IMPÔSTO INDIRETO — REPETIÇÃO

— Não cabe a repetição de impôsto indireto, como é o de vendas e consignações, já recuperado pelo contribuinte, mediante repercussão sôbre o comprador da mercadoria.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Estado de São Paulo *versus* Companhia Industrial e Comercial Brasmotor
Recurso de revista n.º 99.158 — Relator: Sr. Desembargador
AFONSO ANDRÉ

RELATÓRIO

1 — A Fazenda do Estado, inconformada com o venerando acórdão proferido pelo egrégio Terceiro Grupo de Câmaras Civis, nos embargos infringentes nº 99.158, da comarca da Capital, interpôs o presente recurso de revista, sustentando que, na interpretação do direito em tese, a decisão recorrida conflita com o venerando aresto proferido na apelação cível nº 90.817, da comarca da Capital, proferido pela egrégia Terceira Câmara Civil e confirmado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

Decidiu o venerando acórdão recorrido que, nos casos de restituição de impostos indevidos, não se faz mister a indagação dos requisitos básicos da ação *in rem verso* — o empobrecimento do *solvens* e o enriquecimento do *accipiens*, bastando, tão-só, a ocorrência da falta de causa da obrigação tributária.

Ao passo que o venerando acórdão apontado para confronto decidiu que não se repetem as importâncias mal recolhidas aos cofres públicos a título de impostos indiretos, a menos que provado o prejuízo ou dano do que reclama a restituição. E assim porque, nos impostos indiretos, o consumidor é o contribuinte econômico, pelo que a restituição ao contribuinte *de jure* envolveria o mesmo enriquecimento ilícito condenado por êste último (*Revista dos Tribunais*, vol. 284/359).

2 — O recurso foi contraminutado, sustentando a recorrida que deve prevalecer a tese esposada pelo acórdão recorrido.

3 — A Procuradoria-Geral da Justiça opinou pelo deferimento e pela procedência da revista.

4 — Extraiam-se cópias para os componentes da Egrégia Turma Julgadora.

Ao Exmo. Sr. Revisor.

São Paulo, 18 de julho de 1961. — *Andrade Junqueira.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de recurso de revista nº 99.158, da comarca de São Paulo, em que é recorrente a Fazenda do Estado, sendo recorrida a Companhia Industrial e Comercial Brasmotor: Acordam, em Câmaras Civis Reunidas do Tribunal de Justiça, por maioria de votos, julgar procedente a revista para cassar o acórdão recorrido, voltando os autos à Colenda Quinta Câmara Civil para os fins de direito.

De acôrdo com a jurisprudência vencedora neste tribunal, que é, também, a do Egrégio Supremo Tribunal Federal, na ação de repetição de impôsto indireto, como é o caso de vendas e consignações, o requisito do prejuízo do autor é imprescindível. Se o contribuinte, pelo fenômeno da repercussão tributária sôbre o comprador, transferiu a êste o seu prejuízo, não pode pretender do Fisco o pagamento de uma parcela que já recuperou. Isto seria um locupletamento à custa da própria coletividade consumidora, que carrega os tributos do Estado.

Custas na forma da lei.

São Paulo, 4 de outubro de 1961. — *Raphael de Barros Monteiro,* presidente. — *Afonso André,* relator designado. — *Pinto do Amaral,* vencido. — *Alcides Faro,* vencido. — *Pinheiro Machado.* — *Carvalho Pinto.* — *Euler Bueno.* — *R. F. Ferraz de Sampaio.* — *O. A. Bandeira de Mello.* — *Djalma Pinheiro Franco,* vencido. — *Vicente Sabino Júnior,* vencido. — *Ulisses Dória.* — *Cerqueira Leite.* — *Virgílio Manente.* — *Carvalho Filho.* — *Young da Costa Manso.* — *J. E. Coelho de Paula,* vencido. — *J. Guzzo.* — *G. Carmo Pinto,* vencido. — *Milton Evaristo dos Santos.* — *Cardoso Filho.* — *Alvaro Martiniano de Azevedo.* — *Andrade Junqueira,* vencido, de acôrdo com a seguinte declaração de voto: Sempre me manifestei pela legitimidade da cobrança do impôsto de vendas e consignações sôbre a parcela do impôsto de consumo que incide sôbre os produtos industriais.

Mas, na espécie, desde que há uma decisão judicial, transitada em julgado, no sentido da ilegitimidade da cobrança até então feita à autora, ora recorrida, essa questão fica afastada, restando tão-sòmente apreciar a questão da legitimidade de parte para a repetição do indevidamente pago aos cofres públicos.

Em matéria de restituição do indevido, mister se faz considerar que, nos casos de tributos, o pagamento por parte do contribuinte é sempre coativo, ao passo que entre particulares, via de regra, é voluntário.

E, sendo coativo o pagamento, a cobrança de impostos indevidos representa um ato ilegal por parte do Poder Público, pois êste sòmente pode cobrar os impostos previstos em lei.

