TAXA DE DESPACHO ADUANEIRO — REPETIÇÃO DE IMPÔSTO INDIRETO

— A obrigação de restituir impôsto indevidamente pago decorre, no direito brasileiro, da norma contida no art. 141, § 34 da Constituição.

— Cabe a repetição das importâncias ilegìtimamente cobradas como taxa de despacho aduaneiro, sem a exigência da prova de absorção do ônus, não transferido aos compradores das mercadorias importadas. (*)

PARECER

A Consulente, cujo objetivo comercial é a importação e a exportação em geral, dedica-se, especialmente, à importação de inseticidas, vermicidas, fungicidas e produtos químicos semelhantes para fins agrícolas.

Todos êsses produtos, devidamente registrados, como inseticidas ou fungicidas para fins agrícolas, na Divisão da Defesa Sanitária Vegetal do Departamento Nacional da Produção Vegetal do Ministério da Agricultura ou como produtos de uso veterinário da Divisão de Defesa Sanitária Animal do Departamento Nacional da Produção Animal do mesmo Ministério, como produtos destinados a uso exclusivo nas atividades agropecuárias, são importados com isenção de impôsto, na forma do disposto no art. 58, combinado com a letra *b* do artigo 50 da Lei nº 3.244, de 14/8/57, que dispõe sôbre a "Reforma da Tarifa das Alfândegas".

As autoridades alfandegárias, entretanto, por ocasião do despacho aduaneiro de tais produtos, importados sem o pagamento do impôsto de importação, em obediência àqueles preceitos da citada Lei nº 3.244, exigiram da Consulente, durante determinado período, o pagamento da chamada "taxa de despacho aduaneiro", criada pelo art. 66 da mesma Lei nº 3.244, até que, em virtude do mandado de segurança fundado na reiterada jurisprudência do Supremo

(*) NOTA DA RED.: Sôbre a repetição de impôsto indireto ver as decisões publicadas na *Revista de Direito Administrativo*; vol. 75; vol. 74; vol. 73, pág. 82; vol. 71, pág. 85; vol. 70, pág. 116; vol. 69, pág. 87; vol. 68, págs. 93, 96, 98; vol. 67, pág. 91; vol. 65, págs. 86 e 87; vol. 62, pág. 241, com o comentário de Carlos Medeiros Silva.

Tribunal Federal sôbre a matéria, logrou ver-se exonerado do pagamento da mencionada taxa.

Pretende a Consulente, agora, tendo em vista o reconhecimento judicial de que a cobrança da citada "taxa de despacho aduaneiro" era ilegítima, pleitear da Fazenda Nacional a restituição do que lhe foi indevidamente cobrado àquele título.

Considerando, porém, que a "taxa de despacho aduaneiro", embora rotulada de "taxa", é, na realidade, um verdadeiro impôsto indireto, deseja a Consulente saber, dada essa natureza do questionado tributo, se lhe assiste o direito de obter judicialmente a restituição do valor da mesma imposição, que lhe foi indevidamente cobrada até a concessão do mandado de segurança antes aludido".

1. Versando a consulta sôbre restituição de tributo chamado "Taxa de Despacho Aduaneiro", parece importante deixar, ainda que sumàriamente, consignado que a aludida exação é um verdadeiro impôsto adicional de importação. A demonstração cabal de que se não tratava de taxa, mas de impôsto, em que pêse o falso *nomen juris* adotado pelo legislador, nós já a fizemos, no patrocínio de inúmeros mandados de segurança, dos quais resultou, tanto no Tribunal Federal de Recursos como no Supremo Tribunal Federal, pacífica, tranqüila e volumosa messe de julgados, todos consagrando, indiscrepantemente, a nossa tese. Estando, assim, a cavaleiro de qualquer controvérsia o reconhecimento da figura jurídica em alusão, temos por desnecessário reiterar aqui os argumentos em que nos fundamos para demonstrá-la, bastando, a título de pura documentação, referir alguns dos julgados do Supremo Tribunal Federal, em que se fixou como verdadeiro impôsto a chamada "Taxa de Despacho Aduaneiro". É o que fazemos, com a numeração que segue: Recursos Extraordinários ns. 43.789 (julgado em 21-12-1959, acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 7-4-1960); 44.896 e 44.833 (julgados em 27-10-1960 ata publicada no *Diário da Justiça* de 27-10-1960); 45.828 (julgado em 10-11-1960 ata publicada no *Diário da Justiça* de 10-11-1960); 45.446, 45.920, 45.942 e 44.821 (julgados em 28-11-1960); 44.866 (conclusões de acórdão publicadas no *Diário da Justiça* de 20-11-1960); 44.718 e 44.877 (julgados em 22-11-1960, ata publicada no *Diário da Justiça* de 22-11-1960); 45.708, 45.850, 44.912, 45.598, 45.661, 45.696, 45.716, 45.833 (julgados em 29-11-1960).

2. O breve registro feito no item precedente, além de conveniente, dadas as anteriores controvérsias assinaladas, serve ao fim precípuo de deixar afastadas possíveis dúvidas a respeito da restituição de taxa — se o caso fôsse dêsse tipo imposicional — ensejando tratamento doutrinário algo específico, em razão de terem elas caráter contraprestacional, que não ocorre nos impostos. Entretanto, sendo caso de impôsto indireto, é assim que corresponde encarar a consulta, e respondê-la.

3. Durante muito tempo prevaleceu, nas decisões judiciais, a tese pura e simples de que cabia ao fisco que percebesse impôsto indevido, a obrigação de restituí-lo. Invocava-se, como fonte precípua dêsse dever, o artigo 964 do Código Civil:

"Todo aquêle que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir."

Essa norma, nem por estar inserta no Código Civil, era considerada específica para as relações de direito privado. Questionou-se, por vêzes, acêrca dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, com decorrente exclusão de impôsto dela derivado, afirmando uns que o reconhecimento da inexigibilidade do tributo, resultante dessa eiva, operaria apenas para o futuro, não ensejando repetição do que houvesse sido solvido anteriormente, enquanto que a maioria sustentava, como parece certo, que a afirmação da inconstitucionalidade, sendo só declara-

tória, opera *ex tunc*. Também argüiu o Fisco, ao se defrontar com ações de restituição, a aplicabilidade do artigo 965 do Código Civil, segundo o qual, àquele que paga voluntàriamente, só se restitui mediante prova de êrro; essa objeção mereceu, sistemàticamente, a repulsa dos tribunais, firmes em reconhecer que o pagamento de tributos jamais é voluntário, no sentido que justificaria o recurso ao dispositivo em foco, assim, inaplicável.

4. O Supremo Tribunal Federal julgou, em várias oportunidades, procedente a restituição de impostos pagos indevidamente, em alguns casos, sem descer a pormenores, em outros focalizando a questão dos efeitos do pronunciamento de inconstitucionalidade da lei com base na qual o tributo fôra arrecadado, para admitir que a declaração opera *ex tunc*. Muitos casos se apresentaram à Côrte Suprema, em que a Fazenda Pública exigia prova do êrro de pagamento, tendo prevalecido, sempre, o entendimento de que o requisito do artigo 965 do Código Civil é inextensível ao pagamento de tributos, nunca feito voluntàriamente. E chegou, mesmo, a percutir, em certos julgados, a questão do pagamento indevido de impostos indiretos, repelindo a argüição de falta de legitimidade do contribuinte de direito que houvesse efetuado a transferência do ônus ao contribuinte de fato. Assim, no Recurso Extraordinário 4.756 (*Revista Forense*, vol. 97, pág. 102) foi declarado que o reconhecimento da inconstitucionalidade de um impôsto resulta, necessàriamente, na obrigação do Fisco restituir o que foi pago, mesmo anteriormente à declaração; de igual teor foi o acórdão proferido no Recurso Extraordinário 32.631 (*Revista dos Tribunais*, vol. 295, pág. 709, ou *Revista Trimestral de Jurisprudência do S. T. F.*, vol. I, pág. 111), e no Recurso Extraordinário 33.146 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 55, pág. 83), quando também foi afastada a exigência da prova do êrro, com o reconhecimento da não voluntariedade do pagamento de tributos. Do mesmo modo, na Apelação Cível 7.657 (*Revista Forense*, vol. 95, pág. 88) foi acolhida a restituição, desde que estabelecida a inconstitucionalidade. Sempre negando a exigência da prova do êrro, dado o caráter não voluntário do pagamento de tributos, o Supremo Tribunal Federal concluiu nos seguintes arestos: Recurso Extraordinário 4.259 (*Direito*, vol. 27, pág. 245), Recurso Extraordinário 10.370 (*Arquivo Judiciário*, vol. 93, pág. 367), Recurso Extraordinário 36.466 (*Revista dos Tribunais*, vol. 301, pág. 717), Recurso Extraordinário 4.044 (*Minas Jurídica*, vol. II, pág. 25), Apelação Cível 7.157 (*Revista Forense*, vol. 100, pág. 59).

