TRIBUTOS — REPETIÇÃO — REPERCUSSÃO — TAXA DE DESPACHO ADUANEIRO

— Para a restituição de taxa de despacho aduaneiro é necessário que o contribuinte produza prova de não repercussão do tributo que, em princípio, ocorre.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

União Federal *versus* Companhia Estanífera do Brasil
Recurso Extraordinário nº 75 058 — Relator: Sr. Ministro
ELOY DA ROCHA

ACÓRDÃO

Vistos,

Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Primeira Turma, à unanimidade de votos e na conformidade das notas taquigráficas, conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 23 de março de 1976. *Eloy da Rocha,* Presidente e Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Eloy da Rocha: Companhia Estanífera do Brasil propôs, contra a União Federal, ação ordinária de repetição de taxa de despacho aduaneiro, paga indevidamente.

Na contestação, a União sustentou ser exigível aquela taxa, apesar da isenção do imposto de importação. Julgada procedente a ação (fls. 125-128), houve recurso de ofício e apelação da União, na qual esta insistiu na matéria da contestação.

No Tribunal Federal de Recursos, a Subprocuradoria-Geral da República, antes de manifestar-se sobre o mérito, suscitou preliminar (fls. 139):

"Preliminarmente, a autora deveria ter sido considerada carecedora de direito à ação, por lhe faltar *legitimatio ad causam*

para pleitear a devolução, dado que somente ao adquirente da mercadoria, que suportou o ônus pago pelo importador, caberia promover a cobrança.

Assim, merece reforma a MM sentença recorrida, face aos art. 2º, do Código de Processo Civil e 76, do Código Civil, não havendo como reconhecer à parte litigante interesse econômico legítimo.

Ora, distribuído o valor do tributo pago pelo contribuinte no preço de venda da mercadoria, a restituição pelo fisco, na forma pretendida — sem discutir o mérito da questão — configuraria o enriquecimento ilícito.

Identificando-se a taxa reclamada, para esse efeito, com o imposto indireto, não há como deferir o pedido, face ao que estabelece a *Súmula nº 71*:

Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

A Primeira Turma do Tribunal Federal de Recursos, por maioria de votos, negou provimento aos recursos, em acórdão assim ementado (fls. 163): *Taxa de despacho aduaneiro — Cassiterita. Sendo a cassiterita legalmente isenta de imposto de importação, não pode sofrer a incidência da taxa de despacho aduaneiro.*

O voto vencido, do Sr. Ministro Hugo Auler, depois de desenvolver, com erudição, a tese de que a *condictio indebiti* supõe necessariamente uma prestação cumprida *solvendi causa*, a inexistência da obrigação, legal ou convencional, e o erro que, por definição, envolve, escusavelmente, uma falsa noção sobre a certeza da existência ou da eficácia de qualquer uma daquelas obrigações, e de que, não tendo ocorrido a *condictio indebiti*, não há lugar para a repetição de que tratam os arts. 964 e 965 do Código Civil, e de afirmar que, na hipótese, existe a *causa obrigationis*, acrescentou (fls. 156-160):

"Entretanto, que assim não seja *ad argumentandum*, e logo se está a ver que, em se tratando de pagamento de tributo, não há, nem pode haver a favor do *solvens*, o direito à repetição do indébito de que trata o art. 964 do Código Civil. E assim é de decidir-se, não somente com relação aos impostos indiretos por expressa disposição da lei, como também em relação aos impostos diretos e às taxas, por isso que se não ignora que, não obstante a percussão, que é o ato formal pelo qual os impostos diretos e as taxas recaem por designação de norma fiscal sobre o contribuinte *de iure*, esse último, geralmente, descarrega o ônus sobre o consumidor, através de uma sub-reptícia repercussão.

Com efeito, como se não ignora, a repercussão do tributo é o fenômeno pelo qual o contribuinte *de iure* logra transferir a terceiros com quem contrata a carga tributária, incluindo a respectiva alíquota nas mercadorias e nos serviços que, respectivamente, são objeto de venda ou de prestação. É o que os tedescos denominam de *Veberwältzung* e os ingleses de *Shifting*. A repercussão pode operar-se *ex vi legis*, como ocorre nos impostos indiretos, quando então o ônus é descarregado sobre o contribuinte *de facto*; mas também se verifica sub-repticiamente quando o contribuinte de direito e de fato usa daquele mesmo processo, por via oblíqua, incluindo-os no preço dos serviços prestados ou das mercadorias que são objeto de atos de comércio. A generalização dessa última forma de repercussão foi que levou Francesco Nitti, posto que se referindo aos impostos, a observar que, em matéria de impostos, há o que se vê e o que se não pode ver; geralmente aquele que paga o imposto, na aparência, não é quem o paga na realidade, visto como aquele que se apresenta isento é, ao contrário, o que se vê atingido. E assim é a massa dos consumidores que em verdade, paga o imposto: *Il y a dans les impôts, ce qu'on voit et ce qu'on ne*

voit pas; bien souvent, celui qui paie l'impôt en apparence ne le paie pas en réalité: et au contraire celui qui en paraissait exempt en est frappé. C'est donc la masse des consomateurs qui paieront en réalité l'impôt. (Principes de Science des Finances, trad. de Stefan Freund, Paris, Ed. Marcel Giard, 1928, tomo I, nº 125, p. 415.)

