IMPÔSTO INDIRETO — RESTITUIÇÃO

— Cabe ao contribuinte legal ação para repetir impôsto pago indevidamente.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Piacentini S. A. Indústria e Comércio *versus* Fazenda do Estado
Apelação Cível n.º 100.535 — Relator: Sr. Desembargador

O. COSTA MANSO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 100.535, da comarca de São Paulo, em que é apelante Piacentini S. A. Indústria e Comércio, sendo apelada a Fazenda do Estado: Acordam, em sessão da Segunda Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado, por maioria de votos, em dar provimento, em parte, à apelação, para os fins adiante consignados.

I — Trata-se, na espécie, de ação movida pela apelante a fim de reaver da Fazenda Estadual valôres correspondentes à incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre parcelas do impôsto de consumo. Entendeu o Juiz que a incidência é legítima. Quando, porém, não fôsse, a autora ainda não teria razão, pois "os impostos indiretos não se restituem a quem pagou, porque êste já se terá reembolsado do respectivo montante através da repercussão do tributo. Sòmente aquêle que pagou, que teve prejuízo ou sofreu desfalque no seu patrimônio é que poderá repetir" (sentença, fls.). Daí o decretar o Juiz a carência da ação.

II — A matéria concernente à incidência do impôsto de vendas e consignações já tem sido bastante debatida.

O advento da lei federal n.º 3.520, de 1958, veio a dar novas esperanças ao Fisco, sucessivas vêzes repelido neste Tribunal e no Pretório Excelso.

Não há, porém, razões para mudanças. A lei n.º 3.520 em nada alterou, em benefício da Fazenda, os ângulos do problema.

É o que exaustivamente já se demonstrou neste Tribunal, e, notadamente, é o que, dirimindo a controvérsia, decidiu o Egrégio Supremo Tribunal Federal.

"Roma locuta est."

Confira-se, a respeito, a "Rev. dos Tribs.", vols. 290/220, 291/490 e 292/287.

Adotando a fundamentação de tais julgados, reconhece a maioria desta Segunda Câmara Civil que o Fisco, na espécie, cobrou quantias indevidas pela autora.

III — Dependerá, porém, a repetição do indébito concernente a impostos, da prova de efetivo prejuízo do contribuinte?

A sentença afirma que sim, como se viu.

É forçoso reconhecer que tal tese tem por si o prestígio de alguns venerandos acórdãos. No que se encontra, por exemplo, na "Rev. dos Tribs.", vol. 284, pág. 359, após se afirmar que "constitui, na hipótese dos autos, matéria superada a relativa à não incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre aquela parcela do impôsto de consumo que adere ao preço da mercadoria ou utilidade", julgou-se, entretanto, que, "para legitimar a ação "in rem verso" não basta, apenas,

---

COMENTÁRIO

RESTITUIÇÃO DE IMPOSTOS INDIRETOS

1 — A sentença julgou improcedente ação de repetição de Impôsto de Vendas e Consignações pago sôbre parcela relativa a Impôsto de

a ocorrência do pagamento sem causa. Indispensável é que dêle resulte para o "solvens" prejuízo, empobrecimento; pois o fundamento jurídico da ação é a regra moral impeditiva do enriquecimento ilícito, é o enriquecimento contrário ao Direito — "cum alterius detrimento et injuria" — Costa Manso, "Rev. Forense", vol. 62/251. O binômio legal, locupletamento e empobrecimento da outra parte é essencial."

Em tôrno dessa doutrina invoca o brilhante acórdão vários outros fundamentos.

Anteriormente à decisão de Costa Manso, proferida no Egrégio Tribunal Federal e supracitada, já havia êle, como juiz dêste mesmo Tribunal de Justiça de São Paulo, dito da mesma forma em acórdão: "... a "actio" de "in rem verso" tem como elementos substanciais:

a) o prejuízo do autor, sem o qual não se justifica a sua estada em Juízo (Código Civil, art. 76);

b) o conseqüente enriquecimento do réu, que não se ache vinculado à obrigação de indenizar, por efeito de um ato jurídico, ou de um ato ilícito anterior;

c) a ilegitimidade de tal enriquecimento, visto como as vantagens patrimoniais obtidas com justa causa são protegidas pelo direito" ("in" "Votos e Acórdãos", pág. 225).

E antes, ainda, como Juiz de Direito de Casa Branca, julgava Costa Manso: "A "actio" de "in rem verso", de fato é fundada na regra jurídica, em virtude da qual é vedado o enriquecimento injusto de alguém em detrimento de outrem: "jure naturae aequum est, neminem cum alterius detrimento et injuria fieri locupletiorem" ("Digesto", De regr. jur. fr. 206) ("Casos Julgados", pág. 105).