5. Outros tribunais também se pronunciaram, várias vêzes, do mesmo modo. O Tribunal Federal de Recursos, na Apelação Cível 5.685 (*Diário da Justiça* de 29-7-1958, apenso, pág. 2.153) reconheceu que a restituição de tributos se impõe pela simples prova da falta de causa do respectivo recebimento, sem que seja mister a prova do êrro; o mesmo afirmou na Apelação Cível 384 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 42, pág. 91), frisando que a relação que impõe o dever de restituir é de direito público. O Tribunal de S. Paulo concluiu, no Agravo 51.432 (*Revista dos Tribunais*, vol. 190, pág. 375) pelo caráter de direito público da relação existente; assim, também, na Apelação 6.254 (*Revista Jurídica*, vol. 15, pág. 391), na Apelação 5.042 (*Revista Forense*, vol. 78, pág. 529) e na Apelação Cível 102.183 (*Revista dos Tribunais*, vol. 305, pág. 283). O Tribunal de Alçada daquele Estado, de idêntico modo entendeu, na Apelação 14.964 (*Revista dos Tribunais*, vol. 255, pág. 449). E, ainda, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, na Apelação 1.502 (*Revista Forense*, vol. 93, pág. 330) e na Apelação 116 (*Revista Forense*, vol. 110, pág. 467). Também o Tribunal de Justiça do antigo Distrito Federal assim julgou, na Apelação Cível 33.973 (*Revista Forense*, vol. 171, pág. 200), e o Tribunal de Justiça do Rio

Grande do Sul, na Apelação 3.345 (*Revista Forense,* vol. 115, pág. 164). E, em doutrina, o mesmo pensamento foi manifestado por Carlos Maximiliano (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 4, pág. 375) e Rubens Gomes de Sousa (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 24, pág. 315). Algumas decisões já acima referidas voltarão a ser objeto de análise, em conjunto com as decisões especificamente relacionadas com o problema típico da restituição de impostos indiretos.

6. Recentemente, porém, a pertinaz recusa dos órgãos administrativos, de deferirem pedidos de restituição de impostos indiretos, já reiterada, sistemàticamente, em um sem-número de processos, encontrou ressonância em decisões judiciais, que têm acolhido a tese de que tais impostos, sendo transferidos pelo contribuinte de direito (*solvens*) ao contribuinte de fato, pelo processo da translação, só êste teria qualidade para repetir, sob pena de, em se reconhecendo legitimidade àquele, permitir-se-lhe enriquecimento sem causa. Entre outros argumentos, foram invocados os requisitos pertinentes à ação *de in rem verso,* com a decorrência da aceitação da teoria do enriquecimento ilícito do *accipiens,* correlato com o empobrecimento do *solvens.* Desde que não se evidenciasse que o contribuinte de direito havia suportado, em definitivo, o pêso do impôsto indireto por êle pago como sujeito passivo da obrigação tributária o Fisco não estaria obrigado a restituir-lhe o que houvesse recebido indevidamente, porquanto, admitindo-se embora, que a conservação das quantias mal pagas pela Fazenda Pública constituísse para ela enriquecimento ilícito, não se completava o quadro justificativo da restituição, antes que o contribuinte de direito provasse que êle, por sua vez, se havia empobrecido, ao pagar o indevido sem transferir a carga ao contribuinte de fato.

7. A Consulente está, provàvelmente, em condições de demonstrar que não transferiu aos consumidores o tributo sôbre que versa a consulta, porquanto, em sua grande maioria, os importadores dos produtos em tela jamais pagaram a chamada "Taxa de Despacho Aduaneiro", insurgindo-se contra a respectiva exigência através mandados de segurança, em que foram vencedores. Portanto, se quase todos deixaram de pagar a exação, e, conseqüentemente, não incorporaram o respectivo valor ao preço por que venderam os produtos aos consumidores, é de se presumir que a Consulente, mesmo tendo pago, indevidamente, a pretensa "taxa", não teria podido majorar o preço da venda com o acréscimo do seu valor (5%), pois, se o tivesse, teria sido pràticamente a única, ou uma das pouquíssimas importadoras a vender 5% mais caras as mesmas mercadorias que todos os outros vendiam a preço uniforme. Entretanto, essa circunstância não interessa ao presente parecer, que é solicitado justamente com o fito de ver esclarecida a tese que consiste na pressuposição da transferência do impôsto indireto ao contribuinte de fato, pelo de direito, com a subsistência da legitimidade dêste para haver a repetição, provada a inexigibilidade do que pagou.

8. Sem embargo dessa evolução da Jurisprudência judicial, mais de uma vez o Supremo Tribunal Federal enfrentara, anteriormente, como já o frisamos, a tese da legitimidade da parte do contribuinte de direito para haver a restituição, mesmo que se cogitasse de impôsto indireto, transferível ou transferido efetivamente, ao contribuinte de fato; e a admitiu procedente. Assim, por exemplo, na Apelação Cível 7.122 (*Arquivo Judiciário,* vol. 52, pág. 163), no Recurso Extraordinário 3.051 (*Revista Forense,* vol. 79, pág. 69, ou *Arquivo Judiciário,* vol. 51, pág. 123), e no Recurso Extraordinário 6.497 (*Revista Forense,* vol. 123, pág. 87). O Tribunal Federal de Recursos, por igual, decidira assim na Apelação Cível 308 (*Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda,* I, Cons., 1955, nº 1.183), e na Apelação Cível 2.314 (mesma revista, Ass. Aduaneiros, 1953, nº 335). Do

mesmo modo concluíra o Tribunal de Justiça de S. Paulo, na Apelação Cível 100.535 (*Revista dos Tribunais*, vol. 304, pág. 273), na Apelação 1.486 (*Revista Forense*, vol. 78, pág. 77), e na Apelação 21.231 (mesma revista, vol. 68, pág. 816). Assim, também, julgara o Tribunal de Minas Gerais, a Apelação Cível 1.668 (*Revista Forense*, vol. 94, pág. 515). De modo idêntico concluíra o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, na Apelação 3.043 (*Revista Forense*, vol. 106, pág. 316).

9. Entretanto, já ao tempo em que a Côrte Suprema entendia cabível a restituição ao contribuinte de direito, outros tribunais ofereciam exemplos de entendimento diverso. Assim, o Tribunal Federal de Recursos, ao julgar a Apelação Cível 13 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 21, pág. 24, com comentário crítico de Rubens Gomes de Sousa) confirmado o acórdão em embargos (mesma revista, vol. 24, pág. 60 ou *Revista Forense*, vol. 144, pág. 182), o Tribunal de Justiça de S. Paulo, na Apelação Cível 90.817 (*Revista dos Tribunais*, vol. 284, pág. 359), na Apelação Cível 103.017 (mesma revista, vol. 302, pág. 327), e o Tribunal de Justiça do Paraná, na Apelação Cível 7/55 (Embargos) (*Revista Jurídica*, vol. 26, pág. 384), na Apelação Cível 207 (*Revista dos Tribunais*, vol. 292, pág. 655), e na Apelação Cível 161 (mesma revista, vol. 289, pág. 751).

10. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, na sua nova fase adversa à restituição do indébito ao contribuinte de direito dos impostos indiretos, é recente. Dela conhecemos exemplos de acórdãos ainda não publicados na íntegra, mas apenas divulgados nos ementários que se publicam em apenso ao *Diário da Justiça*. Ei-los: Recurso Extraordinário 43.323, no ementário 409/411, anexo ao *Diário da Justiça* de 7-3-1960, pág. 573 (relator, Min. Vilas-Boas), Recurso Extraordinário 43.884, no ementário 424/435, anexo ao *Diário da Justiça* de 25-5-1961, pág. 63 (relator, Ministro Cândido Mota Filho), Recurso Extraordinário 35.508 (Embargos), no ementário 453/456, anexo ao *Diário da Justiça* de 7-8-1961, pág. 188 (relator, Ministro Oscar Saraiva, para o acórdão, vencido o originário, Ministro Sampaio Costa), Recurso Extraordinário 46.450, no ementário 457/461, anexo ao *Diário da Justiça* de 21-8-1961, pág. 284 (relator, Ministro Vilas-Boas), Recurso Extraordinário 44.115, no ementário 440/444, pág. 141 (relator, Ministro Henrique D'Ávila para o acórdão vencido o originário, Ministro Ribeiro da Costa), Agravo de Instrumento 23.407, no ementário 445/447, anexo ao *Diário da Justiça* de 17-7-1961, pág. 175 (relator, Ministro Ribeiro da Costa) tratando-se de desprovimento do agravo pela preliminar de descabimento de recurso extraordinário. Em recentes publicações de acórdãos, verifica-se nos têrmos das respectivas audiências, pelas ementas que presentemente acompanham as conclusões, que no mesmo sentido foram os arestos proferidos no Recurso Extraordinário 45.807 (*Diário da Justiça* de 15-9-1961, pág. 1.950, relator, Ministro Vítor Nunes Leal, para o acórdão), e no Recurso Extraordinário nº 46.251 (*Diário da Justiça* de 12-9-1961, pág. 1.902, relator, Ministro Gonçalves de Oliveira).

11. De algumas dessas decisões acima citadas, temos certidões, de sorte que conhecemos o seu contexto. É, pois, de grande interêsse analisar os argumentos em que se basearam. No Recurso Extraordinário 46.450, o relator, Ministro Vilas-Boas firmou o seu raciocínio, em suma, nos seguintes elementos: a) a regra é o *solvens* ter capacidade para repetir o indébito; b) no caso, porém, ficou apurado que houvera repercussão do impôsto sôbre os compradores dos produtos; c) a *condictio indebiti* e a *in rem verso* procedem da mesma fonte, que é a máxima *nemini licet cum alterius detrimento fieri locupletiorem*, destinando-se ambas a restabelecer a relação de equilíbrio, cuja ruptura foi ocasionada por um ato sem causa jurídica; d) tratando-se de um princípio moral, não funciona unilateralmente, de

sorte que falta interêsse de acionar à base da eqüidade, a quem não teve seu patrimônio desfalcado, já que recebeu de outro compensação. O Ministro Vitor Nunes Leal, após pedir vista dos autos, concordou com o relator, fazendo timbre em que: a) a ação *in rem verso* e a ação de repetição do indébito têm como fundamento a eqüidade, considerando que não é justo que alguém se locuplete à custa do empobrecimento alheio, pois, segundo Orlando Gomes, a relação jurídica processual no enriquecimento sem causa se trava entre o enriquecido e o empobrecido; b) na hipótese, o empobrecimento não se verificou, porque o *solvens* carregou no preço de venda dos produtos o montante do impôsto que desejava repetir; c) o argumento de que o *solvens*, conseguindo vender a mercadoria mais cara, pela transferência do valor do impôsto ao comprador, teria tido maior lucro se êsse impôsto não houvesse sido pago, não procede, porque o único motivo permissivo da venda de tal preço, teria sido a admissão, pelo adquirente, de que parte do preço correspondia ao tributo, sem se esquecer, também, que a ação de repetição visa apenas a recompor desfalque patrimonial, no caso, inexistente; d) por outro lado, não se diga que o *accipiens* sem causa está obrigado a restituir, face ao artigo 964 do Código Civil, porquanto, muito embora essa obrigação subsista, seu sujeito ativo não é o *solvens*, mas o contribuinte de fato, que, realmente, sofreu o desfalque; e) seria menos justo repor o indevido nas mãos de quem não sofreu empobrecimento, do que deixá-lo com o Estado, que, presumìvelmente, o aplicará no bem comum. O Ministro Hahnemann Guimarães acompanhou os seus pares, limitando-se a declarar que o fazia pelo fato de não ter ficado provada diminuição patrimonial do *solvens*. Tudo indica que o tributo em foco fôsse o impôsto de vendas e consignações, pois o Fisco empenhado era estadual; não há, porém, alusão expressa a respeito, no acórdão.

12. No Recurso Extraordinário 44.115, o relator, Ministro Henrique D'Ávila considerou inadmissível a restituição ao *solvens* que não fôra o verdadeiro desfalcado do tributo, por ter ocorrido o fenômeno da translação. Só o consumidor é que poderia haver a reposição do tributo mal pago, pois sòmente êle sofreu diminuição patrimonial. O Ministro Vilas-Boas acompanhou o voto do Ministro Henrique D'Ávila. Tratava-se no caso, de "Taxa de Fomento da Produção Agrícola e Industrial", instituída pelo Estado do Estado do Espírito Santo, e declarada inconstitucional pela Côrte Suprema.

13. No Recurso Extraordinário 38.508 (Embargos), sòmente o Relator, Ministro Sampaio Costa, votou no sentido da restituição ao *solvens*, em hipótese de impôsto de consumo, que era a versada nos autos. No seu pronunciamento, correto, bem elaborado e inobjetável, o relator vencido declarou, em síntese: a) O Fisco recebeu do *solvens* tributo declarado indevido; b) segundo o disposto no art. 964 do Código Civil, quem recebe o que lhe não é devido, terá que restituir, e o sujeito ativo dessa obrigação de restituir é quem pagou; c) à Fazenda Pública faltava título jurídico ou causa para receber o que lhe foi pago; d) no que respeita à objeção fundada no caráter indireto do tributo, ela improcede, pois bastaria, se vingasse o princípio, que a Fazenda Pública passasse a exigir impostos indiretos, a torto e a direito, empregando meios de coação política de que dispõe para compelir ao pagamento, mesmo indevido, para que logre enriquecer-se ilegìtimamente, sem remissão possível, bastando-lhe, ao ser demandada para repetição, dizer que o impôsto foi transladado a terceiro; e) a transferência, mesmo que comprovada, não produz o efeito de alterar a contextura da relação jurídica de que resultou o pagamento indevido entre o Fisco e o contribuinte de direito. O Ministro Oscar Saraiva, divergindo, afirmou a tese da ilegitimidade do *solvens* para a repetição, dada a translação ao contribuinte

de fato, que suporta o ônus e se empobrece, em realidade, declarando ser preferível que, a haver alguém locupletando-se à custa alheia, seja o Estado, que representa a coletividade, em vez do *solvens* que transferiu o ônus a terceiro. Os demais ministros acompanharam o Ministro Oscar Saraiva, sem, ao ensejo, deduzir maiores argumentos.

