O FATO GERADOR DO IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES

JOSÉ MANOEL DA SILVA
Advogado em São Paulo

SUMÁRIO: 1. *Fato impositivo: venda e consignação*. 2. *Compra-e-venda em face do Direito Tributário*. 3. *Critérios para fixação da causa tributativa*. 4. *Conseqüências do desfazimento ou anulação da venda*. 5. *O decêndio fixado no art.* 211 *do Código Comercial e sua repercussão na compra-e-venda*. 6. *Devolução não é escambo nem venda*. 7. *Conclusões.*

1. O impôsto de vendas e consignações é tributo que incide sôbre o ato formal da *venda* ou da *consignação*, seja em face do Direito Constitucional (art. 19, n.º IV, da Constituição federal), seja quanto ao Direito ordinário. Ocorre a incidência quando há, verdadeiramente, venda mercantil ou consignação (cf. Rubens Gomes de Sousa, *in Compêndio de Legislação Tributária*, pág. 373, § 196). Por isso, professa Valdemar Ferreira, com sua autoridade de *magister*, textualmente:

"... para que o impôsto seja exigível é indispensável que se celebre a venda ou se ajuste a consignação, vocábulos que têm significado preciso na lei substantiva, tanto a civil, quanto a comercial e, sobretudo, na prática do comércio nacional. Se o Código do Comércio não definiu a venda, está êsse contrato perfeitamente conceituado no art. 1.222 do Código. Realizam-no duas pessoas, quando um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa — e é a venda, e o outro a pagar-lhe certo preço em dinheiro — e é a compra. Confluem as prestações das duas partes no contrato de compra-e-venda. Assim o denominam os dois Códigos, o Civil e o Comercial. Chama-se, todavia, em alguns países, pura e simplesmente de — venda. Assim, no Código Civil italiano, cujo art. 1.470 conceitua o contrato como venda. *La vendita è il contratto che ha per oggetto il transferimento della proprietà di una cosa o il transferimento de un altro diritto verso il corrispetivo di un prezzo.* Impossível é fugir de conceito tão claro e tão preciso. Sem fogo não há fumaça, sem venda não existe o impôsto sôbre

vendas, como sem consignação é impossível tributar êsse ato jurídico que é espécie do contrato de comissão mercantil" (*in Direito*, volumes 75/8-9).

2. Certo é que a norma tributária (Código de Impostos e Taxas) não conceitua, para os necessários efeitos, o *fato gerador do tributo*. Não importa. O preceito tributário alude a venda ou consignação, categorias que o Direito privado agasalha e define com precisão. Disse-o o Prof. Valdemar Ferreira com bastante clareza, no passo supratranscrito. E é no Direito privado, indubitàvelmente, que se há-de buscar o vero conceito ou configuração da venda ou consignação. Silente a lei tributária, entende-se haja uma remissão tácita aos contornos fixados pelo Direito privado, e o intérprete a êles se curva: apregoa-o Francisco Campos (*in Boletim do Ministério do Trabalho*, n.º 9, página 366).

3. O fato impositivo de vendas e consignações, não padece dúvida, prende-se ao ato, contrato, negócio ou operação jurídica por que a venda se celebra ou a consignação se convenciona. Incisivo e claro é Valdemar Ferreira, ao assentar, *in verbis*, que "o impôsto de vendas e consignações, como de sua própria denominação resulta, é autêntico impôsto sôbre o ato ou contrato jurídico" (*in Revista de Direito Mercantil*, vol. IV, 1954, pág. 174). Importa dizer que, "embora seja *econômicamente* um tributo sôbre o consumo, o impôsto de vendas deve *jurìdicamente* incidir sôbre a operação de compra-e-venda, isto é, sôbre um determinado tipo de negócio jurídico que representa a regulamentação jurídica de uma forma de consumo" (Rubens Gomes de Sousa, *in Apostilas de Direito Tributário*, parte especial, pág. 120). E, ainda, a conceituação formal do fato gerador do impôsto de vendas (transmissão da propriedade através do negócio jurídico de compra-e-venda) está adstrita, no caso do Direito brasileiro, ùnicamente à *compra-e--venda mercantil* (Rubens Gomes de Sousa, op. cit., pág. 121). Tanto que Aliomar Baleeiro (*in Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. 2, pág. 545) adverte: "Não são, pois, tôdas as vendas e consignações as tributáveis, mas as que fazem os produtores e comerciantes em função de sua atividade profissional. O fato gerador é, pois, a venda com caráter comercial. Destarte, distingue-se dêsse tributo estadual o impôsto de consumo, para cuja aplicação é indiferente o negócio jurídico de compra-e-venda".

