



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 10168/000.888/85-49

AMB

Sessão de 19 de maio de 1986

ACORDÃO N.º CSRF 02-0.200

Recurso n.º RP/201-0.192

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: BANCO DO ESTADO DE SÃO PAULO S.A.

IOF SOBRE OPERAÇÕES DE CÂMBIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - A transferência do encargo financeiro (CTN, art. 166) tendo em vista a natureza do tributo, deve ser resolvida em termos jurídicos, observada a legislação específica. Não comportando o IOF sobre operações de câmbio, por sua natureza jurídica, transferência do crédito tributário, é de ser aceita a presunção de que o ônus foi suportado pelo contribuinte. Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1986

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR-REPRESENTANTE
DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros HAROLD BRAGA LOBO, SÉRGIO GOMES VELLOSO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 10168/000.888/85-49

Recurso n.º: RP/201-0.192

Acórdão n.º: CSRF 02-0.200

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: BANCO DO ESTADO DE SÃO PAULO S.A.

R E L A T Ó R I O

Recorre o Procurador-Representante da Fazenda Nacional, em nome do Banco Central do Brasil, da decisão majoritária da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes que, acolhendo pleito fundado no entendimento jurisprudencial de inconstitucionalidade, autorizou repetição de IOF pago com alíquota instituída no mesmo exercício de 1980, relativamente a contrato de câmbio para importação partes e peças de reposição para uso próprio pelo importador, cliente do banco acima indicado ou seja, a empresa Martini e Rossi Ltda.

A decisão recorrida tem a seguinte ementa:

"IOF - RECOLHIMENTO INDEVIDO (inconstitucionalidade da exigência, no ano da instituição - princípio da anterioridade). Presunção de que o encargo tributário foi suportado pelo contribuinte. Restituição de vida. Recurso provido".

Insurge-se o Procurador-Representante apenas quanto à parte que aceitou a presunção de que o encargo tributário foi suportado pelo contribuinte. Argumenta ter havido distorção do sentido do artigo 166 do CTN, corroborado pela Súmula 546 do STF, pelos quais, quando for o caso de tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro, a restituição somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo. E que se exige disso prova concreta e não presunção, somente sendo esta ad

segue

admissível quando prevista pela própria lei, o que não é o caso. Cita comentários doutrinários de Jorge Saadi Filho e, por último, discorda do relator, que teria atribuído à fiscalização o encargo de provar que o contribuinte não arcou com o tributo. Diz que seria isso uma inversão do ônus da prova.

O sujeito passivo apresentou tempestivas contra-razões, em que defende a tese de que os impostos não repercutem no preço, mas sim no custo, o que são coisas distintas. Enquanto o custo é a resultante de todos os gastos do produtor, passíveis de contabilização inclusive todos os tributos à excessão do imposto de renda, que repercutem no lucro, o preço é formado, em nosso sistema econômico, pelas leis de mercado, não levando em conta os componentes do custo ou mesmo do lucro.

Logo, imposto indevido (que nem é imposto) reduz a diferença entre custo e preço, pois repercute no custo sem alterar o preço de mercado. Mesmo que o preço fosse aumentado em razão disso e o mercado aceitasse, significaria que antes o produtor estava, voluntariamente, reduzindo seu lucro pelas leis de mercado.

No caso dos impostos destacados, o verdadeiro preço de mercado não é o que serve de base ao cálculo do imposto, mas a soma de ambos, pois o adquirente não aceita um preço mais o imposto, mas o total que resulta desta soma. O custo inexistente para o adquirente e é apenas realidade para o vendedor, para que saiba da viabilidade econômica do seu empreendimento.

A reposição do lucro permitido pelo mercado, pela repetição do indébito não constitui enriquecimento ilícito enquanto que a sua retenção pelo Poder Público é agressão aos princípios constitucionais agasalhados no art. 153 da Constituição, ao princípio da legalidade estrita, despreso à ordem jurídica e contribui para a perda dos valores éticos por parte da sociedade.

É o relatório.

segue -



VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO ROBERTO BARBOSA DE CASTRO

Como visto no relatório, o objeto do recurso limita-se à habilitação do contribuinte para receber a devolução do indébito, nos termos do artigo 166 do CTN. Ultrapassado está, mesmo porque declaradamente não discutida pelo recorrente, a tese da cobrança indevida do IOF, por inconstitucional, no ano de 1980. O que o recorrente demanda desta Câmara é o pronunciamento acerca da presunção, acolhida pelo relator do acórdão recorrido, de que o recorrente assumiu o ônus do tributo indevido, não o repassando a terceiros.

