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
Magdalenno 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 illégales 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).

Segundo a lição de Benvenuto Griziotti (*Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*) é no art. 1104 do Cód. Civil Italiano que se apóia a restituição:

“Il legislatore che esplicitamente nell’art. 1104 C. C. ha richiesto, come requisito essenziale per la validità di un contratto, una causa lecita per obbligarsi, ha voluto tutelare contro i pericoli derivanti da obbligazione senza causa o con causa illecita la conservazione dei patrimoni particolare, che esercitano una funzione sociale ed economica nello Stato. Há espresso con ciò una norma, che per l’interesse publico che tutela, e necessariamente di carattere generale a tutti gli ordini di obbligazioni, private o pubbliche, e perciò investe le stesse obbligazioni tributarie”.

Raymundo Salvat (*Tratado de derecho civil argentino — Obligaciones en general* — pg. 613 n.º 1609), comentando o art. 794 do Cód. Civil Argentino, doutrina:

“Una de las aplicaciones más notables que pueden darse de este principio, es la repetición de impuestos ilegalmente cobrados”.

O Supremo Tribunal Federal se inclina decisivamente pela subordinação das restituições de tributos ao art. 964 do Código Civil Brasileiro, que assim dispõe:

“Todo aquêl que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir”.

Manoel Ignacio Carvalho de Mendonça vinculara a restituição à *condictio sine causa* (Obrigações n.ºs. 276 e 291):

“Nos casos mui freqüentes de reclamações de impostos pagos aos governos por institucionais, há um caso perfeito de “*condictio sine causa*”.

Unger e Bauer, comentando o Código Civil Alemão, filiaram a restituição à teoria das *condictiones* (*Zeitschrift fuer das Privat und Oeffentliche Recht* — vol XXXI, pg. 126 — *Finanz Archiv* — vol. I, pg. 5).

* * *

Muitos são os textos romanos em que se pode acompanhar a formação da teoria das *condictiones*, a qual assumiu inquestionável importância como fonte de obrigações não contratuais. Para fixar idéias, basta lembrar o mais conhecido desses textos:

“Jure naturae aequum est neminem cum alterius detrimento et injuria fieri locupletiores” (*Digesto* — *De regulis juris* — fr. 206 L. 17)

As *condictiones* pressupunham diversas situações de fato, tôdas elas, porém, ligadas pelo traço comum da ofensa ao citado princípio geral. A *condictio* era a ação adequada contra o locupletamento injusto ou melhor contra o enriquecimento sem causa, que tinha de ser *cum alterius detrimento*.

Costa Manso (*Votos e acórdãos* — pg. 24) apresenta os seguintes elementos da ação:

“O primeiro dêles é a prova de um prejuízo sofrido pelo autor. O enriquecimento, mesmo ilegítimo, sem dano patrimonial de outra pessoa, não autoriza o exercício da ação pois que para agir em juízo é indispensável um interesse econômico ou moral (art. 76 do Código Civil, que reproduz velho axioma jurídico).

O segundo dêles é que o empobrecimento do autor corresponda à uma vantagem para o réu, isto é, que tenha havido um transporte de valores de um para outro patrimônio. O terceiro elemento da ação é que o enriquecimento seja ilegítimo. Enriquecer, sem ofensa à lei, é direito de toda a gente”.

Segundo Colin et Capitant (op. cit.) *causa* — *stricto sensu* — significa no direito moderno o ato jurídico que justifica a aquisição de um valor. O enriquecimento sem causa, portanto, não pode resultar de um ato jurídico que o legitime.

* * *

Citando Fritz Fleiner (*Derecho Administrativo*, pgs. 116 e 43) e Hauriou (*Droit Administratif* — 7.ª ed. pgs. 464, 466-468), que enquadram o enriquecimento sem causa como fonte de obrigações no direito administrativo, e apoiando-se em Pièrre Roques (*De la notion d'enrichissement sans cause en droit administratif*) o Professor da Faculdade de Direito de Recife, Mário Neves Batista, sustenta o seguinte:

“O enriquecimento ilícito encontra, não obstante, guarida em numerosos dispositivos esparsos da nossa legislação civil, constituindo um princípio geral de direito, aplicável aos casos não expostos em lei (Carvalho Santos, vol. XII, pgs. 378 e 379).

Entretanto, tais preceitos não são privativos da doutrina civilística. Aplicam-se também no direito público administrativo. Na sua bem elaborada monografia sobre o assunto, já referida neste trabalho, Pièrre Roques, jurista francês, demonstra como o locupletamento injusto não é uma idéia própria apenas ao direito privado, en-

contrando, bem ao contrário, no direito administrativo, campo de aplicação vasto e fecundo (*Revista Forense* — vol. 97, fasc. 489, pgs. 769-772)."