4. "A limitação da definição da incidência ùnicamente à compra--e-venda mercantil, — sustenta Rubens Gomes de Sousa (*in Apostilas*, pág. 122) — obriga a procurar o conceito desta: encontra-se no art. 191 do Código Comercial, que diz ser mercantil a compra-e-venda de efeitos móveis ou semoventes para os revendedores por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso, compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel--moeda, títulos de fundos públicos ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou o vendedor seja comerciante". Em suma, o impôsto de vendas é um tributo sôbre o ato formal, a compra-e-venda, e êste, justamente por

ser um ato formal, pode ser definido diferentemente nas diversas legislações positivas.

5. Nem todos, porém, advogam a mesma tese. Há os que sustentam que, para fins de tributação, basta exista a compra-e-venda tal como é conhecida na sociedade. A lei fiscal não cuida das formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas pelo Direito privado; encara, antes, o aspecto econômico do ato, como elemento essencial e indispensável para a incidência do impôsto (cf. Petrônio Batista de Araújo, *in O Impôsto Sôbre a Transmissão de Propriedade*, 1954, págs. 47-48). Aliás, "o negócio ou o ato jurídico não tem importância para o nascimento da obrigação impositiva como negócio ou ato jurídico, senão pela relação econômica que cria" — assevera-o Dino Jarach (*in El Hecho Imponible*, pág. 96). Daí a assertiva de Rafael Bielsa, segundo a qual *...el derecho fiscal no grava principalmente la actividad jurídica, sino la actividad económica (patrimonial en el sentido del derecho civil)...* (*in Estudios de Derecho Público*, II, *Derecho Fiscal*, 1951, pág. 239).

6. A adoção de critério exclusivamente econômico pode conduzir ao exagêro e gerar o abuso, por vêzes. Poderia surtir efeito e encontrar clima propício em países de forma política autoritária (a Alemanha de antes da II Grande Guerra, p. ex.). Entre nós, contudo, seria a consagração de uma odiosa ditadura fiscal, incompatível com a concepção de estrita legalidade do crédito do impôsto, assinala-o Bilac Pinto (*in Estudos de Direito Público*, págs. 80-81). Sem dúvida, entre nós impera, como regra geral, o respeito às formas do Direito privado, quer pelo Fisco, quer pelo contribuinte. O apêlo à realidade econômica, com desprêzo ou desaprêço à forma jurídica justifica-se excepcionalmente, quando há tentativa de evasão fiscal. Certo que impossível é separar-se uma coisa da outra, isto é, o conteúdo econômico e o ato formal em si porque constituem, no conjunto, a matéria tributável. Vale dizer, em síntese, que a substância econômica é o elemento primordial, para alguns; não o é, para outros.

7. O art. 19, n.º IV, da Constituição federal conferiu aos Estados a competência para tributar "vendas e consignações", expressões que absolutamente não ampliaram o conceito de compra-e-venda mercantil do art. 191 do Código Comercial (cf. *Apostilas*, de Rubens Gomes de Sousa, pág. 122). Ao legislador, pois, não é dado equiparar a êsse contrato nominal outros que, por lei federal com êle não se confundem (Aliomar Baleeiro, *Introdução à Ciência das Finanças*, vol. 2, páginas 546). Partilha igual ponto de vista Gilberto de Ulhôa Canto (*in Temas de Direito Tributário*, págs. 291-293), ao sustentar não se possa admitir ao legislador tributário local a faculdade de distorcer ou ampliar definições que a Constituição utilizou. Diz mesmo Ulhôa Canto, *in verbis*: "Quando a determinação de competência local seja feita pela forma por que o foi no caso do impôsto de vendas e consignações, mediante a explicitação do fato gerador do tributo, parece-nos que não resta possibilidade alguma ao legislador local de alargar o seu próprio campo, estabelecendo conceitos que não sejam válidos no plano do Direito privado..." Escolheu o legislador como hipótese alcançá-

vel pelo impôsto o contrato mercantil de compra-e-venda, segundo entende Antônio de Oliveira Leite (*in Revista de Direito Administrativo*, vol. 41/33-58).

8. A Constituição federal alude, expressamente, a "vendas e consignações" (art. 19, n.º IV), fixando o fato imponível. Daí o afirmar Pontes de Miranda que o impôsto se *liga ao ato jurídico de vender ou consignar* (*in Comentários à Constituição de 1946*, vol. I, 1.ª ed., página 452). Aliás, o projeto de Código Tributário Nacional no art. 34, define como *fato gerador a venda* (transmissão, por ato entre vivos, da propriedade de coisa móvel, contra pagamento de preço em dinheiro) e a *consignação* (remessa de coisa móvel a outrem, para que êste a venda). Contrato nominado que é, não se confunde a venda com outros tipos de contratos. Distingue-se, antes, da troca, escambo ou permuta (palavras sinônimas na técnica e no uso vulgar), consoante assinalam os tratadistas. A diferença específica está em que, no escambo, as partes se obrigam a prestar uma coisa por outra: transfere-se a propriedade de uma coisa contra a de outra coisa e não contra preço em dinheiro (cf. Manuel Inácio Carvalho de Mendonça, *in Contratos*, tomos I e II, §§ 145 e 162; Cunha Gonçalves, *in Da Compra-e-Venda no Direito Comercial Brasileiro*, pág. 31, § 6.º; Eduardo Espínola, *in Dos Contratos Nominados no Direito Civil Brasileiro*, pág. 47, § 27).

O preço, na compra-e-venda, deve consistir em *dinheiro* (Cesare Vivante, *in Inst. de Dir. Comercial*, 3.ª ed., trad. portuguêsa, pág. 166). Tanto que, para Carlos C. Malagarriga (*in Derecho Comercial*, página 103), *si el precio no es en dinero, sino en mercaderias propiamente dichas, habrá permuta, no compra-venta.*

9. Aí está: o que se discute, frente ao Direito positivo, é o fenômeno da *venda* ou da *consignação*. Nada mais. O impôsto de vendas e consignações só atinge ajustes de uma e outra natureza. Não alcança a *troca* de mercadorias (acórdão da Terceira Câmara Civil do Tribunal de Justiça, publicado na *Revista dos Tribunais*, vol. 215/196; acórdão do 2.º Grupo de Câmaras Civis, publicado na *Revista dos Tribunais*, vol. 223/303). Desde que inexista pagamento de preço em dinheiro não há incidência do tributo (decisão do Tribunal de Impostos e Taxas, *in Revista Fiscal de São Paulo*, 1950/6; *Revista dos Tribunais*, vol. 183/877).

10. Pode ocorrer que a *venda* não se efetive ou não se complete o ato da venda e compra. Não basta haja, *v. g.*, entrega da mercadoria. O receber o comprador a mercadoria não quer dizer que a tenha aceitado. A aceitação pressupõe exame e verificação, e só existe quando o comprador se manifesta nesse sentido ou pratica atos que a envolvam (cf. Luís Cunha Gonçalves, *in Da Compra-e-Venda no Direito Comercial Brasileiro*, págs. 530/531; Sebastião de Sousa, *in Da Compra-e-Venda*, pág. 317). A *entrega* pelo vendedor fica condicionada à *aceitação* por parte do comprador. Ou melhor: uma coisa é a entrega, pura e simples, e outra a aceitação da mercadoria. Só aí é que se verifica, sob o ponto de vista econômico, a circulação da riqueza ou dos bens: opera-se a desincorporação da mercadoria de um patrimônio e a sua

