IMPÔSTO INDIRETO — REPETIÇÃO — INCONSTITUCIONALIDADE

— A regra de que o impôsto indireto não se repete deve ser entendida em cada caso concreto, de vez que não há critério científico para caracterizar-se o locupletamento.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

S. A. Frigorífico Anglo *versus* Estado de Minas Gerais
Recurso extraordinário n.º 61.664 — Relator: Sr. Ministro ALIOMAR BALEEIRO

ACÓRDÃO

Vistos e relatados êstes autos de recurso extraordinário n.º 61.664, do Estado de Minas Gerais, em que é recorrente S.A. Frigorífico Anglo e recorrido o Estado de Minas Gerais, decide o Supremo Tribunal Federal, por sua Segunda Turma, à maioria de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, de acôrdo com as notas juntas.

Distrito Federal, 21 de maio de 1968. — *Evandro Lins*, Presidente — *Aliomar Baleeiro*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro 1. Êste recurso subiu em virtude de provimento do agravo n.º 35.938, assim relatado:

"O agravante pede a reforma do respeitável despacho do Eminente Presidente do T.J.MG., que repeliu Recurso extraordinário contra v. acórdão denegatório da restituição do impôsto averbado de inconstitucional, mas que, pelo caráter indireto, segundo a decisão, teria sido transferido aos consumidores.

2. Insiste o agravante em que, no caso, não houve tal transferência, desde que o tributo inconstitucional lhe foi cobrado pelo trânsito do gado em território mineiro, sem que ocorresse a venda.

3. A Procuradoria-Geral da República pronunciou-se contra o provimento, citando a *Súmula* 71."

2. Nesta instância falou a douta Procuradoria-Geral da República suscitando a preliminar de prescrição, visto que a mais recente guia de recolhimento de tributo, cuja devolução se pede, data de 10.12.1958 e a ação foi ajuizada em 13.12.1963 fls. 180-181).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Relator) — I. O caso, para mim, apresenta-se relevante, porque, como ressalvei algumas vêzes, nem sempre ocorre repercussão econômica para o consumidor, quando exigido impôsto havido aparentemente como indireto. Conforme as circunstâncias — ensinam os financistas desde o século passado, pode haver ou não o fenômeno econômico da repercussão, mercê do qual o contribuinte *de jure* recupera o pagamento, porque incorpora o valor dêste ao preço exigido ao comprador, de sorte que êste, contribuinte *de facto*, suporta, afinal, o gravame.

No caso dos autos, sustenta o agravante que o fenômeno aludido não ocorreu, nem poderia ocorrer, pela razão lógica de o gado tributado não ter sofrido venda imediata. Êle transitou pelo território mineiro, e, por isso, teve de suportar tributo inconstitucional. Realmente, é pelo mecanismo da venda, que o contribuinte *de jure* pode recuperar o que pagou ao Fisco, transmitindo o ônus a quem lhe compra a mercadoria tributada.

Nessas condições, o caso não se enquadra, à primeira vista, na *Súmula* 71, que nega repetição do impôsto, de cujo ônus se ressarciu o contribuinte de direito.

II. Tomo conhecimento de recurso pela letra *d*, porque provada a divergência.

Esta eg. Turma já admitiu que a *Súmula* 71 comporta a apreciação, em caso concreto, do fenômeno da repercussão do impôsto. Reporto-me ao acórdão no recurso extraordinário 45.977, de 1966. Aliás, no recurso extraordinário 39.666, de 11.12.1964, Revista de Direito Administrativo n.º 82-61), o Exmo. Sr. Ministro VICTOR NUNES corretamente afirmou que a repetição do impôsto indireto depende da prova do prejuízo.

III. No caso dos autos, um frigorífico se viu constrangido a recolher ao Recorrido a inconstitucional taxa de recuperação, porque gado de sua propriedade transitou pelo território mineiro em demanda de outro imóvel da própria recorrente no território fluminense. Não tendo havido a venda, não poderia ter ocorrido òbviamente a traslação do tributo para o consumidor. Aliás, em mercado de livre e intensa competição como é o da carne, quem paga impôsto indevido não pode recuperá-lo por meio da incorporação do preço, já que êste é o mesmo no mercado para todos os demais vendedores que não sofreram a exigência ilegal. Além disso, a carne é tabelada pelas autoridades, não fixando ao arbítrio do vendedor exigir preço maior, porque lhe cobraram tributo indevido.

IV. Resta a controvérsia sôbre a impossibilidade jurídica da repetição de tributos indiretos, tese que tem o amparo da *Súmula* 71. Reitero meu voto no recurso extraordinário n.º 45.977:

"Entendo que essa diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os Fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o impôsto direto do indireto.