A espécie trata de IOF cobrado sobre operação de câmbio, contratado para importação de partes e peças de reposição para uso do importador. Os autos contêm cópias dos documentos (DI, contrato de câmbio, etc) respectivos, especificando o objeto da compra no exterior, com a elucidação de se destinar a uso próprio. Acresce a tendência a crer tratar-se realmente material para uso nas instalações da importadora, pela comparação da descrição sintética dos bens (placas de filtragem, para uso em filtros da posição 84.18.10.00) com o ramo de atividade da empresa, Martini Rossi, qual seja indústria, comércio, representação e importação de alimentos e bebidas (ver cláusula de objeto da sociedade, no contrato social a fls. 12).

Poder-se-ia dizer, para abreviar a querela, que a preocupação do digno Procurador se prende mais a matéria de prova que de direito. Como se viu, inconforma-se ele por ter o relator decidido pela devolução do IOF a partir de presunção de prejuízo do 'solvens', dispensando-se de buscar elementos materiais probantes satisfatórios (a juízo do recorrente). Mais precisamente o dissídio decorre das seguintes palavras do relator: (por sinal, transcritas imprecisamente no recurso)

"Não é o caso dos autos, porém. O câmbio para contratação de seguros para cobertura de equipamentos implica em a presunção, não afastada pela fiscalização, de que o próprio contribuinte arcou com o ônus do tributo, o qual, indevido, lhe deve ser restituído".

Das duas, uma. Ou bem o recorrente não se conforma com a idéia do relator, de que, supostamente aceitando as provas dos autos de que se trataria de importação para uso próprio e que isso

segue



Processo nº 10168/000.888/85-49

Acórdão nº CSRF 02-0.200

automaticamente estabelece a presunção - não contestada pela instrução - de oneração do contribuinte, ou bem, o recorrente desvaloriza as provas (documentos de importação, etc) como suficientes para provar o uso próprio dos bens importados.

Parece-me que se trata bem mais da primeira hipótese, pois o Procurador-representante não contesta ou avalia especificamente a documentação, baseando sua argumentação a partir do relator.

Vejo que este considera provada a importação não para comércio, mas para uso próprio. Diz ele: 'a aquisição dos bens, para uso próprio, estabelece...' Partiu dele da premissa' logicamente assentada na documentação autuada, de que a aquisição se fez para uso próprio - daí por diante, tudo seria decorrência.

Diz ele também, provocando a reação do recorrente , que a presunção da assunção dos ônus pelo contribuinte não fora' afastada pela fiscalização. Vejo às fls. 59, documento de informação assinado por Auditor do Banco Central, denominado 'Estudo-resumo', onde se vê: II - dados passíveis de comprovação, quesito 2: - 'o contribuinte foi ressarcido do valor do imposto?' Resposta: 'não'.

Em suma, se a preocupação do ilustre Procurador se prende à matéria de prova, creio ser o caso de se lhe não dar razão. Pelos documentos acostados se vê que ocorreu importação' para uso próprio e que Auditor do órgão fiscalizador declarou que o contribuinte não foi ressarcido do valor do imposto.

Verdade, porém, que a questão de fundo, a meu ver muito, mais doutrinária que jurídica, vem suscitando controvérsia entre os tributaristas.

Reza o artigo 166 do Código Tributário Nacional:

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

segue -

Processo nº 10168/000.888/85-49

Acórdão nº CSRF 02-0.200

Costuma-se ver, aí, a preocupação legislador em evitar a expressão 'imposto indireto', provavelmente por conta das próprias imprecisões conceituais dela decorrentes. De fato, a maioria dos estudiosos indica a circunstância de que muitos impostos' podem ser ora diretos, ora indiretos, ficando o estudo particular das características legais de cada um - ou seja, de 'sua natureza' - como meio e a oportunidade de estabelecer sua natureza singular. Quer uma respeitável corrente que, em essência, todos os impostos comportam transferência de seus encargos financeiros. Integrando direta ou indiretamente a estrutura de custos dos produtos e afetando a margem de lucro do vendedor, na generalidade dos tributos se poderia encontrar o fenômeno da translação, em princípio reservado apenas aos tributos indiretos.