Com efeito, juiz que sou, não posso julgar sem atender à realidade dos fenômenos econômicos e, muito menos, ignorar essa sub-reptícia repercussão que se opera em todas as atividades comerciais e cujos efeitos retiram dos tributos diretos e indiretos essa distinção que, na realidade, somente existe na nomenclatura fiscal. Aliás, isto já fora denunciado também por Edwin Seligman, para o qual, em verdade, a distinção entre impostos diretos e impostos indiretos perdeu de muito o seu valor, pois inúmeros impostos qualificados como diretos repercutem como os denominados impostos indiretos. Na linguagem comum, essa distinção depende, na realidade, do legislador; o que ele deseja colocar à carga do pagador do impostos chama-se imposto direto, o que ele deseja pôr à carga do terceiro é denominado imposto indireto. Mas, desgraçadamente, a intenção do legislador não se afeiçoa ao resultado real. Portanto, é necessário fazer uma revisão em nossa terminologia, ou melhor, declarar sem maior expressão a distinção em comento: ***La distinction entre les impôts directs et impôts indirects, il est vraie, a beaucoup perdu de sa valeur; de nombreux impôts qualifiés directs peuvent se repercuter comme les impôts dits indirects. Dans le langage ordinaire, cette distinction dépend, en fait, du législateur; ce qu'il désire mettre à la charge du payeur d'impôt s'appelle impôt direct, ce qu'il veut mettre à la charge d'une autre personne se nomme impôt indirect. Malheureusement, l'intention du législateur ne cadre pas avec le résultad réel. Il faut, ou bien réviser notre terminologie, ou bien déclarer sans grand valeur la distinction en question.*** (*Theórie de la Répercussion et de l'Incidence de l'Impôt*, trad. de Louis Souret, Paris, Ed. Giard & Brière, 1910, p. 518). Aliás, essa realidade já fora sentida por Gaston Jèze quando afirmou que, admitindo-se a produção genérica da repercussão, a idéia geral é a de que, realmente, cada fenômeno de repercussão é uma luta entre o pagador do imposto e o terceiro, sobre o qual aquele se esforça no sentido de transferir o tributo, e que, por sua vez, resiste à translação; em conseqüência, o mais forte economicamente faz repercutir sobre o mais fraco economicamente: *En supposant que la repercussion se produire, l'idée générale est que chaque phénomène de repércussion est une lutte entre le payer d'impôt et le tiers sur qu'il s'efforce de le rejeter qui résiste à la translation: par suite le plus for économiquement répercutera sur le plus faible.* (*Cours Élementaire de Science des Finances*, Paris. Ed. Giard & Brière, 1909, p. 684.)

Por todas essas razões, se não bastassem as que de outra origem legal foram insertadas anteriormente, é que, em face da própria natureza das coisas e das atividades comerciais, se há de concluir que, em verdade, todos os impostos, taxas e contribuições parafiscais são, em última análise, tributos de repercussão, eis que a distinção entre tributos diretos e indiretos significa apenas a necessidade de ser designado por lei quem se incumbe da respectiva arrecadação. No mais, a distinção é irreal, visto como o contribuinte *de iure*, mesmo que também o seja *de facto*, faz sempre repercutir sobre terceiro, colocado na posição de consumidor, todos os tributos, adicionando-os separadamente, quando indiretos, e incluindo-os sub-repticiamente no custo das mercadorias, elevando o respectivo preço de aquisição na nota fiscal.

Em conseqüência, em se tratando de repetição de indébito em matéria fiscal, o pagador ao tributo (imposto ou taxa) está, pois, obrigado a fazer não só a prova da *condictio indebiti*, ou seja, a de que pagou por erro ou coação, como também a de que, em conseqüência, sofreu um prejuízo em seu patrimônio, determinante do enriquecimento ilícito do patrimônio estatal.