14. *Data venia*, nenhum argumento, dos diversos alinhados pelos ministros que repudiam a tese da legitimidade ativa do *solvens*, para repetir tributos indiretos, merece prosperar. Nota-se, em todos êles, uma incompreensível vinculação a pressupostos típicos do direito privado, à ação *de in rem verso*, que se funda na eqüidade, deixada de lado, por completo, a verdadeira implantação do problema, que é de direito público, derivando do preceito constitucional. Por outro lado, dificilmente se poderia conceber, no plano ético, como no jurídico que corresponde adotar, a figura do Estado a se apropriar, deliberadamente, de impostos indevidos, alegando serem êles indiretos, e, assim, transladados ao contribuinte de fato, que êle, Estado, não conhecendo, porque estranho à obrigação tributária de cuja adimplência decorreu o pagamento indevido, jamais admitiria qualificado para lhe pedir a respectiva restituição. Nem mesmo sob o color de que, indevido por indevido, melhor ficaria o impôsto nas mãos do Estado, que representa a coletividade, do que nas do *solvens* indesfalcado, se chega a conceber a tese vitoriosa, que importaria em travestir o Poder Público de "Robin Hood", a tirar dos que têm para dar aos que não têm.

15. Antes de uma análise crítica dos julgados acima referidos, é de interêsse fixar, ainda que ràpidamente, alguns aspectos de interêsse na peculiaridade dos impostos indiretos poderem ser transladados ou transferidos, pelo seu contribuinte de direito ao contribuinte de fato. Êsse fenômeno de repercussão foi, a princípio, considerado e desenvolvido pelos economistas e financistas, sem qualquer reflexo no direito tributário; com efeito, a característica de serem repassados, na circulação dos bens a que acedem, do vencedor ao consumidor, durante muito tempo se afigurou inteiramente estranha ao direito, dependendo, ademais, da variabilidade das condições de mercado, para que se pudesse verificar. A bem dizer, entre nós, a repercussão ou transferência dos impostos indiretos sòmente começou a interessar o direito tributário, a partir de quando a legislação do impôsto de consumo a perfilhou como fato jurídico, instituindo a regra expressa de que o tributo, sendo cobrado *ad valorem*, deveria ser indicado em parcela separada da nota fiscal, e recuperado do comprador pelo fabricante, ao ensejo da primeira venda, só a partir de então passando a integrar o preço do produto. Em que pêse a possível preponderância dos aspectos econômico-financeiros sôbre a disciplina jurídica do fenômeno da translação, até ao ponto de tornarem efetivamente impossível a repercussão que a lei instituíra, como nos casos em que o mercado não na comporta, e a venda se tenha de fazer por preço mais baixo do que o indicado na nota fiscal com a parcela do impôsto, é certo que o legislador desejou, dispondo como dispôs, encampar e reconhecer como de direito o fenômeno econômico-financeiro. Sob êsse aspecto, é claro que sòmente o impôsto de consumo, em razão do expresso dispositivo legal, passou a contemplar como fato jurídico a translação pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato, do ônus tributário. Outros impostos também indiretos carecem, ainda hoje, de norma específica ao respeito, e, em relação a êles, a repercussão subsiste como simples fenômen econômico-financeiro. É certo que a figura do contribuinte de fato poderá, mesmo nesses outros impostos, desempenhar papel de relêvo para o direito, no que respeita, por exemplo, às isenções e às imunidades, que, eventualmente, beneficiem o contribuinte de

fato, devendo operar conseqüências de exoneração tributária. Mas êsse é um ângulo de visão das coisas, que não projeta conseqüências sôbre o tema dêste parecer.

16. Deve-se, portanto, reconhecer a diferença que existe entre os casos de restituição de impôsto de consumo, mesmo após o advento da Lei nº 3.520 de 30-10-1958, e os de outros impostos indiretos. Ressaltamos o aludido diploma legislativo, porque êle suprimiu o texto anterior que previa a indicação, em parcela separada da nota fiscal, pelo fabricante ao efetuar a primeira venda, do montante de imposto *ad valorem*, sem que, entretanto, disso decorresse a supressão de tal sistema, antes pelo contrário, ampliado e estendido, em vista do regime então adotado ter sido o das repercussões sucessivas dos tributos pagos nas diferentes etapas de produção, até que os artigos cheguem aos seus consumidores. Continua, pois, e em escala mais generalizada, a prevalecer a repercussão do impôsto de consumo, como fenômeno juridicamente reconhecido. No que, porém, aos demais impostos indiretos se refere — e isso diz respeito à chamada "Taxa de Despacho Aduaneiro", sôbre que versa êste parecer —, a transferência do ônus, pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato, é apenas um fenômeno econômico-financeiro, e não jurídico. Pode ser presumido, em condições normais de mercado, como característico do impôsto indireto, mas não goza de estatuto legal que o pressuponha, como no caso do impôsto de consumo, em que pêse a possível inocorrência, na prática, mesmo em relação a êste, de condições que comportem a transferência efetiva.

17. Em realidade, essa diferença que deixamos assinalada, entre o impôsto de consumo e os outros tributos indiretos, não conduz a uma conclusão diversa quanto à restituibilidade de um e de outros, ao contribuinte de direito, que, em qualquer caso entendemos legitimado ativamente para pleitear a repetição do indébito. Apenas autoriza a introdução, no caso do impôsto de consumo, de um argumento a êle peculiar, em abono da nossa opinião. Ainda que inaceitável a admissão, pura e simples, do fato de o impôsto de consumo se reputar pago por conta de terceiro, com obliteração do nexo jurídico-obrigacional que se forma entre o contribuinte de direito e o Fisco, o que é bastante para legitimar aquêle para a restituição do indébito, poder-se-ia tomá-lo como verdadeiro, e mesmo assim chegar-se à conclusão da legitimidade subsistente, do *solvens*, para reaver o que pagou sem causa.

18. Já assinalamos que as várias decisões do Supremo Tribunal Federal, na sua fase recente, adversas à tese da legitimação ativa do *solvens* que pagou indevidamente impôsto indireto, para haver a respectiva restituição, pressupõem uma condição fundamental para o reconhecimento do direito de reaver o tributo injustificadamente pago: o empobrecimento do *solvens*. E dão como inocorrente essa condição, sempre que se trate de impôsto indireto, porque entendem que a repercussão se verificou, *ex vi legis* (caso do impôsto de consumo), ou por presunção, vista a natureza indireta do impôsto. Mesmo que se chegasse à limitação dos quadros do problema ao campo do direito privado, a que diz respeito a questão do enriquecimento sem causa, ligada ao empobrecimento também desprovido de razão, fôrça é admitir que o art. 964 do Código Civil não subordina a obrigação do *accipiens* restituir o que recebeu indevidamente, à prova do empobrecimento do *solvens*. A chamada ação *de in rem verso* é filiada à eqüidade, não ao direito. Daí, as reservas com que, a respeito, se manifestam alguns autores, como Ricca Barberis (*L'azione d'arricchimento nel progetto italo-francese sulle obbligazioni*, trad. francesa de Albert Levet, *in Recueil d'études sur les sources du droit, en l'honneur de François Gény*, ed. Sirey, Paris, s. data, vol. II, pág. 122):

"Jacobi a pleinement raison lorsqu'il conclut qu'il n'y a pas d'action d'enrichissement; mais il y a des institutions qui se fondent sur l'enrichissement, bien que leur raison d'être consiste en un fait tout différent.

.....