O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado. Para não alongar essa verdade, reporto-me às lições de G. JÈZE (*Cours el. Science Finances*, p. 398-9), que uma das mais recentes obras eleva ao título de maior financista da França neste século.

À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no

pressuposto errôneo, *data venia*, de que, *sempre*, êles comportam transferência do ônus do contribuinte *de jure* para o contribuinte *de facto*. Então, haveria locupletamento indébito daquele às expensas dêste, motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição. É o suporte pretendidamente lógico da *Súmula* 71.

"Quanto più relevante è la distinzione, tanto più difficile è il criterio di discriminare delle imposte dirette dalle indirette ... Questo criterio di discriminazione (o econômico) non puó essere utilizatto dal giurista perchè, a parte i dubbi, legitimi, che sussestono in merito alla possibilità della totale traslazione dell'imposta, essa non offra alcun criterio formale per una distinzione delle imposte sotto aspetto giuridico" (B. COCIVERA, *Principi di Diritto Tributario*, 1959, página 245).

O jurista confirma os financistas.

V. Ora, beneficiando-se da análise econômica mais moderna, dois autorizados mestres de Economia Financeira escreveram, a propósito da incidência, que "il n'est pas de domaine de la théorie fiscale qui soit plus decevant pour le practicien" (BROCHIER e TABATONI, *Economie Financière*, 1959, p. 261). Êsses autores recapitulam as condições sem as quais não ocorrerá a transferência do impôsto, esclarecendo que a elasticidade da oferta depende da mobilidade e da "possibilidade de lucro" *(profilabilité)*, estabelecendo que há casos em que "a firma pode estar à mercê dos compradores", isto é, ficará impedida de majorar o preço com o fim de ressarcir-se do ônus fiscal (p. 271). Além disso, se ela insistir na majoração, poderá haver redução global da produção ou da venda com o aumento de custos, que Marshall batizou de *external diseconomies*. Tanto menos geral o tributo, e *il n'existe pas d'impôt vraiment général, cet argument revient à mentionner un effet de rigidité de l'offre et le fait qu'un impôt particulier est plus faiblement transférable*" (id., p. 271).

Acontece que, no caso dos autos, o tributo alvejado é particular (no sentido, de oposto ao *geral)*, pois incide apenas sôbre aquela parte das operações de café vendido para outros Estados, sendo público e notório que, pelo menos 5 Estados (São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Bahia, Espírito Santo) concorrem intensamente no mercado cafeeiro, sem falar na pequena produção de outras unidades federativas.

Se o Espírito Santo exige irracionalmente de seus produtores de café um tributo inexistente nos outros Estados competitivos, há discriminação prejudicial àqueles produtores, porque o preço para cada tipo da mercadoria e em cada momento tende a ser o mesmo para todos os competidores. Não é possível, então, ao vendedor espírito-santense exigir mais para seu café, sob pretexto de que paga taxa de que estão livres paulistas, baianos e mineiros, pois o comprador tem onde comprar pela cotação do dia na Bôlsa de Mercadorias. Êle não se comove. porque o Espírito Santo impõe à sua produção uma taxa inconstitucional e ilegítima, desarmando-a na competição interestadual.

Logo, o pêso da taxa fica nos ombros do produtor ou comerciante espírito-santense, que não tem possibilidade, ou, pelos menos, probabilidade de majorar o preço do dia no país, único meio de transferir o gravame aos compradores.

VI. Sem dúvida, há um fundamento ético na velha parêmia de POMPÔNIO, que FABREGUETTES desejava fôsse gravada no frontal de todos os Tribunais. Na repercussão do impôsto, o lesado é o consumidor. A *Súmula* prefere que o locupletamento favoreça o Estado e não o contribuinte *de juri*, no pressuposto de que aquêle representa a comunidade social.

Mas não se pode negar a nocividade do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado manutenedor do direito — a praticar, sistemàticamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e a realização da idéia-fôrça da Justiça.

VII. Em resumo, a meu ver, não houve, no caso concreto, locupletamento do contribuinte *de jure*, matéria, de fato, julgada pela Corte local, que interpretou Direito do Estado.

VIII. Não tomo conhecimento da argüição de prescrição, porque levantada pela Procuradoria-Geral da República e não pelo recorrido. Além disso, o recurso extraordinário delimita a matéria a ser decidida e que, aliás, envolve apreciação de fatos (datas de documentos, interrupção, etc.).

VOTO

O Sr. Ministro Themístocles Cavalcanti — Sr. Presidente, peço vista dos autos.

