IMPÔSTO — INCONSTITUCIONALIDADE — AÇÃO DECLARATÓRIA

— Cabe ação declaratória para obter o reconhecimento de inconstitucionalidade de lei fiscal.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Estado de Pernambuco *versus* Sacipa S. A. — Comércio e Importação de Produtos Americanos

Recurso extraordinário n.º 33.813 — Relator: Sr. Ministro HENRIQUE D'ÁVILA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de recurso extraordinário n.º 33.813, de Pernambuco, em que é recorrente o Govêrno do referido Estado e recorrida, Sacipa S. A. — Comércio e Importação de Produtos Americanos.

Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em 1.ª Turma julgadora, à unanimidade, conhecer do recurso, para negar-lhe provimento, de conformidade com os votos taquigráficos anexos.

Rio, 10 de julho de 1958 (data do julgamento). — *Luís Gallotti*, Presidente. — *Henrique D'Ávila*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Henrique D'Ávila — Sr. Presidente, o egrégio Tribunal de Justiça de Pernambuco, pelo venerando acórdão de fls. 83-84 v., negou provimento à apelação interposta pelo Estado de Pernambuco, para manter a sentença de primeira instância, por seus próprios fundamentos, que são os seguintes:

"A firma comercial *Sacipa S.A. Comércio e Importação de Produtos Americanos* — domiciliada na Capital Federal, por sua filial no Recife, intenta a presente ação contra o Estado de Pernambuco, alegando que exerce o comércio de drogas e artigos farmacêuticos, de sua própria produção e importados de várias origens; que em relação às mercadorias de sua manufatura no Rio de Janeiro, a sua transferência para a filial do Recife, é feita pelo regime estabelecido no Decreto-lei federal n.º 915, de 1.º de dezembro de 1938, ou seja, pagando o impôsto de vendas e consignações no lugar onde se acha situado o estabelecimento produtor, *ex vi* do preceituado no art. 2.º, § 2.º, do precitado decreto-lei; que assim procedendo libera-se do recolhimento do mesmo impôsto neste Estado, na primeira venda da mercadoria por sua filial em virtude de haver o referido tributo sido pago no lugar do estabelecimento produtor, se entendendo incidente, por an-

tecipação sôbre a primeira operação; que pelo Estado de Pernambuco, com evidente violação da Constituição federal em vigor no que diz respeito à competência tributária, por fôrça do estabelecido no Decreto estadual n.º 145, de 3 de abril de 1951, foi a requerente intimada pela fiscalização a recolher a importância de Cr$ 5.915,90, a título de impôsto de vendas e consignações incidente sôbre mercadorias de produção de sua matriz, mercadorias estas que já haviam sido tributadas pelo mesmo impôsto, no lugar de sua produção; que de acôrdo com o disposto no art. 141, § 34, da Constituição federal e art. 54 da Constituição do Estado, nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; que diante disso a imposição do tributo em referência, constitucionalmente, só poderia emanar de um ato da Assembléia Legislativa do Estado; que o Decreto n.º 145, de 3 de abril de 1951, modificando visceralmente a regulamentação da cobrança do impôsto de vendas e consignações, na forma observada pela lei federal que é o Decreto-lei n.º 915, estabelecendo ainda diferente processo de arrecadação, do mesmo impôsto, fere a Constituição federal no seu art. 5.º, inciso XV, determinando a competência da União para legislar sôbre comércio interestadual, sôbre a matéria não podendo legislar o Estado, mesmo a título supletivo ou complementar; que, no caso, tendo o Decreto-lei n.º 915 erigido um critério dirimente do conflito de competência tributária entre os Esatdos — *o critério do lugar da venda* para o *do lugar do contrato ou do ato jurídico*, por isso que, o assunto refoge do âmbito da competência dêste poder, por ser matéria caracteristicamente do *direito substantivo;* que não legitima o ato governamental consubstanciado no Decreto n.º 145, de abril de 1951, a norma constitucional contida no art. 19, inciso IV, da lei básica atribuindo ao Estado competência para decretar impostos sôbre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, etc., porque esta competência é exclusivamente de ordem tributária, não tendo a União demitido de si o poder de continuar a definir, por lei sua, o que deve se entender por *venda*, ou por *consignação*, ou por *lugar* da venda ou consignação à maneira do que acontece à legislação fiscal que no art. 2.º do Decreto-lei n.º 915, considera lugar em que se efetua a operação (venda ou consignação) o em que está situado o estabelecimento do vendedor, etc., que só a lei federal pode regular matéria de direito substantivo (Constituição federal, art. 5.º, XV, letra *a*), excluindo a competência, mesmo supletiva ou complementar, da legislação dos Estados (Constituição federal, art. 6.º).