Planiol muito expressivamente, ao cuidar "de l'enrichissement sans cause", começa dêste modo:

"Observation — Pour me conformer à l'usage général, j'apelle cette source d'obligation l'enrichissement sans cause, mais il est bien entendu, une fois pour toutes, que c'est là une formule abrégée et que son expression complète serait: enrichissement sans cause aux dépens d'autrui. L'enrichissement obtenu "sine alterius detrimento" ne peut être le principe d'aucune action" ("Traité", vol. II, pág. 289).

Escusado seria acompanhar o que dizem inumeráveis mestres a respeito. Pois, como testemunha o Prof. Agostinho Alvim, em seu excelente estudo — "Do Enriquecimento sem Causa" — "o requisito do empobrecimento é exigido pelos doutrinadores em geral" — cf. "Rev. dos Trib's.", vol. 259/3.

IV — Não basta, porém, ter-se como certa essa doutrina, para se decidir casos como o da hipótese em favor do Fisco.

As espécies julgadas por Costa Manso referiam-se a relações contratuais. A lição dos civilistas volta-se precipuamente para o Direito das Obrigações.

O que cumpre averiguar é se a teoria do enriquecimento sem causa pode transladar-se do solo que lhe é próprio, no Direito Privado, para o terreno do Direito Público, especificamente, para o campo do Direito Tributário, sem mais cautelas, sem aclimatação alguma.

O que interessa decidir é se, apesar do caráter de estrita legalidade e constitucionalidade, que informa e envolve todo o sistema tributário no Estado de Direito, a cobrança abusiva de impostos se torna admissível e defensável, porque o contribuinte não tenha sofrido, ou não provou ter sofrido prejuízo nos velhos moldes da teoria do enriquecimento ilícito.

O que cabe esclarecer, ainda, é se, para tanto, vale a distinção entre contribuinte legal e indeterminados contribuintes de fato, para se negar ao primeiro a repetição do indébito, sob a alegação de que os segundos, inumeráveis, é que teriam arcado com o tributo abusivo, através de conseqüente majoração do preço das utilidades.

Consumo. Ainda que não tivesse sido legítima a cobrança, como lhe pareceu, acrescentou o Juiz que os "impostos indiretos não se restituem a quem pagou, porque êste já se terá reembolsado do respectivo montante da repercussão do tributo".

2 — O acórdão, entretanto, reformou, em parte, a decisão de primeira instância, a fim de se apurar, em execução, "a exata quantia a se restituir à autora".

V — Parece indubitável que a teoria do enriquecimento ilícito não pode funcionar com êsses propósitos.

Essa doutrina encontra suas bases morais no Evangelho e mais remotamente em preceitos de legislação do Velho Testamento, ou em flamantes admoestações dos profetas de Jeová.

Coube, porém, aos romanos, a glória de nos legar a versão jurídica da teoria.

É conhecido o texto de Pomponius: "Nam hoc natura aequum est, neminem cum alterius detrimento fieri locupletiorem" ("Digesto", L. XII, T. VI, "De condictione indebiti", frag. 14).

Ou o constante do L. L., T. XVII — "De diversis regulis juris antiqui", frag. 206, já anteriormente invocado na citação de Costa Manso.

Dos preceitos sôbre as condições indébitas surgiram, por generalização, os relativos às condições sem causa, de que cuida o "Digesto", T. VII — "De condictiones sine causa", L. XII.

São abundantes os textos e normas relativos a "condictiones indebiti", ou "sine causa".

Mas, já o nosso velho Coelho da Rocha, em suas "Instituições de Direito Civil Português", observava que: "como por Direito Romano as ações deviam ser oferecidas em Juízo, com a indicação do seu nome especial, ou ao menos comum, por isso, no Dig. Liv. 12, tits. 4, 5, 6 e 7 se acha miùdamente descrita cada uma das "condictiones"... É mui disputado entre os intérpretes, se a obrigação de restituir nestes casos provém do quase-contrato, se do quase-delito; o que pouco nos interessa, porque podemos deduzi-la da disposição da lei, fundados na regra de que ninguém se deve locupletar com prejuízo de outrem"... (vol. I, § 157, pág. 106).

Como quer que seja, provenientes de quase-contrato ou quase-delito, fundadas na eqüidade e em preceitos de Direito Natural, o fato é que as "condictiones" nasceram, prosperaram e floriram como regras de Direito Privado, atinentes às obrigações.

VI — No tocante, porém, ao pagamento de tributos, fatôres histórico-jurídicos, atuando de modo oposto no transcurso dos séculos, afastam a estrita observância da teoria do enriquecimento ilícito na repetição do indébito.

