

8.^a SECÇÃO

ECONOMIA POLÍTICA, CIÊNCIA DAS
FINANÇAS E CIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO

COMISSÃO:

Prof. Dr. Edgar Luiz Schneider
Prof. Dr. Ruy Cirne Lima
Prof. Dr. Walter José Dihel
Prof. Dr. Mem de Sá
Dr. Laudelino Teixeira Medeiros
Prof. Dr. Antonio Martins Filho
Prof. Dr. Magdaleno Girão Barroso
Prof. Dr. Renato Costa
Prof. Dr. Ernesto Martins Vieira
Dr. Julio Ferreira

PAGAMENTO SOB PROTESTO DOS TRIBUTOS ILEGÍTIMOS

Walter Schneider

(Da Ordem dos Advogados do Brasil)

Os tributos constituem os recursos com que a União, Estados, Municípios e Autarquias Administrativas realizam os seus fins. A igualdade dos termos do binômio — receita e despesa — é preocupação comum dos administradores. A devolução de contribuições, taxas ou impostos, ilegítimamente arrecadados, afeta, em maior ou menor grau, o desejado equilíbrio dos orçamentos. Aconselhável, portanto, o emprêgo de meios tendentes a neutralizar êsse fator de desajustamento financeiro.

Os casos de arrecadação ilegítima podem ser reduzidos aos seguintes: tributo cobrado sem lei que o tivesse criado, tributo de incidência não prevista na lei, tributo apoiado em lei inconstitucional e tributo fundado em lei contrária a outra lei prevalente. Há a obri-

gação de restituir o que foi indevidamente recebido (art. 964 do Código Civil).

De acôrdo com a jurisprudência dos tribunais é corrente que quem pagou um tributo não devido foi obrigado a fazê-lo para livrar-se da execução fiscal. Aqui, a coação é sempre presumida e não admite prova em contrário, ainda mesmo nos casos mais evidentes do contribuinte haver recolhido o tributo plenamente convencido de sua legitimidade. Teoricamente, pois, enquanto não esgotado o prazo da prescrição quinquenal, todos os recolhimentos tributários poderão vir a ser objeto de ações de restituição do indébito.

A primeira restituição de um tributo, determinada pelo Judiciário, acarreta uma série de restituições idênticas que podem ocasionar situações financeiras difíceis para a entidade de direito público interessada. Quando, por exemplo, tratar-se de uma Autarquia Administrativa de finalidade econômica, cuja receita geralmente provém de uma única taxa, as devoluções poderão dar lugar a dificuldades insuperáveis.

Nos direitos argentino, francês, norte-americano não há lei que subordine a restituição ao pagamento sob protesto do contribuinte. Entretanto, Coin et Capitant consideram necessária a prova de coação pelo Fisco para a viabilidade da ação (*Cours élémentaire de droit civil* — vol. II, pgs. 221-223). Raymundo Salvat (*Tratado de derecho civil argentino — Obligaciones en general* — ed. 1923, pg. 615^a) aponta Cooley como defensor de idêntica solução (*A treatise on the law of taxation including the law of local assessments* — vol. II, pgs. 1495-1500, especialmente n.º 1, pgs. 1946 e 1497 — ed. 1903).

A jurisprudência argentina, mansa e pacífica, reconhece o protesto ou a “reserva de derechos” requisito da ação.

O protesto não evita a cobrança do tributo. A velha regra *solve et repete* tem inteira aplicação. O protesto é um simples modo do contribuinte exteriorizar a sua vontade de não consentir na arrecadação; não é êle fonte geradora de direitos mas prova da coação. O protesto seria por escrito perante a repartição arrecadadora ou judicialmente, mediante notificação da autoridade fiscal.

Nada há no art. 964 do Código Civil Brasileiro, em que se fundamenta a restituição de tributos (*Data vênia* — consultar tese que apresentamos a êste Congresso sob o título: *O enriquecimento sem causa e as restituições tributárias*), que explícita ou implícitamente se oponha ao protesto. Pois a doutrina que informa a coação, no di-

reito pátrio, como um dos vícios capazes de invalidarem as manifestações da vontade, repudia o reconhecimento dela — da coação — como presunção *juris et de jure*. Coação tem de ser provada. Coação presumida, que se choca seguidamente com a realidade flagrante, é violência que o Direito não deve consagrar.