EXTRATO DA ATA

RE 61.664 — MG Rel., Ministro ALIOMAR BALEEIRO. Recte., S.A. Frigorífico Anglo (Adv., NEY PAOLINELLI DE CASTRO). Recdo., Estado de Minas Gerais (Adv., OTTO COIMBRA DE RESENDE).

Decisão: Pediu vista o Ministro THEMÍSTOCLES CAVALCANTI após o voto do Relator, que conhecia do recurso e lhe dava provimento.

Presidência do Sr. Ministro EVANDRO LINS, Presentes à sessão os Srs. Ministros ADALÍCIO NOGUEIRA, ALIOMAR BALEEIRO, THEMÍSTOCLES CAVALCANTI e o Dr. OSCAR CORRÊA PINA, Procurador-Geral da República, substituto. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro ADAUCTO CARDOSO.

VOTO

O Sr. Ministro Themístocles Cavalcanti — A questão em exame nesses autos, como já se viu do relatório, é a pretensão dos frigoríficos que pagaram diversas taxas, como a de recuperação econômica, serviço hospitalar etc., cobrados pelo Estado de Minas Gerais, na base do impôsto de vendas e consignações, de recuperarem os tributos já pagos.

A controvérsia é sôbre a legitimidade dessa restituição, tratando-se de tributo indireto e não restituíveis, de acôrdo com a *Súmula* 71.

Discute-se uma situação de fato, ligada ao processo mesmo de venda do gado, que torna impossível verificar a incidência do tributo sôbre o comprador, ressarcindo o vendedor, contribuinte direto, do ônus do tributo.

É preciso, entretanto, não se deixar impressionar demasiado por certas circustâncias de fato que levam a presunções nem sempre verdadeiras.

É óbvio que a proibição de restituição do impôsto indireto tem a sua razão de ser numa circunstância da maior relevância, qual seja impedir o locupletamento por aquêle que pagou o impôsto daquilo que foi pago na realidade pelo consumidor.

É indiscutível que isso pressupõe o tributo indireto, isto é, quando o impôsto não está a cargo do contribuinte de direito, mas que êle recebe de terceiro.

Estou de acôrdo com o eminente Ministro Relator que há, nesse caso e na aplicação da *Súmula* 71, uma situação de fato que sempre pode ser esclarecida, porque varia de caso para caso, a fim de que se apure o fenômeno da repercussão do impôsto.

Na hipótese dos autos, tratando-se da transferência para o comprador do ônus do impôsto, ela se torna difícil,

tendo em vista o tabelamento dos preços e a transferência do gado de um Estado para o outro, para ser vendido.

Mas, *data venia*, do eminente Ministro Relator, são questões de fato que não podem ser presumidas, mereceriam comprovação. A realidade é que as referidas taxas devem recair sôbre o comprador, ressarcindo-se, na venda, o chamado contribuinte direto, dos ônus tributários.

A restituição importaria em um duplo locupletamento, da taxa já paga pelo comprador e da restituição daquilo que não pagou, porque o foi pelo comprador.

Foi para evitar essa situação que visou a *Súmula* 71, estabelecendo um princípio que só admite temperamento diante de provas seguras de que não ocorram os seus pressupostos.

Com a devida vênia do eminente Ministro Relator, essa prova não está feita, nem pode ser presumida, nem construída, motivo pelo qual aplico a *Súmula* 71.

São importâncias vultosas que sobem a centena de milhares de cruzeiros novos e cuja restituição, que só por meras presunções e à custa de raciocínio a ser elaborado poderia conduzir a uma solução favorável ao recorrente.

Não conheço do recurso.

EXPLICAÇÃO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Relator) — Sr. Presidente, queria fazer uma pequena ponderação.

O meu ponto de vista é de que a *Súmula* 71 não pode ser aplicada indiscriminadamente. Ela exige um exame de caso concreto. Ora, no caso, o frigorífico recorrente não vendeu o gado, transferiu-o de uma sua fazenda no Estado de Minas Gerais para outra sua fazenda no Estado do Rio de Janeiro. Só é possível o fenômeno econômico da repercussão dos impostos se há de permeio uma troca econômica, isto é, uma compra e venda que permita ao vendedor, elevando o preço, incluir tôdas as parcelas de custo, inclusive o impôsto que lhe foi exigido. É pelo mecanismo da elevação de preço que êle consegue ressarcir-se, às expensas do consumidor. No caso concreto, não houve compra e venda. Como poderia o frigorífico ter recuperado êsse impôsto ilegal, inconstitucional, que lhe é exigido pelo Estado de Minas Gerais?

