

Temas de Direito Tributário

VIII JORNADAS HISPANO-LUSO-AMERICANAS DE DIREITO TRIBUTARIO REALIZADAS EM BUENOS AIRES ENTRE OS DIAS 25 E 29 DE SETEMBRO/78 *

INTRODUÇÃO E RELATO

As Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Direito Tributário foram dedicadas ao estudo da repetição dos tributos (Tema I) e ao exame crítico das alíquotas vigentes nos diversos ordenamentos jurídicos (Tema II).

Sediou o conclave, realizado em Buenos Aires, a Associação Argentina de Direito Fiscal, a quem devemos o prestigioso convite para participar do encontro, formulado pelo "PONENTE GENERAL" para os países de fala lusa.

A nossa preferência recaiu sobre o Tema I — repetição de tributos — devido aos aspectos jurídicos inquietantes e polêmicos que permeiam o assunto.

Para facilitar as conclusões, foram distribuídos, com antecedência, roteiros a ser seguidos no desenvolvimento das teses.

Os trabalhos deveriam conter o exame dos seguintes pontos, sistematicamente ordenados, a fim de permitir a elaboração do relatório geral:

I — Conceito doutrinário e conceito jurídico positivo de tributo prevalecente no país do autor.

* Informe e comentários do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho, que representou a Escola a convite da Asociación Argentina de Derecho Fiscal.

II — Conceito legal de repetição.

III — Meios administrativos e judiciais para efetivação do direito à repetição.

IV — Princípios jurídicos invocados pela doutrina para apoiar a repetição.

V — Princípios jurídicos em que se apóia a jurisprudência predominante, para concedê-la.

VI — Problema da legitimidade dos sujeitos para pleitear a restituição.

VII — Especificidades do problema geral da repetição — quando as haja — relativamente a determinados tributos.

VIII — Eventual exigência, como condição para pleitear a repetição:

a) de prévio protesto contra o pagamento;

b) de autorização do sujeito passivo de fato — o repercutido — nos casos de tributos indiretos;

c) de mandato do “destinatário legal tributário”, nos casos de substituição, sucessão e responsabilidade;

d) de outras condições, nos casos acima e na hipótese de agentes de retenção e de percepção.

IX — Considerações finais.

X — Considerações sintéticas.

Ao depois de examinados os trabalhos e discutidos, a comissão encarregada de propor ao plenário as recomendações do encontro, da qual participamos, encaminhou a proposta a seguir transcrita, contendo proposta geral e dois adendos alternativos, um dos quais subscrito por nós e pelo Dr. Geraldo Ataliba:

“VISTOS:

Los trabajos presentados por los ponentes nacionales señores José Maria Martin de Argentina, José Souto Maior Borges de Brasil, Luis Corral Guerrero de España, Francisco Rodriguez Pardal de Portugal y Gustavo Rodriguez Villalba de Uruguay; el informe del relator General Dr. Geraldo Ataliba; las comunicaciones de los Srs. Antonio Hierro Echeverria, Eusebio Gonzalez Garcia, Fernando de Mateo Lage, Antonio Cano Mata, Julio Banacloche Pérez, José Pedro Montero Traibal, José Estévez Paulós, Ernesto Legeune Valcárcel, César Albinana Garcia Quintana, Félix Adolfo Lamas y José Vicente Troya; y los aportes efectuados en el transcurso de los debates.

CONSIDERANDO:

1. Que el fundamento de la acción de repetición requiere la existencia de un Estado de derecho, en donde la Administración sólo pueda percibir importes tributarios que surjan de la ley;

2. Que el Derecho Tributario exige soluciones especificas en la materia;

3. Que la complejidad y amplitud que ofrece la problemática de la repetición de tributos impide que estas Jornadas se pronuncien sobre todos los puntos que aconsejó en su informe el Sr. Relator General y hace deseable que los mismos sean tema de reunión futura;

Las VIII Jornadas Hispano Luso Americanas de Estudios Tributarios recomiendan

1. La devolución de tributos se expresa o resuelve jurídicamente en una obligación legal de derecho público, y el ejercicio del derecho a exigir la devolución se realizará a través de los medios previstos en la legislación de cada País. La repetición tributaria se fundamenta en el principio constitucional de la legalidad.

