IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS — TRANSFERÊNCIA — REPETIÇÃO DE INDÉBITO

— Tributário — Imposto sobre Operações Financeiras. A relação jurídico-tributária forma-se com a União e dela haverá o contribuinte de pleitear a restituição de imposto indevidamente pago. Irrelevância de que parte da receita, derivada da arrecadação, seja destinada ao Banco Central do Brasil.

— Imposto sobre Operações Financeiras — Repetição de indébito. Código Tributário Nacional — art. 166.

— Razão de ser da norma: evitar o locupletamento do contribuinte de direito. Interpretação, tendo em vista esta finalidade que não pode deixar de considerar o fenômeno econômico. Operação de câmbio visando importação de mercadorias para revenda. Transferência do encargo financeiro correspondente ao pagamento do imposto — Impossibilidade de repetição, salvo prova de que não ocorreu essa transferência.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

Apelação Cível nº 116.658
Apelantes: Banco Central do Brasil e União Federal
Apelada: Sony Videobrás Ltda.
Relator: Sr. Ministro EDUARDO RIBEIRO

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Sexta Turma do Tribunal Federal de Recursos, por unanimidade, negar provimento ao agravo retido e à apelação da União Federal e dar provimento ao recurso do Ban-

co Central do Brasil; na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Brasília, 12 de novembro de 1986. — *Carlos Velloso,* Presidente. *Eduardo Ribeiro,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Eduardo Ribeiro: Sony Videobrás Ltda. ajuizou ação ordinária de repetição de indébito contra a Fazenda Nacional e o Banco Central do Brasil. Sustentou a inconstitucionalidade de cobrança do IOF sobre operações de câmbio no mesmo exercício da instituição do imposto, por violação dos princípios da anualidade e legalidade.

A ação foi julgada procedente, condenados os réus à repetição pretendida, acrescida de correção monetária (Lei nº 6.899/81) e juros moratórios a contar do trânsito em julgado. Honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor da condenação.

Apelou a União. Em preliminar, pediu a apreciação do agravo retido. Ademais, sustentou a falta de interesse processual da autora, vez que não postulou administrativamente a restituição do tributo. No mérito, requereu a improcedência da ação.

Apelou o Banco Central. Sustentou sua ilegitimidade passiva *ad causam,* bem como a ilegitimidade ativa da autora. No mérito, requereu a improcedência da ação.

Parecer do Ministério Público Federal (fls. 344).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Eduardo Ribeiro: Insurge-se a ré, no agravo, contra a decisão que não acolheu a preliminar de ilegitimidade passiva, fundada em que o produto da arrecadação do IOF constituiria, em parte, receita do Banco Central e o restante destinar-se-ia à formação de reservas monetárias por ele aplicadas.

Não tem razão a agravante. O vínculo jurídico-tributário firma-se com a União. Nada importa ao contribuinte o destino dado à receita. Se a cobrança foi indevida, ao sujeito ativo da relação de que deriva a obrigação de pagar o imposto é que haverá de proceder à restituição.

Nego provimento ao agravo.

Deduziu-se preliminar de carência de ação, com base em que faltaria legítimo interesse à autora para pleitear o provimento jurisdicional, uma vez que não requerera a devolução na via administrativa.

Tem-se entendido que, não diligenciando o contribuinte no sentido de obter administrativamente o que lhe é devido, não se coloca condição necessária a que pudesse acionar o Judiciário, já que não haveria lide. Ocorre que a Fazenda opôs-se militantemente ao direito sustentado pela autora, o que, por si, evidencia a inutilidade de qualquer requerimento a ela dirigido. Em tais casos, ressalta evidente o interesse, consubstanciado na necessidade da atuação jurisdicional.

Rejeito, pois, a preliminar.

Igualmente não pode prosperar a alegação de que a autora careceria de legitimidade, eis que no caso presente a figura da substituição tributária. Não há dúvida alguma de que a autora arcou com o encargo relativo ao imposto que lhe foi exigido pela instituição financeira. Esta é que jamais poderia pretender devolução do que não pagou.

Sustenta o Banco Central que não haveria de responder pela repetição, posto que apenas arrecadara o tributo que, entretanto, não lhe pertence.