Porque no Estado antigo, o tributo era arbitrário e opressivo, mesmo quando tinha por si o apoio meramente formal da lei. Fôra escusado invocar em favor do contribuinte a doutrina do prejuízo perante o Estado, pois êste nem sequer figurava como parte...

Enquanto que no Estado moderno, pelo contrário, as finanças públicas se erigiram em ciência jurídica, o Direito Tributário se assenta em alicerces rìgidamente legais e constitucionais, de sorte a continuar escusada a invocação da cláusula do prejuízo, como requisito "sine qua" na repetição de impostos indèbitamente coletados...

Vale a pena, ainda que em rápida análise, fixar tais aspectos.

VII — Diz belamente Aliomar Baleeiro, que: "O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de vinte séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sôbre o solo da sua dominação" ("Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", pág. 1).

A "sombra" antiga, entretanto, era monstruosa, porque também desmedidos e disformes os podêres políticos dos governantes.

Morselli piedosamente procura explicar o problema quanto ao Estado romano: "In un popolo de così grande civiltà come quello Stato romano, in cui la potenza pubblica raggiunge e si mantenne per lunghi secoli in grado elevatissimo, la base ed il fine di ogni gravame dei cittadini e dei suddito dell'impero, nonchè di ogni istituzione ed opera, non poteva essere che la potenza pubblica medesima.

Ma il pratico ordinamento dei Romani si mostra prevalentemente sorretto da criteri empirici, richiesti della vastità dei territori e dalla varietà dei costumi e delle economie delle popolazioni dominate. Tale

---

3 — Mas, a despeito das eruditas considerações em contrário, a sentença merecia confirmação, em se tratando de "impôsto indireto", na conformidade da jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal (Rec. Ext. n. 35.285, embargos, sessão de 23-9-60; Rec. Ext. n. 43.350, sessão de 17-9-59 e Rec. Ext. n. 42.173, sessão de 1-10-59, ambos da 1ª Turma).

situazione determinava necessariamente, fra l'altro, la quasi assenza di ogni controllo e di ogni esame superiore, là dove, nelle provincie, era più necessario; e quinde causando sperperi ed abusi nell'amministrazione finanziaria" ("Corso di Scienza della Finanza Pubblica", introd. — "Cenni storici di vita finanziaria", vol. IV, pág. 19).

Essa, porém, não é tôda a verdade histórica.

Já basta aos romanos a glória imortal de elaborarem o seu Direito Civil, que ainda informa e enriquece os códigos vigentes.

No tocante, porém, às finanças públicas, não se libertaram êles dos prejuízos do século.

Observa Morselli que nos impérios orientais o tributo que onerava os povos estava longe de assumir o caráter do impôsto no seu moderno conceito: "Alle pubbliche entrate anzitutto supperisce per molta parte il bottino di guerra, elevato quasi, per la continuità delle imprese, a cespite ordinario e prevalente il entrata. Ma l'aspetto principale di quest'epoca è che la finanza pubblica si assomma e si confonde con da finanza personale del dominatore, assumendo perciò una base eminentemente patrimoniale. Qualsiasi forma di entrata pubblica che perviene a lui, trova fondamento e legittimazione in una ragione di dominio diretto o dominio eminente. Il sovrano è o si ritiene proprietario di terre che altri hanno ottenuto da lui o godono per suo beneplacito" (ob. cit., pág. 17).

A êsse propósito narra Herodoto que: "the Persians say that Darius was a huckster, Cambyses a master, and Cyrius a father"...

O quadro que o historiador desdobra das satrápias persas e dos tributos respectivos constitui exemplo expressivo de arbítrio e opressão. Impõem-se, ali, desde pesadas cotas especificamente de ouro em pó, até caprichosas contribuições de um cavalo branco por dia do ano, um lote de quinhentos jovens eunucos etc. (cf. Herodotus, "The History", L. III, pág. 110, ed. Great Books of the Western World).

Lê-se na Bíblia que os governadores de Judá, sob o jugo de Artaxerxes, "oprimiam o povo, cobrando dêle, todos os dias, quarenta siclos de pão, vinho, e dinheiro, e sôbre isso o carregavam ainda os seus oficiais" (II Esdras ou Nehemias, V, 15).

Mas a sorte de Jerusalém, sob os governos nacionais, punha, por igual, na bôca de Isaías, esta queixa: "Ao meu povo despojaram os seus exatores"... (Is. III, 12).

Ora, isso tudo ocorria, também, em Roma, não apenas em virtude de heterogeneidade das províncias e da impossibilidade prática de fiscalização sôbre elas, como quer Morselli.

