

# IMPÔSTO — REPETIÇÃO

— Não cabe a restituição de impôsto indireto pago pelo contribuinte de direito.

## TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Lanificio Santa Branca S. A. *versus* Fazenda do Estado de São Paulo  
Apelação cível n.º 105.657 — Relator: Sr. Desembargador  
PAULO OTAVIANO

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 105.657, da comarca de São Paulo, em que são apelantes Lanificio Santa Branca S. A. e outros, sendo apelada a Fazenda do Estado de São Paulo: Acordam, em Sexta Câmara Civil do Tribunal de Justiça, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, para confirmar, por seus próprios fundamentos, a sentença de primeira instância, pagas as custas como de direito.

Tratando-se de impôsto indireto, o contribuinte de direito não possui legitimidade para pleitear sua devolução. “Pelo fenômeno da repercussão, quem suporta o ônus fiscal é o comprador ou consumidor. O adquirente, pagando o preço da mercadoria sempre reembolsa aquêle que, no momento da arrecadação, tem relação direta com o Fisco.” Acolhida que fôsse a pretensão das recorrentes, estas receberiam pela segunda vez aquilo que já recobraram dos adquirentes de seus produtos.

Consoante já decidiu o egrégio Tribunal Federal de Recursos, “os impostos indiretos não se restituem a quem os pagou, porque êste já se terá reembolsado do respectivo montante, através da repercussão do tributo (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 21/24).

Dêsse entendimento não discrepou o julgado dêste Tribunal publicado na *Revista dos Tribunais*, vol. 284/359.

São Paulo, 14 de abril de 1961 — *Alceu Cordeiro Fernandes*, Presidente e Relator vencido, com a seguinte declaração de voto:

1. Na ação de repetição do pagamento indevido deverá o *solvens* provar: em primeiro lugar, que efetuou o pagamento; em segundo lugar, que pagou o que não devia; e, finalmente, em terceiro lugar, que pagou por êrro, ou coagido (Carvalho Santos, com. ao art. 964 do Código Civil).

2. Nem vale insistir na ausência de empobrecimento, dada a recuperação econômica do impôsto, no ato da venda, por via de inclusão no preço do produto.

A ação é de repetição do indébito, cujos requisitos já foram enumerados, não se incluindo entre êles o empobrecimento.

Mas, mesmo em se tratando de enriquecimento sem causa, a verdade é que o conceito de empobrecimento, conforme assinala Agostinho Alvim, em magnífico trabalho sôbre o assunto, é muito extenso.

Ê, aliás, requisito que, excepcionalmente, pode faltar; ou então devemos

dar ao termo um sentido que foge, inteiramente, ao conceito que êle tem na teoria do patrimônio.

A idéia corrente na doutrina, a respeito, é a de que não é indispensável que o patrimônio do reclamante registre uma baixa de valor (Agostinho Alvim, *Do Enriquecimento Sem Causa*, página 21).

Nesse sentido, aliás, bastante expressivo é o Direito germânico.

*“Wer durch die Leistung eines anderen oder in sonstiger Weise auf dessen Kosten etwas ohne rechtlichen Grund erlangt, ist ihm zur Herausgabe verpflichtet”* etc. (§ 812, do BGB, ed. Beck, 1958).

O que se obteve sem justa causa, há de restituir-se à pessoa de quem se obteve.

Quase sempre, é verdade, o enriquecimento se opera sobre o patrimônio do outro. Contudo, isso não é indispensável: a expressão “a expensas” abrange, também, os casos em que o obtido “não pertencia ao patrimônio” (Ennecerus, *Tratado de Derecho Civil*, trad. espanhola, *Derecho de Obligaciones*, § 218).

Conferir, também, Saleilles, *Étude sur la Théorie Générale de L'Obligation, d'après le premier Projet de Code Civil Allemand*, Paris, 1925, pág. 452, nota 1; Ripert, *La Règle Morale*, 3ª ed. n° 143.

Em nosso Direito, a conclusão é igualmente, de que como professa Agostinho Alvim o “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 (op. cit., pág. 29).

3. Dir-se-á, porém, que se cogita de restituição de impôsto, e a matéria refoje ao âmbito do critério civilista.

Todavia, como observa Fritz Fleiner, vai longe a afirmativa de que a Admi-

nistração pública goza de privilégio contra a restituição de um pagamento indevido. Se o cidadão consegue provar que não se lhe poderia exigir pagamento algum, ou pelo menos na quantia que se lhe exigiu, então deve restituir-se. É o corolário de um Estado de Direito (Fritz Fleiner, *Inst. de Derecho Administrativo*, trad. do 8º ed. alemã, pág. 350).