Esta é que é a minha tese. Isto não é matéria de alta indagação, não é matéria transcendente. É como dizer o óbvio, por exemplo, — a chuva cai do céu. Não se precisa provar isso, porque é evidente que a chuva cai do céu. Quando o fato tem por si uma evidência do conhecimento geral, como é êsse caso, não se pode alegar que é matéria de fato, incompatível com o mandado de segurança.

O Sr. Ministro Evandro Lins (Presidente) — O pedido era de mandado de segurança?

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Era uma ação ordinária, e o Estado poderia ter contestado à vontade se quisesse.

Por outro lado, no mundo inteiro, a regra é que se restituem os impostos cobrados indevidamente. Há países que adotam o princípio *solve et repete*. No Brasil, os Estados e Municípios são sempre encorajados a receber impostos ilegítimos, inconstitucionais, porque, depois, não restituem, dado que há a *Súmula* 71.

O Sr. Ministro Themístocles Cavalcanti — Eu pediria licença para lembrar ao eminente Ministro ALIOMAR BALEEIRO que dos autos consta que nos talões do impôsto pago há referência às vendas correspondentes. O impôsto foi calculado sôbre as transações reali-

zadas pelo frigorífico. Está aqui, em cada um desses talões está a referência expressa à transação sôbre a qual recaiu o impôsto.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Relator) — Não houve transação, houve uma transferência.

VOTO

O Sr. Ministro Adalício Nogueira — Sr. Presidente, *data venia*, estou com o eminente Ministro ALIOMAR BALEEIRO. S. Exa. acaba de afirmar que não houve transação, que houve transferência. Se não houve compra e venda, não há o fato gerador do impôsto em causa. O fato gerador seria a venda e se esta não existiu, pelo menos paira uma dúvida sôbre isso — não se pode aplicar a *Súmula*, que pressupõe uma situação definida.

VOTO

O Sr. Ministro Evandro Lins (Presidente) — *Data venia* do eminente Relator, acompanho o voto do eminente Ministro THEMÍSTOCLES CAVALCANTI, porque se trata da aplicação da *Súmula* 71.

O Sr. Ministro Adaucto Cardoso — Sr. Presidente, peço vista dos autos.

EXTRATO DA ATA

RE 61.664 — MG — Rel., Ministro ALIOMAR BALEEIRO. Recte., S.A. Frigorífico Anglo (Adv., NEY PAOLINELLI DE CASTRO). Recdo., Estado de Minas Gerais (Adv., OTTO COIMBRA DE REZENDE).

Decisão: Após os votos do Ministro THEMÍSTOCLES CAVALCANTI e do Presidente, que não conheciam do recurso, e do Ministro ADALÍCIO NOGUEIRA que acompanhou o Relator, pediu vista o Ministro ADAUCTO CARDOSO.

Presidência do Sr. Ministro EVANDRO LINS. Presentes à sessão os Srs. Ministros ADALÍCIO NOGUEIRA, ALIOMAR BALEEIRO, ADAUCTO CARDOSO, THEMÍSTOCLES CAVALCANTI e o Dr. OSCAR CORRÊA PINA, Procurador-Geral da República, substituto.

VOTO

O Sr. Ministro Adaucto Cardoso — O exame dos documentos de fls. 11-85 leva à conclusão de que a taxa cobrada se refere à transferência de gado de um estabelecimento da recorrente para outro estabelecimento da recorrente. Esta evidência irrecusável me leva a aplicar, neste caso e por causa da prova, os precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Acolho a tese de que o Estado de Minas Gerais não cobrou impôsto indireto, impôsto sôbre transação, mas sôbre transferência de gado para o próprio estabelecimento da recorrente. Não houve, pois, a operação venda e o caso não se enquadra na *Súmula* 71.

Com a vênia do eminente Ministro THEMÍSTOCLES CAVALCANTI, conheço e dou provimento.

EXTRATO DA ATA

RE 61.664 — MG — Rel., Ministro ALIOMAR BALEEIRO, Rcte., S.A. Frigorífico Anglo (Adv., NEY PAOLINELLI DE CASTRO). Recdo., Estado de Minas Gerais (Adv., OTTO COIMBRA DE RESENDE).

Decisão: Conhecido e provido, contra os votos dos Ministros THEMÍSTOCLES CAVALCANTI e do Presidente.

Presidência do Sr. Ministro EVANDRO LINS. Presentes à sessão os Sr. Ministros ADALÍCIO NOGUEIRA, ALIOMAR BALEEIRO, ADAUCTO CARDOSO, THEMÍSTOCLES CAVALCANTI e o Dr. OSCAR CORRÊA PINA. Procurador-Geral da República, substituto.