Le "sans cause" du projet correspond au "sans raison" de Koch, qui avait vu dans l'action d'enrichissement, une actio in factum, *jouant subsidiairement entre les parties toutes les fois qu'en l'absence d'un rapport juridique valable, l'une s'était enrichie sans raison au détriment de l'autre."*

19. Outros aspectos que, mesmo na esfera do direito privado, bastariam para afastar o cabimento das considerações tecidas na jurisprudência em análise, quando se cuida de relação de direito, e de direito público, devem ser sublinhados. Dentre êles, por exemplo, registre-se o que disse Roubier (*La position française en matière d'enrichissement sans cause, in Travaux de l'Association Henri Capitant pour la Culture Juridique Française*, ed. Dalloz, 1949, t. IV, pág. 48):

3° — *Il faut encore que l'appauvrissement du demandeur soit corrélatif à l'enrichissement du défendeur. On a beaucoupp discuté de cette formule, mais aujourd'hui l'accord s'est fait sur les bases suivantes qui ont été établies, on peu le dire, d'une manière définitive par M. Bartin: il faut que ce soit le même fait qui ait causé en même temps l'enrichissement du défendeur et l'appauvrissement du demandeur."*

No caso sob exame, essa condição jamais se poderia verificar. O enriquecimento do *accipiens*, que é a Fazenda Pública, ocorre pelo mero fato da percepção do impôsto indevido, enquanto que o empobrecimento do *solvens* pode ter lugar pelo desembôlso, antes ou depois da repercussão. A falta de empobrecimento é indeterminável no tempo, além do discutível. O *solvens* não age contra o *accipiens* para obter recuperação daquilo que se desfalcou no seu patrimônio; não utiliza a ação *de in rem verso*. Êle repete o que pagou indèbitamente, coisa diversa daquela.

20. Além disso, servem para frisar, ainda mais, as diferenças existentes entre a ação de enriquecimento, baseada na eqüidade, e a ação de repetição de indébito fiscal, fundada em falta de causa, algumas outras ponderações oportunas. Veja-se, em Pontes de Miranda (*Tratado de Direito Privado*, ed. Borsoi, 1959, vol. XXVI, pág. 128) o seguinte:

"Se falta a causa, o ato jurídico "não existe": não entrou no mundo jurídico. Seria êrro dizer-se que entrou, e é nulo ou anulável; não é "jurídico". O suporte fáctico, por deficiência de causa, foi insuficiente para entrar no mundo jurídico."

Por outro lado, ainda que houvesse locupletamento do *solvens*, através o processo da repercussão do impôsto sôbre o contribuinte de fato, o fenômeno econômico-financeiro dessa repercussão, mesmo quando reconhecido pelo direito (caso já assinalado, do impôsto de consumo) seria conseqüente de um princípio relativo à circulação da riqueza (na primeira hipótese), sancionado pela lei (no segundo), o que bastaria para afastar, mesmo no plano em que nos situamos, transitòriamente, das relações do direito privado, a questão do enriquecimento. Foi o que, com muita precisão, salientou, em sentença, Mário Hoeppner Dutra (*Revista Forense*, vol. 98, pág. 417):

"Não basta que alguém tenha enriquecido à custa de outrem para apegar-se à ação de locupletamento, porque o enriquecimento em tal ordem é comum, é da vida diária, normal. Enriquecer, em regra, é ato lícito, mesmo com prejuízo de outrem. O elemento moral da ação *in rem verso* é a injustiça do enriquecimento; é o enriquecimento contrário ao direito, *cum alterium detrimento et injuria* (Costa Manso, *Casos Julgados*, pág. 106).

Quem, como o autor, "se julga lesado no seu patrimônio e teve ao seu dispor uma ação baseada em contrato, com estreita e mediata correlação com o fato jurídico em questão, é desta ação que deve usar e não da de locupletamento. Se, por negligência, perdeu o titular o direito de exercer a ação direta e apropriada que lhe competia, como, por exemplo, a restituição do indevido, e a anulação de contrato, a de gestão de negócios, não poderá valer-se depois da ação *de in rem verso* (Cunha Gonçalves, op. cit., nº 607)."

21. É claro, portanto, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que está sendo comentada, assenta sôbre pressupostos que, *data venia*, se evidenciam inadequados. Primeiramente, enquadra a questão no estrito campo do direito privado, quando a relação jurídica de que se trata é tìpicamente de direito público, tal como adiante se demonstrará. Ademais, e ainda que ao direito privado coubesse emoldurar a controvérsia, confundiu-se, na série de julgados em exame, o pleito de repetição de indébito — fundado apenas na falta de causa do recebimento — com a ação *de in rem verso* que encontra raízes tão-sòmente na eqüidade, como processo subsidiário. Havendo uma relação jurídica em que se possa ancorar a ação de repetição, a *de in rem verso* é imprópria.

22. A obrigação de restituir impôsto indevidamente pago decorre, no direito brasileiro, principalmente da aplicação plena da norma contida no artigo 141, § 34 da Constituição federal:

"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça;"

Aí está, como garantia individual e direito público subjetivo (ver Frederico Cammeo, *Corso de Diritto Amministrativo*, ed. Cedam, Padua, 1960, págs. 327 e segs.), claramente dito que o Fisco não pode cobrar tributos que se não ajustem à lei; desde que o faça, com violação do dispositivo, tem que restituir, pelo simples fato de a cobrança não ter base, ser infundada. Fritz Fleiner (*Droit administratif allemand*, tradução francesa de Eisenmann, ed. Delagrave, Paris, 1933) frisou, de modo incisivo, o caráter publicista da repetição.

"La loi peut rattacher directement des conséquences de droit à un certain fait. De cette façon peuvent aussi naître immédiatement, en vertu de la loi, des droits et des obligations publics, sans que l'intervention de l'autorité administrative entre la loi et le citoyen soit en outre nécessaire pour déterminer ce que le particulier peut réclamer ou ce à quoi il est obligé en vertu de la loi. Ainsi, le propriétaire d'une maison est obligé, des l'entrée en vigueur du statut local compétent, de nettoyer le trottoir, sans avoir à attender qu'un ordre particulier lui soit adressé; en sens inverse, le député au Reichstag acquiert le droit à une certaine fraction de l'indemnité du fait de son entrée au Reichstag. Les obligations de restitution du droit public sont aussi de cette sorte. Nous songeons avant tout au droit de répetition de l'indu (condictio indebiti) *et à la gestion d'affaires* (negotiorum gestio). *Ces institutions ne sont pas propres au droit privé. Le citoyen qui a presté à l'État plus qu'il ne lui devait a un droit public à restitution. L'obligation de restitution de l'État est la conséquence nécessaire de toute décision ou disposition qui déclare que l'État a, dans un cas determiné, excédé son droit de prélever des impôts."* (pág. 116).

. . . . . .

"On a souvent affirmé que, parmi des privilèges de l'administration publique, figurait celui d'être protégé contre la réclamation du contribuable en restitution des sommes indûment payées par erreur. Cette affirmation va trop loin. Si un citoyen apporte la preuve qu'un impôt n'aurait pas dû être perçu sur lui, on n'aurait pas dû être perçu dans la mesure où il l'a été, les sommes trop payées doivent lui être restituées. L'obligation de restitution des sommes indûment perçues résulte de l'obligation

de l'autorité de ne pas charger le citoyen au delà de la mesure légale. La créance de restitution est soumise à tous égards au droit public." (pág. 266).

23. Também Bielsa (*Derecho Administrativo*, ed. "El Ateneo", Buenos Aires, 1947, t. III, págs. 233/4) é incisivo:

"*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 Código Civil). Pero huelga decir que si bien la repetición de pago es institución reglada por el Código Civil, ella no es exclusiva de ese Código Civil, ella no es exclusiva de ese Código, ni aun de todo derecho privado, sino que se funda en un principio general de derecho que domina en todo orde jurídico "positivo fundamental". Por eso, la causa de la repitición de lo pagado en concepto de impuesto (establecido desde luego, en ley formal) debe fundarse en la Constitución.*"

E Cocivera (*Le quote inesigibili*, ed. Cedam, Padua, 1941, pág. 8):

"*Il diritto al rimborso delle quote inesigibili, quindi, secondo la teorica in esame, origina dal rapporto diretto fra Ente impositore e contribuente, e non attiene alla fase della riscossione nè al rapporto diretto che per effetto di questa si stabilisce fra agente riscuotitore e contribuente.*"

Como, também, Hensel (*Diritto Tributario*, tradução italiana de Herbert Dorn, ed. Giuffrè, Milão, 1956, págs. 294/5):

"*La pretesa di restituzione del diritto finanziario è di "natura pubblicistica". — Decisiva è all'uopo la "causa" presunta in base alla quale è stata prestata al creditore dell'imposta la somma, oppure la "causa giuridica reale" basandosi sulla quale il creditore dell'imposta poteva dapprima pretendere la prestazione. I rapporti giuridici fra creditore e debitore della restituzione sono, per loro natura, da paragonarsi alle pretese, nascenti dal rapporto obbligatorio d'imposta, del creditore verso il debitore dell'imposta stessa. Ne segue che le norme di diritto privato sull'illecito arrichimento (BGB, §§ 812 e segg.) non sono decisive per il contenuto materiale della pretesa di restituzione, in quanto esistono norme di diritto pubblico e di diritto finanziario speciali. Anche se queste mancano come tali, non si può ricorrere al diritto privato.*"

24. Francisco Campos (*Direito Constitucional*, ed. Freitas Bastos, 1956, vol. I, pág. 149) ensina:

"A restituição dos impostos indevidos é matéria de Direito Público, e, embora deva reger-se pelos princípios gerais do Direito, não está sujeita às regras peculiares do Direito Civil, particularmente quando a regra de direito tributário, como é o caso da denominada *solve et repete*, está em aberta contradição com a regra de Direito Privado que exige a prova de êrro para a restituição do indébito."

