IMPÔSTO INDIRETO – REPETIÇÃO

– Não basta a ausência de causa, para a repetição do impôsto indireto; é preciso também a prova de que o reclamante suportou o tributo e não o adquirente da mercadoria.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Estado de São Paulo *versus* Auto Asbestos S. A.
Recurso de revista nº 101.156 — Relator: Sr. Desembargador HENRIQUE MACHADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de recurso de revista nº 101.156, da comarca de São Paulo, em que é recorrente a Fazenda do Estado é recorrida Auto Asbestos S.A.: Acordam, em sessão das Câmaras Civis Reunidas, do Tribunal de Justiça, adotado o relatório de fls., como parte integrante dêste, julgar procedente a revista, por maioria de votos.

O egrégio Terceiro Grupo, em cumprimento ao venerando acórdão do egrégio Supremo Tribunal Federal, deferiu a revista, ficando por essa forma assentado que ocorria na espécie, de fato, o alegado dissídio jurisprudencial.

E êste não se limitava, exclusivamente, à questão da sustentação de ser fato notório, ou não, que nos impostos indiretos, o industrial e o comerciante descarregam no consumidor a carga fiscal, adicionando o valor do impôsto no *quantum* do preço. Sim, também, na solução dada às controvérsias suscitadas, quer no acórdão recorrido, quer no apontado para confronto, aquêle julgando procedente a cobrança da repetição do indébito e êste julgando-a improcedente, no primeiro exigindo-se, do réu, isto é, do fisco estadual a demonstração de que a parcela do impôsto de vendas e consignações, sôbre o do consumo, não foi suportada pelo industrial ou comerciante, e, no segundo, exigindo-se essa prova do autor, ou seja, do industrial ou comerciante.

A divergência, como se vê, na interpretação do direito em tese, era indiscutível, como decidido ficou aliás pelo egrégio Supremo Tribunal Federal.

E, pois, na ultimação do julgamento do recurso de revista, em sua segunda fase, há de êste tribunal, por estas mesmas Câmaras, adotar a tese que lhe parece mais certa e jurídica.

Por sua maioria, entendem mais exata a tese de que, na ação de repetição do indébito, êste decorrente de impôsto indireto repercutindo no preço da mercadoria e suportado pelo adquirente, não basta para legitimá-la a ocorrência do pagamento sem causa, tornando-se indispensável, igualmente, a demonstração do legítimo interêsse da parte do autor, isto é, de que suportou o tributo e não adquirente da mercadoria.

Ao autor da demanda é que compete o ônus da prova, para a demonstração de que suportou o tributo indevido.

Acresce que, se de fato tivesse suportado o tributo, seria êle o primeiro a demonstrar êsse fato, dado que então dúvida alguma teria no atendimento da repetição, com o que se evitariam as discussões aqui suscitadas.

A falta de justa causa, a que se apega a corrente oposta, não pode sobrepor-se à do legítimo interêsse, mesmo porque se estaria a restituir um impôsto a quem não o pagou, afrontando-se a regra moral impeditiva do enriquecimento contrário ao direito, ou, como já se decidiu, estar-se-ia a "tirar de quem recebeu sem causa, para dar a quem prejuízo algum sofreu com aquêle recebimento" (fls.).

Nesse mesmo julgado, assentou-se ainda com muita propriedade que "não há princípio jurídico, norma ou preceito de lei, que permita a alguém que realmente não pagou, mas apenas entregou certa quantia em determinado pagamento, exigir de quem indevidamente recebeu, para regressivamente, por sua vez, restituir àquele que, na verdade, foi o prejudicado pelo pagamento feito. Se os consumidores, na espécie, repetissem a questionada parcela do impôsto contra as apeladas, e estas o satisfizessem, seria de se acolher, agora, a sua pretensão contra a ré. Isso é o direito de regresso. Caso contrário, mais natural, simples e jurídico, que os que realmente pagaram repitam de quem realmente recebeu indevidamente: a Fazenda estadual. Fora de dúvida que esta não poderá jamais legitimar, face aos julgados que tiveram como indevido o impôsto estadual sôbre a parcela do de consumo, as parcelas que a êsse título recebeu. Submissa a regra do art. 965 do Código Civil, terá que restituí-las. Mas àqueles que efetivamente as pagaram; sob pena de por sua vez, pagar mal, em restituição" (fls.).