A Jurisprudência dos tribunais parece não estar inclinada a modificar seus rumos, continua ela preservando e cultivando o estranho meio de prova que se desvincula do real. Aos Estados cumpre legislar, defendendo as suas finanças. No pleno exercício de suas prerrogativas políticas e atentando para a relação jurídica derivada da percepção de tributos, que se estabelece entre eles e os particulares submetidos à sua jurisdição territorial, podem eles, em lei especial, decretar que nenhuma restituição de tributos, indevidamente cobrados, será feita sem a prova do protesto.

Trata-se da competência estadual supletiva (art. 6.º da Constituição) para legislar sobre normas gerais de direito financeiro (art. 5.º, XV, b da Constituição).

Pôrto Alegre, 31 de julho de 1950.

RELATÓRIO E PARECER

Relator: RENATO COSTA

Na tese, em exame, o Autor analisa o “Pagamento sob protesto dos tributos ilegítimos” e considerando que os recursos da receita orçamentária devem atender às necessidades da despesa correspondente, no interesse do equilíbrio financeiro, e que a devolução de contribuições, taxas ou impostos, ilegítimamente cobrados, pode acarretar transtornos ao Estado e o desequilíbrio do orçamento, aconselha o emprêgo de meios tendentes a neutralizar êsse fator de desajustamento.

Enumera, então, os casos em que se podem verificar a arrecadação *ilegítima*: 1.º — tributo cobrado sem lei, que o tivera criado; 2.º — incidência fiscal não prevista em lei; 3.º — tributo apoiado em lei inconstitucional e, finalmente, 4.º — tributo fundado em lei contrária a outra lei prevalente. Em tôdas estas hipóteses, há a obrigação “de restituir o que foi indevidamente recebido” nos termos de dispositivo expresso do Código Civil, artigo 964.

Sustenta o Autor, em seu valioso estudo, que a jurisprudência dos tribunais é unânime em decidir “que quem pagou um tributo não devido fê-lo para livrar-se de uma execução fiscal”. Neste caso, adverte o A., “a coação é sempre presumida e não admite prova em

contrário, ainda mesmo que o contribuinte esteja plenamente convencido da *ilegitimidade* do tributo recolhido”.

Enquanto não esteja esgotado o prazo da prescrição quinquenal, a favor da Fazenda Pública, todos êsses recolhimentos indevidos podem ser objeto da “ação de restituição” do indébito.

Mostra, a seguir, o Autor o perigo dessas restituições e o desgaste que elas podem acarretar, mormente no caso, por êle figurado, das Autarquias Administrativas, de *finalidade econômica*, “cuja receita provém de uma única taxa”.

Passa, em seguida, o Autor ao exame do pagamento “*sob protesto*” e da necessidade dêste para se operar a restituição do indébito.

Refere que no direito argentino, francês, norte-americano, a lei não subordina essa restituição ao pagamento *sob protesto*, prova necessária, entretanto, sustentada por Colin et Capitant e Cooley, nos manuais citados na tese. Segundo êsses autores, a coação pelo Fisco, para a viabilidade da ação, *deve ser provada*, princípio adotado pela jurisprudência argentina, como requisito da ação.

“O protesto não evita, porém, a cobrança do tributo; é, segundo o Autor, um simples modo do contribuinte exteriorizar a sua vontade de não consentir na arrecadação; não é êle fonte — como reconhece o Autor — geradora de direitos, mas *prova da coação*. Como efetivar êsse protesto? Por escrito, perante a repartição arrecadadora ou judicialmente, mediante notificação da autoridade fiscal — se sugere na tese.

Alega o Autor, então, que nada há no art. 964 do Código Civil Brasileiro, que se oponha *ao protesto*, e que a doutrina, do direito pátrio, repele a coação — como presunção *juris et de jure*, sem que seja provada. Não há, sustenta o Autor, “coação presumida”.

“Aos Estados cumpre legislar, defendendo as suas finanças. No pleno exercício de suas prerrogativas políticas e atentando para a relação jurídica derivada da percepção de tributos, que se estabelece entre eles e os particulares submetidos à sua jurisdição territorial”, podem os Estados, conclui o Autor — *em lei especial, decretar que nenhuma restituição de tributos, indevidamente cobrados, será feita sem a prova do protesto*”.

Esta “lei especial”, a que se refere o Autor, é da *competência supletiva* do Estado (art. 6.º da Const. Federal) para legislar sobre normas gerais de *direito financeiro* (art. 5.º, XV, letra “b” da cit. Constituição).