2. Está legitimado para la repetición el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria.

3. Reconociendo la existencia en algunas legislaciones de la obligación de transferir la carga tributaria, respecto de determinados tributos (que gravan la circulación de bienes y servicios), se aconseja:

a) Respecto de los ordenamientos en los cuales no existe designado legalmente un sujeto sobre el que se desplace dicha carga, el sujeto pasivo tendrá derecho a proponer acción de repetición, bastando a tal efecto, la simple acreditación del pago.

b) Respecto de los ordenamientos en los cuales existe designado legalmente un sujeto sobre el que se desplace la carga tributaria con independencia del precio, deviniendo en esta forma un incidido jurídico, no corresponde reconocerle — en sustitución del sujeto pasivo — la facultad de accionar en vía de repetición.

4. La acreditación de un pago tributario efectuado indebidamente o por error, deberá ser suficiente requisito para la procedencia de la repetición, salvo que se demuestre por la administración y en forma fehaciente que ello importa el enriquecimiento sin causa del reclamante, por haber transferido a terceros el importe del tributo.

5. A efectos de la protección del derecho del interesado, se recomienda la estructuración de procedimientos abreviados, debiendo comprender la restitución la actualización monetaria, pago de intereses y otros accesorios y la instrumentación de sistemas de compensación o la adopción de otros mecanismos dirigidos al mismo fin.

6. La restitución de tributos indebidos debe efectuar-se de oficio por la Administración, sin perjuicio del derecho del particular para solicitarla. No será requisito de la repetición haber efectuado el pago bajo protesta o reserva. Cuando se paga obligación ajena en la creencia de que es propia, habrá de demostrarse el error.

7. No obsta a la procedencia de la acción de repetición el hecho de que el contribuyente hubiera conformado la determinación tributaria e ingresado el tributo, si dentro del plazo legal de prescripción o caducidad reclama el pago indebido.

DISSIDÊNCIAS

CONSIDERANDO:

1. Que determinadas leyes tributarias imponen la obligación de transferir el tributo hacia un tercero que resulta incidido jurídicamente, y

2. Que como consecuencia de ello hace en favor de este tercero un crédito contra la Administración o "crédito fiscal", se

Recomienda:

Cuando se hubiere operado la transferencia jurídica del gravamen por imperio de la ley respectiva, haciendo nacer un crédito fiscal a favor del sujeto legalmente incidido, deberá ser requisito para la procedencia de la repetición, la conformidad de dicho sujeto incidido, de retificar sus respectivas declaraciones anulando el crédito fiscal computado indebidamente o por error.

Héctor Guyot

Américo Lacombe

Sacha Calmon

Geraldo Ataliba

CONSIDERANDO:

1. Que debe distinguirse entre traslación económica y transferencia jurídica de la carga fiscal, a propósito de determinados tributos que gravan la circulación de bienes y servicios, y

2. Que la especial concepción y estructura técnica de estos tributos que se desplazan hacia terceros mediante el pro-

cedimiento de su repercusión previa y obligatoria, exige soluciones específicas y distinto tratamiento legal, se

Recomienda:

Respecto de los ordenamientos en los cuales exista designado legalmente un sujeto sobre que se desplace la carga con independencia del precio, resultando incidido jurídicamente corresponde reconocer-lhe en sustitución del sujeto pasivo la facultad de accionar en via de repetición y conforme a los requisitos que establezca cada legislación.

Dra. Addy Mazz

Dr. Gustavo Rodriguez Villalba".

COMENTÁRIOS CRÍTICOS

O que se deve perceber nas entrelinhas é o choque, no concernente a espécie, entre as posições "radical" e "ecclética", esta última encabeçada pelo Brasil e pelo Uruguai (parte da delegação) que, todavia, não lograram aceitação para as suas teses.