incorporação a outro, ou seja, dá-se o que se denomina *mutación y circulación de la riqueza*, no dizer de Rafael Bielsa (*Estudios*, 1951, tomo II, págs. 238/239). Antes disso, a venda mercantil não se torna perfeita e acabada, à mingua de um dos seus elementos, e *o fato gerador*, conseqüentemente, não chega a se consumar (cf. acórdão unânime da 2.ª Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas, prolatado no processo R-42.181-49, *in Revista Fiscal de São Paulo*, 1952/34). A adesão do comprador ao contrato não significa a aceitação da mercadoria. Há mister que esta se concretize, quer explícita, quer implìcitamente, para completa efetivação do vínculo obrigacional. O ato de compra-e-venda, antes disso, está *in itinere*, pendente daquele elemento (§ 4.º, art. 1.º, da Lei n.º 187, de 1936).

11. A simples entrega não induz tratar-se de venda *perfeita e acabada*, repete-se. Absolutamente. Pode a mercadoria não corresponder ao pedido e haver justa causa para sua recusa. Assiste ao comprador no caso, o direito de devolvê-la e de exigir o pagamento das despesas (*Revista dos Tribunais*, vols. 214/202 e 219/133). Anula-se, cancela-se a venda, por isso mesmo (art. 15 da Lei n.º 187, de 1936). Como assevera Carlos Malagarrica (op. cit., pág. 109), *efectuada la entrega, puede ocurrir que el comprador devuelva lo comprado* e *si el vendedor acepta la devolución, el contrato queda rescindido*. Aliás, o simples reenvio da mercadoria comprada implica *cancelamento* do contrato (recurso extraordinário n.º 171.181, *in Diário da Justiça*, da União, de 22/8/52, pág. 3.961, e *Revista dos Tribunais*, vol. 251/468). É o princípio consubstanciado no art. 212 do Código Comercial.

O fato de o vendedor receber, de volta, o produto, importa no desfazimento ou anulação do negócio e na restituição das partes, vendedor e comprador, ao *statu quo ante* (anulado o ato, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dêle se achavam, segundo o art. 158 do Código Civil). Em verdade, *ninguna de las partes adquiere derechos ni asume obligaciones en dependencia de un contrato que sea nulo* (*in Doctrina General del Contrato*, tomo II, págs. 261 e segs., de Francesco Messineo). E a anulação do contrato resulta, às vêzes, de *êrro sôbre o objeto* (cf. Clóvis Beviláqua, *in Soluções Práticas de Direito*, vol. II, págs. 181/182). Anula-o, também, a falsa declaração do tipo do objeto comprado (*Revista dos Tribunais*, vol. 240/269).[1]

---

1 "1. É certo que uma diferença substancial existe entre o vício da coisa, vício objetivo, e a errada manifestação da vontade, vício subjetivo. Aquêle, defeito que autoriza a redibição, reside na própria coisa, o outro vicia a convenção. Mas, em última análise, o vício oculto da coisa acarreta uma errônea manifestação de vontade; conhecido que fôsse o adquirente não teria anuído ao contrato. Pôsto que se não confundam a ação que resulta do êrro, mais ampla e de mais longa duração, e as ações de rejeição da coisa e estimatória. "A teoria dos vícios redibitórios é", segundo Beviláqua, "uma aplicação particular do princípio da inconsistência do ato, quando há êrro sôbre qualidades do objeto" (vide *Vício Redibitório*, artigo de Afonso Teixeira Lajes, *in Revista Forense*, vol. 133/342).

"2. O vício redibitório distingue-se do êrro essencial: êste vicia o contrato desde a sua formação e aquêle impõe um contrato inicialmente válido, embora defeituoso

12. A venda, como se percebe, pode ser desfeita, a qualquer tempo. Ou por defeitos ou vícios intrínsecos, anteriores ou coevos à formação do contrato ou por fatos supervenientes. Se a devolução se fizer, e o vendedor aceitar a mercadoria devolvida, *plenamente desfeita* estará a venda, com tôdas as conseqüências normais da rescisão contratual. Observe-se, aliás: o desfazimento da venda pode dar-se por *anulação* (por exemplo, êrro quanto ao objeto do contrato) ou por *rescisão* (no caso de vícios ocultos, *v. g.*). Mas os efeitos, a nosso ver, são os mesmos, porque, pelo desfazimento do pacto contratual, voltam ou retornam as partes ao *statu quo ante*.