A r. sentença, fundando-se no art. II da Lei nº 5.143/66, considerou que aquele Banco haveria de proceder à devolução de 2% do que foi pago. *Data venia* do ilustre magistrado, por quem tenho especial

admiração, não me parece esteja correto. Como salientado quando se cogitou do agravo, não interfere nas relações da Fazenda com o contribuinte a destinação dada à receita. O Estado é o sujeito ativo da relação. Ele é quem recebe o tributo, ainda que por intermédio de terceiro. Se destina parcela a remuneração a quem disso foi encarregado, este terceiro não se obriga a nada perante o contribuinte. Não deve o Banco Central suportar qualquer condenação, aliás não pretendida na inicial.

Examina-se o recurso da União.

Consoante reiteradas decisões desta Corte e do Egrégio Supremo Tribunal Federal, a cobrança do imposto sobre operações financeiras, nos termos do Decreto-lei nº 1.783/80, não se poderia fazer no mesmo exercício em que este foi editado, posto que haveria infringência ao princípio constitucional da anterioridade. Persistem divergências, entretanto, quanto à possibilidade de repetir o que foi indevidamente pago.

A questão relativa às conseqüências jurídicas da repercussão dos tributos, fato eminentemente econômico, tem sabidamente ensejado controvérsias que se refletem na apreciação do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Especificamente em relação ao IOF, este Tribunal ainda não uniformizou sua jurisprudência, não alcançado o *quorum* necessário, no julgamento do incidente suscitado com essa finalidade. Duas correntes formaram-se. Sustentou uma delas que a repetição do indébito, tratando-se de IOF, é sempre devida, não se exigindo, do contribuinte de direito, a prova de que assumiu o respectivo encargo financeiro. Entendem outros que o IOF incide sobre operações bastante diferenciadas, impondo-se distinguir caso por caso.

Dentre os vários fundamentos deduzidos, para embasar a opinião em primeiro lugar exposta, impressiona-me especialmente o que resulta da análise feita por Marco Aurélio Greco (*Caderno de Pesquisas Tributárias, 8:277*ss.) citado em mais de um voto, notadamente no proferido pelo eminente Ministro Sebastião Reis. Examino-o brevemente.

Sustenta-se que a exegese do art. 166 do CTN há que se fazer tendo em vista que ali se mencionam "tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro". E a natureza do tributo há que se buscar em seu fato gerador. A transferência do encargo financeiro, em termos jurídicos, somente poderá verificar-se quando aquele fato consista em uma operação, englobando dualidade de pessoas e o contribuinte de direito não se posicione como o último na seqüência de operações que se sujeitem ao imposto em questão. Deste modo, sucessivos contratos de compra e venda, no mercado interno, ensejam surgimento de diversas obrigações relativas ao ICM. Poderá haver repercussão em cadeia, com a transferência de um para outro do encargo financeiro. Na operação de câmbio, uma das hipóteses de incidência do IOF, o mesmo não sucede. O adquirente de moeda estrangeira, que é o contribuinte de direito, não realizará, em seguida, operação com o mesmo fato gerador. Poderá efetuar outra, sujeita a outro imposto, o que não dá lugar à aplicação do art. 166 do CTN.

A tese é indiscutivelmente sedutora, tanto mais quanto fornece critério seguro e encontra amparo em elementos eminentemente jurídicos. Permito-me, entretanto, pedir vênia para a ela não aderir, posto que se me afigura não ser possível deixar de levar em conta a razão de ser da norma em exame, a vedar a repetição. O acolhimento da doutrina conduz, *data venia*, a que se distingam situações que, se considerado o fundamento da proibição, não se haveriam de distinguir.

Não há dúvida de que se inadmite a repetição para evitar injustificado enriquecimento do contribuinte de direito. Melhor: diante do fato de que o Estado ou aquele contribuinte haverão de locupletar-se, opta-se pelo primeiro que representa os interesses gerais. A análise das hipóteses concretas não pode deixar de considerar essa realidade, motivadora da existência da norma.

Por outro lado, são manifestas as dificuldades em precisar quando ocorrer repercussão. Alguns impostos, considerados como caracteristicamente indiretos, como o IPI ou o ICM, eventualmente podem não ensejar a transferência do encargo. Dependendo das condições do mercado, o contribuinte de direito poderá ver-se forçado a diminuir o preço, para absorver o aumento da carga tributária. Com ela arcará ele próprio. Analogamente, tributos tidos como diretos, como o imposto de renda, podem ser, em determinadas situações, suportados, ainda que parcialmente, por outrem que não o contribuinte *de jure*.

