

O IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES EM RELAÇÃO ÀS MERCADORIAS EXPORTADAS

BENEDICTO BARROS
Advogado da P.D.F.

Com a publicação do Código de Tributos do Estado de São Paulo, de outras leis estaduais, e mais recentemente da Lei n.º 687, de 31 de dezembro de 1951 (Distrito Federal), que regulamentaram a cobrança do impôsto de vendas e consignações, inúmeras dúvidas foram levantadas quanto à legalidade desse tributo em relação às mercadorias que se destinam ao exterior. O produto que paga o impôsto de exportação está sujeito também ao impôsto de vendas e consignações? Haverá uma bitributação cobrando-se os dois impostos? É inconstitucional o impôsto de vendas e consignações em relação às mercadorias exportadas, por contrariar a tradição desse impôsto, antes exclusivo da órbita nacional?

Estas indagações têm sido aventadas na esfera do Poder Judiciário, e as soluções não pautam numa mesma uniformidade, sendo as decisões controvertidas e incoerentes.

Temos por escopo demonstrar a legalidade desse impôsto, tese esta já acolhida por inúmeros tribunais de justiça, onde a exceção é o do Distrito Federal.

O problema:

A matéria deste estudo cinge-se à interpretação da Lei n.º 687, de 31 de dezembro de 1951, cópia do Código de Tributos do Estado de São Paulo, que, em seu art. 4.º, determina:

“Art. 4.º — O impôsto sôbre vendas e consignações é devido à razão de 2,7% a ser calculado:
.....

1 — Nas vendas realizadas por comprador domiciliado fora do território nacional, sôbre o valor da fatura comercial convertida ao câmbio do dia, quando em moeda estrangeira, e, ainda, sôbre o ágio nas operações vinculadas a importações.”

Entendem alguns estudiosos que o impôsto de vendas e consignações é de âmbito nacional e não pode ser cobrado quando a mercadoria se destina ao estrangeiro. Nesse sentido alegam a inconstitucionalidade desse inciso, argumentando que, nas mercadorias exportadas, o único impôsto devido é o de exportação e, assim, se cobrado qualquer outro, haverá dualidade de impostos, ocorrendo uma bitributação.

Entendem êsses estudiosos, que o impôsto de vendas e consignações não pode ser exigido sôbre vendas para o estrangeiro, quando a mercadoria é produzida em outro Estado, uma vez que a mesma está sujeita ao impôsto de exportação, não sendo, pois, permissível a cobrança desse outro impôsto.

Diante desse entendimento, tem sido buscada a tese da inconstitucionalidade do impôsto de vendas e consignações, quando a mercadoria se destina ao exterior, por se chocar com o princípio de que o impôsto aí devido, é, exclusivamente, o de exportação.

Contra êsse entendimento é que nos insurgimos:

Realmente, essa cobrança é legal, como se demonstra e argumenta:

2. 1.ª Argumentação:

Equivocam-se aquêles estudiosos que entendem ser inconstitucional a cobrança de dois impostos recaindo sôbre a mesma mercadoria, e isto porque tôdas as mercadorias, quaisquer que sejam, sujeitam-se a dois impostos.

Realmente, existindo, como existem, os impostos de *consumo*, *vendas e consignações* e de *exportação*, tôda mercadoria pode estar sujeita a dois impostos.

De fato, quando a mercadoria é vendida no território nacional, sujeita-se, na hipótese de haver intermediário, ao impôsto de vendas e consignações e de consumo; quando é vendida para o exterior, sujeita-se, também, a dois impostos, quando há intermediário: o de vendas e consignações e o de exportação.

A mercadoria é sempre taxada com dois ou mais impostos e nunca se alegou que houvesse inconstitucionalidade na cobrança do imposto de vendas e consignações e o de consumo.

Ora, se não há a menor alegação contra a incidência desses dois tributos (vendas e consignações e consumo) sobre a mesma mercadoria, como admitir pudesse haver bitributação em relação ao de vendas e consignações e o de exportação?

É, assim, numa simples exposição, diante dos fatos, destituída de todo e qualquer fundamento a alegada bitributação.

3. 2.^a Argumentação:

A inconstitucionalidade de uma lei é sempre reconhecida quando a mesma fere a própria Constituição ou se defronta com os termos claros de outra lei. Somente quando é patente e indiscutível essa inconstitucionalidade é que o Poder Judiciário a reconhece.

É esta a lição de nossos julgados:

“A constitucionalidade da lei somente se afere em face da Constituição vigorante à época de sua promulgação. A vigência da lei a ela anterior só será atingida pela Constituição se esta contiver dispositivo retro-operante ou se inconciliáveis com os seus os princípios fixados na lei anterior” (*Revista Forense*, vol. II, pág. 1.527).

“A inconstitucionalidade de lei — providência excepcional — só pode ser decretada quando é patente e incontestável” (*Revista Forense*, vol. II, pág. 1.527).