Em primeira abordagem, tem-se que tal pensamento levaria a dois corolários conflitantes com a ordem jurídica particular para a espécie.

Primeiro, o de que o artigo 166 labora no vácuo ao discriminar o comando em relação àqueles 'tributos, que comportem, por sua natureza...'. Ora, se todos os tributos, 'por sua natureza', do ponto de vista estritamente econômico, comportam transferência dos ônus respectivo, não haveria motivo para o legislador preocupar-se em discriminar o que não é discriminável. Por outro lado, sabe-se que a lei não contém, em princípio, palavras inúteis.

O segundo corolário seria o de que, dispondo o Código que não se restitui tributo indevido cujo encargo financeiro se transfere, seguir-se-ia o absurdo jurídico que à Fazenda Pública' seria lícito repelir com razão a pretensão do contribuinte 'de jure' de reaver qualquer tributo indevidamente pago. É evidente que essa conclusão, embora lógica, não atenderia à finalidade prática da norma, que estaria, ademais, em conflito com o disposto no artigo 165 do próprio CTN, que assegura o direito à restituição.

Quer outra corrente que sempre há a repercussão de qualquer tributo - seja direto ou indireto - no custo dos produtos, mas não necessariamente no preço dos produtos, que este segue

Paulo

3

função das forças interagentes no mercado, o que levaria à conclusão, também juridicamente inválida, por desmentir a disposição legal, de que jamais há a transferência do encargo financeiro do tributo, qualquer que seja a sua natureza.

Assim vistos de maneira extremamente sumária, são contudo suficientes os principais argumentos dos que pretendem a interpretação puramente 'econômica' do artigo 166 do CTN, para reforçar a convicção do relator de prefilhar, ao contrário, com a tese predominante entre os tributaristas (ver Caderno de Pesquisas Tributárias nº 08 - Repetição do Indêbito - Ed. Resenha Tributária, 1983) de que a determinação da transferência do encargo financeiro, tendo em vista a natureza do tributo, deve ser resolvida em termos jurídicos, atenta à legislação de cada imposto, irrelevante o fato econômico da repercussão que, como visto, se levada a seus últimos efeitos, atinge - ou, contraditoriamente, não atinge - todos os impostos, invalidando a distinção proposta no Código tributário.

A propósito, sustenta JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER:

"A norma (art. 166), por sua vez, não se refere à natureza do fenômeno econômico que dá base à tributação, mas se refere aos tributos cuja natureza, ou seja, refere-se à natureza do tributo e, portanto, à sua própria definição jurídica - aquilo que o identifica juridicamente" (obra citada, pág. 94)

"O art. 166 não se refere à repercussão econômica mas encargo financeiro. Não se refere também à contribuinte de fato a consumidor ou adquirente, mas a terceiro ao qual tenha sido transferido o encargo" (obra citada pág. 97)

"O IOF não comporta por sua natureza jurídica a transferência do pagamento do crédito tributário a terceiro, nem a assunção por terceiro, de seu pagamento, automaticamente" (obra citada, pág. 100).

Na mesma linha de argumentação, ZELMO DENARI cita GIANINI:

"Com o habitual descortínio, GIANINI observa que a translação, vale dizer, a transferência do encargo financeiro, se diz manifesta quando é possível dissociar o imposto incorporado ao preço da mercadoria, permitindo reembolso da soma paga a título do tribu

segue

Processo nº 10168/000.888/85-49

Acórdão nº CSRF 02-0.200

tributo; se diz oculta quando o imposto compõe o preço da mercadoria, sem possibilidade de dissociação^T (obra citada, pág. 150).

LEO KRAKOWIAK faz a seguinte distinção entre tributos repercutíveis ou não:

"Em conclusão entendemos que o critério jurídico para identificar os tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, é determinado pelo exame do respectivo fato gerador, em cada situação concreta, de modo que :

a) só comportarão transferência os 'tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de pessoas que revistam a condição de contribuinte de direito e de fato, de modo que quando de sua ocorrência o ônus financeiro do imposto é transferido diretamente do contribuinte de direito para o contribuinte de fato.

