

### III — JUIZOS DE DIREITO

#### 3.<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública

*Impôsto indireto. Pagamento indevido. Descabimento de restituição.*

##### I

Vistos etc.

Ação Ordinária de Globex Utilidades S. A., contra o Estado da Guanabara, para o fim de haver o reembolso da importância de ..... NCR\$ 21.700,00 (vinte e um mil e setecentos cruzeiros novos), atualizada segundo os índices da correção monetária e juros de mora, recolhida indevidamente aos cofres do Réu, sob o nome de “taxa de obras e empreendimentos”, como adicional do antigo impôsto de vendas e consignações.

Funda-se o pedido em que a Lei Estadual n.º 577, de 14 de agosto de 1964, instituidora daquela taxa, foi declarada inconstitucional, pelo E. Supremo Tribunal Federal.

A inicial, em termos de preciosa erudição, apoia o direito deduzido, nas seguintes teses:

a) O Estado da Guanabara recebeu o que não lhe era devido, motivo pelo qual a obrigação de restituir resulta do próprio ordenamento

##### COMENTÁRIO

A sentença analisa a Taxa de Obras e Empreendimentos, declarada inconstitucional pelo E. Supremo Tribunal Federal, e, concluindo ser a mesma um adicional ao antigo Impôsto de Vendas e Consignações, por se tratar, na espécie, de impôsto indireto, faz, assim, aplicação da *Súmula* n.º 71, finalizando por considerar indevido o pedido de restituição do indébito e, por via de consequência, julga improcedente a ação.

A *Súmula* n.º 71 assim foi ementada:

“Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.”

jurídico, desembaraçada da prova de êrro, de parte do *solvens*, em se tratando de pagamento de tributo, que é armado de força executiva (§ 2.º da inicial, fls. 5/10).

b) A restituição pretendida rege-se pelo preceito especial do artigo 48-A da Lei Estadual n.º 672, garantindo ao contribuinte o direito de reavaliação do que pagou indevidamente, com juros de mora (§ 4.º da inicial, fls. 10/11).

c) A chamada *taxa de obras e empreendimentos*, cujo *nomen juris* verdadeiramente adequado é o de *impôsto*, não pode ser considerada *tributo indireto*.

O assêrto da procedência íntegra é enunciado com o fito de prevenir a possível objeção extraída da *Súmula* n.º 71, do Excelso Supremo Tribunal Federal (fls. 11), pois esta, além de não constituir *res judicata*, não pode, apenas, como jurisprudência dominante, ser considerada fonte formal do direito (ainda o § 4.º da inicial, fls. 11/13).

Além do mais, o assento da E. Côrte não guarda adequação e pertinência com o caso dos autos, onde se cuida de impôsto que “não sofre destaque no documento de venda, se dêle não se cogita quando do acôrdo entre vendedor e comprador, se êle não atinge o aspecto econômico dos negócios, que continuam sob a influência da oferta e da procura” (fls. 18).

Eis a conclusão da Autôra, subsidiada por lições de RUBENS GOMES DE SOUZA e ALLIX.

2. Contestação às fls. 112.

3. Réplica às fls. 117.

4. Saneador irrecorrido às fls. 134.

5. Audiência de instrução e julgamento, conforme a ata junta, por cópia, às fls. 138.

##### II

*Tudo visto e examinado*

##### § 1.º

Apreciando espécie em tudo semelhante à dos autos, no caso da Ap. Cível n.º 46.632 (Belacap S. A. Ind. e Com. de Veículos, *versus*

Na ação proposta, cuja respeitável sentença ora comentamos, reconhece o autor que a referida taxa, declarada inconstitucional, na realidade se caracteriza como verdadeiro adicional do Impôsto de Vendas e Consignações, e como adicional a êste impôsto é classificável na categoria do mesmo, isto é, de impôsto indireto.

O autor da ação, no entanto, como faz menção a própria sentença, conclui que, na verdade, só o impôsto de consumo pode se definir como tributo indireto, por isso que sofre destaque no documento fiscal, indo, assim, repercutir no consumidor.