Aliás, no recolhimento do tributo em questão, o comerciante ou industrial aparece como verdadeiro intermediário, isto é, recebe do consumidor e o entrega à Fazenda.

Por último, na escolha de quem deva, enriquecer, ilicitamente, entre o particular e a Administração pública, esta última é que deve ser preferida, uma vez que, afinal, por vias indiretas, o tributo voltará aos contribuintes, no atendimento dos interêsses gerais.

Essas, as razões por que julgam procedente a revista, adotada a tese do acórdão padrão, certificado a fls.

São Paulo, 10 de julho de 1963 — *Amorim Lima*, pres. — *Henrique Machado*, relator designado — *Pinheiro Franco*, vencido — *Pinto do Amaral* — *Samuel Mourão* — *Ferraz de Sampaio* — *Sabino Júnior*, vencido — *Pinheiro Machado* — *Ulysses Dória* — *Cerqueira Leite*, vencido — *Góes Nobre* — *Paulo Otaviano* — *Maldonado Loureiro* — *Almeida Bicudo* — *Martiniano de Azevedo* — *João Guzzo* — *Francisco Negrisollo* — *Azevedo Júnior* — *Evaristo dos Santos* — *Octávio Gonzaga*, vencido — *João Del Nero* — *Lafayette Salles*, vencido, de acôrdo com a seguinte declaração de voto: A divergência havida e reconhecida pelo Excelso Pretório se prende só e exclusivamente, ao seguinte ponto: É fato notório que, nos impostos indiretos, o industrial e o comerciante descarregam no consumidor a carga fiscal, adicionando o valor do impôsto no *quantum* do preço?

O acórdão recorrido implìcitamente negou tal notoriedade, pois julgara procedente pedido de restituição de parcela de impôsto indireto, formulado por industrial ou comerciante, e argumentara que competia à Fazenda provar que a parcela indevida fôra adicionada ao preço da mercadoria e assim transferida ao consumidor, prova que a ré não fizera.

Já o aresto padrão entendeu constituir fato notório a transação efetuada por todo o comerciante ou produtor, transferindo ao consumidor o impôsto, mediante majoração do preço da mercadoria.

A matéria da divergência, portanto, difere de outras trazidas à Secção Civil. Cabe, agora, dirimir-se se efetivamente representa fato indiscutível que, nos impostos indiretos, o industrial e o comerciante descarregam o ônus fiscal no consumidor, adicionando o valor do impôsto ao *quantum* do preço.

Já diziam os canonistas: Fatos notórios são os fatos *quae sine tergiversatione aliqua celari non posunt*.

Mas primeiramente, o que vem a ser "repercussão ou descarga", fenômeno referido no aresto padrão?

Nitti, em seu clássico livro, assim a define: "Chama-se percussão o fato de o impôsto recair no contribuinte *de jure;* êste o paga, êle próprio, ou o faz transferir a outrem."

"A traslação do impôsto consiste no processo pelo qual o indivíduo percutido procura passar, parcial ou totalmente, sôbre terceiros, o encargo da imposição. Ela corresponde ao que os alemães chamam *ueberwalzung* e os inglêses *shifting*.

"Em outras palavras, há traslação do impôsto quando o contribuinte *de jure* descarrega o impôsto sôbre o contribuinte de fato que, ou, por sua vez, o transfere a outrem, ou então é atingido." (*Principes de Sciences des Finances*, pág. 389).

Traslação é, pois, o nome que se dá à transferência que o contribuinte faz, do impôsto que pagou, a outrem, descarregando neste o prejuízo sofrido com o ônus fiscal.

A teoria da traslação ingressou na ciência econômica graças aos fisiocratas.

Idearam-na os discípulos do Dr. Quesnay como parte complementar do princípio do impôsto único, de que faziam tanto alarido como alavanca para o reerguimento da economia geral.