E a calhar vem o ensinamento de Bielsa: “o direito fiscal é direito público, mas no conjunto das instituições que o formam não só dominam princípios comuns com o Direito Civil, senão também regras que se consideram próprias deste direito. O pagamento do impôsto, ou melhor, ainda, a contribuição fiscal, é precisamente uma das instituições influenciadas pelo Direito Civil. E o pagamento é indevido, em direito fiscal, quando é feito sem causa jurídica, ou seja, quando o dado em pagamento não se deve, e, mais claramente, quando o que paga não está obrigado a fazê-lo (Bielsa, *Estudios de Derecho Publico*, vol. II, *Derecho Fiscal*, § 9º, págs. 313 e segs.).

E veja-se, ainda, o ensinamento de Waline, exemplificando: pode haver lugar para o juiz ordenar o reembolso do indevido contra a Administração, se, após a outorga de uma licença de importação, a diferenças de câmbio foi indevidamente exigida do importador, obrigado a pagar “pour obtenir dédouanement” (*Droit Administratif*, 8ª ed., n° 1.010, pág. 595).

Aliás, no campo do Direito Administrativo, aconselha Zanobini que se interprete a lei segundo os mesmos cânones válidos para a interpretação das leis em geral. O insigne administrativista, embora faça restrições quanto à aplicação das normas de direito privado nas questões de direito administrativo, assinala, em face da lei italiana, a invocação dos princípios gerais do inteiro ordenamento jurídico (*Corso di Diritto Amministrativo*, 7ª ed., vol. I, n° 10, pág. 111).

E, entre nós cumpre assinalar, não existe perfeitamente configurado o instituto da repetição do indevido, com características próprias, dentro da área exclusiva do direito tributário.

Assim, deve vigorar a regra do ordenamento geral, decorrente de um Estado de Direito, reletida de forma precisa no Código Civil.

Nesse sentido, é valiosa a opinião de Francisco Campos: “a obrigação de restituir é imposta, como regra geral, no art. 964, “a todo aquêlê que recebe o que lhe não é devido”. Do pagamento de um impôsto, não se pode nunca dizer que seja voluntário, como quer o art. 965 do Código. O impôsto é pago sob coação da lei, e para que exista esta coação basta que exista a lei que cria a obrigação, de cujo inadimplemento resultam a ação executiva e os vários entaves criados à atividade do devedor omisso. É da falta de causa que decorre a obrigação de restituir o impôsto, e para reavê-lo “aquêlê que o pagou não necessita provar o êrro”, decidiu com acêrto o Tribunal de Apelação de São Paulo, acórdão de 20 de março de 1939. Melo Rocha, *Revista de Crítica Judiciária*, VII, 541/70, desenvolve com muita proficiência a tese, e Tesoro, *Principii di Diritto Tributario*, 145, invocando a norma geral de que todo pagamento pressupõe uma dívida e que aquêlê que é efetuado sem ser devido é repetível, observa com propriedade

que êste é um princípio com pleno valor em todos os ramos do Direito Privado e do Direito Público: assim, também nas obrigações tributárias, prevalecem tal regra e aquela segundo a qual quem por êrro ou cientemente recebe o que não lhe é devido está obrigado a restituí-lo, àquêlê de quem indevidamente o recebeu. Subsiste, pois, para o Estado, a obrigação de restituir o impôsto, quando se verifica que o estabeleceu, cobrou e recebeu sem ter direito de fazê-lo; e, para quem pagou o impôsto assim cobrado indevidamente, o direito de repeti-lo” (Francisco Campos, *Direito Constitucional*, vol. I, pág. 164).

Pouco importa, pois, a circunstância de se cuidar de impôsto indireto.

O contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do tributo, o contribuinte de direito, é que tem, juridicamente, direito à sua restituição: o fato de já ter recuperado de terceiro o respectivo montante, além de ser um fato econômico e não jurídico, e por isso mesmo impossível de se apurar com segurança, daria, quando muito, direito ao terceiro para exigir, por sua vez, do contribuinte legal a restituição (Rubens Gomes de Sousa).

Por tais motivos, dei provimento ao recurso, a fim de que o juiz decida pelo mérito — *Paulo Otaviano*, Relator designado para redigir o acórdão — *Sousa Lima*.