A cobrança, em desconformidade com a lei, faz com que ela se torne sem justa causa, advindo daí o direito de quem pagou recuperar o indevidamente pago.

É um corolário de um Estado de Direito (Fritz Fleiner, *Instituciones de Derecho Administrativo,* tradução espanhora, 8ª ed., pág. 350; Bielsa, *Derecho Administrativo,* vol. III, pág. 492; Clóvis, vol. IV, *Comentários ao art. 965*).

O venerando acórdão, ao pé do qual se faz esta declaração de voto, sustentou que, se o contribuinte do impôsto conseguiu recuperá-lo, ressarciu-se do seu montante e, por isso, não lhe assiste direito em reaver uma importância que não saiu do seu patrimônio.

A dúvida, ou divergência jurisprudencial a respeito, surgiu em razão da confusão, lamentável por todos os títulos, que o mais alto intérprete da Constituição federal introduziu no tocante a uma corriqueira e velha questão tributária.

Num estado de Direito, como é o nosso, os tributos resultam de lei expressa, lei que define quem é o contribuinte do tributo, isto é, qual o cidadão, emprêsa ou entidade responsável pelo tributo perante o Fisco. Êsse contribuinte legal é o único que o Fisco conhece para o efeito de exigir-lhe o pagamento, assim como é o único a quem o Fisco concede o direito de reclamar contra a cobrança, interpondo os recursos legais, se necessários, à defesa do seu direito.

E o Direito Tributário é indiferente aos resultados e às conseqüências do tributo que cobra do contribuinte legal: não interessa ao Fisco saber se o contribuinte legal suportou, êle próprio, o tributo, ou se o descarregou por sôbre outro cidadão, quer em razão de contrato, quer em conseqüência de recuperação do tributo pela sua inclusão no preço da mercadoria.

A questão da repercussão dos impostos é matéria estudada na Ciência das Finanças, sendo indiferente ao Direito Tributário.

Mas, não obstante essa orientação fôsse mansa e pacífica na nossa doutrina e jurisprudência, acordes, aliás, com a doutrina clássica sôbre o assunto, certo, contudo, que o Colendo Supremo Tribunal Federal, com a devida vênia, saiu-se com uma novidade no campo do Direito Tributário, qual seja a de que, em se tratando de impostos indiretos, o contribuinte legal, que o recolhe e que por êle é responsável perante o Fisco, é um mero adiantador de tributos devidos por outrem, um mero agente arrecadador, uma espécie de coletor de impostos, sendo contribuinte verdadeiro e real aquêle que suporta o ônus, a quem o contribuinte legal cobra o tributo juntamente com o preço da mercadoria.

Segundo o entendimento dos corifeus dessa jurisprudência, os eminentes Srs. Ministros Gallotti, Mota Filho e Nélson Hungria, o contribuinte legal, que é o único que o Fisco conhece, não passa de um "Delegado do Fisco Federal", referindo-se ao caso específico do impôsto de consumo (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 59/69-70).

Foi com base nessa jurisprudência que o venerando acórdão decidiu que, se o impôsto indireto foi recuperado pelo contribuinte legal do contribuinte de fato, não há que argumentar com repetição, pois o contribuinte legal, simplesmente, adiantou um tributo que mais tarde recuperou do legítimo devedor.

Mas, *data venia*, a questão está mal posta na citada jurisprudência do mais alto intérprete da Constituição federal.

E está mal posta, não sòmente em relação ao impôsto de consumo, em relação ao qual ela se sedimentou, como, também, em relação a quaisquer impostos indiretos.

No tocante ao impôsto de consumo, porque o eminente Sr. Ministro Gallotti partiu de um pressuposto falso, qual seja, o de tomar o vocábulo "consumo" no seu significado gramatical, quando a lei fiscal federal dá a êsse vocábulo em significado próprio; consumo, segundo a lei federal que rege o impôsto aludido significa "sair da fábrica", "ser exposto à venda", "vendido" ou ainda "mantido em depósito fora da fábrica", como está expresso no art. 134 do Regulamento do Impôsto de Consumo, tanto assim que produto algum, sujeito a impôsto de consumo, pode sair da fábrica ou alfândega, sem estar com o impôsto de consumo pago e recolhido, muito embora o contribuinte mantenha a mercadoria em estoque, sem vendê-la.

E, se assim é no tocante ao impôsto de consumo que motivou a citada jurisprudência, com muito maior razão ainda no tocante ao impôsto de vendas e consignações, cuja legislação estadual não contém norma determinando que seja cobrado do comprador ou que figure em apartado na nota fiscal.

O impôsto de vendas e consignações é devido pelos contribuintes previstos na legislação própria; êsses são os únicos que têm obrigações e direitos perante o Fisco estadual; são os únicos aos quais o Fisco estadual pode exigir o pagamento; e, como corolário dessa situação de contribuinte legal, que é o único que o Fisco conhece e admite, também é o único que pode pleitear a restituição de impostos mal pagos, pois ao Fisco é indiferente a situação do consumidor da mercadoria tributada pelo impôsto de vendas e consignações.