O tributo de guerra foi sempre uma fonte de capital importância para o Estado, desde os remotos tempos heróicos da "urbs" romana.

As "Décadas" de Titus Livius estão repletas de informações. O botim não enriquecia apenas ao Estado e aos patrícios. Servia, também, para minorar a sorte da plebe à custa dos povos vencidos.

Quando, por exemplo, a cidade etrusca de Veii, rival de Roma, resistia indefinidamente, já por dez anos, a todos os assaltos, publicou-se um édito permitindo a distribuição do saque de Veii entre quantos participassem da arrancada final. E verdadeira multidão transladou-se de Roma para os acampamentos em tôrno à praça sitiada e enfim destruída e saqueada até os alicerces... (Dec. I. L. V., 20).

Gibbon, referindo-se à tributação em Autun, a Aedua antiga, outrora cidade de Augusto, na Gália, observa que: "This tax was so extremely oppressive, either in itself or in the mode of collecting it, that, whilst the revenue was increased by extortion, it was diminished by despair: a considerable part of the territory of Autun was left uncultivated; and great numbers of the provincials rather chose

---

4 — Em verdade, já tendo recebido, do consumidor, o que pagou ao fisco, como parcela do preço da mercadoria, não cabe ao contribuinte de direito repetir, no caso de cobrança julgada ilegítima, afinal. Tal faculdade seria admissível se exercida pelo contribuinte de fato. Como êste é indeterminado a ação de repetição fica, na prática, sem titular. Mas desta omissão, que a lei processual não provê, não pode gerar

to live as exiles and out laws than to support the weight of civil society" (Gilbon, "The Decline and Fall of the Roman Empire", vol. I, pág. 166, ed. Great Books).

A rapacidade, a violência, o desmedimento na cobrança de impostos e tributos romanos, são notórios e se equiparam depois de certo período à caprichosa prepotência dos sátrapas da Pérsia.

Tacitus, falando da guerra na Frísia, observa: "... the Frisii, a nation beyond the Rhine, cast peace, more because of our rapacity than from their impatience of subjection..." ("The Annals", ed. Great Book, pág. 82).

E nas Histórias: "Macianus, with the perpetual assertion that money was the sinews of war, looked in all questions, not to right or Truth, but only to the extent of a man's fortunes" ("The Histories", ed. Great Books, pág. 235).

Por isso, o César de Bernard Shaw proclama, com propriedade, que cobrar tributos é o melhor negócio de todos os conquistadores... (Shaw, "Caesar and Cleopatra", II ato).

Dentro, porém, dos próprios muros de Roma os impostos, confiscos, tributos, cobranças, vão num crescendo atingindo a um tal grau, por fim, que incentivam tôda sorte de crimes e torpezas, inclusive o assassínio, contra os cidadãos.

O Fisco se tornou voraz como piranha. E desceu a tudo. Maynz alude ao impôsto: "sur le métier de femmes publiques" e lembra, em nota: "On connait le bon mot de Vespasien à propos de l'impôt sur l'urine"... (Maynz, "Cours de Droit Romain", vol. I, pág. 260).

VIII — Na realidade, em matéria de Direito Financeiro e Tributário, Roma nada nos legou de invejável. Talvez não seja exagerado dizer que a principal contribuição tenha sido — afora as lições de história — puramente filológica.

É oportuno recordar, a êsse respeito, que Fisco, Fiscal vem de "fiscus", "fisci" — cêsto, canastra. "Fiscus" primitivamente era o cêsto selado em que se transportavam os tributos provinciais. Passou, depois, a designar o próprio local onde se guardavam as rendas.

Mas o "fiscus" designava, especificamente, a caixa, não do Poder Público, mas do Imperador.

Ao lado do "aerarium populi" e do "aerarium militare", havia: "la cassette particulière de l'empereur, fiscus".

E aconteceu que através de todos os meios, "le fisc se grossissait"... "la différence entre ces trois caisses devint illusoire e finit par se perdre entièrement. Le fisc les absorba toutes"... (Maynz, "Cours", vol. I, pág. 261).

É importante lembrar que os tributos em geral não eram arrecadados diretamente pelo Estado, mas por arrendatários.

Tacitus, nos "Anais", alude às várias companhias organizadas por cônsules e tribunos, a fim de arrecadarem taxas indiretas.

Tais "societates publicanorum", como observa Maynz, "finirent par avoir le monopole de la ferme des impôts, et plusieurs d'entre elles obtinrent d'être reconnues comme corporations légalement constituées" ("Cours", vol. I, pág. 148). "Ce n'était pas l'État qui levait les impôts: on avait coutume de les donner à ferme. Les chevaliers de Roma avaient formé des sociétés pour exploiter ce genre d'industrie — "publicani" — et ce fut la source principale de leurs grandes richesses" (Maynz, ob. cit., pág. 209).