Para traslação, no entender dos fisiocratas, o impôsto único, que cairia apenas sôbre a classe dos proprietários de imóveis, se difundiria sôbre as duas demais classes, os arrendatários e os industriais.

A traslação pretendida, entretanto, era mera utopia dos fisiocratas.

Ao ser pela primeira vez aplicada na prática, em três aldeias de Baden, acarretou, no espaço de três anos, tão incrível baixa nos preços das terras, que a idéia teve de ser imediatamente abandonada. (Schmolders, *Teoria General del Impuesto*, ed. castelhana de 1962, pág. 32).

Desacreditada no impôsto único, os economistas da Escola Liberal resolveram aproveitar a idéia para o sistema econômico que planejavam.

Utilizou-a Adam Shmith para a sua teoria da circulação econômica, aplicando o princípio da traslação para as suas idéias de salário, renda e benefício.

Na Economia Clássica teve a teoria da traslação largo desenvolvimento, principalmente na exposição de idéias sôbre mercado e preço. Foi a traslação considerada como episódio na formação do preço e se punha todo o empenho em explicá-la mediante a teoria do preço (Schmolders, ob. cit., pág. 117).

As idéias, como sêres, tem o período de crescimento e, não raro, a sua fase de apogeu e de declínio.

Vejamos pois, qual o conceito de que desfruta o da traslação do impôsto.

Em fins do século passado, Pantaleoni lançava o seu memorável livro, *Teoria della Translazione dei Tributi*.

Ao cuidar da ação dos impostos e taxas, Pantaleoni acentuou existirem diversos graus de traslação (ob. cit., ed. de 1958, pág. 14); ao estudar a divisão dos impostos em diretos e indiretos, mostrou, a princípio, constituir êrro dos fisiocratas pensar que só os indiretos são trasladáveis, e frisou, em seguida, que a traslação depende tanto das condições variáveis do mercado a ponto de

se tornar impossível a formulação de leis absolutas.

Em diversas passagens de sua obra, Pantaleoni mostra que a traslação ora se verifica, ora não, ora ocorre em parte, ora totalmente.

Ao tratar da "dinâmica" da traslação, Pantaleoni chama a atenção de que só se pode falar em traslação se a alteração de preço ocorrer ùnicamente pelo fator "impôsto". Se a alteração se verificar por uma conjuntura estranha ao ônus fiscal, impróprio falar-se em traslação: "Se a razão da permuta dos produtos e dos serviços de um contribuinte percutido mudasse, de modo a êle favorável, por motivos extrínsecos ao impôsto, por exemplo, por uma conjuntura e o contribuinte produtor se visse ainda duradouramente indenizado do impôsto, não diremos jamais haver aí uma traslação. Parece-me evidente que, quando a relação entre a oferta e a procura altere, independentemente da ação econômica do impôsto, e daí resulte um preço mais elevado para uma espécie de mercadoria de maneira que o produtor dela, mediante o aumento do preço, tem uma compensação, de que não gozava precedentemente ao impôsto. Com efeito, se o impôsto não gravasse o produtor, êle teria, além do ganho que resulta a mudança na relação entre a oferta e a procura, um ulterior ganho absorvido pelo impôsto. Em outros têrmos, considero que o impôsto não seria deslocado, mas pago em forma de *lucro cessans* (pág. 50).

Para Pantaleoni, as condições do mercado influem inequivocamente no aparecimento da traslação e no sentido que ela agirá. Não faltarão casos em que a traslação ao invés de ir para adiante, atingindo ao consumidor, atue em via oposta, alcançando aos vendedores. Há casos, frisa, em que o impôsto induz à restrição do consumo; então os vendedores ou sofrerão o dano, representado pela diminuição do consumo, ou farão uma diminuição de preço (pág. 168).

Da obra de Pantaleoni e das diversas leis que apresenta vê-se que é à sua época bastante duvidosa a necessidade da traslação, no preço da mercadoria, do impôsto lançado sôbre o comerciante ou industrial.

Passemos aos tempos atuais.