A doutrina, e ainda, a jurisprudência dominante, reconhecem o Impôsto de Vendas e Consignações como verdadeiro tributo indireto, ao lado, assim, do Impôsto de Consumo.

Estado da Guanabara, êste Juízo já decidiu pela inteira pertinência da Súmula n.º 71, da Jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal, quando se trata da repetição da chamada “taxa de obras e empreendimentos”, da Lei Estadual n.º 577, de 14 de agosto de 1964, o que logrou confirmação unânime, no C. Tribunal de Justiça local.

Mas, tirante, porque irretorquível, o sólido apoio do nosso direito positivo, assessorado pela melhor doutrina, as premissas da inicial, quanto ao dever de restituir o indébito e a natureza de impôsto da “taxa de obras e empreendimentos”, avulta, cheia de seduções, uma terceira, que exige enfoque de dimensão igual, no possível, com que foi posta: referimo-nos à afirmativa da Autora, de que a hipótese ora versada, pelas suas várias singularidades, não pode ser englobada na categoria de impôsto indireto.

## § 2.º

Em resumo, a Autora:

a) Destaca a forma insidiosa, subreptícia e disfarçada do impôsto restituendo, cuja falta de previsão orçamentária, aliada ao imprevisito do seu aparecimento, não permitiu ao contribuinte a oportunidade de considerá-lo, na composição dos preços de venda.

b) Depois de conceituar, pela *communis opinio doctorum*, o impôsto *direto* e o *indireto*, ao apêlo de exemplos tirados de legislações estrangeiras, conclui que, na verdade, só o impôsto de consumo pode se definir como *indireto*, por isso que sofre destaque no documento fiscal, indo, assim, repercutir no consumidor.

Já para o impôsto de vendas e consignações, pela sua forma de introdução no país, com a Lei n.º 4.625, de 1922, juntamente com a duplicata de fatura, reserva a classificação de *direto*, em face da modicidade (*sic*) da sua incidência, perguntando: “Como transferir ao comprador ônus tão insignificante?” (fls. 16, § 4.º).

c) Armaça com êsses argumentos, passa a afrontar o que diz ser formalismo jurídico a apressada construção dos Autores, batizando de *direto* o impôsto que incide no patrimônio e no rendimento, e *indireto* o assentado nas transações civis e comerciais.

---

O Prof. ALIOMAR BALEEIRO, hoje ilustrando, com sua cultura e saber, a nossa Suprema Côrte, como um de seus pares, já teve ocasião de afirmar, a respeito do Impôsto de Vendas e Consignações, que: — “Como impôsto indireto e real, aplicado sobre a generalidade das mercadorias, o de vendas, em geral, *sobrecarrega os preços, onerando, regressivamente, as classes de menor capacidade econômica*. Sob êsse ponto de vista é passível de todos os reproches já feitos ao impôsto de consumo” (cfr. ALIOMAR BALEEIRO, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. II, pág. 548).

Esclarecedor, é, também, o ensinamento do Prof. MORSELLI, que considera o impôsto sobre as vendas como verdadeiro impôsto indireto, e, para tanto, diz:

Aí, forra-se em lição de RUBENS GOMES DE SOUZA, no livro *O Impôsto Sobre vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro*, Ed. Financeiras, pág. 10:

“A mesma observação demonstra ainda a impropriedade da conceituação dos impostos sobre transações civis ou comerciais como impostos *indiretos*, de acôrdo com a definição clássica de tais impostos como sendo cobrados de *contribuinte legal* (o vendedor) e repercutidos por êste sobre o *contribuinte de fato* ou *econômico* (o comprador). Com efeito, a repercussão do impôsto cobrado sobre uma transação depende essencialmente da rigidez ou elasticidade da procura da utilidade transacionada. A transferência do ônus fiscal fazendo-se necessariamente por um acréscimo no preço dos bens ou serviços, o impôsto somente se repercutirá integralmente se as condições do mercado permitirem que o acréscimo de preço seja igual ao montante do tributo. Fora dessa hipótese, ocorrerá a *repercussão inversa* e o tributo será parcial ou totalmente absorvido pelo *contribuinte legal*.”