Anota H. Stuart Jones, "in" "The Legacy of Rome", versão espanhola, ed. Pegaso, que: "Tales cuerpos de "publicani" trabajaban con arreglo a contratos hechos con los censores de Roma por cinco años; y sus operaciones, en todos los aspectos del negocio, estaban tan perfectamente organizadas, que llegó a realizarse algo muy parecido al moderno sistema de inversiones y de sociedades por acciones" ("Administración", pág. 138).

Bem se pode imaginar tôda a sorte de abusos, opressões e ilegalidades decorrentes de semelhante sistema. Expressi-

---

direito em favor de quem nenhum prejuízo teve, por fôrça da repercussão ou translação de cobrança de soma considerada ilegítima.
Se alguém há de se locupletar, que seja o fisco, cujo enriquecimento a todos aproveita; mas nunca quem já recebeu a quantia correspondente ao tributo incluída no custo da mercadoria e sôbre ela calculou, ainda, a percentagem de lucro.

vamente respondeu João Batista a um grupo de publicanos, ao lhe perguntarem que deviam fazer para serem dignos do batismo: "Não cobreis mais do que fôr devido" (Lucas, III, 13).

Como observa Maynz, veio a se criar. com o tempo, uma jurisdição fiscal. Vários são os textos a ela referentes ("Cours", nota 11, pág. 270, vol. I).

Mas atende-se para a observação de Ihering: "Abstração feita da cobrança do "tributum", ou impôsto direto, o Estado romano praticava, como é sabido, o sistema de arrendamento das rendas públicas, dos impostos, dízimos, impôsto de trânsito etc. Disto resulta, sob o ponto de vista de que nos ocupamos, a importante conseqüência de que, em lugar do Estado ou de seus empregados, eram os arrendatários do impôsto — "publicani" — quem os cobravam. Nas demandas entre os publicanos e os contribuintes, não compareciam o Estado e uma pessoa privada, mas duas pessoas privadas que deviam estabelecer sua ação por via do processo civil ordinário; e como o objeto do processo não interessava diretamente ao Estado, a intervenção das autoridades administrativas era, portanto, inútil" ("O Espírito do Direito Romano", versão portuguêsa, ed. Alba, vol. II, pág. 59).

De outra parte, o extremo, arbitrário e extorsivo poder da pirâmide "publicana", cujo ápice estava no próprio senado e cuja cobiça era legítima descendente da cupidez de cônsules, ditadores, ou imperadores, não dava azo a que prosperasse, no campo tributário, a isenção de ciência e a disciplina do direito.

IX — Só no albor dos sistemas representativos modernos é que começa o impôsto a escapar da esfera puramente arbitrária de podêres soberanos, para enquadrar-se em regime legal cada vez mais definido, fixo e sistemático.

O nosso grande Ruy o demonstra com a imensa autoridade de sempre, ao estudar o art. 72, § 30, da Constituição de 1891 ("in" "Comentários à Constituição", coligidos por Homero Pires, vol. VI, págs. 81 e segs.).

Quando Thomaz Jefferson, ao delinear "The Declaration of Independence", entre outras razões fundamentais, aponta em seu libelo as manobras do Govêrno inglês, "for imposing taxes on us without our consent" — fixa a atitude dos povos modernos em face da tributação e traça, do mesmo passo, uma norma de conduta política interna, válida a respeito dos próprios governos nacionais. Pois nas nações modernas, como acentua Aliomar Baleeiro, "não se aceita a noção de que o tributo é ato de soberania do Estado. Antes, como advertiu Pontes de Miranda, "o princípio "a priori" é o de que o povo se tributa a si mesmo", juiz supremo, através da representação, das suas vantagens e conveniências em pagar as despesas propostas pelo Executivo", ("in" "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", pág. 15).

Mas o povo não se tributa a si mesmo tão-só na aprovação dos orçamentos e das leis ordinárias fiscais. Pois acima de tudo e antes de tudo, como Poder Constituinte, o povo insculpe na Constituição os moldes fundamentais e indeformáveis em que se hão de produzir as legislações tributárias.

"El establecimiento del impuesto es un acto formal, un acto de gobierno, atribuido por la Constitución al Poder Legislativo. La imposición tiene, pués, un fundamento, y el impuesto una causa jurídica; además éste debe ser establecido por el poder competente, con las formas constitucionales de ley, es decir, que respecto de todo impuesto debe mediar el consentimiento prévio, dado por el contribuyente mediante su representación" (Bielsa, "Derecho Administrativo", vol. III, pág. 492).