13. Não é demais lembrar, agora, que *anulação* e *rescisão* têm efeito retroativo, atuam ou agem sôbre o passado. Em nota sob n.º 35-A, J. M. de Azevedo Marques (*in Ações de Despejo e Alugueres*, 3.ª ed., pág. 86) estabelece mesmo, sinonímia entre os dois vocábulos. Também Eduardo Espínola assinala a falta de uniformidade no emprêgo daquelas expressões e adianta que, algumas vêzes, se empregam como sinônimos os têrmos *resolução* e *rescisão* ou *nulidade* e *rescisão* (*in Garantia e Extinção das Obrigações*, pág. 305, notas 13 e 18). A anulação — di-lo Carlos Maximiliano (*in Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª ed., pág. 430, § 457) — age sôbre o pretérito, opera retroativamente. A rescisão também *se retrotrae a la fecha de la conclusión del contrato* (Messineo, op. cit., tomo II, pág. 302). A eficácia da rescisão opera retroativamente, tal qual a *anulação* (vide Eduardo Espínola, *in Dos Contratos Nominados no Direito Civil Brasileiro*, pág. 99, nota 10). Ortodoxa não nos parece, todavia, a sinonímia. Anulação e rescisão, em verdade, distinguem-se: *uma*, decorre de relação jurídica obrigacional desprovida de elemento essencial ou substancial; *outra*, constituída de modo vicioso (cf. *Garantia e Extinção das Obrigações*, 1.ª ed., pág. 306, de Eduardo Espínola).

14. A lei comercial não veda se faça a devolução a *qualquer momento*. E se não há proibição no Direito Mercantil, óbvio que o Direito Fiscal, máxime o estadual, não o possa fazer. A devolução é conseqüência, na maior parte das vêzes, do desfazimento ou anulação da venda. Induz o desfazimento do contrato, *ut* pronunciamento do Tribunal Federal de Recursos (*Revista dos Tribunais*, vol. 191/911). Por isso, certo não é dizer-se, *v. g.*, que só se considera *devolução* aquela

---

na sua execução (*in Revista dos Tribunais*, vol. 195/3, estudo apresentado pelo Dr. Milton Evaristo dos Santos, sob o título de *Êrro Substancial e Vício Redibitório*).

"3. O êrro versa sôbre atributos contemporâneos da declaração de vontade (concerne ao ato da vontade); o vício é o desconhecimento a respeito da coisa, e versa sôbre defeitos objetivos, minorativos do valor e da utilidade, que. ao tempo da declaração de vontade e da entrega da coisa, não podiam ser constatados com os meios ordinários de verificação (concerne à própria coisa) (*in Problemas de Direito Positivo*, págs. 237/261, de F. C. de San Tiago Dantas).

"4. O vício redibitório é considerado no momento da tradição, enquanto que o êrro se aplica ao da declaração da vontade: no primeiro caso, o contrato é formalmente válido e eficaz (aspecto econômico), ao passo que no segundo não (aspecto subjetivo) (vide Washington de Barros Monteiro, *in Curso de Direito Civil — Direito das Obrigações*, 2.º vol., 1956, pág. 72)".

que é feita dentro de dez dias da data do recebimento da mercadoria. Disparate é, ainda, dizer-se que, após aquêle prazo, a devolução implica ou caracteriza o *escambo ou troca*. Absurda a tese.