De um modo geral, o que se pode dizer é que, de um ponto de vista econômico, certos tributos têm mais facilmente transferido o respectivo ônus. Outros dificilmente ensejam que isso ocorra. Quando se cogite dos primeiros, presume-se a transferência do encargo, cabendo ao contribuinte provar o contrário.

Está a dificuldade em distinguir exatamente as duas classes de tributos, com base em critério estritamente jurídico. Em verdade, o fato econômico em jogo é o fundamental, não podendo ser obscurecido. Não se ignora, como já salientado, que determinados tributos, em virtude mesmo de seu fato gerador, mais facilmente repercutem. O ICM é devido em virtude de operação de compra e venda em que, normalmente, o vendedor, para garantir seu lucro, haverá de cobrar o imposto do comprador, não importando aqui o fato de haver o destaque do valor correspondente. O imposto de transmissão *causa mortis*, obviamente, não repercute.

Não me parece, entretanto, que a repercussão, para impossibilitar a repetição, haja de verificar-se na própria operação que dá nascimento à obrigação tributária ou em operação subseqüente geradora do mesmo imposto. Como já salientado, ter-se-iam que admitir distinções injustificáveis, condenada a razão de ser da norma. Figuro um exemplo.

Adquirida mercadoria no mercado interno, sujeita-se o negócio ao pagamento do ICM. Ocorrendo a revenda, uma vez mais incidiria o mesmo tributo. Consoante a doutrina em exame, haveria transferência do encargo financeiro e inexistiria lugar para a repetição. Se a aquisição, entretanto, efetua-se no mercado externo, a mesma compra e venda acarretará, para internação do bem, a obrigação do pagamento do imposto de importação. Como a operação seguinte de revenda não se sujeita a esse tributo, poder-se-ia pleitear a repetição.

Com a devida vênia, estar-se-iam tratando desigualmente situações basicamente iguais. Em uma admite-se o enriquecimento do contribuinte *de jure*, e na outra não, em virtude tão-só de critérios formais, estranhos ao fundamento da regra questionada.

Considero que a solução justa não pode deixar de valorizar o fato econômico. Se alguém adquire bens para revender, o normal será a transferência, na operação imediata, do encargo tributário que houver suportado. Não importa que diversas as incidências tributárias em uma ou outra operação. Se assim é, haverá a presunção *juris tantum* de haver recuperado o que pagou, e conceder-se repetição importaria em enriquecimento indevido. O mesmo não sucede em outros negócios. Assim, por exemplo, a aquisição de bens para integrar o ativo imobilizado ou mesmo a matéria-prima. Não se afasta que também aí possa haver transferência do encargo. Inexiste, entretanto, a presunção de que ocorreu, não se exigindo do contribuinte a prova negativa.

Adiro, por conseguinte à corrente majoritária nesta Turma que reclama o exame de cada caso para decidir-se quanto à possibilidade de repetição.

No caso em exame, vê-se das guias de importação que os bens se destinam ao uso da própria importadora. Em tais circunstâncias, não há cogitar de incidência do disposto no art. 166 do CTN, o que só verifica quando as mercadorias adquiridas no exterior destinam-se a revenda no mercado interno. A repercussão difusa pode dar-se com qualquer tributo mas não impede a repetição.

Dou provimento à apelação do Banco Central do Brasil isentando-o de qualquer condenação, e nego provimento à da União.

EXTRATO DA ATA

AC nº 116.658-PR (7946554) — Relator: Ministro Eduardo Ribeiro. Remetente: Juízo Federal da 1.ª Vara. Apelantes: Banco Central do Brasil e União Federal (agravo retido às fls. 264). Apelada: Sony Videobrás Ltda. Advogados: Renan Maciel Brasil e outro e Jaime Vita Roso e outros.

Decisão: a Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo retido e à apelação da União Federal e deu provimento ao recurso do Banco Central do Brasil. Sexta Turma, 12.11.86.

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Carlos Velloso e Miguel Ferrante. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso.