IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO E DOS ESTADOS

— Cabe à União dispor sôbre o direito fiscal interlocal para discriminação de áreas tributárias assim como sôbre os princípios ou normas gerais do direito financeiro.

— A cobrança do impôsto de vendas e consignações é devida no Estado em que a revenda se realiza, ainda que a mercadoria permaneça na posse do primitivo vendedor.

— Interpretação dos decretos-leis n.º 915, de 1938, e 1.061, de 1939.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Fazenda do E. de São Paulo *versus* Cia. Comissária e Exportadora de Algodão
Agravo de petição n.º 38.599 — Relator: Sr. Desembargador Silveira Faro

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição n. 38.599, da comarca de São Paulo, recorrente o Juízo "ex-officio", agravante a Fazenda do Estado e agravada a Cia. Comissária e Exportadora de Algodão: acordam, em 3.ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça, por votação unânime negar provimento a ambos os recursos para confirmar, como confirmam, por seus jurídicos e bem deduzidos fundamentos, a brilhante sentença recorrida, na qual o juiz da primeira instância, fazendo

completo e interessante estudo àcerca da espécie debatida nos autos, demonstrou de maneira cabal e convincente que o executivo fiscal promovido pela agravante não tinha mesmo procedência.

Custas, na forma da lei.

São Paulo, 12 de agôsto de 1948. — *Pedro Chaves*, Pres. — *Alcides da Silveira Faro*, Relator. — *J. Barbosa de Almeida*. — *J. R. A. Valim*.

*

SENTENÇA

Vistos, etc.

A Fazenda do Estado de São Paulo propôs contra a Cia. Comissária Exportadora de Algodão a presente ação executiva, para cobrar a importância de Cr$ 310.332,50, proveniente de impôsto sôbre vendas e consignações que deviam ser pagos no exercício de 1944 e em dezembro de 1943, bem como a de cruzeiros 3.647,00, relativa ao período de 1 a 24 de junho de 1944, conforme executivo em apenso.

Embargando os executivos, disse a ré nada dever ao Estado de São Paulo, porquanto nas transações efetuadas o impôsto devido fôra pago no Distrito Federal, onde a firma se encontra estabelecida, tudo na forma do que estatui a legislação federal vigente. Impugnou a Fazenda aos embargos, alegando que se a executada tem seu estabelecimento em território de outro Estado, aqui mantinha depositadas as mercadorias vendidas em poder do vendedor primitivo, à espera de que fôssem negociadas. Em face, pois, do decreto-lei n. 1.061, de 20 de janeiro de 1939, que retificou o artigo 1.º do decreto-lei n. 915, de 1938, o lugar da operação, para efeito da imposição de tributo sôbre vendas e consignações, é aquêle "em que estiver o depósito onde se encontra a mercadoria", embora seja esta negociada "por estabelecimentos situados em território de Estado diferente."

Na defesa da ré, ficou devidamente esclarecido que esta adquiria algodão em rama de firmas paulistas para a entrega em épocas prefixadas nos respectivos contratos. Chegado o têrmo dêsses contratos, as firmas vendedoras comunicavam à executada ter o algodão à sua disposição, em seus próprios armazéns. Já tendo revendido, no Distrito Federal, onde se acha estabelecida, a mercadoria adquirida em São Paulo, pedia a embargante que as firmas de quem comprara o algodão, o entregassem diretamente a seus clientes, em nosso Estado.

Ficou devidamente esclarecido que a executada tem seu estabelecimento no Distrito Federal, não possuindo em São Paulo qualquer filial, agência ou representante com depósito da mercadoria revendida. Comprado o algodão, neste Estado, ficava a firma vendedora com a mercadoria à disposição da executada, entregando-a ulteriormente a clientes desta prèviamente indicados.

Por despacho de fls., foi o processo julgado em ordem e saneado, requisitando-se, outrossim, peças do procedimento administrativo pertinente ao tributo cobrado.