A posição "radical", capitaneada pela Argentina, em razão do grande número de teses e intervenções, parte do pressuposto de que a repetição de tributos pagos indevidamente é uma questão puramente jurídica, sendo competente para intentá-la o sujeito passivo da relação jurídico-tributária (contribuinte ou responsável) seja qual for o tributo, haja ou não a translação econômica do seu ônus financeiro, através do mecanismo dos preços ou por determinação legal, (a chamada translação econômica por determinação da lei ou "translação jurídica" como querem alguns, mormente no Uruguai, relativamente aos impostos sobre o valor agregado, tipo ICM). A posição brasileira, mais ponderada e, "data venia", mais meditada, se fixou na afirmação de que a repetição se prende ao princípio da legalidade da tributação por isso que tributo pago sem lei ou em desacordo com a lei é tributo indevido, *sem causa*. Não obstante, a posição brasileira, já porque em nosso país *existe lei expressa*, já porque a nossa jurisprudência desde longa

data se baseia *no princípio* de que ninguém pode repetir o que não pagou (por ter transferido o ônus a terceiros) leva em consideração o fenômeno da repercussão do encargo fiscal, como *pressuposto* para a ação de repetição. Sem embargo, a prova da não repercussão entre nós só é exigível em casos especiais e relativamente as exações que, pela sua *natureza jurídica* admitam a transferibilidade, como o ICM em que *a translação é legal e obrigatória*. Nesses casos, caberá ao sujeito passivo da relação jurídica — contribuinte ou responsável — provar que não repercutiu o gravame, *pela inexistência ou anulação na escrita do comprador dos seus bens ou serviços, do débito tributário a ele transferido*. Como sabido, no Brasil isto é feito por intermédio das “cartas de correção” muito conhecidas pelos contribuintes do IPI e do ICM, ambos impostos sobre o valor agregado.¹

Nos demais casos, pode o sujeito passivo que tenha pago indevidamente um tributo, por erro de fato ou de direito, repetir o pagamento sem necessidade de provar a translação do respectivo encargo financeiro. Se a Fazenda Pública apresentar como matéria de defesa a alegação de translação, a ela cabe o ônus da prova. Isto é, cabe-lhe comprovar que o credor na repetição não se empobreceu ilegalmente com o pagamento do tributo, por tê-lo transferido a terceiros.

A posição brasileira não foi compreendida plenamente pelos congressistas talvez porque na Argentina e em alguns países presentes ao conclave não exista lei expressa sobre o assunto e também porque a jurisprudência baseada em princípios mal digeridos (repercussão como “fenômeno econômico”) tenha ampliado para toda e qualquer repetição a necessidade da prova do empobrecimento do repetente, o que, em muitos casos, é impossível (prova diabólica).

1. A única hipótese em que é impossível repetir é na venda a consumidor final não desfeita, pois, se este devolver a mercadoria e a nota, o comerciante poderá requerer a repetição. Nesta hipótese, entre o Estado e o sujeito passivo, prefere-se o Estado como beneficiário do enriquecimento sem causa.

E, como toda reação é proporcional a ação que lhe deu causa, a posição argentina afinal vitoriosa, endossada pela Venezuela, Equador, México, Espanha, Chile e outros, *ignorou*, em quaisquer circunstâncias, o fato da repercussão *mesmo quando legalmente imposta*, bastando para o pedido de repetição a existência de um pagamento tributário indevido. Solução simples e simplória por não distinguir o que JURIDICAMENTE POSSUI RELEVÂNCIA.

O assunto, no entanto, não está de todo resolvido. Nos próximos Congressos haverá possibilidade de rediscuti-lo.

Quiçá os brasileiros compareçam e ofertem aos irmãos latinos a sua contribuição e experiência, o que até hoje não fizeram adequadamente por ausentismo e desinteresse.