para afastar a preliminar de mérito relativa à carência de ação por parte das autoras.

O impôsto de vendas e consignações devido ao Estado de São Paulo vem regulamentado no Livro I do Código de Impostos e Taxas, bem como em outras leis que a modificaram.

Ora, tôdas as leis que disciplinam a exigência e a cobrança dêsse tributo sòmente conhecem um contribuinte legal, que é aquêle que assume obrigações perante o Fisco de recolher o impôsto nas ocasiões próprias, responsabilizado pelos atrasos, pelas infrações e pelas sonegações porventura praticadas. Êsse contribuinte legal está obrigado mesmo a se inscrever em repartições fiscais (arts. 12 e segs. do Livro I); sòmente êle emite os documentos básicos para a incidência do tributo (arts. 89 e segs.); sòmente êle está sujeito à autuação por infração a dispositivos fiscais (arts. 176 e segs.); sòmente êsse contribuinte legal tem capacidade jurídica para defender-se administrativamente, interpondo defesa e recursos (Livro XV, arts. 1º e segs.); sòmente êsse contribuinte legal está sujeito à imposição de pagar a pesada multa de até dez vêzes o valor do impôsto devido (art. 4º do Livro XVI), muito embora a mercadoria já tenha sido consumida e não possa êle cobrar dêsse consumidor o impôsto que não foi recolhido e a multa imposta.

Resulta daí que não há perante o Fisco outro contribuinte do impôsto de vendas e consignações senão aquêle previsto em lei; se a mercadoria não pagou o impôsto e foi consumida, o impôsto que deveria ter sido pago e não o foi, será cobrado dêsse contribuinte legal, não interessando ao Fisco a questão da repercussão dos impostos chamados indiretos.

Daí a observação correta e percuciente do renomado estudioso do Direito Fiscal, Tito Rezende, segundo a qual, o Fisco sòmente se lembra de que tal ou qual impôsto é indireto quando é chamado a Juízo para devolver o im-

pôsto cobrado em desacôrdo com a lei, pois no momento da cobrança pouco se lhe importa se o impôsto, que era devido, não tenha sido incorporado ao preço da mercadoria (*Manual do Impôsto de Consumo,* tomo I, 1951, págs. 96/97).

Aliás, a tese sustentada pela Fazenda está em franca oposição àquela sustentada por ela própria nas ações em que as contribuintes do impôsto de vendas e consignações pretendem se eximir do pagamento dêsse tributo sôbre a parcela do impôsto de consumo; em tais ações a Fazenda do Estado tem sustentado, com apoio em grandes mestres de Direito, que o fenômeno da translação ou repercussão dos impostos "é sempre um fenômeno econômico e não jurídico", como ensina Rubens Gomes de Sousa (*Estudos de Direito Tributário,* págs. 60 e 61) e Gilberto de Ulhoa Canto (*Temas de Direito Tributário,* pág. 316) e vários outros.

O que interessa, objetivamente, é verificar que, "nos casos de impostos indiretos a lei só reconhece um contribuinte, que é aquêle que está obrigado a recolher o tributo, as mais das vêzes por antecipação, para em seguida recuperá-lo do comprador seguinte e assim sucessivamente até o consumidor final" (Rubens Gomes de Sousa, ob. cit., pág. 58), pois êsse contribuinte legal é o "sujeito passivo da obrigação" no tocante ao Direito Tributário, pois, como ensina Pugliese (*Instituições de Direito Financeiro — Direito Tributário,* tradução espanhola de José Silva, págs. 54 a 56), êsse direito, ao contrário da ciência das finanças, "preocupa-se tão-sòmente com o contribuinte de direito e desinteressa-se do contribuinte de fato, que pode, como sabemos, não coincidir com o primeiro, por causa do fenômeno da translação dos tributos".

Portanto, em tese, assiste às autoras o direito à repetição do impôsto de vendas e consignações.

E essa repetição independe da prova de enriquecimento por parte do Fisco e de conseqüente empobrecimento do contribuinte.

Não há que estabelecer paralelo entre a repetição no Direito Tributário e nas relações entre particulares.

O pagamento dos impostos, como condição para a efetivação do comércio de mercadorias sujeitas a tributos, não se pode afirmar que é voluntário, espontâneo; pelo contrário, o pagamento resulta de obediência a leis e regulamentos, bem como a exigências de ordem administrativa da autoridade pública, ficando os contribuintes sujeitos a autuação em caso de desobediência, com apreensão das mercadorias negociadas sem o pagamento do impôsto, como o exigem as autoridades fiscais. Resulta daí que todo pagamento de impôsto é coativo.