Realizou-se, a final, a audiência de instrução e julgamento, onde as partes produziram suas alegações. Reiterou a embargante o que aduzira nos embargos de fls., enquanto que a exequente, além do que expendera anteriormente, disse mais o seguinte: *a*) que para configurar-se o depósito a que alude a lei federal, basta que a mercadoria se encontre à disposição do comprador ou de terceiro à ordem dêste, em mãos, ainda que precàriamente, do primeiro vendedor; *b*) que o aspecto principal do litígio, está, porém, na inconstitucionalidade dos decretos-leis federais ns. 915 e 1.061, em face do art. 23 da Constituição de 1937, que dava aos Estados competência privativa para legislar sôbre o impôsto de vendas e consignações; *c*) que invadindo a esfera legiferante dos Estados, os decretos-leis citados infringiram a Constituição de 1937, estando também em desacôrdo com a Constituição de 1946; *d*) que o ex-Ministro da Côrte Suprema, Carlos Maximiliano, examinando o assunto, em parecer publicado pela *Revista de Direito Administrativo*, vol. VI, p. 275, chegou à mesma conclusão; *e*) que inconstitucional a legislação federal, o preceito a

aplicar-se é o do art. 1.º, §§ 1.º e 2.º, do Livro I, do Código de Impostos e Taxas, que sujeita ao impôsto de vendas e consignações as transações efetuadas fora do Estado, quando a entrega da mercadoria é feita em seu território, mesmo por um terceiro qualquer.

Vindo-me conclusos os autos, para sentença, passo a decidir, depois de tudo visto e atentamente examinado.

Ao arguir a Fazenda do Estado, de inconstitucional, tôda a legislação federal destinada a delimitar as áreas tributárias do impôsto de vendas e consignações, invocou em seu favor um parecer do eminente constitucionalista Carlos Maximiliano.

De fato, na opinião do citado jurista, o decreto-lei n. 915, de 1938, viola a Constituição Federal de 1937, infringindo-lhe o art. 23, n. I, letra *d*, visto que "à União não cabe autoridade para regular o poder de tributar atribuído aos Estados de modo exclusivo" (cf. *Rev. de Dir. Administrativo*, vol. VI, p. 277).

Em primeiro lugar, a tese de inconstitucionalidade de uma lei promulgada sob o Estado Novo, não é por todos admitida. A Constituição de 1937, "o mais estranho Código político americano", no dizer de Carlos Fayt, jurista argentino, consagrou tal "amontonamiento de facultades en mano de su Presidente", que o "Brasil, conforme ella, no es una república, es una presidencia". Daí, segundo êsse autor, não estar instituída pela Carta de 37, a garantia de inconstitucionalidade das leis (Carlos S. Fayt, "Los Derechos del Hombre y sus Garantías Constitucionales", 1945, ps. 228 e 232). Não discrepa dêsse entendimento o Prof. Mário Masagão, para quem a Carta do Estado Novo, era "reformável por lei ordinária" (cf. "Revista dos Tribunais", vol. 170/564).

Quando assim não fôsse, inconstitucionalidade não existe nos decretos-leis federais ns. 915 e 1.061, visto que não cuidam da tributação das vendas e consignações, e sim das regras que delimitam no espaço o poder tributário dos Estados-membros. Sôbre o direito pertinente aos impostos de sua exclusiva alçada, legislam os Estados privativamente; sôbre as normas de aplicação espacial no direito financeiro, legislam concorrentemente os Estados e a União.

Impor tributos é direito fiscal distribuído *ratione materiae* entre a União e os Estados; discriminar áreas tributárias fixando a legislação financeira *ratione loci*, é "direito fiscal interlocal" (cf. Pontes de Miranda, "Constituição de 1937", vol. I, p. 650) que cabe preponderantemente à União. Na primeira hipótese, estatuem os Estados sôbre os preceitos dispositivos do direito fiscal; no segundo caso, legisla a União sôbre preceitos atributivos, consoante a dicotomia empregada, no direito internacional privado, por P. Arminjon ("Droit Intern. Privé", vol. I, *passim*).

O poder de legislar da União, quando se trata de direito fiscal interlocal, decorre de seus chamados poderes constitucionais implícitos, que, no sistema federativo, são às vêzes mais numerosos que os próprios poderes explícitos: "The implied powers of Congress" — diz Mathews — "are more numerous and extensive than its express powers" — ("apud" Vítor Nunes Leal, "Leis Federais e Leis Estaduais" — *Rev. Dir. Administrativo*, vol. I, fasc. II, p. 782).

Não fica ferida, desta forma, a competência privativa do Estado-membro sôbre o tributo interlocalmente disciplinado pela lei federal, porque a União regulamenta apenas o superdireito que incide sôbre a relação jurídico-fiscal.

Ao demais, esta é orientação abraçada pelos diversos Estados de forma federativa.

Na Suíça, a Constituição de 1874 "atribuiu ao Poder Legislativo federal editar leis que evitem a dupla imposição intercantonal" (Pontes de Miranda, op. e loc. cits.). Na Alemanha republicana, o estatuto constitucional de Weimar continha preceito semelhante (artigo 11, 2.º). Na Áustria, quando êste país era uma República Federal composta de "Províncias independentes" ("Selbständige Länder"), a Constituição de 1.º de outubro de 1920, devida ao gênio de Hans Kelsen, dispunha de modo idêntico (art. 11, 3.º).

Nos Estados-Unidos, embora não haja preceito constitucional explícito, o sistema do "state decise" criou, com base na emenda 14 do devido processo legal ("due process of law"), verdadeira "sistematização pretoriana" do assunto, cerceando não só o "federal power to tax" como também aplicando "the due process clause of the Fourteenth Amendment as a limit on a state's jurisdiction to tax." E essas restrições abrangem muitas vêzes a imposição de taxas por um Estado, em prejuízo de outro que tenha pretensão superior para impor igual taxa ("the taxing power of another state having a superior claim to impose a lie tax"). (Cf. Henry Rottschaeffer, "Handbook of American Constitucional Law", 1939, ps. 639, 640 e 651). E assim a Suprema Côrte, através dos precedentes criados por suas decisões, vem dando ao direito federal as normas de que necessita para especificar o poder tributário das unidades federativas, no âmbito jurídico-financeiro de extensão interlocal.

No atual direito brasileiro, não cabe mais qualquer discussão sôbre a constitucionalidade das leis federais sôbre o assunto. Hodiernamente, a matéria se situa no campo das chamadas "competências mistas". Fora dos domínios reservados pela Constituição às atribuições exclusivas da União ou dos Estados, outras existem em que os órgãos federais colaboram com os dos Estados-membros, ou lhes subtraem em certos casos a competência. Em tal hipótese, a legislação federal, quando estatui sôbre a matéria, revoga a legislação estadual, por primarem sôbre as desta as normas da primeira (Ch. Durand, "Les États Fédéraux", 1930, ps. 127 e 128). E' o que acontece com as "normas gerais do direito financeiro", hoje da competência legislativa da União (Const. Federal, art. 5.º, V, letra *b*), sem exclusão da "legislação estadual supletiva ou complementar" (art. 6.º).

Em face dos citados cânones constitucionais, da vigente Lei Básica, cabe à União dispor sôbre o direito interlocal, visto que os mandamentos legais dessa matéria, por versarem sôbre o superdireito ou "regras que recaem sôbre regras" (Pontes de Miranda, op. cit., volume I, p. 63), constituem princípios preambulares do direito financeiro, ou preceitos genéricos que incidem na competência atribuída à legislação federal pelo art. 5.º, n. XV, letra *b*.

Na Carta de 1937, não vinha assim explìcitamente disposto o assunto em foco; todavia, segundo ficou demonstrado anteriormente, essa faculdade legislativa se continha implícita nas atribuições da União. Estatuir os tributos mencionados no art. 21, era da competência exclusiva dos Estados; demarcar os lindes fiscais em que se continha o poder de tributar, por constituir direito financeiro interlocal, ou superdireito, era tarefa de incumbência também da União, conforme os postulados do sistema federativo, que a esta atribuem implìcitamente poderes "pour poser principes, donner des directives, fixer les règles essentielles" (Ch. Durand, op. cit., p. 126).

Daí não haver nunca fulminado de inconstitucionalidade aos decretos-leis federais sôbre a discriminação das áreas tributárias do impôsto de vendas e consignações, o Supremo Tribunal Federal. A legislação sôbre a matéria, cujo entrelaçamento e sistematização os embargos expõem com brilho e clareza inexcedíveis, sempre foi aplicada pelo "pretório excelso", nas ocasiões em que lhe coube decidir sôbre o controvertido assunto.

Sendo assim, é de repelir-se a tese da Fazenda do Estado, de que deve aplicar-se o disposto no art. 1.º, § 1.º, do Livro I, do Código de Impostos e Taxas, em detrimento dos cânones da legislação federal.

A imposição do tributo, no tocante ao direito financeiro interlocal, está regulada tão só pelas leis da União que definiram o *locus venditionis*, para a êle ligar o poder de tributar da respectiva unidade da Federação. Ora, em face dêsses preceitos, considera-se lugar em que se efetuou a operação, "ex-vi" do decreto-lei n. 1.061, de 20 de janeiro de 1939, aquêle em que está situado o estabeleci-

mento do vendedor, seja matriz, filial, sucursal, agência ou representante, com depósito, a seu cargo, das mercadorias vendidas. Portanto, como incisivamente conclui o item 3 dos embargos, "sòmente no caso de negociação de mercadoria, que se achar depositada em um Estado, por estabelecimento situado em outro, é que o lugar da operação é considerado o do depósito."

Na espécie, não houve êsse depósito, nem possui a embargante, neste Estado, filial, sucursal ou agência, conforme se infere dos autos. E não houve depósito, porque a firma executada não recebeu do vendedor a mercadoria, que ulteriormente alienou. Adquirida a partida do algodão, permaneceu esta em poder do vendedor. Quanto à venda que o Estado quer tributar, o lugar em que se realizou foi o Distrito Federal, onde "está situado o estabelecimento" da firma vendedora (decreto-lei n. 1.061). Ali é que deve impor-se o tributo, pois, "tratando-se de impôsto sôbre vendas e consignações, a competência é do Estado-membro onde se vende e consigna", por estarem em causa os conceitos "de venda e consignação ativa" (Pontes de Miranda, op. cit., vol. I, ps. 557 e 653). Se a venda se efetuou "aliunde", falece competência ao Estado de São Paulo para a imposição pretendida.

No litígio Hime & Cia. vs. Estado do Rio de Janeiro, ficou devidamente solucionado, pelo Supremo Tribunal, caso semelhante, tendo o Ministro Filadelfo Azevedo, que vinha votando vencido em diversos acórdãos ("Revista Forense", vol. 55/68; "Direito", 30/273; "Jurisprudência do Supremo", vol. 15/55), acompanhado os demais julgadores, não por haver abandonado as diretrizes anteriores, mas por entender incabível o impôsto, quando a firma, depois de comprada a mercadoria a deixa em estoque com quem a alienou, para vendê-la em seguida diretamente a terceiros. Neste caso, segundo acentuou, "há, apenas, entrega de mercadorias e não um depósito ou uma filial" ("Jurisprudência do Supremo", vol. 14/91).

Também o egrégio Tribunal de Justiça, no executivo fiscal da Fazenda do Estado contra Sociedade Exportadora Carioca, Ltda., seguiu igual orientação, decidindo *in verbis*: "Quando um negociante estabelecido em um Estado revende mercadoria comprada em outro Estado, e que não chegou a sair das mãos do primitivo vendedor, o impôsto de venda deve ser pago no lugar em que houve a transação e não naquele em que se encontra a mercadoria. E' que não pode ser considerado em depósito um produto ainda não entregue pelo vendedor primitivo ao comprador revendedor" ("Revista dos Tribunais", 172/291).

Cabe pois a cobrança, no Estado em que se faz a venda, como bem salientou o citado Filadelfo Azevedo ("Revista Forense", 105/68), pois a permanência da mercadoria com o primitivo vendedor não configura o depósito.

Na lide em julgamento, comprou a embargante algodão em rama, de firmas paulistas, que o mantiveram em estoque em seus armazéns, entregando-o depois, a pedido da executada, a clientes desta a quem foi revendida a mercadoria através de transação realizada no Distrito Federal, onde se encontra o estabelecimento da firma revendedora. Ali, portanto, como *locus venditionis*, deve ser pago o impôsto de venda e consignação, e não no Estado de São Paulo, segundo pretende a exequente.

A situação emergente dos autos, relativamente à operação tributada pelo Estado de São Paulo, não dá origem, segundo a letra e espírito da lei, a *communis opinio* e a jurisprudência, ao depósito que desloca territorialmente a incidência do tributo. Cabe, por isso, o pagamento do impôsto no local onde se situa o estabelecimento da firma vendedora, *id est*, no Distrito Federal.

Em face do exposto: Julgo improcedentes os presentes executivos fiscais e procedentes os embargos, condenando a Fazenda nas custas, na forma da lei. Recorro de ofício, desta decisão, para o egrégio Tribunal de Justiça.

São Paulo, 8 de maio de 1948. — *José Frederico Marques.*