TAXA E IMPOSTO — EXAME E FISCALIZAÇÃO DE BEBIDAS — COMPETÊNCIA FEDERAL E ESTADUAL — RESTITUIÇÃO

— O Estado não pode tributar a mercadoria na entrada de seu território quando ainda conservada nos invólucros primitivos e antes de exposta ao consumo.

— Taxa é a retribuição, em dinheiro, de um serviço recebido por aquêle que contribui; quando o produto do tributo é empregado em objeto de interêsse geral (Defesa da Pátria, Saúde Pública, etc.), a espécie é a de impôsto.

— O direito de obter a restituição de impostos e taxas ilegalmente reclamados está acima de tôda dúvida.

PARECER

Resumamos, preliminàrmente, o caso concreto trazido a consulta.

O Govêrno de São Paulo, muito normalmente, instituiu um serviço de exame e fiscalização dos vinhos produzidos no território do Estado, instituindo um tributo especial para êsse fim. Posteriormente, alargou o âmbito da medida, estendendo a fiscalização e tributação aos produtos estrangeiros ou de outros Estados. Isto ocorreu em 1937.

Também a União legislou sôbre o assunto. Logo o Estado celebrou com o Ministério Federal da Agricultura um convênio, em virtude do qual procederia êle ao cumprimento das disposições nacionais sôbre fiscalização e comércio de vinhos. No convênio, não figura autorização para cobrar taxa bromatológica, nem outra qualquer.

Afinal, o Estado suprimiu o tal exame e a fiscalização, que ficaram sendo realizados ùnicamente pela União.

* * *

A progressão legislativa local seguiu a rota comum dos impostos interestaduais: instituía-se um tributo local; estendiam-no depois aos produtos similares de outros Estados.

Se o Estado estava convencido da legitimidade do lançamento, por que entrou em acôrdo com a União, para continuar a impô-lo? Se era justa a incidência, por que a suprimiu?

* * *

Ninguém nega a um Estado a faculdade de examinar as bebidas expostas ao consumo do público; apreendê-las, quando nocivasa à saúde, e multar os abusadores. Também se lhe não contesta o poder de sujeitar à fiscalização a produção local. O que se considera inconstitucional, é agir sôbre mercadorias na entrada do território de São Paulo, guando ainda conservada nos invólucros primitivos, antes de entrar e fazer parte da economia geral do Estado.

Fixemos bem êste ponto: as mercadorias eram examinadas e tributadas, quando ainda se achavam nos armazéns de descarga de Santos, por conta do importador, antes de expostas ao consumo, de oferecidas à venda conjuntamente com as de procedência local; antes, portanto, de incorporadas à riqueza comum de São Paulo.

* * *

Alta autoridade, Thomas Cooley, *A treatise on the Constitutional Limitations*, 7.ª ed., pág. 686, assim esclarece a matéria: "Em têrmos gerais se tem dito que tôda vez que o importador tenha agido sôbre a coisa importada de tal modo que a mesma se haja tornado incorporada e misturada com a massa da propriedade na região, terá ela talvez perdido o seu caráter distintivo como artigo de importação, e se terá tornado sujeita ao poder tributário do Estado; porém, enquanto permaneça *propriedade do importador, no seu armazém, na forma original ou envoltório* em que foi importada, um tributo sôbre ela será um direito sôbre importação, demasiado pleno para escapar à proibição constitucional.

E na aplicação desta regra foi declarado que uma lei estadual que, para objetivo de renda, exija do importador *tirar uma licença* e pagar cinqüenta dólares *antes que seja permitido vender um fardo de mercadorias importadas*, tal lei foi o equivalente ao lançamento de direitos sôbre *importação*".

In general terms it has been said that when the importer has so acted upon the thing imported that is has become incorporated and mixed up the mass of property in the country, it has perhaps lost its distinctive character as a import, and has become subject to the taxing power of the State; but that while remaining the property of the importer, in his Warehouse, in the original form or Package in which it was imported, a tax upon it is too plainly a duty on imports to escape the prohibition in the Constitution. And in the application of this rule it was declared that a State law which, for revenue purposes, required an importer to take a licence and pay fifty dollars before he should permitted to sell a package of imported goods, was equivalent to laying a duty upon imports.

Cooley apóia o seu ensinamento em dezenas de julgados.

A hipótese figurada pelo expositor norte-americano é muitíssimo semelhante à da consulta: a mercadoria ainda pertencia ao importador; estava no invólucro ou vasilha em que fôra importada; exigia-se uma licença ou taxa, para poder ser vendida.