Efetivamente, a regra geral de equidade, ou melhor, êsse preceito de moral social que se impõe necessariamente ao espírito (Colin et Capitant), contido no fr. 206, L. 17 do Digesto, sugere e reclama ampliações úteis ao aperfeiçoamento do direito público.

Originadas do enriquecimento sem causa, como fonte de obrigações, as restituições de tributos apresentam aspectos interessantes na prática forense e estão exigindo um acerto jurídico de soluções diferentes, em razão das definições de taxas e impostos que são nitidamente distintas. A devolução dos impostos ilegítimos não está sujeita a nenhuma indagação. Há a obrigação de restituir o que foi indevidamente recebido (art. 964 do Código Civil). Desponta, porém, a dificuldade ao propósito da individualização da pessoa do *solvens*. Quem pagou nem sempre sofreu o prejuízo, por tê-lo transferido a terceiro. A tese foi suscitada em 1935, em São Paulo.

O Município de Santos havia decretado e arrecadado o imposto de importação da firma Romani, Simonini, Toschi & Cia. Fôra violada a competência da União. A Prefeitura santista contestou, porém, que os autores haviam sido reembolsados dos impostos pelos consumidores. A 3.^a Câmara da então Corte de Apelação de São Paulo, decidindo os embargos n.º 21.122 em 15 de maio de 1936, admitiu que no preço da venda está incluído o imposto pago pelo vendedor, motivo porque quem teria legítimo interesse para propor a ação seria quem realmente sofrera uma diminuição ilegal em seu patrimônio, isto é, o consumidor.

O Supremo Tribunal Federal reformou a decisão local, tendo sido vencido o 1.º revisor, o Senhor Ministro Costa Manso, que argumentou:

"Se o *solvens* já recebeu, mesmo de terceiro, a prestação que indevidamente pagou, pode-se condenar o *accipiens* a devolver-lha?

A Justiça local decidiu que não. E decidiu bem. O terceiro, que ressarcia o prejuízo é que poderia exigir a indenização. Do contrário, o *solvens* incorporaria duas vezes ao patrimônio aquilo que dispendeu. Os juizes da causa entenderam que se presume tenham sido os impostos incluídos no custo da mercadoria, como elemento do preço de venda. É uma presunção legítima, à qual nenhuma regra de direito se opõe". (Cons.: Oliveira e Silva — O Município no Estado Novo, pgs. 216-237).

A decisão do Tribunal paulista nada mais fizera que arrimar-se

ao princípio da repercussão dos tributos, segundo o qual (Veiga Filho — *Manual da Ciência das Finanças*)

"sendo em finanças a incidência ou percussão o facto de o imposto recair sobre quem a lei visa expressamente, e, como nem sempre isso se dá, ou quase nunca fica êle onde recai, daí vem a distinção entre incidência legal e a incidência efetiva".

Réné Stourm (*Systèmes généraux d'impôts* — pg 365) assim se manifesta:

"L'incidence légale cependant ne forme, on le present, que le prologue du sujet. Elle permet seulement de passer en revue la première ligne des contribuables, le front de leur armée. Il s'agit de pénétrer plus avant dans leur masse profonde et d'y suivre les inombrables répercussions du choc initial, de constater, en un mot, l'incidence effective, beaucoup plus étendue que la précédent, plus multiple et plus mystérieuse".

* * *

Confrontados os princípios do enriquecimento sem causa e as taxas remuneratórias, ilegítimas ou ilegítimamente aplicadas, podem ser observadas situações de desatamento bastante intrincado. Eis algumas delas:

- a) taxas legitimamente decretadas e arrecadadas (*receita legítima*) mas não aplicadas de acordo com as disposições legais referentes à contraprestação devida (*despesa ilegítima*).
- b) taxas ilegítimamente decretadas ou arrecadadas (*receita ilegítima*), aplicadas, porém, em proveito direto de seus contribuintes (*despesa legítima*).

Veiga Filho (*op. cit.* pg. 314) entende que "do caráter remunerador da taxa se conclui que não é ela devida se a administração pública não prestou serviço algum". Demogue (*op. cit.* vol. 3.º n.º 106) ensina que "le contribuable qui a payé des taxes ilégales ou *mal appliquées* peut agir en répétition..."

Vanoni, professor de direito financeiro da Universidade de Cagliari (*Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* — ed. 1932, pgs. 110 e 111) doutrina:

"Ma quando la legge stabilisce espressamente che un tributo rappresenta la controprestazione di un determinato servizio prestato dall'ente pubblico, ipotesi che si verifica nei casi della tassa e del contributo, le difficoltà che portano a limitare i poteri del giudice, vengono in gran parte a cadere. Se la legge stessa fissa quali van-

taggi particolari rappresentino la causa del tributo, l'ammettere il giudice ad esaminare se il rapporto concreto è giustificato dalla prestazione da parte dello Stato del particolare servizio, non significa attribuirgli un potere di controllo sull'intera attività statale, come sarebbe nel caso dell'imposta, ma semplicemente affidargli la funzione di verificare se tutti i presupposti dell'imposizione, espressi nella legge, si sono verificati".