De sorte que, no Estado de Direito, não há impôsto sem base estritamente legal e constitucional.

"Tôda a contribuição pública (tributo, impôsto, direito ou taxa) — diz Ruy — há de resultar de uma lei. Nenhuma pode existir, senão por uma lei que a

5 — A realidade econômica, que deve inspirar todo o processo da tributação, não deve ceder à ficção jurídica que considera devedor legal quem coloca a mercadoria à venda.

6 — Sòmente no caso de cobrança maliciosa, apurada pelos meios regulares, é que a repetição, pleiteada pelo contribuinte de direito teria justificado.

estabelece. Sem uma lei, que a autorize e limite, nenhuma se pode lançar, ou arrecadar" ("Comentários", loc. cit.).

O impôsto, como diz Morselli: "forma l'istituto tributario più in forza e meglio caratteristico della vita publica moderna." "Nella forma di organizzione statale constituzionale e di diritto, l'obbligo dell''imposta è circondato da una rigorosa legalità" (ob. cit., pág. 21).

M. Pugliese, "Istituzioni di Diritto Finanziario", por igual, repisa: "L'obbligazione tributaria è un'obbligazione "ex lege", di natura pubblicistica, e pertanto la fonte esclusiva dalla quale essa deriva è la legge" (pág. 104).

O Fisco não age como um mero credor particular, que no campo do Direito Privado pode, por arbítrio próprio, cobrar ou não cobrar, perdoar a êste e não àquele. Ao Estado cabe o poder-dever de exigir o tributo. Mas só pode impô-lo nos estritos limites legais: "Lo Stato infatti — e per esso i suoi organi finanziari — ha il potere-devere di agire in confirmità alle leggi vigenti esigendo l'adempimento dell'obbligazione tributaria nei limiti fissati dalle leggi stesse" (Pugliese, ob. cit., pág. 37).

O impôsto ilegal, destarte, não é exigível. "El impuesto, como carga pública que es, debe ser legítimo, vale decir que debe ser constitucional ante todo. Toda contribución impuesta con violación de los preceptos de la Constitución es ilegal y no exigible; el contribuyente no está obligado a satisfacerla" (Bielsa, "Derecho Administrativo", pág. 498, vol. III).

Como salienta Ruy, apoiado em Th. Cooley — "A Treatise on the Law of Taxation": "os funcionários do Poder Executivo ("executive and ministerial officers") aplicam as leis de impostos, "enforce the tax laws"; mas, procedendo assim ("in so doing"), devem manter-se, estritamente, dentro da autoridade que lhes conferem essas leis, e não podem acrescentar, nem mudar, no mais leve grau, qualquer coisa a respeito de um tributo legalmente estabelecido. "But in doing so, they keep strictly within the authority those laws confer, and they cannot add to or very, in the slightest degree any tax lawfully levied" ("Comentários" loc. cit.).

Se há excesso fiscal, contrário à lei ou à Constituição, a cobrança do impôsto não se autoriza. E se ao Judiciário não cabe, como observa Ruy, indagar da justiça ou oportunidade de um impôsto, compete-lhe, entretanto, obstar, terminantemente, a arrecadação de qualquer tributo ilegal: "Para que o Estado possa obrigar o contribuinte há de firmar-se "em uma disposição de lei, em uma regra legal estabelecida, incumbindo aos Tribunais negarem o caráter de impôsto a tôda a contribuição cuja exigência não estribar nesta condição essencial de juridicidade. "The duty is imposed upon Courts in the United States of interpret the phraseology of the laws and of denying the name of a tax to a levy which has not been made according to established legal requirements" (Ruy ob. e loc. cits., apoiado em H. Carter Adams, "The Science of Finance").

X — Mas para "negar o caráter de impôsto" aos tributos ilegais, basta à Justiça a própria ilegalidade.

Se não fundada na Constituição e nas leis, a cobrança é indevida "ipso facto".

E se indevida, a repetição do indébito também se opera, "ipso facto". O instituto se translada então, para o campo do Direito Público, encontrando fundamento próprio nesse mesmo campo. Suas bases já não se encravam no velho texto de Pomponius, mas se alicerçam na estrutura constitucional do Direito Tributário.