Essa lição vai se completar às fls. 18:

“Em resumo, a orientação moderna da tributação das transações tende para os impostos que reúnam as seguintes características: (a) Seletividade em razão da natureza das utilidades transacionadas; (b) desvinculação da incidência quanto a uma modalidade determinada de negócio jurídico; (c) repúdio da incidência múltipla, de base progressivamente ampliada, em favor da incidência única sobre o valor das utilidades transacionadas, embora atingido por estágios sucessivos nas diversas fases do processo circulatório da riqueza; (d) conseqüentemente, abandono da *falácia jurídico-formal da repercussão específica do impôsto sobre o consumidor* e reconhecimento, embora tácito, de que a incidência econômica se opera sobre a renda bruta, afetando os níveis de preços

---

“Pertanto la gran parte delle imposte sui consumi vengono fatte pagare dai soggetti economici che approntano o, comunque, precedono gli atti di consumo, degli oggetti imponibili.

Tali sono i produttori, gli importatori o i commercianti al minuto, i quali poi, mediante il fenomeno della traslazione, possono riversarne il carico sui consumatori.

Tali imposte si dicono di riscossione mediata e si distinguono in:

1) Imposte sulla produzione o fabbricazione;

através da *integração do imposto nos custos de produção* (nos-  
sos os grifos)”.  
Sublinha a Autora que também ALLIX, com a tese da influência de-  
cisiva da lei da oferta e da procura, na repercussão do imposto no preço  
da mercadoria, veio desprestigiar, em definitivo, o tradicional ensinamento  
de STUART MILL, adotado por LEROY-BEAULIEU, no sentido de que  
“l’impôt est direct lorsque c’est celui qui le paie au fisc ne joue que le  
rôle d’intermédiaire et se borne à l’avance de l’impôt dont il se rem-  
boursera lui-même sur le véritable contribuable par voi de ricochet et de  
répercussion” (Cons. ALLIX, *op. cit.*, págs. 378 e segs.).”  
E termina, a Suplicante, essa linha de considerações, enfatizando:

“Se dúvida ocorre, grave e justificada, quanto à reper-  
cussão do imposto indireto (para exemplo, no caso, o de con-  
sumo), que dizer do imposto sobre vendas e consignações?  
Este grava, na real verdade, o contribuinte legal”.

“Se não sofre destaque no documento de venda, se dele  
não se cogita quando do acôrdo entre vendedor e comprador,  
se êle não atinge o aspecto econômico dos negócios, que con-  
tinuam sob a influência da oferta e da procura, então o tri-  
buto incide realmente sobre o vendedor. Este é, indubitável-  
mente, o contribuinte de fato” (fls. 18).

§ 3.º

Ao contrário do que apregoa a Suplicante, goza ainda de grande  
conceito a bipartição do imposto em *direto e indireto*, nada obstante sua  
formulação. Empenha-se em endossá-la o moderno HENRY LAUFENBURGER,  
*in Traité D’Économie et de Législation Financière*, tomo II, pág. 83,  
ed. de 1954, ao salientar que

“L’impôt dit indirect (79) a, de ce point de vue, une  
assiette plus étroite. Sous sa première forme, celle des droits

2) Dazi;

3) *Imposte sulla vendita*”.

(Cfr. EMANUELE MORSELLI, *Compendio di Scienza  
Delle Finanze*, 1952, pág. 212).

A jurisprudência não discrepa desse entendimento doutrinário,  
bastando que se cite a decisão proferida pelo Supremo Tribunal  
Federal, no caso da Cervejaria Colúmbia S.A. v. a Fazenda do Es-  
tado de São Paulo, em que o Acórdão assim foi ementado:

“Embargos no Agravo de Instrumento n.º 31.165  
— S.P. (Tribunal Pleno).