"Nella tassa e nel contributo si verifica così l'ipotesi parallela ai negozi causali del diritto privato, la mancanza della causa importa inefficacia del rapporto giuridico. Quando il giudice riscontri, che non v'è stata la prestazione voluta dalla legge come giustificante del tributo deve dichiarare l'inesistenza dell'obbligazione tributaria".

A solução favorável à restituição, no caso da letra *a*, configurado acima, harmoniza-se com a *condictio sine causa*, que era aplicada em todos os casos não amparados especificamente por qualquer outra das *condictiones*. Não importava aí que a causa inexistisse desde o começo ou tivesse deixado de existir mais tarde. É isso precisamente que ocorre nas contribuições e taxas legalmente decretadas e cobradas (existência de causa originária) mas não aplicadas, em proveito dos que as haviam pago, segundo disposições legais (desaparecimento da causa).

Passemos ao exame da letra *b*, sobre a receita ilegítima, que se verifica nos seguintes casos: 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.

Nesses casos deverá ser sempre ordenada a restituição do indébito? Absolutamente não, sob pena de virtual enriquecimento sem causa. Aqui, são reclamadas especificações, prova e debate como decorrência natural da teoria informativa do art. 964 do Código Civil Brasileiro. O *solvens* pagou uma taxa e, em troca, utilizou-se de um serviço público ou obteve uma retribuição direta e pessoal de valor retornado ao seu patrimônio. Esse valor pode ser igual ou menor ao que fôra transferido sem causa ao *accipiens*, o que somente pode ser apurado pelas vias ordinárias.

Colin et Capitant (op. cit. pg. 232) entendem que o montante da restituição não pode ultrapassar o *quantum* do enriquecimento efetivo, equivalente ao que recebeu o *accipiens* ou ao que desembolsara o *solvens*.

Os aspectos que vimos de apresentar admitem, em face da teoria do enriquecimento sem causa, as conclusões seguintes:

1.^a — Os impostos indevidos devem ser restituídos a quem os tenha pago e não transferido o seu *quantum* a terceiro, por meio de compra e venda (acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo e voto do Ministro Costa Manso).

2.^a — As contribuições e taxas devem ser restituídas quando não prestado o serviço a que se destinavam ou quando não feita a retribuição pessoal, nos termos da lei, (Veiga Filho, Demogue e Vannoni — op. cit.).

3.^a — As contribuições e taxas indevidas, aplicadas em benefício de seus contribuintes, não devem ser restituídas ou somente devem sê-lo em parte.

Pôrto Alegre, 31 de julho de 1950.

RELATÓRIO E PARECER

Relator:

Relator: WALTER JOSÉ DIHEL

As considerações expendidas na presente tese, e pertinentes à devolução de impostos e taxas indevidamente arrecadados, merecem aprovação com restrição quanto à primeira conclusão.

É princípio aceito que a devolução dos impostos indevidamente arrecadados deve ser efetuada ao sujeito de direito, que sofreu a percussão, desde que solicitada com guarda dos prazos legais, após a decorrência dos quais gera-se o fenômeno da prescrição.

As próprias autoridades administrativas não são infensas à devolução dos impostos diretos.

Acentuada divergência tem ocorrido no campo da devolução dos impostos indiretos, quando arrecadados indevidamente.

Filia-se a União, pelos seus órgãos competentes, ao princípio de que os impostos indiretos não devem ser devolvidos, uma vez que se incorporam ao preço dos produtos, principalmente e são trasladados pelo sujeito de direito ao sujeito de fato do tributo, pelo fenômeno da traslação.

Argumenta-se que a devolução, após a traslação, constituiria um enriquecimento ilícito do sujeito de direito, que já teria recebido o *quantum* correspondente à imposição tributária, do consumidor.

O nosso pensamento condensa-se no princípio de que, quer se trate de impostos diretos ou indiretos, descumpra às autoridades judiciárias ou administrativas, perquirirem se o *solvens* sofreu, em verdade, a incidência, desde que indevidamente arrecadados.

Arrecadando as pessoas administrativas de direito público, coercitivamente, impostos sem que lhes socorra o amparo da lei, a devolução constitui um imperativo moral.

Tem aplicação plena ao direito público a norma salutar consagrada no artigo 964 do Código Civil Brasileiro:

“Todo aquê que recebeu o que lhe não era devido, fica obrigado a restituir”.