Nem se objete que se não trata de obter uma renda; porém de defender a saúde da população. Agisse depois, quando vinho de má qualidade, ou

falsificado, fôsse exposto à venda, ao uso ou consumo. Também por objetivo de preservação de saúde, certo Estado norte-americano vedou a entrada de bebidas alcoólicas; vigorava ali uma lei sêca; pois os Tribunais fulminaram a norma, por atingir mercadorias ao entrarem no território do Estado, quando só à União caberia regular a matéria.

Ela a informação de Frederik Judson, *A Treatise on the Power of taxation*, § 116: "Finalmente, mais ou menos cinqüenta anos depois da decisão no caso Brown *versus* Maryland, a doutrina dos casos de licenças foi definitivamente estabelecida superiormente pela Côrte Suprema e fixada a regra de que, onde o assunto seja de caráter nacional, e, portanto, por sua natureza exija uniformidade na regulação que afeta a todos os Estados, por exemplo, transportes interestaduais, incluindo a importação de mercadorias de um Estado em outro; só o Congresso pode intervir, e sua falta de ação significa ser o comércio livre. Esta regra foi fixada com referência à importação de bebidas alcoólicas em um Estado, onde a venda de tais líquidos era vedada."

"Finaly, nearly fifty years after the decision in Brown *v.* Maryland, the doctrine of the licence cases was definitely overruled by the Supreme Court and the rule established, that where the subject is national in its character, and therefore in its nature requires uniformity of regulation affecting all the States, e. g., interstate transportation, including the importation of goods from one State into another, Congress Alone can act, and its non — action means that commerce must be free. This ruling was made with reference to the importation of liquors into a State, where the sale of such liquors was prohibited."

No Brasil, como nos Estados Unidos, tentaram, repetidamente, os poderes locais tributar mercadorias advindas de outras regiões do País.

Travou-se, a respeito, porfiada luta, em que brilharam Amaro Cavalcânti e Rui Barbosa, o primeiro, defensor, o segundo, impugnador, dos atos de autoridades estaduais.

Afinal, tôda dúvida foi dirimida por lei expressa, n.º 1.185, de 11 de junho de 1904, corroborada por diversos acórdãos do Supremo Tribunal, (nossos *Comentários à Constituição*, 3.ª, n.º 169). Determina o diploma referido:

"Art. 2.º Salvo o disposto no n.º 4 e no § 3.º do art. 9.º da Constituição Federal, só é lícito aos estados estabelecer taxas ou tributos que, sob qualquer denominação, incidam sôbre as mercadorias estrangeiras ou sôbre as nacionais de produção de outros estados, quando concorrerem as seguintes condições: 1.ª, que umas ou outras mercadorias já constituam objeto do comércio interno do Estado, e se achem, assim, incorporadas ao acêrvo de suas próprias riquezas.

Art. 3.º As mercadorias estrangeiras ou nacionais que não tiverem similares na produção do Estado, só poderão por êste ser taxadas ou tributadas, quando constituírem objeto de comércio a retalho ou depois de vendidas pelo importador."

Evidentemente, foi a doutrina correta norte-americana transferida para o Brasil.

* * *

Inútil alegar ter a União concordado em fazer o Estado a fiscalização, porquanto não transmitiu a prerrogativa de cobrar o impôsto respectivo, e nenhuma cessão, sobretudo a de direito soberano de tributar, se presume. Nem estaria implícita no acôrdo; pois diàriamente autoridades federais, estaduais

e municipais procedem a exame e condenação de mercadorias expostas ao consumo público, sem cobrar senão multas impostas; sem exigir taxa alguma pelo exame.

Proclama Thomas Cooley, *A Treatise on the Law of Taxation*, 3.ª ed., vol. I, págs. 99-100: "Regra geral de lei constitucional é a de que um *poder soberano* conferido pelo povo a um ramo ou departamento do Govêrno *não pode ser delegado* por aquêle ramo no departamento a qualquer outro.

Êste é um princípio que penetra todo o nosso sistema político, e que, em sendo bem entendido, não admite exceção alguma. E é aplicável *com fôrça peculiar ao caso de tributação*'.

It is a general rule of constitutional law that a sovereing power confered by the people upon any one branch or department of the government is not to be delegated by that branch or department to any other. The is a principle which pervades our whole political system, and, when properly understood, admits of no exception. And it is applicable with peculiar force to the case of taxation."

Logo, até a transferência explícita é de duvidosa constitucionalidade. Acresce uma circunstância de alta relevância: Se acaso fôsse admissível a cessão de tal prerrogativa soberana, só uma lei, um ato do Congresso, a tornaria viável.

No caso nem sequer houve um ato do Govêrno Federal; ocorreu mero ajuste com o Ministro da Agricultura, absolutamente destituído de autoridade para dispor sôbre tributos, nem sôbre mercadorias alfandegadas.

Tentaram sanar uma ilegalidade por meio de flagrante ilegalidade.

Repetiu-se a anedota: o diabo, pretendendo curar o ôlho do filho, apenas o furou...

* * *

Alega-se poder o Govêrno local tributar a espécie, por se tratar de serviço estadual. O raciocínio peca pela base: o serviço é federal; só a União interfere com as mercadorias advindas do estrangeiro ou de outros Estados, quando ainda nos invólucros originais, e pertencendo ao importador. Tanto assim entendeu o próprio Estado, que entrou em ajuste com um Ministério, aliás incompetente, para fazer o serviço; e afinal desistiu; só a União o faz.

Quem fiscaliza a boa qualidade dos vinhos estaduais, é o Govêrno do Estado respectivo; tem êle todo interêsse nisto, em que nenhum líquido saia, que prejudique o bom nome da indústria local. Quanto aos estrangeiros, a União examina. Aliás, em regra, as fraudes se dão entre revendedores, únicos interessados em falsificar e aumentar fradulentamente a bebida oferecida ao consumo público; aí intervém a diretoria local de saúde.

* * *

Alega-se não haver invasão de competência federal, por se tratar, não de impôsto, porém de taxa, pois é pago um serviço.

Ao contrário: de impôsto se trata.

Taxa é a retribuição, em dinheiro, de um serviço recebido por aquêle que contribui; quando o produto do tributo é empregado em objeto de interêsse geral (defesa da Pátria, saúde pública, etc.), a espécie é a de impôsto.

Clara se nos antolha a lição de Gustavo Ingrosso, catedrático da Universidade de Nápoles (Istituzioni di Diritto Finanziario, vol. II, 1937, n.º 29,

pág. 23-24): "Tutte convengono nel ritenere che tassa è la contraprestazione del singolo per un servizio particolare che riceve dallo Stato. Questa nozione è fondata sulla distinzione, ormai tradizionale nella scienza delle finanze, fra servizi pubblici divisibili e servizi pubblici indivisibili. Divisibili sono definiti i servizi pubblici destinati a prestare utilità speciali ai singoli individui, i quali pertanto godono di quei servizi medesimi uti singuli (es. tipico e di ampia estensione: la registrazione degli atti giuridici in libri pubblici). Indivisibili sono definiti quei servizi pubblici che soddisfano bisogni generali: di essi gli individui si giovano in quanto fanno parte della collettività, universi uti (es. tipico: 1.ª difesa dello Stato, il mantenimento dell'ordine interno, l'amministrazione della giustizia). Per provvedere al fabbisogno dei pubblici servizi indivisibili si applica il principio dell'imposta, che prescinde dal vantaggio che il pubblico servizio presta al singolo. Per provvedere al fabbisogno dei servizi divisibili si applica il principio della tassa siccome si ritiene possibile commisurare la contraprestazione pecuniaria del singolo al costo della prestazione ricevuta ed anche al vantaggio che ne ricava.

A taxa é, pois, uma contraprestação, uma retribuição do serviço recebido; é proporcional ao custo do serviço e à vantagem que do mesmo resulta para aquêle que paga.

Ora, da fiscalização dos vinhos resulta vantagem de ordem geral, para o povo em conjunto; o importador só tem contrariedades, aborrecimentos, prejuízos, com o exame: desfazem e não refazem os invólucros; abrem barris e garrafas, o que prejudica a bebida; retardam a saída; obrigam a despesas com pessoal que fique lá nos armazéns do cais ou da Alfândega, providenciando para a análise, ou perda de tempo de patrões ou empregados efetivos.

O objetivo não é prestar serviço de ordem particular, ao importador; mas ao público em geral. Veiga Filho (*Manual da Ciência das Finanças*, 2.ª ed., nota 1 à pág. 94) define: "Tributo é o têrmo genérico que abrange tôdas as contribuições e até serviços. Impôsto é a contribuição exigida em virtude de um serviço geral, indivisível, ex. a governação do Estado, e é arrecadado como um direito preexistente, um fato *a priori*.

Taxa é a contribuição exigida em virtude de um serviço, especial, divisível, provocado, e é cobrada como uma remuneração ou retribuição de um fato *a posteriori*, ex.: um ato judiciário, a expedição de um telegrama."