d’accise, il est essentiellement restreint à la part du revenu  
réservée à la consommation. Comme le droit intervient au der-  
nier stade du cycle, au moment de l’achat final, le droit est  
pour ainsi dire automatiquement incorporé (80) dans le con-  
trairement au “direct” qui ampute le revenu, entraîne la hausse  
du prix et rétrécit ainsi l’emploi du revenu. Mais la situa-  
tion n’est, de loin, plus aussi claire quand l’impôt frappe “la  
dépense générale” en s’attaquant au chiffre d’affaires. L’assiette,  
ici, est la trésorerie de l’établissement payeur : producteur, gros-  
siste ou détaillant. Ce n’est pas l’emploi du revenu qui est  
frappé, mais le chiffre d’affaires qui est l’élément de base,  
sinon la source du revenu. Sans doute, en fin de compte, comme  
dans le cas du droit de consommation individuel, l’impôt frappe  
le revenu de l’acheteur final du produit qui est à l’origine du  
chiffre d’affaires. Mais, pour que l’acheteur soit effectivement  
touché, il faut que le dynamisme économique soit conforme  
à la volonté du législateur, il faut que la répercussion de l’impôt  
se manifeste dans sa totalité dans le prix final du produit et  
que l’acheteur veuille bien le supporter. Sinon il y a encore  
prélèvement sur des revenus, mais à des stades antérieures,  
quand la répercussion (en raison d’un recul cyclique) se fait  
en arrière. En sorte que, pour l’impôt sur le chiffre d’affai-  
res...”

E FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, catedrático de Fazenda Pública,  
na Faculdade de Direito da Universidade de Madri, também o faz, nos  
seguintes excertos:

“Considero, en efecto, que puede hablarse lógicamente —  
con lógica jurídica, se entiende — de impuestos directos, cuando  
el método seguido por la norma jurídica tributaria consiste  
en establecer la obligación de pago del impuesto a cargo de  
una determinada persona sin conceder a ésta facultades le-  
gales para resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme,

Restituição de indébito — Inexistência de funda-  
mento jurídico — Superada a divergência pela orienta-  
ção do Supremo Tribunal.”

(Cfr. *Rev. Trim. de Jurisprudência*, vol. 43, pá-  
gina 449).

Nesse julgamento assim se referiu o eminente Ministro CÂN-  
DIDO MOTTA FILHO, relator do recurso:

“O recurso extraordinário da parte vencida foi in-  
deferido, porque, no caso, se trata de imposto indireto e  
não se provou o prejuízo do *solvens*, não havendo assim

parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada al ente público acreedor. Entiendo, por el contrario, que son impuestos indirectos aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor.

En el método de imposición indirecta el reembolso se obtiene, por el contrario, de una persona que no aparece obligada en la relación jurídica tributaria. Dicho en otros términos: es el sujeto pasivo del impuesto — persona obligada en la relación jurídica tributaria — quien recupera el importe de la cuota satisfecha, poniéndola a cargo de otra persona que no aparece obligada dentro de la relación jurídica tributaria, es decir, frente a la cual carece de todo crédito impositivo el ente público acreedor. De tal suerte, que el análisis jurídico descubre la existencia de dos relaciones perfectamente diferenciadas, con sujetos distintos y un contenido diverso. La primera será la relación jurídica tributaria, cuyos elementos subjetivos son los siguientes: de un lado, como sujeto activo, el ente público, titular del crédito impositivo; de otro, como sujeto pasivo, la persona obligada al pago del impuesto al ente público acreedor. La segunda relación jurídica tiene, en cambio, los siguientes elementos subjetivos: de un lado, como sujeto activo, la persona que haya asumido en la relación jurídica tributaria el carácter de sujeto pasivo del impuesto, que actúa en esta segunda relación como titular de un crédito al resarcimiento o reembolso del crédito satisfecho al ente público; *de otro, como sujeto pasivo, una persona que se halla incomunicada jurídicamente con el ente público — por lo que no puede reputarse contribuyente —, pero que es deudora de la cuota satisfecha por el sujeto pasivo del impuesto, porque la ley pone a su cargo la obligación de*

violação do art. 964 do Código Civil, pois o acórdão não negou a restituição do devido, mas apreciou a hipótese dos autos, que é ligada ao *impôsto de vendas e consignações, que é indireto e se incorpora ao preço da mercadoria, ensejando a recuperação.*”