Do mesmo modo concluiu Martins de Andrade (comentário *in Revista Forense*, vol. 171, pág. 203):

"Mas, se a obrigação de pagar impôsto é de direito público, sê-lo-á, igualmente, a repetição do indevidamente pago porque ela depende das mesmas regras que a obrigação de pagar o tributo."

25. Firmado o princípio de que a repetição de tributos é matéria de direito público, não lhe correspondendo as particularidades privatistas em que se baseia a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, passemos a considerar, especificamente, a questão da legitimidade do *solvens* contribuinte de direito, para reaver do *accipiens*, a Fazenda Pública, o valor de impostos indiretos indevidamente pagos, tendo, ou não, sido êsse valor transferido ao contribuinte de fato, o consumidor ou

adquirente da mercadoria ou produto. Versando êsse problema, Antão de Morais, quando integrava o Tribunal de Justiça de São Paulo, deu adequada contradita a todos os argumentos aduzidos pelos que contestavam a legitimação ativa do *solvens* (já citado acórdão na Apelação 1.486, *in Revista Forense*, vol. 78, págs. 77 e segs.). Disse êle, então:

"A obrigação que os capitalistas costumam impor aos mutuários de pagarem os impostos que recaem sôbre o mútuo não lhes tira a qualidade de demandar a restituição quando o impôsto pago seja indevido. Primeiro, porque a obrigação legal de pagar é do credor e não do devedor: êste é terceiro nas relações entre o Fisco e o credor."

. . . . . .

"Ora, se a obrigação, perante o Fisco, é do credor e não do devedor; e, se o correspondente pagamento que êste faz àquele, representa uma obrigação que livremente contraiu, não se vê por que o Fisco, estranho a êsses laços contratuais, possa argüir que o credor é parte ilegítima para obter a restituição do impôsto que pagou."

. . . . . .

"Se, pois, o credor é o único responsável perante o Fisco; se foi quem pagou, não pode a Fazenda negar-se a restituir o indevido, sob o pretexto de que o prejudicado é o devedor. Isso é assunto para ser liquidado entre o devedor e o credor. A Fazenda nada tem com isso, uma vez que a restituição vai ser em face da lei ao responsável direto. Na hipótese contrária caberia a argüição da Fazenda: se a restituição fôsse demandada pelo devedor, aí sim, evidente seria a ilegitimidade de parte: em tal caso, a reclamação proviria de quem não pagou, nem tinha obrigação de pagar. A Fazenda, muito justamente, diria, nessa hipótese, ao devedor, que aguardasse a ação do credor, para repetir dêste, se tivesse direito. Objeta, porém, a Fazenda, que o artigo 76 do Código Civil só confere ação a quem tenha legítimo interêsse de agir. Ora, se a autora já recebeu de seus mutuários a importância dos impostos reclamados a êles terá que devolver o que receber por esta ação: nenhum interêsse tem, portanto, em propô-la.

Tal raciocínio não convence. Primeiro, porque a ré não provou que a autora recebeu de seus devedores a quantia que reclama. Pelas escrituras não há dúvida de que podia fazê-lo. Não é certo, porém, que o haja feito, não se podendo haver como confissão o que a respeito escreveu o patrono da autora. Se o recebimento, assim, não ficou provado, tampouco é certa a obrigação de restituir. A autora nega-o, dizendo que só por eqüidade o fêz quando venceu causa idêntica.

É matéria que só na ação entre a autora e seus mutuários poderá ser esclarecida. Mesmo, porém, que se admita seja a autora obrigada a restituir aos mutuários, que o hajam pago, as quantias relativas ao impôsto em questão, isso não lhe tira o interêsse de agir, pois êste não precisa ser exclusivo do autor. Pode concorrer com o de terceiros (Espinola, *Manual*, vol. 3º, parte 1ª, págs. 120 e 121). Montara exige que no lado de direito de terceiro coexista também um direito de quem intenta a ação (v. 2º nº 475). Ora, ou o interêsse é só da autora e nada há que se objete: ou é também dos mutuários. Neste caso, se a autora guardasse silêncio e se conservasse inativa, não interrompendo a prescrição, nem propondo a ação para reaver o que indevidamente pagou, corria ou não o risco de ser acionada por seus mutuários para restituir o impôsto que pagou sem obrigação de pagar? Evidentemente êsse risco não é hipótese vã. Tanto basta para que se lhe reconheça o direito de ingressar em juízo, sem necessidade de indagar se, dados os têrmos da escritura e a natureza do negócio, ela pleiteia direito exclusivo ou conjunto. Em suma, se a au-

tora pagou, como responsável exclusiva, ninguém lhe pode contestar o direito de reaver o que pagou indevidamente; se o fêz por conta e como representante dos mutuários, ainda assim não é lícito negar-se-lhe o direito *accipiens* (Baudry-Lacantinerie et Barde, *Obligations*, vol. 4, ns. 2.387 e 2.388)."

Aí está o verdadeiro enquadramento da questão da legitimidade; e feito por forma tal, que jamais teria cabimento a posição assumida pela Fazenda Pública.

26. Laudo de Camargo, relatando o Recurso Extraordinário 3.051 já citado (*Revista Forense*, vol. 79, págs. 69 e segs.), também considerou de modo irrespondível as objeções do Fisco à ação de repetição proposta pelo *solvens;* observou êle:

"Quem paga, o *solvens*, fá-lo sob falsa causa e o que recebe, o *accipiens*, fá-lo sem causa. Dêste modo, é direito do primeiro reclamar e obrigação do segundo restituir. Tudo se resume, pois, em restabelecer a situação anterior, com reembolsar ao que mal pagou. Mas o acórdão recorrido, ao mesmo tempo que isto ordenava, veio a estabelecer uma condição que o direito não legitima e a lei não estabelece: a prova de não ter recaído o impôsto sôbre os consumidores. Não há impôsto sem lei que o institua. Se há lei inconstitucional, o impôsto é nenhum e nenhum portanto o pagamento: Entretanto, o acórdão recorrido, com a condição que estabeleceu, permite que os pagamentos feitos por essa lei tenham subsistência e se considerem válidos, para não ser restituídos. Em casos como o dos autos, onde se dá um pagamento indevido, o *accipiens* nada tem a ver como os negócios do *solvens*. Êste, vendendo mercadorias de sua propriedade, por êste ou aquêle preço, com grande ou pequeno lucro, exerce um direito, que nada tem a ver com a obrigação daquele em não fazer próprio o que alheio é. Tudo, pois, se resume em restituir o que foi mal recebido, sem quaisquer ressalvas, como sempre temos decidido."