Para Dalton, a traslação do impôsto está na dependência das condições do mercado: "Relativamente aos impostos que gravam mercadorias em particular ou serviços, é possível enunciar dois princípios gerais. O primeiro diz que, permanecendo invariáveis todos os outros fatôres, quanto mais elástica fôr a procura, tanto mais incidirá o impôsto sôbre o vendedor. O segundo princípio estabelece que, permanecendo inalterados os outros fatôres, quanto mais elástica fôr a oferta, tanto mais incidirá o impôsto sôbre o comprador. Isso ocorre assim porque, quanto mais elástica fôr a procura, tanto mais ela se reduzirá como resultado de um determinado aumento de preço do objeto gravado e, em conseqüência, será menor o interêsse dos vendedores em elevar o preço. Por outra parte, quanto mais elástica fôr a oferta, tanto mais ela se reduzirá como resultado de determinado aumento no custo do produto (incluindo o impôsto) do objeto gravado e, em conseqüência, os compradores encontrarão menos proveito em resistir ao aumento do preço" (*Principios de Finanzas Publicas*, ed. argentina, pág. 64).

O egrégio Cosciani, por sua vez, também explica que a traslação pode efetuar-se para diante, para trás, em linha vertical ou em linha oblíqua, atingindo, nessa última hipótese, consumidores ou produtos absolutamente estranhos à imposição, fenômeno despercebido pelos antigos economistas.

Para ocorrer qualquer dessas espécies de traslação, mostra Cosciani, impõem-se múltiplos fatôres: 1º) o tempo (traslação a curto ou longo prazos); 2º) o montante do impôsto (alto ou baixo); 3º) a elasticidade da procura; 4º) a trajetória da curva de custos; 5º) a natureza do impôsto geral, ou especial; 6º) o regime econômico; 7º) a possibilidade de conservação ou não dos produtos; 8º) a agilidade no movimento de fatôres de produção de umas inversões, em outras etc. (*Princípios de Ciência de la Hacienda*, ed. espanhola, págs. 357 e segs.).

No Capítulo V de sua obra, Cosciani estuda o estranho fenômeno da traslação oblíqua, em que a carga fiscal imposta a

uma mercadoria é parcial ou inteiramente descarregada num bem completamente diverso. Examina os casos de transferência oblíqua, na hipótese de bens complementares, assim o impôsto sôbre a gasolina repercute sôbre o preço do automóvel; estuda o mesmo fenômeno nos bens substitutivos, por exemplo, o impôsto sôbre o gás refletir nos preços dos outros combustíveis; encara também a traslação oblíqua nos bens de oferta concorrente e de oferta conjunta ou complementar.

Diante da longa demonstração de Cosciani, chega-se à conclusão de inexistência de uma lei econômica, de descarga obrigatória, do impôsto de venda, sôbre a pessoa do comprador, com inclusão obrigatória no preço da mercadoria gravada. A difusão ou traslação do ônus fiscal depende de múltiplos fatôres que influem no mercado.

Taylor, professor de Economia na Universidade de Connecticut, acentua, de seu lado, que a traslação depende inteiramente da situação do mercado, da elasticidade da oferta ou da procura, e encerra, resumindo o seu ponto de vista: "A única conclusão categórica que se pode deduzir é a de que o alcance e a direção da traslação dependem do momento no mercado e que as generalizações não-condicionadas, nem limitadas, são perigosas quanto à traslação de determinados impostos" (*Economia de la Hacienda Publica*, ed. espanhola, pág. 311).

Também o eminente Somers descrê da teoria microeconômica da traslação: Ao seu ver, a teoria da traslação faz uso de uma teoria obsoleta de preços.

Para êle, a traslação se acha condicionada por múltiplos fatôres. Tais são as inúmeras influências que jogam na traslação ou não de um impôsto — frisa — que vários economistas julgam inútil formular regras a respeito": Alguns economistas têm ido tão longe com afirmar que, como o grau de traslação de um impôsto não pode ser medido, nada de útil pode ser dito sôbre êste problema".