Essa a lição da doutrina, em que se apoiou o venerando acórdão recorrido (Francisco de Campos, *Direito Constitucional*, vol. I, pág. 164; Bielsa, *Estudios de Derecho Publico*, vol. II, págs. 313 e segs.; e Fritz Fleiner, *Inst. de Derecho Administrativo*, tradução espanhola, 8ª ed., pág. 350).

E se assiste a êsse contribuinte legal o direito de repetir, dada a falta de justa causa para a cobrança, a questão do empobrecimento de quem pagou fica em segundo plano, como que desaparece

diante a relevância da matéria de Direito Público que a tese envolve.

Basta considerar o seguinte: se um contribuinte legal tem o indiscutível direito de impetrar mandado de segurança para evitar a cobrança do tributo, com mais razão ainda se há de outorgar-lhe o direito de, tendo pago o tributo, vir a juízo repetir o que pagou sem justa causa.

Se o contribuinte que lesou o Fisco, deixando de pagar o tributo exigido, pode, na defesa que apresentar por ocasião da cobrança, alegar a falta de justa causa para a ação fiscal, com muito mais razão ainda se há de reconhecer êsse direito ao contribuinte que, obedecendo a uma imposição da autoridade fiscal, recolheu o tributo indevido.

Paul Hugon, professor universitário e autor de um livro valioso e sério, denominado *O Impôsto,* após fazer um estudo minucioso sôbre a percussão, a repercussão e a incidência dos impostos diretos e indiretos, conclui pela seguinte forma: "Convém, sempre, levar em conta que é por intermédio da lei da oferta e da procura que a repercussão se produz e a incidência se estabelece e, em conseqüência, estando êstes fenômenos ligados ao do valor, são complexos e estão sujeitos, em certo grau, à interferência de elementos psicológicos de difícil previsão.

Neste domínio, pois, jamais devemos perder de vista que: os fenômenos de repercussão não podem ser condensados em um pequeno número de regras; estas regras, necessàriamente numerosas, não podem ter um rigor absoluto; e, por conseguinte, a prudência se impõe sempre que se trate de prever qual a direção e os efeitos da repercussão" (ob. cit., pág. 109).

No entanto, o que se tem visto, em várias decisões do Colendo Supremo Tribunal Federal, é o reconhecimento do fenômeno da repercussão, pura e simplesmente, em razão do fato da lei fiscal determinar que da nota fiscal fique constando, em separado, o montante do impôsto de consumo pago.

Chega-se a essa conclusão aprioristicamente, sem cogitar dos inúmeros fatôres apontados pelos economistas como influenciadores dêsse fenômeno.

E para demonstrá-lo basta considerar a situação do comerciante que pagou o impôsto em face daquele que não o pagou, quer por sonegá-lo, quer por haver obtido mandado de segurança preventivo; o que pagou foi obrigado a vender por menor preço a sua mercadoria, por que êsse era o preço pelo qual estava sendo vendida pelo comerciante que havia obtido o mandado de segurança preventivo; então, chega-se à conclusão de que não basta verificar na contabilidade do comerciante que o preço do impôsto foi computado na venda da mercadoria ao consumidor, mas, sim, verificar se o preço de venda foi o mesmo pelo qual a mercadoria estava sendo vendida, na praça, no mesmo dia em que a operação tributada ocorreu.

O simples fato de um comerciante estar sujeito ao pagamento do tributo, ao passo que outro não está, em razão de concessão de mandado de segurança preventivo, já constitui um motivo de redução de vendas por parte daquele, o que, em última análise, influi sôbre o problema da repercussão, porque diminui os lucros do contribuinte sujeito ao tributo.

E por aí se verifica como é difícil afirmar se houve, ou não, empobrecimento do contribuinte legal que recolheu o tributo.

O venerando acórdão recorrido, baseado em Agostinho Alvim (*Do Enriquecimento sem Causa,* págs. 21 e 29), sustenta que êsse 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.

Sou mais radical, pois entendo que, em se tratando de matéria de Direito Público, o problema do enriquecimento sem causa não interfere com o direito do contribuinte à restituição; cuida-se, sim, de desfazer um ato ilegal do Poder Público, ilegal como o seria a apropria-

ção de um bem particular sem a devida indenização ou a demissão de um servidor sem obediência aos trâmites legais; em tôdas essas hipóteses, se a parte recorre ao Judiciário, determina êste que o Poder Público obedeça à lei, ou devolvendo o bem ao particular, ou indenizando-o ou, ainda, fazendo o servidor voltar ao emprêgo público.

Tudo isso convence de que deve prevalecer, no assunto, a tese: quer se trate de impôsto direto ou indireto, cabe ao contribuinte legal o direito de repeti-lo, se indevido; e, para a ação de repetição, é irrelevante o problema da percussão ou repercussão dos tributos.

Êsses os fundamentos pelos quais discordei da douta maioria.