Depois dessas considerações, requer a requerente seja citado o réu para todos os têrmos da ação, na qual se pede seja anulado, por falta de fundamento legal e constitucional, o ato do fisco estadual pelo qual pretende seja a autora obrigada ao recolhimento da importância de Cr$ 5.915,90, no prazo de oito dias daquela notificação, sob ameaça de autuação e multa, declarada por sentença a insubsistência da impugnada obrigação fiscal e condenado o réu nas custas".

Êste, citado regularmente, em tempo hábil, ofereceu a contestação de fls. 20 a 24, alegando em substância: que não cabe ação para anular lançamento e notificação de impostos pelos agentes do fisco em virtude dos princípios fixados na Lei n.º 809, de 20 de março de 1950, que criou no Estado duas instâncias administrativas, uma singular e outra coletiva, para solução das questões entre a Fazenda do Estado e seus contribuintes, originadas de interpretações de lei e regulamentos fiscais, inclusive lançamentos; que a autora intenta, para o fim de se declarar a nulidade do lançamento do impôsto impugnado, uma ação declaratória, sob o fundamento de inconstitucionalidade do Decreto estadual n.º 145, de 3 de abril de 1951, ação que é imprópria e descabida por não ser meio próprio de defesa contra cobrança de impostos, conforme opi-

na Osvaldo Aranha Bandeira de Melo em trabalho doutrinário dado à estampa na revista *Direito*, vol. 27, pág. 173: que a autora podia na instância administrativa ou em defesa no executivo fiscal, fazer valer o seu pretendido direito independentemente da ação declaratória; que sòmente antes da notificação e do lançamento do tributo, poderia a autora, na lição de Antônio Pereira Braga (*Exegese do Código do Processo Civil*, pág. 147, vol. 2.º) recorrer a ação declaratória, pedindo a interpretação de artigo do precitado decreto; que dada a situação em que se encontra a autora perante o fisco, só em defesa no executivo fiscal, poderia a autora defender-se contra o lançamento do impôsto impugnado e não, como o fêz, socorrendo-se da ação declaratória, conforme entendimento de Pedro Batista Martins, Machado Guimarães e Chiovenda; que o Decreto n.º 145 não alterou o parágrafo único do art. 1.º do Decreto-lei federal n.º 1.061, que estatui que no caso em que houver simples depósitos de mercadorias a serem negociadas por estabelecimentos situados em território de Estado diferente, o lugar da operação é aquêle em que estiver situado o depósito onde se encontra a mercadoria; que no caso ocorrente, o depósito da autora fica situado nesta Capital e aqui é que deve ela pagar o tributo; que a competência para legislar sôbre vendas e consignações é puramente estadual, tendo o Decreto-lei n.º 1.061, de 1939, modificado o Decreto-lei n.º 915, de dezembro de 1938, e nos têrmos do primeiro, pode e deve o Estado tributar a mercadoria que esteja depositada no seu território; que o próprio Decreto-lei n.º 915, em que se apóia a autora para fundamentar o seu pedido, no art. 2.º considera lugar da operação o em que está situado o estabelecimento, inclusive o do Recife, e neste se realiza a venda, claro que é nêle que se deve satisfazer o impôsto.

Na fase probatória da ação, realizou-se uma vistoria na escrita da firma autora, tendo os peritos apresentado o laudo unânime de fls. 38 a 39, acompanhado da especificação das vendas referentes ao impôsto cobrado pelo réu de fls. 40 a 45".

A requerimento da autora, foram juntos aos autos os documentos de fls. 48 a 56, sôbre os quais falou o Dr. Procurador dos Feitos da Fazenda às fls. 57.

Na audiência de instrução e julgamento os procuradores das partes, oralmente, deduziram as suas alegações.

Êste o relatório. Passo a decidir.

É de incontestável palpabilidade a origem inconstitucional do Decreto estadual n.º 145, de 3 de abril de 1951, pelos motivos expendidos de modo exaustivo na inicial e que me forro ao cansaço de repeti-los por não oferecerem matéria de controvérsia, no momento, em face da revogação daquele diploma fiscal por parte do Governador do Estado, atendendo ao memorial da Associação Comercial de Pernambuco, como se vê no art. 8.º do Decreto n.º 171, de 21 de janeiro de 1952.