15. O Código Comercial, no art. 211, fixa o prazo de dez dias para o comprador reclamar falta de quantidade, ou defeito na qualidade. Fixa apenas o prazo para a *reclamação*. Isso não obsta a que o vendedor renuncie àquele prazo, tácita ou expressamente. Pode fazê-lo, *ex vi* do art. 161 do Código Civil (de aplicação subsidiária). Cunha Gonçalves admite a renúncia àquele decêndio, consoante se vê à pág. 462 da *Compra-e-Venda no Direito Comercial Brasileiro*.[2] Os limites da garantia, segundo Washington de Barros Monteiro (*in Curso de Direito Civil — Direito das Obrigações*, 2.º vol., pág. 70), podem ser ampliados ou restringidos pelas partes, inclusive aumentar ou diminuir os prazos respectivos. Numa ou noutra hipótese, o ato de devolver dentro ou fora do lapso de 10 dias, não tem nem pode ter, absolutamente, o condão de transformar o comprador em vendedor e o vendedor em comprador. O decêndio a que se refere o art. 211 é *para o comprador denunciar ou reclamar e não para devolver a mercadoria*, como observa Carvalho de Mendonça no *Tratado*, vol. VI, parte 2.ª, nota IV ao n. 686. E que é um lapso para êsse fim (reclamação e não devolução), di-lo o egrégio Tribunal de São Paulo (*in Revista dos Tribunais*, vol. 189/819). A devolução é efeito, apenas. Vale dizer: com a reclamação ou denúncia, a espécie passa a reger-se, não mais pelo art. 211, e sim pelo art. 212 do Código Comercial (*Revista dos Tribunais*, vol. 114/151). Mas, desde que aceita a mercadoria pelo vendedor, tal circunstância implica no aniquilamento retrooperante do contrato, no retôrno ao *statu quo ante*,[3] Anulado ou rescindido, a devolução é apenas efeito, e pode dar-se dentro ou fora do decêndio. E não se há-de falar, aí, em escambo ou troca. A *denúncia*, feita por qualquer meio (aviso verbal, telegrama ou carta) é válida,[4] ainda que a comunicação chegue ao vendedor depois do prazo legal (*Revista dos Tribunais*, vol. 161/626). Ora, se a própria reclamação não perde seu efeito pela circunstância de chegar ao destinatário depois do decêndio, com maior razão não se há-de exigir que a devolução da mercadoria se faça dentro de tão exíguo prazo. Além do mais, inaplicável é o art. 211 do Código Comercial à hipótese referente à diferença de qualidade, que se não confunde com defeito na qualidade (*Revista dos Tribunais*, vol. 151/223; *Revista Forense*, vol. 94/104). Igualmente, em se tratando de venda de máquinas e aparelhos para fins industriais (*in Revista dos Tribunais*, vols. 233/366

---

2 O lapso de 10 dias, para o comprador reclamar, é de *decadência* (*in Inst. de Direito Comercial*, vol. II, pág. 467, § 875, de Valdemar Ferreira; *in Da Prescrição e da Decadência*, 1939, págs. 381/2, de Antônio Luiz da Câmara Leal).

3 "1. *in Revista dos Tribunais*, vols. 137/589 e 133/701.

"2. No recurso extraordinário n.º 17.781, sustentou o Supremo Tribunal Federal que o reenvio da mercadoria implica em desprovimento do contrato (*in Diário da Justiça*, da União, de 22-8-52, pág. 3.961).

4 Segundo Francisco J. Garo, *la notificación puede hacerse por todos los medios posibles: por escrito o verbalmente, por telegrama o por carta* ... (*in Tratado de Las Compras-Ventas Comerciales y Marítimas*, tomo I, 1945, pág. 492, n.º 410).

e 238/306).[5] De fato, não tem lugar a caducidade por falta de reclamação em dez dias, quando o vendedor entrega mercadoria diferente da comprada. Se assim não fôra, segundo os doutrinadores, a principal obrigação do vendedor, que é entregar ao comprador a coisa vendida "na sua específica e material identidade" (Carvalho de Mendonça, *Tratado*, vol. VI, 2.ª parte, n.º 642), perderia muito de sua indispensável rigidez. Não basta ao vendedor entregar a coisa vendida, para dar cumprimento ao encargo contratual: cumpre-lhe entregar a coisa com as características previstas na declaração de vontade, não só com as qualidades ali prometidas (*dicta et promissa*), mas também com os requisitos indispensáveis ao preenchimento do fim a que se destina (cf. San Tiago Dantas, *in Problemas de Direito Positivo*, págs. 239/240).

16. Qual a aplicação prática do até aqui exposto, face ao Direito Fiscal? A tarefa de o demonstrar não é fácil, por certo. A matéria enseja muitas digressões. Resumi-la-emos, para evitar essas digressões ou considerações inúteis. O primeiro aspecto que merece considerado, *in casu*, diz respeito à *anulação da venda*. Se o contrato perde seu efeito, *el impuesto pagado no tiene causa* e *justo es que el fisco devuelva lo percibido por impuesto, ya que no ha habido mutación de riqueza* (Rafael Bielsa, op. cit., pág. 131). Desde que *un acto se anula y no hay transmisión o adquisición de riqueza, el impuesto no tiene causa impositiva* (*in Comp. de Derecho Publico — Derecho Fiscal*, 1952, pág. 308, de Rafael Bielsa). O fato imponível requer, sem dúvida, que o ato se repute ou se considere perfeito e acabado. Na compra-e-venda, *v. g.*, é mister que as partes tenham acordado na *coisa*, no *preço* e nas *condições* (art. 191 do Código Comercial). Preciso é que se dê a confluência das vontades do vendedor, de um lado, e do comprador, do outro. Sem isso não se forma o vínculo obrigacional e não há venda, no sentido comercial da palavra; e, inexistindo *venda*, òbviamente não há causa imponível ou tributativa. Invoquemos, outra vez, Bielsa (*Estudios*, pág. 318): ... *si el hecho o el acto imponible no existe, tampoco, debe existir el impuesto, y lo que se pagó debe ser restituido.* Certos atos — verdade é — condicionam ou geram conseqüências ou efeitos patrimoniais ou econômicos (circulação da riqueza) que se não extinguem pelo simples fato do desfazimento ou revogação do ato em si. Neste caso, a restituição do tributo é impossível e injusta, mesmo.

17. Segundo Pugliese (*in Inst. de Derecho Financiero*, páginas 138/139), ... *el momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta o realiza el hecho juridico al cual la ley condiciona la obligación del ciudadano de pagar el tributo.* O momento, na espécie, é a *compra-e-venda*. Essa, a ocasião fixada pela lei. A carga tributária atua no momento em que aparece o *fato gerador*. Se o fato gerador desaparece (anulação do ato jurídico), diz Gaston Jèze (*in Revista de Direito Administrativo*, vol. 2/59),

---

5 Judiciosamente apregoou Herotides Silva Lima que, "... em matéria de máquinas, o rigor da prescrição tem de ceder ao império dos fatos e à fatalidade das experiências, das observações, dos ajustes às vêzes demorados..." (*Revista dos Tribunais*, vol. 158/736).

a dívida não pode mais ser criada. "Cumpre ir mais longe, — assinala-o Jèze — para afirmar que, se o fato gerador vier a desaparecer depois da criação da dívida de impôsto, esta cairá". Diz mais ainda: "Se a cobrança se verificou, caberá reembôlso".

18. Não padece dúvida que a tributação incide sôbre a *venda* ou *consignação*. Especìficamente, incide sôbre a compra-e-venda. Aí o *fato gerador*. Aí a causa tributativa. Se o comprador não fica com a mercadoria e a devolve; se o vendedor a recebe e a vende a terceiros, provado está que houve o desfazimento, portanto, cisão de operação primitiva e *venda* alguma se verificou, portanto. Se pago ou recolhido o impôsto, há-de ser compensado ou restituído (*Revista Fiscal de São Paulo*, 1952/34). A venda pode verificar-se *parcialmente*, vale dizer, o comprador devolve parte da mercadoria, tão-só. [6] Em tal hipótese, o impôsto pago a mais há-de ser, também, compensado, a nosso ver. O Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo já entendeu que se o vendedor, a qualquer tempo reconhece o defeito oculto e concorda em receber de volta a mercadoria, então a venda realmente não se efetuou (D.R.F. 9 — 1.576/55). Sem dúvida. Pago na ocasião da venda, posteriormente anulada, o impôsto não se tornará devido ao se efetuar nova operação (consulta n.º 9.594). Não é por outro motivo, talvez, que o Supremo Tribunal Federal já reconheceu e admitiu, implìcitamente, no agravo de petição n.º 9.121 (*in Revista dos Tribunais*, vol. 133/701), que a aquiescência do vendedor em receber a coisa, de volta, significa a *perda de efeito ou anulação das duplicatas correspondentes emitidas*. Na verdade, a *ratio essendi* da duplicata, como título, está em que se prende a uma *venda efetiva de mercadorias*, isto é, tem como pressuposto a existência de provisão resultante de uma *compra-e-venda mercantil* efetiva (§ 4.º, art. 1.º da Lei n.º 187, de 15/1/36). Se, efetivamente, venda não há, porque inexistente o lastro ou fundo provisional correspondente (devolução aceita pelo vendedor, por ex.), sem objeto fica o título e, como corolário necessário e lógico, *desaparece a causa tributativa*.