Por isso Bielsa ensina oportunamente: "En todo sistema jurídico-financeiro es esencial la determinación de la causa juridica del impuesto (mejor dicho, de toda contribución fiscal). Porque, en efecto, un impuesto sin causa es irregular y debe devolverse lo que en su virtud se ha pagado; esto es, que procede lo que en derecho civil se denomina repetición de pago (arts. 784, 792 e 794 del Codigo Civil). Pero huelga decir que si bien la repetición de pago es institución reglada por el Codigo Civil, ella no es exclusiva de ese Código ni aun del derecho privado, sino que se funda en un principio general de derecho que domina en todo orden jurídico positivo fundamental. Por eso, la repetición de lo pagado en concepto de impuesto establecido, desde luego, en ley

7 — A atividade fiscal há de se presumir legìtimamente inspirada e, na espécie, por numerosos julgados da justiça paulista foi considerada, de início, como bem fundada a incidência do Impôsto de Vendas e Consignações sôbre a parcela do Impôsto de Consumo.

formal, debe fundarse en la Constitución. El legislador no puede establecer impuestos contrarios a la Constitución. La ley que vulnera preceptos constitucionales, y con ello garantias e derechos es declarada inconstitucional, y la obligación que ella impone es reputada sin causa; de ahí que la repetición sea consecuencia necesaria de esa declaración" ("Derecho Administrativo", vol. III, pág. 492).

E Fritz Fleiner: "La ley puede disponer que determinados hechos originen efectos jurídicos immediatos... Del mismo caracter son también los deberes pecuniarios de devolución en el Derecho público. Ante todo pensemos en la acción de restitución ("condictio indebiti") y en la gestión sin mandato ("negotiorum gestio"), que no son instituciones propias del Derecho privado. El ciudadano que efectúa al Estado prestaciones superiores a las que le corresponden, tiene derecho a la restitución de carácter público. El deber de restitui · que pesa sobre el Estado es consecuencia necesaria de toda decisión o disposición en que se haga constar que el Estado se ha extralimitado, en un caso determinado. En sus atribuciones de imposición tributaria" ("Instituciones de Derecho Administrativo", versão espanhola, ed. Labor, pág. 146).

Nosso insigne Clóvis, de seu lado, é incisivo: "A razão pela qual aquêles que pagam impostos ilegais têm direito à restituição, é que tais impostos não têm existência jurídica e, conseqüentemente, o particular sofreu uma extorsão. É o ato ilícito do Poder Público que autoriza a repetição" ("Código Civil", vol. IV, art. 965).

Não vale, destarte, argumentar com a cláusula do prejuízo, ou com distinções entre impostos diretos e indiretos, para derruir a rígida estrutura legal e constitucional que delimita estritamente a imposição de qualquer tributo, acoroçoando, assim, excessos e arbítrios do Fisco.

XI — Muito menos vale invocar a distinção entre contribuinte legal e contribuinte de fato para negar ação àquele sob o pretexto de que não sofreu, ou não provou houvesse sofrido efetivo prejuízo, porque o impôsto indevido resvalaria economicamente sôbre inumeráveis cidadãos, diluídos no seio do povo.

Pois, se o comerciante, em face da extorsão do Fisco, por sua vez procura forrar-se de maiores danos majorando o preço das utilidades, esta será mais uma conseqüência nefasta, e grave, a exigir da Justiça que corte, cerce, o mal na sua origem, e a origem é a infração das normas de legalidade tributária cometida pelo Fisco.

Destarte, não é por amor a alguns, mas, em última análise em benefício de todos, da própria comunidade, que se deve coibir o abuso tributário.

Pois se assim não fôr, somam-se, contra o povo, as voracidades do Fisco e do capitalismo.

Acresce que o contribuinte de fato é estranho à relação jurídica tributária. "Soggetto passivo dell'obbligazione per il diritto tributario", ensino Pugliese, "è colui il quale è tenuto giuridicamente ad assolvere il debito tributario, sia esso debito proprio o debito d'altri. Diciamo "tenuto giuridicamente" per significare che il diritto tributario, a differenza della scienza delle finanze, si preocupa soltanto del contribuente di diritto disinteressandosi del contribuente di fatto, che può non coincidere, come è noto, con quello di diritto a motivo del fenomeno della traslazione dei tributi. Anche quando la traslazione à voluta e preveduta dal legislatore (come, per es., nel caso dell'imposta sugli scambi) la figura del reale contribuente non ha algun rilievo per il diritto tributario, come si vedrà fra poco, se non rispetto rapporti accessori, estranei agli elementi costitutivo dell'obligazione, che, come tale, si esaurisce nel rapporto fra lo Stato ed il contribuente di diritto."

E incisivamente: "Se deve perciò tener fermo che solo il contribuente di diritto ha rilevanza per la legge tributaria quale soggetto passivo del rapporto debitorio fra Stato e contribuente" (Mario Pugliese, "Istituzione di Diritto Finanziario", págs. 38/40).