Quanto à sujeição dos contribuintes à denominada justiça da Administração, a ponto de não poderem, no entender do digno representante da Fazenda, litigar perante o judiciário antes de submeter-se às decisões de tais órgãos puramente fiscais, é de pôr-se em destaque a norma constitucional de que a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual (art. 141, § 4.º, da Constituição federal), que é de ampla aplicação, deve prevalecer na hipótese vertente, não sendo de desdenhar a advertência de Temístocles Cavalcânti, de que, "O chamado contencioso administrativo foi totalmente abolido pela República" (*Princípios Gerais de Direito Administrativo* n.º 408).

Outra alegação feita pelo Dr. Procurador dos Feitos da Fazenda na sua brilhante contestação, como sedutora tese para debater-se no pretório é a de que não é permitido o exercício da ação declaratória para a decretação de

inconstitucionalidade de lei em geral e, principalmente, para invalidar cobrança de dívida fiscal.

Dissentem, é certo, no assunto, os doutrinadores e dêle se origina um verdadeiro dissídio jurisprudencial.

Acato, porém, a opinião dos que admitem a declaratória no juízo fiscal, considerando que sòmente escapam à esfera dêsse instituto de direito formal, os fatos puros e simples, que não envolvem exame de matéria jurídica, e as questões puramente acadêmicas, como ressalta num lúcido e substancioso voto o desembargador Frederico Sussekind, do Tribunal de Apelação do Distrito Federal, e em parte transcrito pelo jurista Haroldo Valadão, num artigo sob o título *Autonomia da ação declaratória* publicado na *Revista Forense*, exemplar de outubro de 1951, pág. 347 e, principalmente, pelas razões magistralmente desenvolvidas pelo eminente ministro Castro Nunes, no seu tratado publicado em 1950 (*Da Fazenda Pública em Juízo*), que transcreverei nos seguintes lances: "O julgamento declaratório pode ser provocado, à opção do interessado, nas causas contra a Fazenda Pública, como meio preventivo de ação que esta vise intentar ulteriormente. A dúvida maior estará em saber se mesmo nas relações de ordem fiscal, isto é, como preventivo de executivo fiscal, e ainda antes da liquidação administrativa da dívida".

E depois de referir-se a um caso concreto, aduz: "O Supremo Tribunal admitiu a via declaratória, isto é, o julgamento, com êsse efeito restrito, examinando a preliminar nos seguintes têrmos: O julgamento meramente declaratório está admitido pelo atual Código de Processo, no art. 290, sem qualquer restrição. Creio (diz o Relator, perante aquêle Tribunal) porém, que em matéria fiscal deverá ser entendido de acôrdo com outras regras legais, entre as quais a de que não pode ser admitida a defesa sem estar seguro o juízo pela penhora ou pelo depósito prévio do impôsto exigido. É certo que a defesa ampla nos executivos fiscais, já hoje com assento em lei, devia ser uma razão para não se admitirem outros meios em que, de certo modo, se inverte o ônus da prova, porque de autor que é na cobrança fiscal, passa a Fazenda à condição de réu, nas demandas intentadas pelos contribuintes. Mas essa situação é criada pelas nossas leis (pelo Decreto-lei n.º 42, de 1937, que permite que o contribuinte não sofra inibições na sua atividade industrial ou de comerciante; pelo Código do Processo, admitindo o mandado de segurança para obstar a cobrança, ainda que com as restrições do art. 320, IV, e pela Lei n.º 221, mediante o rito sumário do art. 13, com a ressalva do § 16, letra *c*. Em qualquer dêsses casos está pressuposto o direito do contribuinte de antecipar-se ao executivo fiscal para discutir com a Fazenda o seu direito (ob. cit., pág. 384).

É cabível, na hipótese, a ação declaratória.

Por outro lado antes da revogação feita pelo Governador do Estado do incriminado Decreto-lei n.º 145, já era jurisprudência, não direi na zona da fórmula mansa e pacífica, mas, incontestàvelmente copiosa, de que o impôsto de vendas e consignações devia ser pago no lugar onde é produzida a mercadoria, *ex vi* dos Decretos-lei ns. 915 e 1.061, respectivamente, de 1.º de dezembro de 1938 e 20 de janeiro de 1939.

E nestes têrmos precisamente está redigido o acórdão do Supremo Tribunal Federal, de 6-7-44 que se vê à pág. 161 do *Prontuário de Jurisprudência*, vol. XI.

No anteprojeto do Código Tributário do Estado, apresentado à Assembléia Legislativa, publicado no *Diário Oficial*, de 28 de fevereiro de 1952, indo ao encontro dessa orientação dos nossos colégios judiciários, o legislador inclui entre as *isenções* ao pagamento do impôsto sôbre vendas e consignações "as primeiras vendas ou consignações de mercadorias transferidas pelos próprios fabricantes ou produtores de outros Es-

tados para êste, a fim de formar estoque em filial, sucursal, depósito, agência ou representante, nos têrmos do Decreto-lei n.º 915, de 1.º de dezembro de 1938, etc.".

À vista do exposto, julgo procedente a presente ação, a fim de declarar a firma autora isenta do pagamento dos impostos referidos na inicial, pagas as custas pela parte que decaiu na ação.

Designo o dia 19 do mês corrente, às 15 horas, na sala das audiências do Juízo na 11.ª Vara, desta Capital, no Palácio da Justiça, para ter lugar a publicação da presente decisão, notificados os procuradores das partes.

Recorro *ex officio* para a egrégia instância *ad quem*".

A Fazenda do Estado de Pernambuco, irresignada, interpôs recurso extraordinário, com assento nas letras *a* e *d* do permissivo constitucional, dando como vulnerado o parágrafo único, do art. 2.º e o art. 290 do Código de Processo Civil. O recurso foi arrazoado e contra-arrazoado, e nesta Superior Instância, a douta Procuradoria-Geral da República assim se pronuncia de fls, 97-98:

"Com apoio no art. 101, inciso III, letras *a* e *d* da Constituição, o Estado de Pernambuco manifestou o presente recurso extraordinário para êste egrégio Supremo Tribunal, por inconformado com o venerando acórdão retro, do colendo Tribunal de Justiça dessa unidade da federação, no qual argumenta com a existência de violação aos arts. 2.º, parágrafo único e 290, ambos do Código de Processo Civil, por haver aquêle colendo Tribunal entendido ser válida a utilização da ação declaratória com a finalidade de anular lançamento fiscal. Quanto à divergncia de julgados indicou diversos acórdãos que, a seu ver, caracterizariam o dissídio.

Relativamente ao mérito, é de ver não possuir a ação declaratória, pela sua própria natureza, eficácia anulatória de qualquer espécie, já que seus efeitos, conforme ensina a doutrina, limitam-se a indicar o sentimento do comando legislativo que disciplina a relação jurídica trazida ao exame do juiz. Em conseqüência, falece-lhe o poder de alterar de qualquer forma essa relação jurídica, a qual não poderá vir a ser modificada apenas em conseqüência da ação declaratória, por fôrça da ausência de execução coativa, característica essencial da mesma.

Somos, em conseqüência, de parecer que o egrégio Tribunal tome conhecimento do recurso e lhe dê provimento".

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Henrique D'Ávila (Relator) — Conheço do recurso, porque é manifesto o dissídio jurisprudencial, mas lhe nego provimento. A ação declaratória, sem dúvida alguma, presta-se a decretação da inconstitucionalidade de lançamentos fiscais, embora não se revista por si só, de fôrça executória. É certo que a parte poderia usar, *in casu*, com muito maior proveito, do mandado de segurança.

Aos litigantes, todavia e só a êles, é que cabe a escolha dos meios processuais adequados para fazer vingar os seus direitos em Juízo. Ao contribuinte, por outro lado, em casos que tais, não convém a inércia, ou seja, a espera do executivo, para nêle defender-se, porque tal processo, por sua natureza, é demasiado drástico — se inicia com a penhora e enseja rigorosas sanções.

Entre o mandado de segurança, que seria cabível, executório e mais expedito, e a ação declaratória, a parte, paradoxalmente, lançou mão desta última que, para tornar-se operante, depende de procedimento complementar.

Dizer, todavia, que a declaratória é incabível ou ilegítima na espécie, é fazer afirmação, sem sentido, que não encontra apoio na lei, nem na doutrina.

Assim sendo, conheço do recurso, mas nego-lhe provimento.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Conhecido e desprovido o recurso, unânimemente.

Votaram com o Relator, (Exmo. Sr. Ministro Henrique D'Ávila, substituto do Exmo. Sr. Ministro Nélson Hungria), os Exmos. Srs. Ministros Cândido Mota Filho, Ari Franco e Luís Gallotti.

Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro Luís Gallotti, em virtude da ausência, por motivo justificado, do Exmo. Sr. Ministro Barros Barreto, Pesidente da Turma.