27. Em que pêse sua opinião agora, como integrante do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Vilas-Boas, quando membro do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, relatando a já citada Apelação 1.502 (*Revista Forense*, vol. 93, pág. 330), admitiu a restituição ao *solvens*, como simples e direta conseqüência de haver sido declarado inconstitucional impôsto indireto por êle pago. E, na já referida Apelação Cível 308 (*Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*, 1955, Imp. cons., nº 1.183) o relator, de saudosa memória, Ministro Armando Prado, disse:

"A lei visa o fabricante, a quem taxa e de quem recebe. Sendo assim, não se compreende seja afastado o atingido diretamente pelo tributo, para ser substituído por aquêle estranho à sua incidência. O art. 964 do Código Civil manda que todo aquêle que recebeu o que lhe não era devido, ficará obrigado a restituir. Restituir a quem? Certamente ao que mal pagou; ou seja ao *solvens*. E por isso é que os autores ensinam só poderem reclamar os que diretamente pagarem. Ora, se o fabricante foi quem pagou ao Fisco, ilógico seria não acolher a sua reclamação para amparar a de outrem."

28. Em dois recentes acórdãos, já citados, o Tribunal de Justiça de São Paulo firmou, em têrmos categóricos, a tese da legitimação ativa do *solvens*, mesmo que se trate de impôsto indireto, e que se admita a ocorrência da repercussão sôbre o contribuinte de fato. Referimo-nos à Apelação Cível 102.183 (*Revista dos Tribunais*, vol. 305, pág. 283), e à Apelação Cível 100.535 (mesma revista, vol. 304, pág. 273). Em ambos, o Desembargador Paulo Barbosa de Campos, em síntese lúcida e completa, declarou o seguinte 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 após 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 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 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."

29. Rubens Gomes de Sousa já teve oportunidade de enfrentar o problema que constitui objeto dêste parecer. Fê-lo, ao que nos conste, pelo menos três vêzes. No *Compêndio de Legislação Tributária* (ed. 1960, Edições Financeiras S.A., págs. 99 a 101), depois de demonstrar a impertinência do requisito de prova do êrro, por se tratar de relação de direito público, encara a questão da legitimidade do *solvens* de impostos indiretos repercutidos sôbre terceiros, observando, a respeito da opinião do fisco, contrária à nossa:

"Êsse ponto de vista nos parece errado, porque o contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do tributo é que tem juridicamente direito à sua restituição; o fato de já ter recuperado de terceiro o respectivo montante, além de ser um fato econômico e não jurídico e por isso mesmo impossível de apurar com segurança, daria, quando muito, ao terceiro o direito de pleitear por sua vez do contribuinte a reposição de parte do preço: êste aspecto, evidentemente, é estranho ao direito privado entre o contribuinte como vendedor e o terceiro como comprador."

De outra feita, o mesmo autor se expressou de modo análogo, em comentário publicado na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 21, págs. 24 e seguintes (referido em *5.* retro), e citando o acórdão por nós reportado, da lavra de Antão de Morais (ut. *25.* retro), empresta-lhe todo apoio, com as observações que transcrevemos:

"6. O raciocínio que acabamos de referir parece-nos que esgota o assunto. Com efeito, êle em primeiro lugar coloca o problema no único terreno juridicamente aceitável, o da pesquisa do título jurídico para pleitear a restituição; demonstra em seguida que êsse título compete ao contribuinte de direito, pelo fato mesmo de ser êle o único responsável perante o fisco; e finalmente rebate a única objeção possível, a referente ao interêsse de agir, mostrando que êsse interêsse existe para o contribuinte de direito, quer individualmente, quer em concorrência com o do contribuinte de fato, e que é legítimo, porquanto o problema de um eventual enriquecimento ilícito do contribuinte de direito é matéria a ser debatida em outro processo, exclusivamente entre aquêle e o contribuinte de fato."

A outra contribuição do renomado fiscalista ao estudo do problema está publicada na *Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*, 1950, Impôsto de Consumo, págs. 193 e segs., e em têrmos mais breves, resume as ponderações que se acham nos demais trabalhos do mesmo autor.

30. De quanto ficou dito, parece decorrer, a tôda evidência, que a posição assumida pelo Supremo Tribunal Federal, nos seus mais recentes arestos (ut. *10.* a *13.* retro), com referência à legitimidade do *solvens* da obrigação tributária de impôsto indireto considerado indevido, para repeti-lo, é, *data venia*, um infeliz repúdio que o Pretório Excelso faz à sua própria concepção de outros tempos, acêrca do mesmo tema. Já se viu que, ainda num plano puramente privatístico de enquadramento do problema, jamais se justificaria invocar os pressupostos da ação *de in rem verso*, quando a atribuição patrimonial que originou a demanda de restituição teve sua gênese em relações obrigacionais. A ação de repetição se funda, apenas e exclusivamente, na falta de título jurídico do *accipiens*, para haver a prestação do *solvens*. Ademais, é patente que se trata, na hipótese, de uma relação de direito público, entre contribuinte e Fisco, relação essa que exsurge com as mesmas características que informam aquela de que decorre, ou seja, a própria obrigação tributária. Sendo, como é, direito público subjetivo do contribuinte pagar tão-sòmente os impostos legítimos, tem êle, independentemente de quaisquer indagações complementares, o direito de reaver aquilo que, em conceito de tributos, lhe foi indevidamente exigido.

31. Ainda que seja certa — como bem demonstrou Antão de Morais — a possibilidade do interêsse coexistir em mais de uma pessoa, donde resultaria que o *solvens*, na pior hipótese, teria, em comum com o contribuinte de fato repercutido no montante do impôsto, a faculdade de agir para obter repetição, o que avulta é a natural posição de legítimo autor dessa demanda, justamente aquêle que foi sujeito passivo na obrigação tributária de que surge o pleito de restituição. Em alguns casos, a doutrina reconhece a outros a faculdade de agir, como, por exemplo, no caso do *drawback*, do cessionário ou do sucessor. Mas, o titular primordial é, em princípio, o *solvens*. Veja-se, por exemplo, como se pronuncia, a respeito, Giannini (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, ed. Unione Tipografico Editrice Torinese, Turim, 1956, págs. 190 e 191):

"In tutti questi casi il diritto alla restituzione dell'imposta è un diritto "autonomo", giuridicamente indipendente dal rapporto obbligatorio d'imposta già esaurito, e che sorge in un momento successivo, per effetto della nuova situazione di fatto e sotto le condi-

zioni tassativamente previste dalla legge. Esso spetta normalmente alla persona che nel rapporto obbligatorio rivestiva la qualità di soggetto passivo, za può spettare anche ad una persona diversa, come nel caso da ultimo considerato, in cui l'esportatore della merce, a favore del quale sorge il diritto alla restituzione del dazio o dall'imposta di fabbricazione pagata sulla materia prima in quella impiegata, può essere una persona diversa dall'importatore o produttore che ha soddisfatto il tributo;"

32. Aliás, nessa ordem de idéias, ainda é Hensel (op. cit. em *23.* retro, págs. 298 e 299) quem melhor distingue as modalidades de legitimação ativa, frisando a diferença que existe entre aquilo que, na tradução italiana de sua obra, se chama *pretesa di restituzione* e o que se intitula *pretesa di rifusione*:

"Si deve distinguere dalla pretesa di restituzione, la "pretesa di rifusione"; questa spetta in principio a soggetti di diritto diverso da quello che la compiuto il transferimento patrimoniale, il cui mantenimento sarebbe conforme a diritto. Legittimato alla restituzione è il debitore dell'imposta (anche se un altro ha pagato per lui l'imposta, esclarece em nota*) (o il suo avente causa "giuridico"), legittimato alla rifusione il suo sucessore "economico". Mentre la pretesa di restituzione serve ad appianare un'antigiuridicità, la pretesa di rifusione elimina un rigore "economico".*