Portanto, o *solvens* que pretender a repetição do indébito com arrimo nos art. 964 e 965 do Código Civil, somente poderá ter reconhecido o seu direito à restituição se provar também que a soma que despendeu no pagamento de uma obrigação tributária, inexistente ou ineficaz, não a descarregou, proporcionalmente, através de uma ou várias repercussões, adicionando os percentuais ao custo das mercadorias que são objeto de atos de comércio. Se provado ficar que não efetuou a repercussão, arcando com o prejuízo total, é óbvio que o *solvens* tem direito à repetição. Mas se provado não ficar que o ônus fiscal não foi descarregado sobre o consumidor, impõe-se, até prova em contrário, a presunção de que se verificou a repercussão por via oblíqua, o que, aliás, é o *quod plerumque accidit* em todas as atividades comerciais, através de uma distribuição percentual do tributo no valor do custo unitário dos produtos. Nesta hipótese, o contribuiente *de iure*, que também deveria ser *de facto*, deve ser considerado parte ilegítima *ad causam* na ação de repetição de indébito a que aludem os arts. 964-965 do Código Civil, desde que, na prática dos atos de comércio e nas usanças mercantis, todos os impostos e taxas representam, em verdade, tributos de repercussão.

Sub specie iuris, através da presente ação de repetição de indébito, a Apelada não fez a prova de não ter feito repercutir sobre o consumidor a taxa de despacho aduaneiro que lhe foi exigida com assento no art. 66 da Lei nº 3 244, de 14 de agosto de 1957, fazendo-o através da distribuição de percentuais sobre o preço da venda das mercadorias que adquiriu no comércio exterior, e com o que deixou de provar a causação de um injusto prejuízo em seu patrimônio particular e o conseqüente enriquecimento ilícito do patrimônio estatal."

Foram rejeitados os embargos, também por maioria de votos, em acórdão que teve esta emenda (fls. 180): "Ação de repetição de indébito em matéria fiscal — Taxa de despacho aduaneiro paga indevidamente sobre bens isentos de imposto direto, não há que negar ao contribuinte o direito à repetição."

Recorreu, extraordinariamente, a União Federal, com fundamento nas letras *a* e *d*, alegando negativa de vigência ao art. 2º do Código de Processo Civil de 1939 e aos art. 76 e 965 do Código Civil, e dissíduo com a *Súmula* nº 71 e com os julgados nos ERE nº 51 272 e no RE nº 46 156.

O recurso subiu em razão de provimento de agravo.

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo conhecimento e provimento do recurso (fls. 211-212):

"Do v. acórdão que entendeu haver direito à repetição da taxa de despacho aduaneiro paga indevidamente sobre bens isentos e imposto de importação, interpôs recurso extraordinário a União Federal, pelas letras *a* e *d* do permissivo constitucional, tendo o mesmo subido por via de agravo.

Os acórdãos nos RE nºs 69 113 (*DJ* de 4.5.1970) e 45 531 (*DJ* de 9.8.1968) assim amparam a tese definida no recurso:

"A taxa de despacho aduaneiro constitui adicional do imposto de importação. Desde que este é tributo indireto, não cabe a restituição, embora pago indevidamente. Aplicação da *Súmula nº 71*. Recurso provido" (RE nº 69 113 — Rel. Ministro

Djaci Falcão — Ac. *in DJ* de 4.5.1970, p. 1 731).

"Taxa de Fomento de Produção Agrícola e Industrial do Estado do Espírito Santo. Restituição negada por se tratar de tributo indireto. Aplicação da *Súmula nº 71*" (RE nº 45 531 — Ac. *in DJ* de 9.8.1968, p. 2 929 — Primeira Turma — Decisão unânime — Rel. Ministro Barros Barreto).

À autora incumbiria, outrossim, produzir prova de que não houve repercussão.

Nesse sentido a *Súmula nº 546*:

"Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de iure* não recuperou do contribuinte de fato o *quantum* respectivo."

Nos termos do art. 2º, do Código de Processo Civil, e 76, do Código Civil, não haveria como reconhecer à recorrida interesse econômico legítimo, já que, distribuído o valor do tributo, pago no preço da venda da mercadoria, a restituição pelo Fisco, nas condições pretendidas, importaria em enriquecimento ilícito.

Com a condenação da autora ao pagamento de custas e honorários de advogados somos pelo conhecimento e provimento do apelo."

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Relator): De acordo com o parecer da Procuradoria-Geral da República, e em face do enunciado na *Súmula nº 546*, conheço do recurso e lhe dou provimento. Julgo improcedente a ação, condenando a autora nas custas e nos honorários de advogado, estes arbitrados em dez por cento sobre o valor da causa.

Para a restituição, é preciso que o contribuinte *de iure* produza prova, e ela seja reconhecida, de não repercussão, que, em princípio, ocorre, do tributo cobrado indevidamente. A *Súmula nº 546* consagrou este princípio e, antes dela, sempre o sustentei, participando de julgados que a inspiraram. Não basta ser indevida a taxa de despacho aduaneiro. É necessário, ainda, para a repetição, a não repercussão. Não se trata, no caso, de mercadoria tabelada.