A sentença alonga-se ainda em considerações doutrinárias, onde se demonstra, com apoio em SAINZ DE BUJANDA e GILBERT RULLIÈRE, que o contribuinte de fato, no caso do *impôsto de vendas e consignações*, é o consumidor, ainda que não tenha ligação direta com o sujeito ativo da obrigação tributária, o Estado; é, no entanto, o seu verdadeiro devedor, pois é quem suporta o ônus tribu-

*resarcimento*. De ahí que el sujeto pasivo de esta segunda relación jurídica, si bien no tiene el carácter de *contribuyente*, *tiene el carácter de deudor con arreglo a la ley, es decir, que reembolsa la cuota tributaria de jure y no de facto*, como equivocadamente pensaba la doutrina a que hemos hecho amplia referencia en nuestras anteriores consideraciones” (*in Hacienda y Derecho*, ed. 1962, págs. 444 e 451).

No mesmo sentido professa GILBERT RULLIÈRE, *in Revue de Science Financière*, abril-junho de 1966, n.º 2, às págs. 357:

“En revanche, le régime de l'impôt indirect se caractérise aux yeux du législateur par une dualité physique du contribuable. En effet, le législateur se trouve en présence de deux contribuables dont l'un sera le contribuable apparent et l'autre le contribuable réel. Le premier, qui est un industriel ou un commerçant, est autorisé à répercuter sur le second qui est le consommateur le montant de la contribution par incorporation de celle-ci dans le prix de vente des marchandises. C'est pourquoi le régime de l'impôt indirect est, *ratione personae*, construit en fonction de ces deux personnes en distinguant l'assiette et le recouvrement. S'agissant du recouvrement de l'impôt indirect, le législateur prend uniquement en considération le commerçant ou l'industriel. Au contraire, s'agissant de l'assiette de l'impôt indirect, le législateur prend également en considération le consommateur. Ce régime de l'impôt indirect explique les caractères mêmes de la personnalité de l'impôt indirect. En effet, s'il est très facile aux autorités fiscales de déterminer le régime du recouvrement en fonction du commerçant ou de l'industriel qui leur est connu, il leur est très difficile d'organiser le régime du recouvrement en fonction du consommateur qui reste anonyme à leur yeux. Si le commerçant ou l'industriel peut toujours être identifié et

tário, sendo que o sujeito passivo do *impôsto* e contribuinte de direito o é, porque a lei põe a seu encargo a obrigação do pagamento do tributo. Daí decorre que o sujeito passivo desta segunda relação jurídica, o consumidor, ainda que não tenha o caráter de contribuinte, tem todos os característicos de verdadeiro devedor, com base na lei, pois é ele quem desembolsa a quota do tributo que incide na mercadoria.

Essa realidade que ressurge do *impôsto* indireto é que fez com que RULLIÈRE, citado na erudita sentença, distinguisse, no *impôsto* indireto, uma dualidade física de contribuintes, que comumente se designam por “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”.

donc individualisé, souvent en revanche le consommateur ne peut pas être identifié et donc individualisé. Il s'ensuit, en principe, et sauf exceptions, qu'il est pratiquement impossible de prendre en considération, dans la détermination du régime de l'impôt indirect, la situation propre du consommateur, notamment ses charges de famille. Dès lors, si les autorités fiscales entendent personnaliser l'impôt indirect, les techniques utilisées comme les résultats obtenus seront très différents. Alors que dans le cas de l'impôt indirect, elle ne peut être qu'approximative et collective. Aussi, ses modalités ne peuvent être que rares et grossières au lieu de se présenter nombreuses et raffinées. La personnalisation consiste à prévoir, dans le régime de l'impôt indirect, des séries de distinctions qui sont autant de présomptions. Le législateur présume, non sans raison d'ailleurs, que la clientèle varie selon les marchandises et selon les lieux. L'imposition diffère donc selon la nature des produits ou services qu'elle frappe. Ainsi est-il conduit par le jeu des exonérations et des tarifs — en d'autres termes, par le jeu des détaxations et des surtaxations — à varier le régime de l'impôt indirect selon les catégories de consommateurs présumés. Cette technique atteint évidemment un degré de perfection plus ou moins élevé selon les impôts et selon les pays. Ainsi, la purchase britannique appliquée au produit au stade du commerce de gross frappe à raison de 75% (autrefois 100%) les objets de luxe tels que les bijoux, fourrures, cosmétiques, tandis que les produits de première nécessité sont exonérés, les produits qualifiés d'intermédiaires supportant l'impôt à raison de 50% (radiodiffusion et télévision) ou de 25% (certains articles de vêtement, meubles, etc.). En France la fiscalité semble depuis peu évoluer dans le même sens; puisque sous l'empire de considérations très diverses la politique gouvernementale a abouti à d'importantes détaxations portant sur des produits alimentaires de large consommation et au relèvement des droits grevant les tabacs, les produits pétro-