33. O caráter pessoal do direito de repetir, ligado ao *solvens* ou a quem o substitua por fôrça de uma relação de transmissão a título jurídico, está firmado, pois, no sentido da preexistência de um vínculo obrigacional entre o *solvens* e o *accipiens*, pois que êles se achavam na posição recíproca de sujeito passivo e sujeito ativo na obrigação tributária cuja solução indevida motivou a restituição. Afastado o caso da chamada *rifusione*, que, como assinalado por Hensel, visa apenas a corrigir o rigor econômico do impacto sofrido por terceiro (caso citado, do benefício do *drawback*, outorgado a pessoa diversa daquela que pagou o impôsto, em face das características especiais do instituto), diversamente da *restituzione*, que visa a recompor o equilíbrio jurídico rompido pela ilegalidade da cobrança do tributo, só por efeito de sucessão, a um título jurídico, outro que não o *solvens* teria capacidade para agir, repetindo, em lugar dêle. Confira-se em Blumenstein (*System des Steuerrechts*, ed. Polygraphischer Verlag, Zürich, 1951, b. I, págs. 243 e 244):

"4. Titular de direito à restituição é aquêle que, indevidamente, pagou um impôsto. Como tal será, em regra, o contribuinte considerado. Todavia, pode resultar, pela natureza das coisas, que se considere um substituto fiscal ou um sucessor fiscal. Em conseqüência da morte do titular do direito à restituição, tem lugar a prática da transferência da pretensão aos seus herdeiros."

(no original: *"Rückerstattungsberechtigt ist derjenige, welcher ungeschuldeterweise eine Steuer bezahlte. Als solcher wird regelmässig der Steuerpflichtige genannt. Jedoch kann der Natur der Sache nach auch ein Steuersubstitut oder ein Steuersukzessor in Betracht fallen. Beim Tod des Rückerstattungsberechtigten nimmt die Praxis einen Uebergang des Anspruches auf seine Erben."*)

34. Por outro lado, há que reconhecer que a relação jurídico-tributária, de direito público, só se pode aperfeiçoar de modo correto e estável, quando seja conforme a lei. Não é preciso, porque axiomático, demonstrar que se trata de obrigação *ex lege*, que participa da natureza daquelas que o Estado pode exigir em razão de sua característica de pessoa jurídica de direito público, soberana. A atuação do Fisco é, pois, rìgidamente vinculada às normas do direito positivo, constitucional e ordinário. Basta que se evidencie, em determinado caso, a falta de adequação da

cobrança à lei em que se pretende fundada, a inconstitucionalidade, ou qualquer outro vício que torne indevido o impôsto, para que seja imperativa a sua restituição. Nenhum requisito mais é de se exigir do *solvens*, além da prova da injuridicidade do tributo. Essa injuridicidade não depende, para se corporificar ou concretizar, de fato algum subseqüente ao pagamento, como seria, na hipótese, a repercussão do impôsto indireto sôbre terceiro. Veja-se, ao respeito, a manifestação de Tesoro (*Principii di diritto tributario*, ed. Macrì, 1938, Bari, pág. 490):

"L'elemento essenziale della restituzione del pagamento non dovuto è, dunque, la mancanza di un'obbligazione; per accertarne la sussistenza o meno, naturalmente, occorre aver riguardo al momento in cui si è verificato il presupposto di fatto, poichè è in quel momento, come si è visto, che sorge la obbligazione tributaria. Da ciò deriva il principio fondamentale, che del resto è ovvio, dela "irripetibilità del tributo regolarmente percetto che — a prescindere dalle eccezioni tassativamente previste dalla legge — deve intendersi nel senso della regolarità formale e sostanziale. Gli eventi posteriori al momento in cui è sorta la obbligazione, cioè, ed a maggior ragione quelli posteriori allo accertamento, non possono avere alcuna influenza sull'obbligazione tributaria nè sulla definitività dell'adempimento, ad eccezione dei casi espresamente previsti dal legislatore (ad es., per i dazi doganali, può rammentarsi l'istituto della restituzione del tributo — drawback; — *v. apresso nº 148); il pagamento, invece, deve considerarse indebito e quindi soggetto a ripetizione, quando sia stato effettuato senza causa, quando, cioè, venga dichiarata l'inesistenza totale o parciale del pressupposto oggettivo che, secondo le singole norme tributarie, costituisce la giustificazione giuridica dell' obbligazione."*

Se o impôsto não era devido, a sua ilegitimidade decorre apenas dessa circunstância; não se justificaria condicionar-lhe a restituição à ocorrência, ou não, de fato subseqüente ao pagamento sem causa.

35. Não se compreende, num plano como o de que se trata, de simples relações de direito, o argumento que consiste em comparar o enriquecimento ilícito do *solvens* repetido, com o do Estado que não restitui, para se preferir êste último, pelo fato do Estado representar os interêsses da coletividade. Essas ponderações participam da índole da eqüidade. Dizer-se que é mais justo deixar tais ou quais quantias ou valôres em mãos de *A* do que nas de *B*, não se coaduna com o julgamento de uma questão de direito. O Estado não pode invocar razões de eqüidade — mesmo que elas sejam procedentes, o que nem sempre acontece — para furtar-se à solução jurídica da controvérsia. Seria invocar a própria torpeza, ainda que para evitar a torpeza de outrem — se provada. Ademais, o *solvens* só poderia restituir ao contribuinte de fato repercutindo sem sofrer desfalque patrimonial, aquilo que houvesse, por sua vez, obtido, em restituição, do Estado. Se êste se furta a repetir, seja com que alegações o fizer, estará invocando a sua torpeza, e tornando impossível a recomposição completa da situação adequada, pois o contribuinte de fato jamais terá como se ressarcir por ação contra o contribuinte de direito. Bastaria ao Fisco sobrar, indiscriminadamente, impostos indiretos devidos e indevidos, para instituir-se valesse a tese sustentada nas recentes decisões do Supremo Tribunal Federal — uma fonte de receita ilegítima, que poderia ser classificada, no Orçamento, como "receita proveniente de impostos indiretos indevidamente pagos, e cuja restituição é impossível".

36. A conseqüência apontada é, sem dúvida alguma, a que resultaria, pois o contribuinte de fato jamais teria qualidade processual para pedir restituição de tais impostos. Com efeito, a Fazenda Pública teria — então, sim, com tôda lógica, — a opor a uma tentativa

do contribuinte de fato, o argumento definitivo de que o não conhece, dêle não recebeu, êle não foi o sujeito passivo de qualquer obrigação tributária, portanto, nenhum direito lhe caberia. Se, por sua vez, a ação do contribuinte de fato se voltasse contra o de direito, êste deveria opor a defesa consistente em que o impôsto mal pago não lhe foi restituído pelo Estado, e a reposição que viesse a fazer ao contribuinte de fato não seria do impôsto mesmo, senão de uma parcela do patrimônio do então acionado. É certo que, consoante previsto por Antão de Morais, o contribuinte de fato poderia agir contra o de direito, na base de uma conduta ilícita dêste ao recolher o impôsto que não era devido; essa ação seria baseada no direito privado. Portanto, o primeiro passo na reposição das coisas no ponto de equilíbrio em que se deveriam encontrar se não fôsse pela cobrança de impôsto indevido, é, sem dúvida alguma, a restituição, pelo Fisco, ao *solvens*. A partir de então, o contribuinte de fato, provando que recebeu o impacto da transferência do impôsto indireto, agirá contra o de direito, e dêle reaverá o que lhe corresponde. É isso que a negativa do Estado, com apoio nos argumentos inaceitáveis que criticamos, tenta frustrar.

37. Em face do exposto, e pelos fundamentos já enunciados, nossa resposta ao quesito único da Consulente é categórica no sentido de que lhe cabe o direito de reaver as importâncias que lhe foram ilegitimamente cobradas, a teor da chamada "Taxa de Despacho Aduaneiro", sem que lhe seja exigida prova alguma de haver absorvido o ônus, não transferido aos compradores dos produtos por ela importados.

S. M. J. Rio de Janeiro, 23 de outubro de 1961. *Gilberto de Ulhôa Canto*, Advogado no Rio de Janeiro.