Ora, o Poder Público sòmente pode cobrar os tributos previstos em lei; e se efetua cobrança em desacôrdo com os preceitos legais, ocorre então a "falta de justa causa" para êsse procedimento, o que, por si só, é suficiente para determinar a repetição, como ocorreria com qualquer outro ato da autoridade pública que causasse um dano ao cidadão e que não estivesse lastreado na lei.

Se o impôsto, que se pretende repetir, não houvesse sido acolhido pelo contribuinte como condição para efetivação da venda de suas mercadorias, isto é, se houvesse sido sonegado pelo contribuinte, em tese ao Fisco caberia o direito de se valer do Poder Judiciário para cobrá-lo do contribuinte faltoso, ou então lhe caberia também o direito de aplicar-lhe as sanções legais; ora, se se verificar que o impôsto sonegado era indevido, a pretensão fiscal será julgada improcedente, por falta de justa causa; ora, então por que o contribuinte, sujeitando-se à exigência da autoridade fiscal, exigência que a Fazenda do Estado entende legítima, recolheu o tributo, ficará então em situação inferior à daquele contribuinte que sonegou o impôsto, desrespeitando a exigência da autoridade constituída?

O que sonegou, estará livre de recolher o tributo porque o Judiciário proclamou a improcedência da pretensão fiscal; mas, o que recolheu não poderá repeti-lo porque, embora não havendo justa causa, o impôsto teria recaído sôbre as costas do consumidor; evidentemente que essa situação injusta não pode receber o beneplácito do Judiciário.

Isso levaria ao absurdo de se permitir a arbitrariedade na cobrança dos impostos indiretos, pois, uma vez pagos, o contribuinte deverá dar o fato como "consumado", o que contraria o preceito da Lei Maior, que proíbe ao próprio legislador fazer uma lei que mande excluir "da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual" (art. 141, § 4º).

Se o contribuinte poderia evitar a cobrança ilegal por via do mandado de segurança ou de ação ordinária, o que entravaria o seu comércio, poderá fazê-lo por via indireta, pleiteando a restituição daquilo que pagou "sem justa causa".

Nessa matéria, rege o princípio *solve et repete*, proclamou o colendo Supremo Tribunal Federal (*Revista dos Tribunais*, vol. 275/906).

E de mais a mais, como se observou nesse julgado, "o preço não é alguma coisa que fique sempre ao exclusivo arbítrio do vendedor, estando na dependência das cotações do produto, seja no mercado interno, seja no externo", de modo que nunca se pode afirmar, com certeza, que o impôsto indireto foi descarregado no primeiro consumidor.

E para demonstrá-lo basta considerar a seguinte hipótese, muitas vêzes realmente acontecida neste Estado com relação ao impôsto em causa: dois industriais que produzissem o mesmo produto, sendo que um obteve mandado de segurança para evitar a cobrança do impôsto, ao passo que o outro, por entender cabível o mandado de segurança ou por motivo de urgência na efetivação do negócio, recolheu o tributo para repetí-lo posteriormente; portanto, duas vendas simultâneas, do mesmo produto, pelo mesmo preço vigorante no mercado, pois, à evidência o industrial que não pagou o impôsto em razão de obtenção de liminar ou de sentença final, sujeita a recurso de ofício, cobrou pelo produto o mesmo preço cobrado pelo que pagou o impôsto, pois a compra-e-venda se efetiva sem consideração aos possíveis tributos que o vendedor esteja obrigado a pagar; aliás, sequer consta da nota fiscal o montante do impôsto de vendas e consignações.

O industrial que pagou o impôsto ficou no desembôlso do impôsto que pagou e que era indevido.

E aí então já se passa para um outro aspecto da questão: o industrial que obteve mandado de segurança em primeira instância para não pagar o impôsto de vendas e consignações e que viu essa sentença reformada, obrigado, portanto, a recolher o impôsto que deixara de pagar em tempo oportuno; a mercadoria teria sido vendida, em tese, sem imputação do impôsto; o industrial, por êsse fato, não poderá cobrar do consumidor que a adquiriu o impôsto que era devido e não foi computado, pois a compra-e-venda é feita sem consideração à questão fiscal, bastando, diz a lei, mútuo consenso sôbre a coisa, o preço e o meio de pagamento.

Ficou ou não o contribuinte legal no desembôlso dessa importância correspondente ao impôsto ilegal que se viu obrigado a recolher?

As autoras, portanto, não são carecedoras da ação proposta. Voltem os autos à primeira instância para que o MM. Juiz aprecie o mérito da demanda, isto é, se os impostos devem ou não ser devolvidos em razão da alegada não incidência do impôsto de vendas e con-

signações sôbre a parcela do impôsto de consumo incidente sôbre as mercadorias produzidas pelas autoras, a respeito da qual a devolução a Fazenda alegou matéria preliminar de prescrição, e de mérito, constante da contestação.

Por êsse efeito dei provimento ao recurso.