A contrário senso, não havendo essa dualidade 'de contribuintes, de sorte que o contribuinte de direito assume também a qualidade de contribuinte de fato, não há que se falar em transferência do encargo financeiro do imposto" (obra citada, pág. 211).

E conclui, especificamente quanto ao IOF:

"Com efeito, por ocasião da venda da moeda estrangeira que caracteriza o pressuposto fático da incidência do IOF, o vendedor que poderia em tese ser o contribuinte de direito que trasladaria o ônus do imposto ao comprador da moeda estrangeira, é mero responsável, de tal sorte que o comprador, tendo sido eleito contribuinte de direito reveste, também, a condição de contribuinte de fato, pois é ele o único contribuinte que participa da operação tributada.

Em consequência, o IOF incidente sobre operações de câmbio e imposto ao qual não se aplica o art. 166 do CTN, pois em virtude do seu fato gerador e da indicação do contribuinte, o imposto em causa não comporta, por sua vez natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro.

Portanto, se eventual repercussão ocorre, não será direta ou jurídica, mas indireta e meramente econômica, o que é irrelevante para os fins do artigo 166 do CTN em causa.

Destarte, é cabível a restituição do IOF incidente sobre operações de câmbio liquidadas no exercício de 1980, estando legitimado para pleiteá-la o contribuinte de direito do imposto que sofreu a incidência" (obra citada, págs. 215/216).

segue -



Processo nº 10168/000.888/85-49

Acórdão nº CSRF 02-0.200

De colher também a opinião de Brandão Machado (Repetição do Indêbito no Direito Tributário, in DIREITO TRIBUTÁRIO, Editora Saraiva, 1984), quando discorre sobre a incompatibilidade do preceituado no CTN com as interpretações econômicas do art. 166:

"Para salvar o texto do código, a norma do art. 166 há de entender-se no sentido de que a transferência do ônus financeiro a que se refere há de ser a que pode ocorrer num negócio bilateral, em que o contribuinte cobra, integrado ou diluído no preço do negócio, o montante do tributo. Mas só essa condição não seria suficiente para definir o tributo restituível, porque, se até o imposto de renda é transferível, bastaria que o contribuinte o computasse no custo de seus bens ou serviços para tornar injustificável a sua devolução. Para que o terceiro seja co-titular do direito ao tributo restituendo, (o Código exige a sua autorização para o contribuinte recebê-lo se não provar a sua absorção), é necessário que o tributo tenha origem no negócio bilateral de que tenha participado. Em outras palavras: a norma do Código confere ao terceiro co-titularidade, porque presume juris-tantum a transferência do tributo indevido que resultou do negócio em que se envolveram contribuinte e terceiro, isto é, se do fato gerador do tributo restituendo não participa o terceiro, não se aplica a restrição do Código. Assim, entre outras hipóteses, não se aplica na repetição do imposto sobre operações de câmbio, porque, ainda quando o contribuinte possa transferir o ônus financeiro, os terceiros não participam do evento que constitui o seu fato gerador".

São razões mais que suficientes, às quais, mesmo assim, poderiam ser agregadas dezenas de outras consubstanciadas em opiniões de doutos tributaristas, que me levam a negar fundamento ao RE do ilustre representante da Fazenda Nacional, na parte em que se insurge quanto à admitida presunção de que o 'solvens' suportou o encargo financeiro do tributo que ele mesmo concordou ter sido indevidamente pago, porque inconstitucional sua cobrança no mesmo exercício da instituição.

A presunção, a meu modo de ver, decorre da própria natureza jurídica do tributo. Se se trata de imposto incidente sobre importação de bens de uso do próprio contribuinte, concordo em que ele foi provavelmente lançado como des

segue -




Processo nº 10168/000.888/85-49

Acórdão nº CSRF 02-0.200

despesa da empresa, vale dizer, como parcela de custo de seus produtos - como, aliás autoriza a legislação do imposto de renda de modo geral, com relação a outros tributos, mas nem por isso concordo em que o contribuinte tenha que provar que não transferiu o seu encargo.

Mesmo porque, cairíamos no círculo vicioso já abordado em páginas atrás, de que todo tributo é transferível na estrutura de custos mas a valoração jurídica puramente do reconhecimento desse fato econômico, levaria à negação do comando legal.

Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1986

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO