TAXA E IMPÔSTO — COMISSÃO EXECUTIVA DOS PRODUTOS DE MANDIOCA

— É constitucional a taxa criada pelo Decreto-lei n.º 5.531, de 1943, sôbre a venda de produtos de mandioca.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

Marquart e Donaldel Ltda. e outros *versus* União Federal
Apelação cível n.º 1.582 — Relator: Sr. Ministro
ALFREDO BERNARDES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação civil n.º 1.582, do Rio Grande do Sul, em que são apelantes e apelados Marquart & Donaldel Ltda., e outros e União Federal.

Acorda a segunda turma do Tribunal Federal de Recursos, por votação unânime, em negar provimento a ambos os recursos, de conformidade com as notas taquigráficas em anexo, parte integrante dêste.

Rio, 16 de julho de 1952. — *Alfredo Bernardes*, Presidente. — *João José de Queirós*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro João José de Queirós — Marquardt & Donaldel Ltda., e outras firmas do Rio Grande do Sul, tendo recolhido, por conta de terceiros ao Banco do Brasil, a importância total de Cr$ 434.605,70, a crédito da Comissão Executiva dos Produtos de Mandioca, correspondente à taxa de 2%, sôbre o valor de venda daqueles produtos, criada pelo art. 2.º, alínea *e*, do decreto-lei n.º 5.531, de 28 - 5 - 1943, modificado pelo decreto-lei n.º 8.611, de 24 - 1 - 1946, propuseram contra a Fazenda Nacional, uma ação visando : *a*) a declaração da inconstitucionalidade da citada taxa ; *b*) a anulação da resolução n.º 5, de 22-3-1946, da mencionada Comissão Executiva, condicionando a exportação de produtos derivados da mandioca à prova de recolhimento da taxa questionada, e *c*) a condenação da Fazenda à restituição das importân-

cias recolhidas, acrescidas de custas e honorários, a base de 20 %. A ação foi contestada, apenas, com a alegação de que a tese das autoras era destituída de fomento jurídico (fls. 298).

O feito foi saneado e correu regularmente, julgando o juiz Osvaldo Dpitz procedente a ação, não pelo fundamento da inconstitucionalidade da taxa, mas pela ilegalidade da resolução n.º 5, em que a Comissão Executiva dos Produtos de Mandioca estabelecia o modo e a oportunidade do recolhimento daquele tributo. A sentença negou, ainda, os honorários pretendidos. Assim se fundamentou a sentença:

"E' de admitir-se, com reserva a questão da inconstitucionalidade levantada pelos autores, porque entendemos não serem os sujeitos passivos da incidência tributária do decreto-lei n.º 5.531. A êstes, parece-nos, lucraria a decisão da inconstitucionalidade ou não da tributação que lhe é imposta pela lei citada, sòmente.

Não se argumente com a cobrança dessa taxa, por parte do fisco, aos autores, porque se tal se dá é em virtude da ilegalidade da incidência, e não pela sua inconstitucionalidade. Esta em nada aproveita os autores, porque não são os sujeitos passivos da tributação. Não são os produtores referidos no art. 2.º, letra *e*, do decreto-lei n.º 5.531, de 28 de maio de 1943.

Apesar disso, é de se acolher a questão, para o efeito da discussão, tanto em face da velha constituição de 1937, como da nova art. 19, inciso IV.

A leitura do decreto-lei n.º 5.531, dá-nos a convicção de que teve em mira prestar um serviço específico aos produtores e comerciantes dos produtos amiláceos, no território nacional (art. 1.º).

O tributo criado por essa lei, é taxa e não impôsto. Está dentro da definição legal, usada pelas nossas leis desde o decreto n.º 8.314, de 1886, até o decreto-lei n.º 2.416, de 17 de julho de 1940, que reproduziu, mais ou menos, o decreto-lei n.º 1.804, de 4 de novembro de 1939, e que está assim redigido.

"A designação de impôsto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública, a de taxa para os exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda para as contribuições destinadas a custeio de atividades especiais do Estado ou Município, provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas".

E' a própria lei quem manda recolher essa taxa ao Banco do Brasil, para servir "como garantia das operações de crédito contratadas pela Comissão Executiva dos Produtos da Mandioca", em favor dos produtores ou industriais da mandioca (art. 1.º do decreto-lei n.º 5.407, de 14 de abril de 1943, e decreto-lei n.º 8.811, de 24 de janeiro de 1946, art. 2.º).

Em face disto, não se pode negar que a contribuição exigida é destinada a custeio de atividade especial do Estado, provocada por conveniência de caráter geral e, também, de determinado grupo.

Magistral no assunto, é o voto de Orosimbo Nonato, *verbis* :

"A hipótese envolve questão da maior relevância : a distinção entre impôsto e taxa, para se verificar se a noção se alterou. Aceito êsse pressuposto, ainda se debateria se, na expressão completamente livre de direitos aduaneiros, não estaria, também, compreendida a taxa, *já que êsse têrmo no direito moderno, tem amplitude muito maior, pois já não se exige, para caracterizá-lo, contraprestação direta, desde que haja benefício a determinado grupo.*

"O assunto é, realmente, muito interessante. A divergência entre taxa e impôsto é objeto de discussões muito vivas e um autor, da maior autoridade

no direito financeiro e fiscal, chegou a dizer da (sua) impossibilidade de se estabelecer extremação nítida entre as duas categorias de tributo. Mas essa confissão importaria a da falência da ciência financeira, tantas são as consequências, legais e doutrinárias, dessa distinção.

Ela existe e produz consequências. Nosso direito positivo ampliou o conceito de taxa, sendo, entretanto, irredutível o caráter contra-prestacional. Apenas, a contra-prestação é de serviço, direto ou indireto, a indivíduo ou grupo, e tanto *pode ser efetivo como potencial ou futuro*. O serviço ou perspectiva de serviço é necessário, sempre" (ap. n.º 8.332, de 7 de julho de 1944, *Diário Oficial* — Apenso ao n. 286, pág. 5.714).

Decorre disso tudo, que não procede a inconstitucionalidade argüida, quer em face da Constituição de 1937, quer em face da de 1946, pois não há tributação.

Já deixamos transparecer nossa opinião, quando dissemos que os autores não eram os sujeitos passivos da incidência tributária, daí à admissão da ilegalidade da resolução n.º 5, é um passo.

A faculdade conferida à Comissão Executiva dos Produtos de Mandioca de dar decisões em forma de resoluções (art. 5.º do decreto-lei n.º 5.531) não pode ir além da competência, no art. 2.º, sob pena de se transformar em legisladora, ao invés de executora da lei, para a qual foi criada (art. 1.º do decreto-lei citado).

Confere a essa comissão, a competência de "cobrar uma taxa de 20 %" (decreto-lei n.º 8.811) sôbre o valor de venda dos produtos da mandioca, arrecadá-la e dela dispor para ocorrer às despesas das operações de crédito realizadas, a constituição dos fundos necessários à agricultura, à indústria da mandioca e à comercialização dos produtos derivados e à manutenção dos trabalhos da própria comissão.

Instruções ou resoluções pode a comissão baixar, para melhor cobrar ou mais fàcilmente cobrar essa taxa, mas nunca fazer incidí-la em pessoas distintas daquelas cogitadas pela lei criadora, porque o tributo — o "una limitazione alla liberta e alla proprietá individuale" e, "devendo essere legislativamente atabilito tutto ció que attiene all'imposizione e alla deacossione del tribut", e, "che solo il potere legislativo à outorizante a stabilire" (A. D. Giannini, *Ist. di D. Tributario*, secunda edizione reviduta, pág. 11).

A decretação de qualquer tributo, sob qualquer de suas formas, é uma função peculiar à lei, um poder, pela sua essência, legislativo, poder que se acha subentendido, onde quer que esteja, o criar a lei, como parte no todo, e o efeito na causa (Rui Barbosa, *Constituição*, vol. 6.º pág. 85).

E' a lei quem individua o tributo, ouem estatui as condições do seu lançamento, *quem traça o sistema da sua cobrança*, por uma função de sua alçada privada.

Não podia a Comissão Executiva da Mandioca, traçar normas de cobrança da taxa de 2 % do decreto-lei n.º 5.531, em contraposição à lei que a individuou.

A lei delegou-lhe a competência da cobrança "sôbre o valor da venda dos produtos da mandioca", porém essa competência não podia ir além, a ponto de impor o pagamento por pessoas estranhas à tributação criada.

A resolução n.º 5 (fls. 5), é uma limitação à liberdade dos comerciantes exportadores, que nada têm que ver com o dever impôsto pela lei n.º 5.531, aos produtores de amiláceos, de satisfazer taxa criada.

Quem deve controlar o pagamento da taxa é a comissão e não o comprador, sob pena do fisco se substituir ao contribuinte.

O contribuinte e a Comissão Executora da Mandioca são os únicos interessados na efetivação da cobrança, o primeiro pelos benefícios que lhe traz alí e, a segunda, pela finalidade de sua criação.

A Comissão chega ao cúmulo de responsabilizar as firmas comissárias e consignatárias pelo pagamento da taxa, quando os seus clientes "não fizeram acompanhar a mercadoria de uma via do documento comprobatório do seu pagamento".

Evidencia-se a ilegalidade da resolução, porque está em desacôrdo com a delegação determinada pela lei.

A cobrança da taxa deve ser feita ao sujeito passivo, na forma da lei.

Impor a terceiros, como condição *sine qua* para o exercício de um ato, o pagamento de um tributo, é violar a lei e restringir a liberdade individual, garantida pela Constituição.

Indevido foi o pagamento da taxa, daí o dever da ré de restituí-la aos autores.

A restituição se impõe, com fundamento na própria lei tributária, porque sendo dever de todo o cidadão pagar tributo legalmente previsto em lei, daí decorre o princípio de que todo o pagamento feito ilegalmente, deva ser restituído. "Sim, uma vez que a administração pública não pode cobrar, a título de impôsto, *o que ela bem entende*, mas só e tão sòmente, o que a lei autoriza, claro é que, se ela cobra mais do que *foi autorizado por lei*, ou que a lei não autorizou, *deve restituir o que indevidamente lhe foi pago*, a saber no primeiro o excesso e, no segundo, tôda a importância" (José A. B. de Melo Rocha, em *Crítica Judiciária*, vol. 7/565).

Pelos motivos expostos, julgo procedente a presente ação para condenar a ré — União Federal, a devolver aos autores as somas pagas indevidamente e solicitadas na inicial. Pagará, ainda, os juros, na forma da lei.

Deixo de condenar a ré aos honorários, porque não ocorre a hipótese prevista no art. 64 do C. P. Civil.

Recorro desta decisão para o egrégio Tribunal Federal de Recursos.

Custas pela parte vencida".

Inconformados, apelaram os autores e a União, com as razões de fls. 330 e 337. Aquêles, da parte da sentença que não declarou a inconstitucionalidade da taxa e negou os honorários pleiteados com a devolução das quantias recolhidas. A União, na parte que lhe foi desfavorável. Suas alegações principais são as seguintes :

Quanto aos autores apelantes : (lê tópicos, de fls. 330 a 334). Quanto à ré apelante : (lê tópicos, de fls. 337 a 340). A ré e as autoras contra-arrazoaram a fls. 341 e 345.

Nesta instância assim se pronunciou a Subprocuradoria Geral : (Lê, a fls. 353 - 355).

E' o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro João José de Queirós (Relator) — Sr. Presidente, em face do disposto no art. 98 do Regimento Interno dêste tribunal, modificado pela resolução n.º 42, há circunstância especial a considerar, pois que largamente aventada na sustentação geral dos apelantes Marquardt & Donaldel Limitada e outros. Diz o dispositivo citado :

"Art. 98. Quando, no julgamento da turma, verificar o presidente que a maioria se inclina para reconhecer uma arguição explícita de inconstitucionalidade, suspenderá o julgamento, enviando o processo ao Tribunal Pleno, para decidí-la".

A meu ver, segundo tal dispositivo, a questão da conveniência ou não da remessa dos autos ao Tribunal Pleno resultará do desenvolvimento da votação na turma.

Só quando verificado, pelos votos colhidos, que a turma se inclina, em sua maioria, para reconhecer a arguição, é que se dará a remessa ; donde não ser possível suscitar, de início, a remessa dos autos, em face da arguição de inconstitucionalidade levantada no recurso.

Exposta esta questão preliminar, devo esclarecer, ainda, haver dúvida relativamente à possibilidade de renovarem os apelantes a mesma arguição já suscitada em 1.ª instância, uma vez que a sentença julgou procedente a ação pelo fundamento da simples ilegalidade da exigência acoimada de inconstitucional.

Ora, não me parece possível recorrer-se do fundamento da sentença, favorável ao recorrente em sua conclusão.

Os autores foram vitoriosos na 1.ª instância, por outro fundamento que não o principal invocado na ação da inconstitucionalidade das taxas questionadas. E vitoriosos que foram, não poderiam, a meu ver, recorrer, salvo quanto à parte da sentença que lhes foi desfavorável, negando os pretendidos honorários.

Examino, entretanto, a questão da inconstitucionalidade em seu voto, que é o seguinte :

Mantenho, Sr. Presidente, a douta sentença da primeira instância cuja parte principal já li ao tribunal, incluindo-a no meu relatório. Não a infirmaram, a meu ver, as razões dos autores apelantes".

Quanto à rejeição da pretendida inconstitucionalidade da taxa de 2 % sôbre o valor da venda de produtos de mandioca, andou bem a sentença, a despeito do brilho com que os autores apelantes sustentam a tese oposta. Realmente, a taxa em questão não pode ser confundida com o impôsto de vendas e consignações atribuído aos Estados pela Constituição federal (artigo 19, inciso IV). O fato gerador do tributo impugnado nao é a venda dos produtos da mandioca, mas a necessidade da proteção e contrôle de sua produção. O "valor da venda", a que se refere a lei criadora da taxa, apenas indica o *quantum* e a oportunidade da cobrança. Assim, também, o impôsto sôbre lucro imobiliário, que se cobra sôbre o preço da venda e por ocasião desta, não é impôsto de transmissão. Não tem, *data venia*, importância para a espécie o exame da distinção doutrinária ou legal entre impôsto e taxa, O que há, no caso, a meu ver, é a diversidade manifesta dos fatores geradores de um e de outro dos referidos tributos : a taxa impugnada e o impôsto de vendas e consignações.

Indevidos são os honorários, como reconheceu a sentença. Não ocorrem na espécie, quaisquer dos pressuposto legais estabelecidos nos arts. 63 e 64 do C. P. C. para aquela consignação.

Igualmente improcedentes são as razões do apêlo voluntário da União. A sentença, a que me reporto mais uma vez, bem decidiu a causa, anulando a resolução n.º 5, de 22 - 8 - 1946, da Comissão Executiva dos Produtos da Mandioca, por exorbitante de suas atribuições legais. Tal resolução, como demonstrou a sentença, criou, realmente, uma condição não prevista na lei para a exportação dos produtos derivados da mandioca.

Por tais motivos, Sr. presidente, e pelos fundamentos da sentença recorrida, nego provimento ao recurso de ofício e às apelações voluntárias, para manter o julgado em tôda a sua plenitude.

E' o meu voto.