Somers critica tal posição derrotista e continua: "Algumas vêzes se dá uma lista muito extensa e, conseguintemente desalentadora em extremo, do número de variáveis econômicas que se devem ter em conta numa análise adequada do processo de traslação, com a idéia de que o número de variáveis é tão grande que pràticamente não há nada que se dizer acêrca da incidência dos impostos. Êste tipo de atitude não considera nada as possibilidades inerentes a uma análise lógica. Primeiramente estudam-se sòmente uns tantos fatôres mais pertinentes. Obtém-se uma solução provisória e, depois, os fatôres que ficam fora da análise se introduzem um a um, e o resultado se vai modificando de acôrdo com os mesmos. A existência de um grande número de fatôres complica a análise, porém não necessàriamente faz com que a solução seja indeterminada. Temos que admitir que não se pode obter um resultado geral aplicável a todos os casos. Podem-se dar vários resultados que se obtém sob diversas condições e o analista pode esperar (geralmente em vão) que a solução obtida em determinadas condições não se vá aplicar indiscriminadamente a condições inteiramente distintas". (*Finanzas Publicas*, ed. mexicana, pág. 181).

Como se vê, a antiga teoria da traslação com o impôsto sempre se descarregando mediante adição ao preço da mercadoria gravada, está hodiernamente reduzida a inteiro descrédito.

Por isso mesmo, no prólogo à terceira edição do seu livro *Teoria Geral do Impôsto*, Schmolders explicou por que estudava a teoria da traslação apenas na parte histórica; é que presentemente outro interêsse ela não ofereceria.

Altera realisticamente Schmolders a colocação do tema. Ao invés da teoria da traslação, examina os efeitos do impôsto sob diversos ângulos: primeiro, os efeitos de simples notícia, depois os efeitos de mercado e de preço, e, finalmente, os efeitos de renda.

Para Schmolders, as conclusões de possível traslação do impôsto no preço serão sempre simplesmente hipotéticas. Primeiramente porque raramente é possível determinar exatamente a incidência de um impôsto. Em segundo lugar, torna-se difícil

fixar a quota que ao impôsto toca no preço. "A quantidade de participação depende da quantidade de mercadorias diversas que os consumidores consomem dado o seu nível de renda. Mesmo sendo conhecidas estas, para poder ajuizar-se da distribuição da carga fiscal global é preciso estabelecer certas hipóteses sôbre a traslação e, além disso, eleger-se um exemplo típico entre a multidão de possíveis processos produtivos e distribuitivos. As conclusões terão, portanto, caráter fundamentalmente hipotético" (Ob. cit., pág. 184).

Diante do extrato de opiniões de eminentes economistas, vê-se que longe está de constituir verdade indisputável a descarga do impôsto no preço da mercadoria gravada. O preço se sujeita às múltiplas influências que atuam sôbre o mercado. Nêle influirá o impôsto conforme a elasticidade da oferta ou da procura, e mais os outros números e variáveis fatôres que pesam no mercado.

Se não é fato notório, a descarga devia ser demonstrada e provada, conforme sentenciou o acórdão recorrido, na conformidade das últimas aquisições da Economia Política.

Assim me manifestei, *ipsis verbis*, ao proferir o meu voto perante as egrégias Câmaras Civis Reunidas, julgando improcedente a revista.

Em sentido oposto se pronunciou a ilustre maioria, assinalando a espécie a outras trazidas à Seção Civil e nas quais sòmente se discutia a legitimidade ou não de agir, nos industriais ou comerciantes, para repetirem parcelas indevidas, recolhidas nos impostos indiretos.

Entretanto, basta pôr-se lado a lado o acórdão recorrido e o único julgado trazido a confronto para verificar-se que a divergência se situou só e ùnicamente no ponto seguinte: se constitui fato notório que todos os comerciantes e industriais trasladam o impôsto indireto, incluindo o seu *quantum* no preço pago pelo consumidor.

O acórdão recorrido negou tal notoriedade, ao exigir a prova da ausência do prejuízo, vale dizer, a prova da traslação, *onus probandi* a cargo da ré.