Nesse sentido, poderão ser apontadas, com referência, especialmente, à taxa de despacho aduaneiro, entre outras, estas decisões: RE 66 995, de 22.8.1969, da Segunda Turma (*RTJ* 51/630-631); RE 69 113. de 17.3.1970, da Primeira Turma (*Ementário* 798); RE 72 899, de 24.3.1972, da Primeira Turma (*RTJ* 63/180-182); RE 72 961, de 16.5.1972, da Primeira Turma (*RTJ* 62/723/725); RE 73 569, de 5.6.1972, da Segunda Turma (*RTJ* 63/224-225); RE 76 597, de 30.8.1974, da Primeira Turma (*RTJ* 71/473-475); RE 80 303, de 29.4.1975, da Segunda Turma (*Ementário* 987-2).

EXTRATO DA ATA

RE 75 058 — RJ — Rel., Ministro Eloy da Rocha. Recte., União Federal. Recda., Companhia Estanífera do Brasil (Adv., Joseval Sirqueira).

Decisão: Adiado o julgamento, por haver pedido vista o Ministro Cunha Peixoto, depois do voto do Relator que conhecia e dava provimento ao recurso. Impedido o Ministro Antonio Neder.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Bilac Pinto, Antonio Neder, Rodrigues Alckmin e Cunha Peixoto. 2º Subprocurador-Geral da República, o Dr. Joaquim Justino Ribeiro.

Brasília, 12 de março de 1976. *Antônio Carlos de Azevedo Braga*, Secretário.

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Cunha Peixoto: Elemento indispensável à formação da obrigação tributária é, sem dúvida, sua causa, que,

no conceito de Rubens Gomes de Souza, *é a razão jurídica por força da qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo a prestação que constitui o objeto da obrigação (Compêndio de Legislação Tributária,* p. 98, § 24).

Faltando a causa jurídica para a cobrança do tributo e, tendo sido ele exigido, constitui razão para sua restituição. E, evidentemente, deveria ter direito a receber a devolução aquele que pagou o tributo, pois ele é, legalmente, o contribuinte. A não ser no caso da repercussão, figura conhecida no direito tributário, nunca conseguimos fazer diferença entre o contribuinte de direito e o de fato. Contribuinte é sempre o primeiro.

E se ele é o contribuinte e pagou, indevidamente, deverá ter direito à repetição, sem outra prova além da falta de causa jurídica da exigência do tributo.

Agasalha nossa opinião Rubens Gomes de Souza: "O contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do tributo é que tem juridicamente direito à sua restituição; o fato de já ter recuperado de terceiro o respectivo montante, além de ser fato econômico e não jurídico e por isso mesmo impossível de apurar com segurança, daria, quando muito, ao terceiro o direito de pleitear por sua vez do contribuinte a repetição de parte do preço; este aspecto, evidentemente, é estranho ao direito tributário e configura questão de direito privado entre o contribuinte como vencedor e o terceiro como comprador" (op. cit. p. 123, § 32).

Entretanto, o Supremo Tribunal consagrou a tese de que a repetição dos chamados impostos indiretos pressupõe prova de que a carga tributária não foi transferida a terceiro, ou que este autorizou o pedido de restituição.

Esta tese está hoje consubstanciada no art. 166 do Código Tributário Nacional, que estabelece:

"A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prova haver assumido o referido encargo, ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo."

Portanto, atualmente, para a repetição do tributo indireto, pago indevidamente, não é bastante a ilegalidade da cobrança; impõe-se a prova de que o contribuinte *de jure* suportou a carga fiscal indevidamente arrecadada.

Não se procedeu, no caso *sub judice*, a esta prova, de modo que o fato de ser a taxa de despacho aduaneiro adicional do imposto de importação e estar a recorrida obrigada a pagá-lo, por si só não justifica a repetição.

Em tais condições, não pode prevalecer o decisório que ordenou a devolução, justificando o conhecimento do recurso, e seu provimento nos termos do voto do eminente Ministro Eloy da Rocha. No mesmo sentido o RE nº 76 597, relatado pelo Ministro Rodrigues Alckmin e RE nº 80 303, em que foi relator o Ministro Thompson Flores.

EXTRATO DA ATA

RE 75 058 — RJ — Rel., Ministro Eloy da Rocha. Recte., União Federal. Recda., Companhia Estanífera do Brasil (Adv., Joseval Sirqueira).

Decisão: Conhecido e provido, unânime. Impedido o Ministro Antonio Neder.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Bilac Pinto, Antonio Neder, Rodrigues Alckmin e Cunha Peixoto. Subprocurador-Geral da República, o Dr. Antonio Torreão Braz.

Brasília, 23 de março de 1976. *Antônio Carlos de Azevedo Braga,* Secretário.