VOTO

O Sr. Ministro Cândido Lobo — A presente apelação se desdobra, porquanto, com a preliminar, o que aconteceu foi o seguinte : proposta a ação, o Dr. Juiz, entendeu que a questão de inconstitucionalidade levantada pela

parte não tinha sido decidida na sentença apelada — embora essa sentença tivesse julgado procedente a ação, negando honorários de advogado — apelou e provocou a manifestação do tribunal, através dêsse recurso, nesses dois pontos, a fim de que o tribunal, decretasse, ou não, a inconstitucionalidade e lhe desse honorários.

Assim, a preliminar levantada pelo Sr. Ministro Relator é esta : poderá o apelante, autor, que teve a ação julgada procedente, embora negando-lhe honorários de advogado, por êle pedidos, manifestar seu recurso quanto a um fundamento que deixou de ser apreciado na sentença ? S. Excia. e o Sr. Presidente responderam pela negativa.

Sr. Presidente, o nosso Código de Processo Civil, no art. 275, estabeleceu uma regra que pode ser aplicada perfeitamente a essa tese, a essa pergunta, porque declara :

"Quando o juiz puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração da nulidade, não a pronunciará, nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta".

A nulidade, no caso, seria a de *soi disant* inconstitucionalidade. Ora, Senhor Presidente, que a parte tinha essa apelação, tinha, não obstante a procedência do pedido.

Mas, pergunta-se : tinha a apelação quanto à fundamentação que o Dr. Juiz não quís dar ? A meu ver, *data venia* da sustentação feita da tribuna, não tinha, porque não podemos julgar em tese : temos que julgar o caso concreto. O Dr. juiz não estabeleceu a situação na inconstitucionalidade porque, com fundamento nesse próprio artigo 275, preferiu entrar no mérito do pedido e declarar a ilegalidade da cobrança. Logo, a parte autora, que viu declarada a ilegalidade dessa cobrança — e era o que ela pleiteava — não podia vir apelar dessa sentença que lhe fôra favorável, sob a alegação de que o juiz não tinha decretado a ilegalidade. Apelou, a meu ver, pelos dois fundamentos, mas só pelo fundamento da negativa dos honorários é que podemos apreciar a apelação. Do contrário, seria admitirmos uma apelação tão sòmente por um fundamento que a sentença não quís, ou esqueceu-se, de dar.

Se o juiz de primeira instância tivesse decretado a inconstitucionalidade, consequentemente não entraria no mérito ; declararia a ilegalidade da cobrança e, então, teríamos que tomar conhecimento do recurso, porque era tão sòmente êsse o objetivo da apelação. Tomaríamos, em tese — porque não poderíamos julgar, de acôrdo com o regimento, matéria constitucional. Quem julga é o Tribunal Pleno e a êle teríamos, então, de remeter o assunto. Mas, segundo ouvi do relatório, o juiz discutiu a questão da constitucionalidade, mas não a julgou. Na sentença, há vários *consideranda* sôbre isso; no entanto, na parte conclusiva que é a parte que vem ao tribunal, como um todo — de acôrdo com o que determina o Código de Processo Civil — nada há sôbre o assunto.

Portanto, Sr. presidente, por muito que me mereça o advogado que se fêz ouvir da tribuna, não o posso acompanhar. Estou de acôrdo com os votos dos Srs. ministros relator e revisor.

Quanto a honorários, nego provimento à apelação da parte, porque não houve dolo. O pedido foi feito à base de uma portaria, segundo ouvi do relatório. Portanto, bem ou mal, êle tem uma base — uma portaria do Govêrno. E essa portaria é ilegal. Daí, porém, dizer-se que houve dolo, para o efeito de conceder honorários de advogado, *data venia*, não.

De meritis também estou de pleno acôrdo com a turma, porque essa taxa — é claro como a luz solar — não pode ser cobrada. Nego provimento ao recurso, mantendo integralmente a sentença.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte :

Por votação unânime, negaram provimento a ambos os apêlos para confirmar a sentença apelada. O Sr. Ministro revisor, acompanhou o voto do relator. Presidiu o julgamento o Excelentíssimo Sr. Ministro Alfredo Bernardes.