Esplendente, como de hábito, se nos depara o pensar do catedrático da Universidade de Paris, Gaston Jèze (*Cours de Science des Finances*, pág. 331):

"À cette analyse correspond la grande division des recettes provenant de l'exercice du pouvoir de contrainte en deux catégories: 1.°) les taxes; 2.° les impots proprement dits.

Les impots proprement dits sont les sommes prélévées sur les patrimoines des individus en général, sans contreprestation déterminée fournie par l'État.

Les taxes sont les sommes prélévées sur le patrimoine de certains individus à l'occasion d'une contraprestation déterminée à eux fournie par l'administration, ou de dépenses particulières nécessitées par leur fait".

Prega Benvenuto Griziotti (*Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, págs. 16-17): "Le tasse sono le contraprestazioni richieste dallo Stato ai cittadini in pagamento dei servizi prestati di carattere amministrativo.

Vi sono tasse esigibili dalle provincie e dai comuni in cocasione di funzioni delegate dallo Stato per la prestazione di servizi, che tornano a vantaggio dei privatti, che li chiedono."

Eis a verdade: as taxas constituem retribuição de serviços que redundam, não em proveito da coletividade, mas dos particulares que os requerem.

A origem das taxas explica o seu conceito: — eram a retribuição do serviço prestado a alguém por funcionários. Informa Van Der Borght (*Hacienda Pública*, 2.ª ed. espanhola, vol. I, pág. 139: "La concepción que antecede acerca de la esencia de las tasas, está confirmada por la evolución de las mismas. Proceden de las remuneraciones que los funcionarios acostumbraban a recibir de aquellas personas a las quales favorecía la prestación, retribuiciones que no revertian a las cajas del Erario Público. El progreso ha acabado con esta situación, convertiendo las tasas en retribuciones de caracter fiscal."

No mesmo sentido nos pronunciamos em nossos comentários à Constituição, 3.ª ed., n.º 167. I. De igual modo discorrem: Wilhelm Roscher, *System der Finanzwissenschaft*, 5.ª ed., vol. I, pág. 29; Federico Flora, *Manuale di Scienza delle Finanze*, 2.ª ed., pág. 133; Augusto Graziáni, *Istituzioni di Scienza delle Finanza*, 2.ª ed., págs. 192 e 246-47; Edgard Allix, *Traité Elémentaire de Science des Finances*, 2.ª ed., pág. 297.

Nada importa a circunstância de se reclamar o tributo conforme a quantidade de vinho; os impostos federais de importação e consumo também se cobram na razão do pêso, volume ou medida das mercadorias.

* * *

O caso da consulta é tìpicamente o mencionado em nossos *Comentários à Constituição*, 3.ª ed., n.º 212, D, sob a epígrafe — "Impôsto disfarçado". Realmente, sob a capa de proteção à saúde pública, de fato se estende a mercadorias advindas de outros Estados ou do exterior um tributo que onera similares locais.

O pretexto, conforme demonstramos no trecho mencionado, é sempre o mesmo: Taxa, simples pagamento de serviço. Os nomes variam — estatística, bromatológica — giro, patente, licença, pedágio; a essência é uma só — a de ônus incabível em face do estatuto supremo.

* * *

Inconstitucional foi a cobrança; em conseqüência, cabe ao que pagou o tributo, o direito de repetir o que lhe exigiram e dêle receberam.

O direito de obter a restituição de impostos e taxas ilegalmente reclamadas está acima de tôda dúvida; a respeito, é torrencial a jurisprudência; pois se não trata de pagamento espontâneo, mas de obrigado, sob pena de não circularem no Estado as mercadorias importadas do exterior ou de outro Estado; ficam detidas nos armazéns do cais até que o pagamento se realize.

Em apoio da jurisprudência correta, assim discorre Clóvis Beviláqua (*Código Civil Comentado*, vol. IV, comentários ao art. 965): "A razão pela qual aquêles que pagam impostos ilegais, têm direito à restituição, é que tal impôsto não tem existência jurídica, e, conseqüentemente, o particular sofreu uma extorsão. E' o ato ilícito do poder público que autoriza a restituição.

* * *

Em resumo: foi inconstitucional a cobrança; cabe aos que pagaram o direito de reaver as somas despendidas; merece provimento a apelação inter-

posta; a espécie é tipicamente de recurso extraordinário baseado no art. 101, inciso III, letra *c*, da Constituição Federal, na hipótese de não ser provido o remédio tentado na Justiça local.

* * *

E' êste o nosso parecer

S.M.E. *Carlos Maximiliano*, Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal.