IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — IMPÔSTO DE EXPORTAÇÃO — BITRIBUTAÇÃO

— A mesma entidade tributária pode aumentar o mesmo impôsto e exacerbá-lo, mas isto não é tributar.

— A Lei nº 350, de 1949, do Estado de Mato Grosso, não é inconstitucional.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Cia. Mate Laranjeira S. A. *versus* Estado de Mato Grosso
Mandado de segurança nº 1.719 — Relator: Sr. Ministro
ÁBNER DE VASCONCELOS

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de recurso de mandado de segurança nº 1.719, em que é recorrente a Cia. Mate Laranjeira S. A. e recorrido o Estado de Mato Grosso, acorda o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, negar provimento ao dito recurso, na conformidade das precedentes notas taquigráficas, integrantes da presente decisão.

Custas *ex-lege*.

Distrito Federal, 1 de Outubro de 1952. — *José Linhares*, Presidente. — *Nelson Hungria*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Ábner de Vasconcelos — A Cia. Mate Laranjeira, S. A., de Mato Grosso, firma exportadora de produto, paga o impôsto constitucional de 5% de exportação. Foi lançada também pelo fisco estadual, nos anos de 1950 e 1951, pelo pagamento do impôsto de 2,40% de vendas e consignação, correspondente às exportações, no total de Cr$ 287.557,40. E porque a firma exportasse o mate sem satisfazer esse outro tributo, foi-lhe aplicada a multa de Cr$ 750.000,00.

Reputando ilegais o impôsto de vendas e consignações sôbre o produto exportável e a multa, recorreu administrativamente para o Governador do Estado, que lhe indeferiu o pedido, sendo a decisão publicada no órgão oficial de 5-12-1951. A 8-1-1952 ajuizou, então, o mandado de segurança perante a segunda instância estadual, visando fulminar a tributação exigida.

A inicial está vastamente fundamentada em argumentação constitucional que proíbe a bitributação, em conceitos doutrinários no mesmo sentido. Juntou um parecer emitido a propósito do caso pelo eminente Dr. Temístocles Cavalcânti, autoridade na matéria, sufragando os mesmos conceitos jurídicos.

Pedidas informações ao Chefe do Govêrno, S. Excia. prestou-as do seguinte modo: ler a fls. 42.

O Procurador Geral do Estado, Dr. Renato de Arruda Pimenta, emitiu longas e brilhantes razões contrárias ao pedido.

O Tribunal de Justiça proferiu a seguir o acórdão de fls. 52 a 58, unânime, em que, através de douta análise do assunto, à luz dos princípios Constitucionais, das leis ordinárias e da doutrina aplicável no caso, denegou o pedido.

Admitiu a bitributação sôbre rubricas diversas ressalvadas a dupla incidência sôbre a mesma causa e a concorrência do mesmo impôsto cobrado por entidades fiscais diferentes, Estado e Município, e vedado, aliás, pela Constituição do Estado, art. 75, o que na hipótese não ocorreu.

Publicada a conclusão do acórdão no "Diário Oficial" do Estado, em 29 de março do corrente ano, a 3 de abril seguinte, interpôs o recurso do art. 101, II, alínea *a*, da Constituição federal.

As razões da recorrente constam de uma única frase:

"Havendo preceito constitucional limitando em 5% a taxa máxima do impôsto de exportação, segue-se que a cobrança de mais 2,40% do impôsto de vendas e consignações, que não é senão o mesmo impôsto de exportação, apenas rotulado com outro nome, é manifestamente inconstitucional, por constituir verdadeiro adicional, proibido, expressamente, vigente, em sua parte final".

Contraminutado também lacônicamente pelo recorrido pedindo a confirmação do acórdão estadual, subiram os autos a este Egrégio Tribunal.

O eminente Dr. Procurador Geral da República limitou-se a adotar os fundamentos da brilhante decisão recorrida e do parecer da Procuradoria Geral da Justiça do Estado, para pedir que seja negado provimento ao recurso.

E' o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Ábner de Vasconcelos (Relator) — A tributação fiscal de que o trata o presente recurso ordinário em mandado de segurança refere-se à órbita estadual. E' caso de incidência de impostos de natureza diferente relativos ao mesmo objeto. A ciência das finanças não a condena e a explica. Empregada comedidamente, satisfaz aos seus fins sem esmagar o contribuinte. Basta a consideração de que, em regra ao legislador é dado aumentar os impostos atribuídos à competência do Estado e, ainda quando incidem sôbre a mesma fonte, significam, na realidade, um aumento. Pode ser causa de censura se onera demais o contribuinte, mas não incorre em proibição. No caso, o impôsto de exportação e o de vendas e consignações sôbre transação de produto exportado visam idêntico objetivo, com denominações diferentes. Isso nada teria demais, se a Constituição federal, atribuindo ao Estado o impôsto de exportação, não lhe tivesse limitado o máximo de sua cobrança, por ser um tributo destinado ao desaparecimento, por ser reputado como antieconômico e estar condenado, pelo direito moderno.

O art. 19, nº V, da Constituição vigente dispõe:

"Compete aos Estados decretar impostos sôbre: exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais".

Se o recorrido já cobra os 5% do limite máximo permitido, o impôsto de vendas e consignações, a respeito de transação de comércio externo, representa um adicional disfarçado que grava o produto, embora sob outra rubrica fiscal.

Demonstrado que o tributo ultrapassa a medida estabelecida pela Constituição, não há dúvida que fere o direito do exportador.

A acumulação de impostos, com denominações diversas, não pode legitimar o que excede à limitação constante do texto básico. Nisso é que exatamente consiste a ofensa aos interêsses da recorrente, amparada em garantias superiores, pelo que conheço do recurso ordinário e lhe dou provimento, para conceder a impetração.

VOTO

O Sr. Ministro Afrânio Antônio da Costa — Sr. Presidente, acompanho o voto do Sr. Ministro Relator.

VOTO

O Sr. Ministro Nelson Hungria — Sr. Presidente, não deparo com a argüida inconstitucionalidade manifesta

da lei fiscal mato-grossense. Não me parece que haja bitributação. Impôsto de venda e consignações é uma coisa e impôsto de exportação é outra. Tenho por convincente a argumentação expendida pelo Chefe do Govêrno estadual. Não vejo de modo nenhum em que se identifique no caso um só objeto ou uma só operação a incidência de dois impostos. Quando muito, um dêstes seria majoração do outro. Não se pode identificar aqui a inconstitucionalidade *prima facie*, ou evidente que autorize o Poder Judiciário a declarar insubsistente uma lei, tanto mais a exigir grande circunspecção quanto se trata de lei tributária.

Começa-se, no caso vertente, por argumentar, um pouco à ligeira, que o título de um dos impostos representa apenas uma dissimulação. Não me parece que isso ocorra. Os impostos incidem sôbre objetos diferentes.

Data venia do eminente Sr. Ministro Relator, nego provimento ao recurso.

PEDIDO DE VISTA

O Sr. Ministro Mário Guimarães — Sr. Presidente, peço vista dos autos.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Adiado por ter pedido vista o sr. Ministro Mário Guimarães, depois de terem votado os srs. Ministros Relator e Afrânio Costa dando provimento ao recurso, e o sr. Ministro Nelson Hungria, negando provimento ao mesmo.

Não tomou parte no julgamento o sr. Ministro Hahnemann Guimarães, por ter sido o relator o sr. Ministro Ábner de Vasconcelos.

Deixou de comparecer o sr. Ministro Edgar Costa por se achar afastado para ter exercício no Tribunal Superior Eleitoral, sendo substituído pelo Exmo. Sr. Ministro Afrânio Costa.

VOTO

O Sr. Ministro Mário Guimarães — A Companhia Mate Laranjeira S. A. impetrou mandado de segurança à Justiça do Estado de Mato Grosso para efeito de ficar isenta do impôsto de vendas e consignações, que lhe quer cobrar o Fisco estadual. Acha que esse tributo já é pago sob a forma de impôsto de exportação, taxado no limite constitucional máximo de 5% *ad valorem*. Terá assim havido, na opinião da impetrante, bitributação.

Bitributação é palavra que se não encontra nos dicionários, posto seja, como observou o saudoso prof. Alcantara Machado "de uso corrente e forma impecável". Consagrou-a, por êsses atributos, o art. 11 da Constituição de 34, para significar, na opinião dos mais autorizados exegetas — Alcântara Machado, Pontes de Miranda, Temístocles Cavalcânti e outros — o lançamento de mais um impôsto, sôbre o mesmo objeto, por outro poder tributante.

Evitou-se então, propositadamente, o emprêgo do vocábulo *acumulação*, para tornar bem claro que não era a acumulação que se vedava, mas a tributação provinda de duas origens (v. artigo do prof. Alcântara Machado, em Rev. da Faculdade de Direito de São Paulo, vol. XXXII, pág. 35).

Com essa acepção se manteve o têrmo em linguagem comum e nos arestos dos tribunais. Nada impede contudo, se admita extensão semântica para abranger também o caso em que, oriundos da mesma entidade os dois impostos, um dêles, por não ser permitido além de certo limite, deva excluir o outro.

Com tal amplitude convem-lhe a definição de Temístocles Cavalcânti: "dupla incidência de um mesmo impôstc sôbre a mesma fonte tributável".

Admitida, em princípio, a possibilidade de tributação em sentido lato,

cumpre indagar, no caso, se ocorreu identidade de tributos.

A identidade de impostos é apurada mediante a conjugação de vários elementos: *a*) o mesmo *sujeito passivo*, ou seja a mesma pessoa física ou jurídica que o deve pagar: *b*) o mesmo *objeto*, isto é, a mesma coisa, ou atividade ou valor sôbre o qual é lançado: *c*) a mesma *causa*.

A êsses elementos causa dão hoje os economistas, para fixação da identidade, especial relevância (V. Pugliese, *Istituzione di Diritto Finanziario*, pág. 98; Morseli, *Corso*, pág. 184; Arena, *Corso di Scienza delle Finanze*, 642 e outros).

Uma coisa ou uma atividade pode ser objeto de vários impostos, uns diretos e outros indiretos. Haja vista o impôsto sôbre a renda que recai sôbre atividades que já pagaram dois a três impostos. A causa da cobrança é que há de ser outra.

Na hipótese, ainda que a mercadoria seja uma só, a herva mate produzida no Estado de Mato Grosso, pode haver duas contribuições: uma, cuja causa é a exportação. Outra derivada do contrato de venda. As causas são diversas E quase se pode dizer que o próprio objeto: uma recai sôbre o valor da mercadoria; outra sôbre o valor do negócio. Não há bitributação. Não cabe o mandado de segurança. Nego provimento.

ADITAMENTO AO VOTO

O Sr. Ministro Mário Guimarães — Ressalvo, entretanto, a possibilidade do impetrante fazer sua defesa pelos meios ordinários na ação respectiva, porque não se trata de bitributação. Esta é uma questão que demandaria exame de provas, o que não pode ser realizado em mandado de segurança. Aliás, a lei garante tal direito à parte, mas faço esta ressalva apenas *ad cautelam*.

EXPLICAÇÃO

O Sr. Ministro Ábner de Vasconcelos (Relator) — Sr. Presidente: A brilhante fundamentação do voto de eminente Ministro Mário Guimarães combina com as razões jurídicas do voto que proferi na sessão anterior. Não se trata, na realidade, de bitributação, porque o poder tributante é o mesmo. Embora o Estado possa incidir a mesma fonte em mais de um impôsto, no caso ocorre um motivo de fôrça maior que impede a segunda incidência. A Constituição proíbe que o impôsto de exportação exceda de 5% *ad valorem*.

Sendo já esta a taxa cobrada pelo Estado, criou ainda o adicional de 2%, sob a denominação de vendas e consignações, cobrável no ato da saída da mercadoria para o estrangeiro. E' um disfarce que mal oculta o impedimento constitucional.

Pos isto, mantenho o voto de concessão da segurança impetrada.

RETIFICAÇÃO DE VOTO

O Sr. Ministro Afrânio Antônio da Costa — Sr. Presidente, acompanhei o voto do Sr. Ministro Ábner de Vasconcelos. Verifico agora, entretanto, pelo voto do Sr. Ministro Mário Guimarães, certos detalhes que, talvez por defeito de audição de minha parte, me escaparam. Entendo que não há direito líquido e certo que possa ser amparado pelo mandado de segurança, de vez que pode tratar-se de várias tributações com causas diversas, incidindo sôbre a mesma mercadoria. Assim, pedindo venia ao Sr. Ministro Ábner de Vasconcelos, retifico meu voto acompanhando o Sr. Ministro Mário Guimarães.

VOTO

O Sr. Ministro Rocha Lagoa — Sr. Presidente, peço licença aos eminentes

Srs. Ministros que votaram contra o ponto de vista do Sr. Ministro Ábner de Vasconcelos para acompanhar o voto de S. Excia. Existe dispositivo constitucional expresso no sentido de que o impôsto de exportação não pode ultrapassar de 5%. O Sr. Ministro Relator informou que os sucessivos impostos que recaíram sôbre a mercadoria alcançaram o limite máximo de 7%. Assim, entendo que foi realmente violado o preceito constitucional.

VOTO

O Sr. Ministro Luis Gallotti — Sr. Presidente, se o impôsto fôsse de exportação não haveria dúvida: mas exatamente o que se discute é isto. De modo que o argumento aduzido pelo Sr. Ministro Rocha Lagoa, *data venia*, não me parece convincente porquanto se alega que o impôsto não é de exportação.

O Sr. Ministro Rocha Lagoa — Tudo é uma questão de denominação. Trata-se de um produto que se destina a sair das lindes do Estado e sofre uma tributação superior à permitida pela Constituição. O fato de se classificar como adicional ou como impôsto de produção não importa. No fundo tudo é impôsto que recai sôbre o produto.

O Sr. Ministro Nelson Hungria — Segundo êsse raciocínio, o impôsto de vendas e consignações seria um impôsto duplo em relação ao impôsto de consumo.

O Sr. Ministro Rocha Lagoa — Não é assim, porque o impôsto de vendas e consignações é cobrado pelo Govêrno estadual.

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato — Quando se trata da mesma entidade tributária.pode aumentar o mesmo impôsto, e acerbá-lo, mas isso não é bitributar, *data venia*.

O Sr. Ministro Luis Gallotti — O voto do eminente Ministro Mário Guimarães, sem dar provimento ao recurso, ressalva à parte não só a via ordinária como a defesa ampla no executivo fiscal. Acompanho o voto de S. Excia., *data venia* do eminente Ministro Relator.

VOTO

O Sr. Ministro Ribeiro da Costa — Sr. Presidente, no caso pode dizer-se que há um impôsto excessivo, mas não se configura a bitributação. A medida de segurança foi pedida com o fundamento de se tratar de bitributação. E', assim, improcedente, conforme mostrou o Sr. Ministro Mário Guimarães. Acompanho S. Excia. *data venia* do Ministro Relator.

VOTO

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato — Sr. Presidente, concordo com o Sr. Ministro Mário Guimarães *data venia* do Sr. Ministro Relator.

VOTO

O Sr. Ministro Barros Barreto — Sr. Presidente, acompanho o voto do eminente Ministro Mário Guimarães, *data venia* do eminente Ministro Relator.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Negaram provimento contra os votos dos Srs. Ministros Relator e Rocha Lagoa.

Não tomou parte no julgamento o Sr. Ministro Hahnemann Guimarães.

Deixou de comparecer, por se achar afastado, em exercício no Tribunal Superior Eleitoral, o Sr. Ministro Edgar Costa, sendo substituído pelo Sr. Ministro Afrânio Costa.