Carece de amparo a tese defendida de que ao *solvens* não caberia receber do *accipiens* devolução de importâncias indevidamente pagas, desde que já houvesse sido reembolsado por terceiro. Pretende-se ver na figura do *terceiro*, o sujeito capaz para pretender a devolução (restituição).

Esquecem os que assim pensam, que a traslação apresentada sob diversas formas, e que este *terceiro*, por sua vez, procurará trasladar o ônus que sofreu pela forma inversa ou inversa oblíqua, até caracterizar-se o fenômeno da difusão. (V Compêndio de Ciência de las Finanzas, de Manoel Morselli, pág. 108 e sgs).

Isso significa que ao próprio *terceiro* faltaria base econômica para pleitear a devolução, por já ter trasladado ou estar tentando trasladar a outrem os ônus correspondentes, até final difusão.

Ocorre o fenômeno que Luigi Einaudi caracteriza com tanta precisão em Principios de Hacienda Pública, págs. 237 e 238.

“Si en un mundo económico en situación de equilibrio se establece un impuesto, grave a quien grave, el equilibrio quedará roto, porque, por ejemplo, el fabricante que debe pagar ciertos salarios no puede ya pagarlos si el costo ha aumentado o si los beneficios han disminuido a consecuencia del impuesto, o podrá pagarlo en mayor medida si en su caso el impuesto, o mejor, el empleo por el Estado del rendimiento del impuesto, ha tenido efectos benéficos. Se verifica um processo de adaptacios, para restablecer una nueva condicion de equilibrio diversa de aquella inicial”.

Na nossa opinião, ao contribuinte *de jure* sempre será devida a devolução dos impostos indevidamente arrecadados, independente da circunstância de ter ou não transferido o seu *quantum* a terceiro, por meio de compra e venda.

E assim pensamos, em contradição com a parte final da conclusão primeira da tese, por entender não ser lícito ao ente público alentar as suas receitas com impostos arrecadados sem amparo legal, e pretender furtar-se à devolução sob o fundamento de que ao sujeito de fato caberia a ação competente, figura impossível de se caracterizar em face do princípio da difusão.

Perfeitamente de acordo com as segunda e terceira conclusões da tese, assim concebidas:

2.^a — As contribuições e taxas devem ser restituídas quando não prestado o serviço a que se destinavam ou quando

não feita a retribuição pessoal, nos termos da lei (Veiga Filho, Demogue e Vanoni — op. cit.).

3.^a — As contribuições e taxas indevidas, aplicadas em benefício de seus contribuintes, não devem ser restituídas ou somente devem sê-lo em parte.

A segunda conclusão é ampliada por alguns autores, que defendem a inexistência da obrigação tributária quando houver desproporção entre a taxa e o serviço.

É bem clara a manifestação de Mário Pugliese sobre a matéria, em “Le tasse”, pág. 42, citado por Bilac Pinto, in Revista Forense, vol. 120, pág. 58:

“Come sarebbe illegittimo il prelevamento di una tassa senza la prestazione di alcun speciale beneficio al cittadino; o la concessione di una speciale facoltà, così è illegittimo il prelevamento di una tassa il cui ammontare sia sproporzionato all'entità della causa giuridica che fa sorgere l'obbligazione”.

A terceira conclusão, dentro da conceituação clássica de taxa, que apóia-se na efetiva contraprestação de um serviço, merece plena aceitação, com um esclarecimento.

Constituiria evidente enriquecimento sem causa, que fôsse facultado ao indivíduo, após o efetivo gozo de um determinado serviço de interesse público, obter a devolução do *quantum* dispendido, sob a alegação de ilegitimidade da taxa.

A única restrição que se poderia fazer prende-se à circunstância das taxas cobradas aos indivíduos, de maneira obrigatória, e de contraprestação diluída, como ocorre em muitos casos.

Ruy Barbosa, na “Rev. do Supremo Tribunal, vol. 18, págs. 103 e sgs., já aceitava a figura das taxas obrigatórias e facultativas:

“Não se pode afirmar, com exatidão, que as taxas se caracterizam com o traço de serem facultativas. Tanto assim não é, que muitos autores, como Cammeo (“Corso di diritto amministrativo”, vol. I, pág. 239), as subdividem, juridicamente, em taxas obrigatórias e facultativas...”

Assim sendo, a terceira conclusão da tese é perfeita, desde que se configure a efetiva contraprestação de um serviço, pleiteado facultativamente pelo *solvens*.

Devolver-se, em tais casos, significaria evidente enriquecimento sem causa do *solvens*, uma vez que o pagamento não foi fruto de coação, e houve a fruição de vantagem equivalente ao *quantum* da taxa.

É o relatório.