Na realidade, só o contribuinte legal é que tem ação contra o Fisco fundada em relação jurídica tributária. Dêle é que o Fisco recebe. A êle compete repetir, com base no Direito Público.

Enquanto que, entre o contribuinte de fato e o contribuinte legal, então, sim, pode originar-se relação obrigacional de

8 — A matéria (direito e ação), por sua relevância, inclusive de natureza orçamentária, reclama a atenção acurada do legislador federal que deverá baixar lei complementar da Constituição contendo as normas gerais do direito financeiro; neste particular, a jurisprudência do

Direito Privado, fundada estritamente na teoria do enriquecimento sem causa.

Mas não se pode confundir essa relação jurídica entre particulares com a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte legal.

Não há como salvar-se o excesso do Fisco, nem estimulá-lo a escapulir do rígido enquadramento do Direito Tributário.

XII — Em face de todo o exposto, dão provimento em parte, a fim de que melhor se apure em execução a exata quantia a se restituir à autora, já que divergem os peritos. Ficam excluídas as parcelas atingidas pela prescrição qüinqüenal até a data da citação inicial. Os juros serão pagos na forma da lei e as custas em proporção. Não são devidos honorários de advogado.

São Paulo, 19 de julho de 1960 — A. de Oliveira Lima, pres. vencido — O. Costa Manso, relator designado — Paulo Barbosa, de acôrdo com a seguinte declaração de voto: 1 — Não há confundir — penso eu — ação de enriquecimento sem causa com ação de repetição do indébito.

Inspiram-se ambas, é certo, no mesmo princípio que condena o locupletamento à custa de outrem. Mas, ao passo que a primeira se destina a reparar as conseqüências, nem sempre justas, de atribuições patrimoniais válidas — e é, por isso, ação subsidiária — supõe a segunda que se cumpriu prestação indevida e encontra, portanto, entre nós, direto fundamento em texto expresso do Código: "todo aquêle que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir" (art. 964).

2 — A distinção, aliás, vem feita com segurança pelo ilustre Prof. Valle Ferreira em sua dissertação sôbre "Enriquecimento sem Causa" (Livraria Oscar Nicolai. Belo Horizonte).

Em verdade, logo depois de observar que "é com freqüência que se conceitua, entre nós, o pagamento indevido como categoria jurídica da mesma natureza que o enriquecimento sem causa", adverte: "a afirmativa não é exata. Além de outros motivos de aspecto doutrinário, razões de ordem técnica se opõem à equiparação." E passa a aduzir essas razões, lembrando que em todos os casos de enriquecimento, o que se tem é "a existência de uma atribuição patrimonial perfeitamente válida", a cujas conseqüências só refoge o prejudicado atacando, "não o título de aquisição, que permanece intacto", "mas o resultado danoso da operação, isto é, o enriquecimento". "O contrário, no entanto" — observa ainda Valle Ferreira — "ocorre nos casos de pagamento indevido", em que "não há transmissão" (ob. cit. págs. 117 e segs.).

Mais adiante: "No Direito brasileiro, a repetição do indébito obedece a uma disciplina especial, com regras técnicas privativas do instituto. Pelo sistema do nosso Código" — prossegue — "não existe pagamento válido desprovido de causa: conseqüentemente, o "solvens" continua, a bem dizer, dono da coisa e o "accipiens" é considerado, apenas, possuidor de boa ou má-fé. Além do princípio geral, que não reconhece efeitos reais na tradição sem causa, as regras que os arts. 966 e 968 enumeram são bem expressivas para não deixar dúvida sôbre o assunto" (ob. cit., pág. 119).

E concluindo: "A ação de repetição é conseqüência, portanto, da nulidade do negócio e por ela fica restabelecida a situação de fato em conformidade com o estado jurídico."

3 — Não é possível, assim, exigir-se de quem repete o indébito a prova de requisito próprio da ação de enriquecimento, como o é o do empobrecimento do autor, correlato ao enriquecimento do réu. São requisitos, êsses, naturalmente pressupostos no que paga e no que recebe o indevido, por inválida a prestação realizada.

4 — Tais considerações sobem de importância em se tratando de repetição de tributos, pois o pagamento então, além de indevido, é compulsório, razão a mais para se não exigir prova de empobrecimento, quando já se não exige a de êrro.

5 — Daí por que, entendendo indevido o impôsto pago pela apelante, votei provendo-lhe o recurso, acompanhando, "data venia" do eminente Sr. Desembargador Relator, o eminente Desembargador Revisor.

Pretório Excelso, que repudia a ação de restituição de impostos indiretos, deverá ficar consolidada em texto expresso da codificação.

CARLOS MEDEIROS SILVA