Como se vê, a tese aborda o velho e discutido problema do “pagamento indevido” que, segundo Clóvis Beviláqua, “é uma das formas de enriquecimento ilegítimo, contra o qual o direito romano armava o prejudicado de ações *stricti juris*, denominadas *condictiones sine causa*. Entre essas *condictiones* havia a *condictio indebiti*, o

direito de exigir o que se pagasse indevidamente”. (Cód. Civil Comentado — 6.^a ed. vol. IV — 1943, pág. 120 e seguintes).

Pagamento indevido — ensina êsse eminente Mestre — “é o que se faz sem uma obrigação, que o justifique, ou porque o *solvens* se ache em êrro, supondo estar obrigado, ou porque tenha sido coagido a pagar o que não devia. No primeiro caso, o êrro é vício, que torna anulável o ato jurídico do pagamento, e, anulado êste, o *accipiens* restitui o que recebeu. No segundo, a falta de causa para o pagamento, cria para o *accipiens* a obrigação de restituir.

Verdade é que a lei civil “atribui ao que voluntariamente pagou o indevido a prova de tê-lo feito por êrro”. (art. 965 do Cód. Civil Brasileiro). Se pagou voluntariamente, o que sabia não dever, entende-se — ensina Clóvis Beviláqua — que faz uma liberalidade. “*si sciens se non debere solvit, cessat repetitio*”.

Mas, “quando alguém paga em virtude de intimação, *impôsto ilegalmente criado ou inconstitucional*, tem direito de pedir a restituição” (Octavio Kelly, Jursiprudência Federal, n.º 1.108 e seguintes). Neste caso, diz Clóvis, não há êrro do *solvens*, que pode estar convencido *de que paga o que não deve*; mas nem se lhe aplica a presunção de que fez liberalidade, nem se pode supor que dissimulou a obrigação executada. *A razão, pela qual aquêles que pagam impostos ilegais têm direito à restituição*, é que tal impôsto não tem existência jurídica, e, conseqüentemente, o particular sofreu uma extorsão. E’ o ato ilícito do Poder Público que autoriza a repetição”.

De fato, se quem paga por êrro deve ter o direito de repetir, com maioria de razão — esclarece J. M. Carvalho Santos — quem paga por coação ou ameaças o que não deve (e é o caso do contribuinte que entrega ao fisco o impôsto ilegal exigido para não ser acionado), não pode deixar de ter igual direito.

E’ doutrina pacífica, esposada por todos os maiores tratadistas, como Aubry et Rau, Demogue, Mazzoni, Cunha Gonçalves e Clóvis Beviláqua.

“Em se tratando de pagamento de impostos indevidos, essa regra — acentua Carvalho dos Santos — tem inteira aplicação, mesmo que o contribuinte pague sem resistência judicial”.

Carvalho de Mendonça, em notável parecer, que teve a solidariedade de Clóvis e do Cons. Lafayette, sustentou que o impôsto pago indevidamente dá ao *solvens* o direito de pedir a sua restituição com juros enquanto a sua ação não prescrever.

E’ um direito universalmente aceito em todo o país civilizado”.

Refere-se C. de Mendonça a inúmeras decisões judiciais, ordenando a restituição de impostos cobrados pelo fisco contra os preceitos da Constituição e das leis.

Será necessário o “protesto” contra o ato fiscal, de modo a servir de base para a futura ação de restituição? A lei não o exige e “é absurdo afirmar que, *pagando sem protesto, o recorrente pagou voluntariamente e não mais pode repetir*” — adverte, de modo incisivo, o insigne Carvalho de Mendonça, no Parecer aludido. (v. J. M. Carvalho dos Santos, “Código Civil Interpretado”, vol. XII, 3.^a ed, 1945, pág. 396 e seguintes).

A coação — que o Autor da Tese reputa necessário ser *provada*, por não se poder presumi-la — está na própria *exigência fiscal* que obriga o contribuinte a um impôsto ilegal, contra preceito constitucional, ou lei expressa. Está *in re ipsa*, isto é, no texto da lei fiscal que exige do cidadão o pagamento de um impôsto, ou de uma taxa, indevidos.

Se a lei civil não obriga, nem prescreve, a necessidade do “protesto” — como ora se cogita, na Tese, para servir de base à ação de restituição do pagamento indevido, ou de in rem verso é evidente que êle se torna desnecessário e não seria aconselhável a sua aplicação.

Poderão os Estados, em lei especial, decretar que nenhuma restituição de tributos, indevidamente cobrados, não será feita sem a prova do protesto, sugerida pelo Autor da Tese?