19. As devoluções, já se viu antes, não constituem vendas. Em absoluto. O prazo de 10 dias é garantia que a lei comercial outorga ao vendedor. É prazo para reclamação e não para devolução. Não há venda e não há, *ipso facto*, causa legítima para a cobrança do tributo (D.R.F. 8 — 2.597/55; D.R.F. 3 — 12.241/54). A doutrina e a jurisprudência ensinam que o prazo previsto no art. 211 do Código Comercial só se aplica a casos de vícios e defeitos ocultos. Mas, em se tratando de mercadoria entregue com diferença de qualidade ou de máquinas e aparelhos sujeitos a experimentação, não está o comprador adstrito, para a sua reclamação, ao prazo de 10 dias. Se assim é, fora de dúvida que o decêndio não pode servir de baliza ou elemento à tese que o Fisco teima em sustentar, ou seja, a de que só é *devolução* a que é feita dentro daquele prazo, quando é certo que o art. 211 é de aplica-

6 O reenvio de parte da mercadoria adquirida implica na rescisão do contrato, na parte não executada (*Revista dos Tribunais*, vol. 159/216).

ção restrita, só abrangendo os casos que especifica. E não se pode ignorar que a lei que abre exceção a regras gerais, ou restringe direitos, só atinge ou alcança as hipóteses que menciona (a antiga lei introdutória ao Código Civil assim o prescrevia no art. 6.º). Ora, o Fisco, exigindo a observância do lapso de 10 dias, para as devoluções, pràticamente inclui, no âmbito do art. 211, hipótese que o próprio legislador excluiu do raio de ação e do alcance daquele dispositivo legal. A exigência, é tanto mais estranha quando se sabe que o intérprete não pode explicitar ou alargar o campo de ação de norma legal, máxime na tela do Direito Tributário quando se socorre de categorias pertinentes ao Direito privado.

20. Devolução não é escambo. E mesmo que de permuta ou escambo se tratasse, o tributo não alcançaria tais operações, segundo já o demonstramos acima, *ex abundantia*. O escambo foge à tributação.

21. Face ao exposto, temos que:

a) o *fato gerador* do impôsto é a venda ou consignação (art. 19, n.º IV, da Constituição federal);

b) o ato impositivo alcança a venda com caráter comercial, tanto que não atinge as doações ou ajustes de outra natureza;

c) para fins de tributação, não basta investigar o aspecto econômico: outros critérios há;

d) o desfazimento ou anulação da venda tem efeito retrooperante, implicando, por conseguinte, no cancelamento da causa tributativa;

e) a rescisão pode, igualmente, operar o cancelamento da causa tributativa;

f) as devoluções, ainda que fora do decêndio previsto no art. 211 do Código Comercial, não caracterizam escambo ou troca e fogem à incidência tributária.

CONHEÇA

AS EDIÇÕES DA

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

sôbre:

- **ECONOMIA**
- **ADMINISTRAÇÃO**
- **ORGANIZAÇÃO E MÉTODOS**
- **DIREITO PÚBLICO**
- **PSICOLOGIA**
- **CIÊNCIA POLÍTICA**

Pedidos à FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS — Praia de Botafogo, 186
Serviço de Publicações — Fone: 46-4010 — Rio de Janeiro
Agente em S. Paulo: M. M. DE OLIVEIRA MARQUES
Rua Quirino de Andrade, 193, conj. 71 — Tel.: 36-1187