Textualmente afirmou a propósito a decisão ora cassada: "Pode-se alegar que o produtor, ao fixar o preço da mercadoria, haja nêle incluído o impôsto sôbre vendas e consignações, que incida sôbre o consumo.

A verificação dessa ocorrência é objeto de prova, a cargo do Fisco, que não foi trazida para êstes autos".

Pois bem, já o aresto padrão sustentou constituir a traslação do impôsto de um fato notório, a dispensar qualquer prova pela ré: "Aliás, essa descarga dos ônus fiscais é característica dos impostos indiretos; e constitui elemento normal nas atividades comerciais. O comerciante na fixação do preço computa, para atribuir ao consumidor, o custo, as despesas, os encargos fiscais, os juros do capital e o lucro. Tal fato independe de prova, no têrmos do art. 211 do Código de Processo Civil".

A seguir, o julgado padrão deixa transparecer que, na hipótese ali apreciada, não ficará demonstrada a traslação do impôsto: "O exame pericial levado a efeito na instrução apenas convence de que as apeladas recolheram o tributo, na porção agora reclamada. Mas, nem de longe indica que suportaram êsse encargo; que deixaram de descarregá-lo naqueles aos quais venderam as mercadorias e, afinal, que não foram os consumidores, terceiros, que suportaram o encargo, que sofreram o prejuízo.

"Não será acolhível a alegação de que essa prova não podiam fazer, em virtude das peculiaridades de sua escrituração comercial; e que, por isso, impedidas se encontram de provar o contrário ao público e ao notório."

Como se vê, o contraste ocorreu tão-sòmente quanto à asseverada notoriedade na traslação do impôsto indireto.

Ora, consoante corrente ponderável, a notoriedade, ou não, constitui "juízo de fato" e não "juízo de direito" (cf. Chiovenda, *Istituzioni*, ed. Italia, 2º vol., pág. 598).

A questão, porém, é controvertida. Fazzalari, por exemplo, sustenta representar o êrro sôbre a notoriedade êrro sôbre interpretação do direito, enquadrável no n. 3º, art. 260 do atual Código de Processo Italiano (*Il Giudizio Civile di Cassazione*, pág. 96). Igual ponto de vista defendera Allorio na vigência do antigo código peninsular (*L'Ordinamento Giuridico e Altri Studi*, pág. 376).

Pois bem, a ilustrada Procuradoria-Geral de Justiça, ao manifestar-se sôbre a presente revista, opinara no sentido do seu indeferimento, precisamente porque a única divergência havida se localizara na questão da notoriedade da traslação, questão, a seu ver, puramente de fato (fls.).

O egrégio Terceiro Grupo dêste Tribunal, contando com o prestigioso apoio então do ilustre Des. Henrique Machado, unânimemente indeferiu a revista, endossando o parecer da Procuradoria-Geral da Justiça.

O Pretório Excelso entendeu ocorrer divergência em matéria de Direito. Não afirmou verificar-se divergência em ponto diverso do localizado pelo colendo Grupo.

Portanto, afirmada pelo mais alto Tribunal do País continuou representada na questão da notoriedade da traslação. E o êrro sôbre a notoriedade de um fato, conforme se acentuou, pode, conforme tratadistas de nomeada, qualificar-se êrro de direito: *"Il disconoscimento d'un fatto notorio è paragonabile, negli effetti, al disconoscimento d'una norma giuridica. La possibilità del ricorso in cassazione è data, dunque, per una estensione interpretativa* (*che reputiano legitima*) *dell'art.* 517, n.º 3 Código de Proceso Civil (1865): *la sentenza impugnata viene denunciata per difetto di giudizio, non per difetto d'attività..."* (Allorio, ob. e loc. cits.).

Não era, conseguintemente, *data venia*, da ilustre maioria, possível deslocar-se a divergência para outros pontos que os arestos cotejados não puseram em foco.

E, assim, restrita a questão à notoriedade do apregoado fenômeno da traslação, a revista tinha de ser julgada improcedente por não ser fato necessário e corrente a descarga do impôsto no preço da mercadoria.