A sentença aborda com proficiência, ainda, o controvertido problema da traslação da carga tributária, nos impostos indiretos, que repercute no consumidor final, sendo este o "contribuinte de fato". Essa repercussão do tributo indireto no preço final do produto, adquirido pelo consumidor, que assim arca com todo o ônus tributário, é fato de fácil percepção em qualquer economia.

Este fenômeno, aliás, foi bem captado por MAURICE LAURÉ, que viu, na ação fiscal exercida pelo Estado, o modo deste vir a influir sobre o nível de preços:

"Responsable de la monnaie l'Etat doit en effet veiller à maintenir un équilibre entre les salaires et les prix.

liers, certains appareils de confort (télévision, appareils électroménagers). En définitive, l'impôt indirect est donc susceptible d'être personnalisé, d'une façon imparfaite certes, mais sans qu'il soit porté atteinte à la généralité de son application".

Por outro lado, a teoria de ALLIX e RUBENS GOMES DE SOUZA, firmada nos reflexos da lei da oferta e da procura, no campo fiscal, não se desmerece, face à tradicional.

Vemos até mesmo um ponto comum, entre ambas.

É o que passaremos a demonstrar.

Tomemos a obra de GÜNTER SCHMÖLDERS, *Teoría General del Impuesto*, 1962, da Editora de Direito Financeiro de Madri.

Aqui a lição é mais completa:

O tratadista alemão depois de considerar insuficiente a distinção do imposto direto e indireto, no sentido de *trasladáveis* e *intrasladáveis*, propõe classificá-los em *impostos de medida*, que "como el treje, estan cortados a medida del contribuyente y responden exactamente a su situación individual" e *impostos de mercado*, que "recaen sobre las empresas y en ultima instancia sobre el mercado anónimo y que automaticamente se incorporan a los cortes y a la formación de precios" (obra cit., pág. 246).

Mas, antes, havia observado:

"En los efectos economicos del impuesto no influyen ni su nombre ni su procedimiento de recaudación, por ejemplo la forma o situación del mercado, la elasticidad de la demanda o de la oferta, etc. De todos modos no es desacertado suponer que la configuración de la imposición influye al menos hasta cierto punto en la translación real de la carga tributaria. El impuesto individual liquidado sobre la renta de las personas naturales con su tarifa progresiva normalmente dificulta, al menos en un auténtico mercado de libre competencia, la translación, tanto más cuanto mejor se adapte la cuota fiscal individual a la capacidad contributiva, por el contrario, los impuestos objetivados de costes favorecen tanto más la

Il s'efforce donc de peser sur le niveau des prix, et l'un de ses principaux moyens d'action à cette fin est la fiscalité."

Le second moyen est direct: Il consiste à dégrever les produits dont la baisse des prix est souhaitée.

Les actions directes sur l'indice des prix ont porté essentiellement sur la T.V.A. frappant les produits alimentaires" (v. MAURICE LAURÉ, *Au Secours de la T.V.A.*, 1957, pág. 27).

Um exemplo desta ação fiscal imediata do Estado, através o imposto indireto, ao nível dos preços, o tivemos aqui no País, em

la traslación cuanto menos vinculados se hallan a los precios y a las ventas (mesma obra e mesma página).

Ora, a exposição do mestre de Colônia, depois de dar a necessária importância à situação do mercado, à elasticidade da oferta e da procura, tal como nos ensinamentos de RUBENS GOMES DE SOUZA e ALLIX, não deixa de alçar o fenômeno da traslação da carga tributária a postulado de sua teoria, chegando mesmo a admiti-lo, inclusive, no imposto sobre a renda, quando se desatende ao princípio da capacidade contributiva.

Logo, em nada falaciosa a lógica jurídico-formal (*sic*), que coloca o problema da repercussão do imposto fora do patrimônio do contribuinte legal, como fator preponderante, para classificar o tributo como *indireto*.

Pouco importa que a repercussão seja efetiva; basta que seja potencial. Se o imposto vai afetar o custo da produção e integrar-se ao preço do produto, nem por isso o consumidor ou comprador, em relação ao imposto de consumo e o de vendas e consignações, deixa de responder, com o seu dinheiro, por essa afetação, através do expediente do aumento da margem de lucro, meio indireto, pelo *id quod plerumque accidit*, que tem o produtor ou vendedor de recuperar a oneração.

É de ver-se, pois, que é inadequado um tratamento meramente contábil, ao assunto, parecendo desvalioso o subsídio que a Autora oferece, ao argumentar com a exiguidade do tempo, ao longo do qual vigorou a malsinada taxa.

Pelo que se conhece das nossas práticas comerciais, não seria exagero afirmar-se que, ao contrário, a repercussão deve ter-se prolongado muito além daquele termo, pois o comerciante, pela forma legal de arrecadação do antigo imposto de vendas e consignações, não podia se contentar em crescer, pura e simplesmente, ao preço da mercadoria a alíquota, no exato rigor de seu percentual. Em lugar disso, ampliava a margem de lucro.

Uma objeção, porém, caberia, à doutrina do contribuinte de fato, se levada às últimas consequências: se o produtor e comerciante, na expressão de LAUFENBURGER (obra cit.), não passam de tesoureiros do imposto indireto, toda vez que houvesse recessão de negócios, impondo às mer-

passado recente, quando o Governo Federal, visando a incentivar o consumo de automóveis, cuja indústria se encontrava em recesso, exonerou esse produto, durante certo período, do imposto de consumo que o gravava, com o que se conseguiu a baixa de preços dos veículos, ativando-se, assim, a sua procura.

É irreparável, pois, por todos os modos, a sentença, que a par de trazer novos subsídios doutrinários que reforçam as teses já fixadas na Jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, guarda perfeita adequação e pertinência com o enunciado da *Súmula* n.º 71, e, aqui, não seria descabida a lição dos mestres, de que:

cadorias um preço vil, caberiam, a êles, os tesoureiros, restituição do tributo, porque, na verdade, não o teriam recolhido.

Eis aqui a resposta: LOUIS TROTABAS já disse alhures que o tributo fiscal tem implicações econômicas, sociais e políticas. E é por seu aspecto político que se haveria de negar o reembolso, à consideração segundo a qual os gastos públicos estão vinculados às receitas, cujas fontes são os tributos. Ora, razões de Estado aconselham que a execução do orçamento da Administração Pública não se sujeite a essa imaginada anomalia do mercado. O que a corrige não é a restituição, mas sim o próprio jôgo da lei da oferta e da procura, quando permite lucros mais generosos.

Em suma, é também formalismo só o primado da lei da oferta e da procura, na conceituação do imposto, numa economia que criou múltiplas formas de até anulá-la, dirigindo os seus efeitos, ao sabor de condições adredemente preparadas, através dos *trusts*, *holdings*, *pools*, *dumpings* e monopólios diversos.

E não é demais acrescentar que, ao final do ciclo econômico, compreendendo a extração e fabrico até o consumo, quem responde, por tudo é o consumidor. É êle que paga a *matéria-prima*, a *mão-de-obra*, os *impostos* e o *lucro*.

§ 4.º

No § 7.º da inicial a Autora recorda textos da legislação do Estado da Guanabara, atribuindo direito de restituição do imposto de vendas e consignações, se pago indevidamente.

Sim. Mas para compreendê-los, é preciso não se perder de vista a forma de arrecadação desse imposto: o cálculo era feito na base do movimento de vendas do contribuinte. Logo, qualquer erro sobre esse cálculo que levasse a um imposto a maior ensejava a restituição. De sorte que, por exemplo, se o imposto fôsse cobrado na base do índice 100, quando, na realidade tal índice, pelos registros contábeis, não foi alcançado, o contribuinte poderia repetir a respectiva diferença.

§ 5.º

Desta sorte, deve prevalecer, mais uma vez, o enunciado da *Súmula* n.º 71, de adequação e pertinência, à espécie *sub juris*, que tanto mais

“Quando os arestos têm passado por tôdas as provas da discussão de homens, que reciprocamente se honram na troca de suas sérias elaborações, e no sentimento da boa-fé; então a Jurisprudência, que adquire esta base, pode ser considerada como fundamento da ordem social; e assim a magistratura terá direito para reivindicar a máxima solenemente repetida: — *Res judicata pro veritate accipitur*”. (V. *Regras de Direito*, por AUGUSTO TEIXEIRA DE FREITAS, 1882, Parte Primeira, pág. 25).

ROBERTO GRANDMASSON SALGADO,  
Procurador do Estado

se realçam quando se apura referirem-se também a impôsto de vendas e consignações os precedentes jurisprudenciais informadores daquele assunto.

Finalmente, bem ao propósito é a advertência de RIPERT, *in Les Forces Créatrices du Droit*, pág. 11: La rupture de la jurisprudence établie est une chose grave, car elle crée le desordre dans l'application des règles juridiques".

Isto pôsto, julgo improcedente o pedido inicial, condenando a vencida em 20% (vinte por cento) de honorários de advogado, sôbre o valor dado à causa, e nas custas do processo.

P. R. I.

Rio de Janeiro, 2 de julho de 1968.

VIVALDE BRANDÃO COUTO  
Juiz de Direito

## PARECERES

### **AFORAMENTO DE BEM PÚBLICO. REGIME ESPECIAL. INCIDÊNCIA APENAS SUPLETIVA DAS NORMAS DE DIREITO CIVIL**

Reportando decisão judicial, que reconheceu a um particular o direito de pagar laudêmio, calculado sôbre o preço da avaliação (e não como determinado no Decreto n.º 13.538, de 3 de junho de 1957), o eminente Dr. ROCHA LAGOA, assessor do Ilmo Sr. Diretor do Departamento do Patrimônio, pede pronunciação da Procuradoria Geral sôbre indagação que assim formula, expressamente:

"É lícito ao Estado instituir normas disciplinadoras de suas enfiteuses, que conflitem com a legislação federal de direito civil?"

No encaminhamento de sua consulta, e com a erudição a que já nos habituamos, sustenta, em linhas gerais, o ilustre assessor que é ilegítima a atividade legislativa do Estado, na matéria, pôsto que disciplinada no Código Civil e, por conseqüência, só modificável pelo legislador federal.

Lamentamos, *data venia*, dissentir, na ocasião, do culto parecerista. E fazemo-lo repisando considerações já anteriormente expendidas, cuja atualidade parece-nos, mais e mais, indisputável.

Efetivamente, urge remover a poeira privatística, que, em matéria de enfiteuse, asfixia o domínio público estadual. Tal como a doutrina e a jurisprudência fizeram, em relação à *locação*, necessário é que se tenha em mente que, em direito público, ao se falar em *enfiteuse* não se tem em vista disciplinar a matéria, tal como estritamente prevista no Código Civil. Como advertia com propriedade o saudoso AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO, em sua *Introdução ao Direito Tributário*, o direito público, ao fazer remissão aos institutos de direito privado, fá-lo *brevitatis causa*, isto é, a fim de que, de pronto, se possa identificar a espécie ou matéria abordada. Mas, de forma alguma, renuncia à prevalência do interêsse público, nota distintiva do direito público, para, submetendo-se à conceituação do instituto no direito civil, jungir-se à sua disciplina. É preciso não esquecer a clareza do mandamento do artigo 1.º do Código Civil:

"Este Código regula os direitos e obrigações *de ordem privada*, concernentes às pessoas, aos bens e às suas relações".