Êle admite essa faculdade inspirado no artigo 6.º da Constituição Federal “que não exclui a legislação estadual, supletiva ou complementar”, sôbre “as normas gerais de *direito financeiro*” (art. 5.º; primeira parte da letra b).

Se o “direito financeiro” — como ensina Temístocles B. Cavalcanti, em sua “A Constituição Federal (de 1946) Comentada”, vol. I, ed. 1948, pág. 99 e seguintes — compreende tôda a *técnica* jurídica que preside à *elaboração dos orçamentos, à receita e despesa públicas, e às relações decorrentes das operações de crédito* de que se socorre o Estado — não nos parece que se possa enquadrar nêla a faculdade “supletiva” ou “complementar”, da decretação de uma forma jurídica substancial, da competência do poder legislativo nacional, como é a da exigência do “protesto”, como base para a ação de restituição do indébito. O eminente Flora — citado por Temístocles Cavalcanti, em seus recentes Comentários à Constituição Federal — define “o *direito financeiro* tendo por fim a elaboração das normas jurídicas que regulam a receita e a despesa públicas, necessárias para fixar, de acôrdo com a ciência das finanças, a *ordem financeira* que melhor corresponda às exigências impostas pela arte financeira”. “Ou melhor, como ensina Fasolis, o direito financeiro é o tratado sistemático e científico da *organização financeira* do Estado.

A decretação pretendida está implícita na *competência* que tem a União de *legislar* sôbre o direito civil, comercial, penal, processual, etc., (art. 5.º, n.º XV, letra a).

Eis, aí, as razões por que não aceitamos as conclusões da Tese, na qual, entretanto, reconhecemos um alto espírito de investigação. A criação de uma nova situação jurídica parece-nos insustentável, mormente, quando esta só o poder legislativo federal poderá adotar em face do princípio constitucional expresso.

Este, o nosso Parecer.

SALA DAS SESSÕES DO 1.º CONGRESSO JURÍDICO, em
Pôrto Alegre, 16 de Agôsto de 1950.

Renato Costa
Magdalenô Girão Barroso

DEBATES EM PLENÁRIO

O SR. PRESIDENTE — José Salgado Martins — Vamos passar agora ao estudo da tese “Pagamento sob protesto dos tributos ilegítimos”, de que é relator o dr. Renato Costa, a quem concedo a palavra.

O SR. RENATO COSTA — (Lê o Relatório e Parecer).

O SR. PRESIDENTE — Está em discussão a tese e o parecer. Se ninguém quiser fazer uso da palavra, vou encerrar a discussão. (Pausa).

Encerrada.

Em votação. Os srs. Congressistas que aprovam o parecer e não aceitam a conclusão da tese, queiram conservar-se sentados. (Pausa).

Aprovado o parecer.

O ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA E AS RESTITUIÇÕES TRIBUTÁRIAS

Walter Schneider

(Da Ordem dos Advogados do Brasil)

Não há uma teoria explicativa da restituição tributária que tenha merecido os sufrágios da doutrina e da jurisprudência dos tribunais. Tampouco encontra-se texto de lei sobre o magno assunto, o que aliás não é peculiaridade do direito brasileiro, pois situação análoga se observa em outros países.

Alguns filiam a restituição a princípios abstratos, imanentes ao regime democrático; outros vão radicá-la no art. 141 § 2.º da Constituição da República, que repete as de 1891 e 1934 “in verbis”:

“Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Vem, porém, se avolumando a corrente dos que vinculam a restituição de tributos ao Código Civil. Não se pode negar que o direito privado tem alargado os horizontes do direito público, permitindo-lhe resolver muitas dificuldades.

Théophile Huc e Demogue estudam a matéria quando comentam os arts. 1235, 1376 e 1377 do Cód. Civil Francês. O comentário de Demogue (vol. 3.º n.º 106), de quem não diverge Huc (vol. 8.º n.º 393), é o seguinte:

Les principes de la répétition de l'indû s'appliquent en matière administrative. “Ainsi le contribuable qui paie par erreur des contributions qu'il croyait inscrites à son nom, peut en répéter le montant. Le contribuable qui a payé des taxes ilégales ou mal appliquées peut agir en répétition conformément au droit commun”.

Colin et Capitant doutrinam no mesmo sentido, invocando decisões do “Conseil d'Etat” de 28 de janeiro de 1887, de 2 de novembro de 1888 e 7 de fevereiro de 1890 (*Cours élémentaire de droit civil* — vol II, pgs. 220 e seguintes).