“A presunção é contra a inconstitucionalidade da lei. O ato legislativo presume-se sempre constitucional. Se houver dúvida, resolve-se pela validade da lei, jamais contra ela, e o Tribunal ou Juiz só a declarará inoperante se a violação constitucional lhe parecer clara, evidente e irrecusável” (*Revista Forense*, vol. II, pág. 1.527).

“Da lei é matéria muito delicada. Não pode ser decretada por meras presunções ou conjecturas. O Juiz só decreta a inconstitucionalidade da lei quando gerada no seu espírito a convicção inabalável de sua ocorrência. Na dúvida, permanece a presunção de constitucionalidade” (*Revista Forense*, vol. II, pág. 1.527).

“O Poder Judiciário não julga da conveniência ou oportunidade da lei, mas da sua constitucionalidade ou não; é só poderá declará-la ineficiente, por inconstitucional, depois de sua inconstitucionalidade manifesta” (*Revista Forense*, vol. II, pág. 1.529).

“O Poder Judiciário só pode decretar a inconstitucionalidade de uma lei, quando não puder, a respeito, haver dúvida alguma ou quando a inconstitucionalidade fôr manifesta e palpável” (*Revista Forense*, vol. II, pág. 1.529).

No caso em tela, a alegada inconstitucionalidade se afirma não porque se choque com o texto frio da nossa Constituição ou porque contrarie a literalidade de um diploma legal — é inconstitucional, argumentam os seus propugnadores, porque não se ajusta ao conceito tradicional configurado na legislação federal.

Verifica-se, assim, que a inconstitucionalidade do inciso citado, é simplesmente porque fugiu à tradição da legislação federal. No entanto, o imposto de vendas e consignações, criado como imposto novo pela Constituição de 1934, foi atribuído aos Estados, podendo os mesmos legislar livremente. Assim, em três arts. da Constituição vigente, vemos sua origem:

Constituição de 1946:

“Art. 19 — Compete aos Estados decretar impostos sobre

4 — Vendas e Consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a 1.^a operação do pequeno produtor, conforme definir a lei estadual.

§ 5.^o — O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência, ou destino.

Art. 25

§ 4.^o — Ao Distrito Federal cabem os mesmos impostos atribuídos por esta Constituição aos Estados e Municípios.”

4. Diante dos termos amplos em que foi conferida competência aos Estados para tributar o imposto de vendas e consignações,

nenhuma restrição se fêz à tributação de mercadorias em relação ao imposto de vendas e consignações quando aquela se destinava ao exterior.

Nesse sentido, a 4.^a Câmara Cível do Tribunal de Justiça de São Paulo, ao julgar os autos do Agravo de Petição n.º 6.489, demonstrou, de forma isenta de dúvida, a procedência do imposto de vendas e consignações em relação às mercadorias exportadas, afirmando:

“... acrescente-se que a Constituição Federal, no § 5.º do citado art. 19, tal como as outras, preceitua:

“O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.”

Atente-se bem: “sem distinção de procedência ou destino”.

Por conseguinte, para efeito da cobrança do imposto de vendas e consignações não importa perquirir qual a procedência da mercadoria vendida ou qual o destino que deverá ter após a operação. Não interessa ao Fisco” (São Paulo — 5-11-1953 — TEODOMIRO DIAS — Presidente-Relator; FRANCISCO DE SOUSA NOGUEIRA e PINTO AMARAL).

Ainda neste mesmo assunto, entendia o Desembargador TEODOMIRO DIAS:

“Não há cogitar de imposto de exportação, como pretende o Impetrante. A circunstância de ser o imposto exigido no ato da exportação da mercadoria para o exterior, por mera comodidade fiscal, não desnatura o tributo.

Aliás, conforme já foi assinalado, a Constituição, no art. 19, § 5.º, determina seja uniforme o imposto de vendas e consignações, sem distinção de procedência ou destino, o que mostra que não deixou de ser imposto só porque a mercadoria se destina à exportação. E, deixaria de ser uniforme, se a impetrante deixasse de pagar qualquer imposto como ardorosamente propugna” (idem).

5. A Lei de Vendas e Consignações, dominante no Distrito Federal, é cópia fiel do Código de Tributos vigente para o Estado

de São Paulo, e o princípio aqui discutido é exatamente idêntico ao que serviu de modelo para a decisão profetizada pelo Tribunal de Justiça daquele Estado.

A Legislação Federal está revogada, na parte em que as leis passaram a ser de competência dos Estados, pela Constituição de 1934.

“Art. 187 — Continuam em vigor, enquanto não revogadas, as leis que explicita ou implicitamente não contrariarem as disposições desta Constituição.”

E nem poderia ser de outro modo, pois nada justificaria que, passando a competência de um tributo para a órbita estadual, de modo amplo e sem limites, ficasse na dependência de uma legislação federal antiga e disforme.

Assim, o termo constitucional nada invalida, antes confirma e justifica a cobrança do imposto de vendas e consignações em relação às mercadorias destinadas ao exterior. Quando a Lei Magna determina que o imposto seja uniforme e sem distinção de procedência ou destino, não restringe o âmbito desse imposto, antes preceitua sua maior liberdade e amplitude.

O destino da mercadoria não importa para o imposto de vendas e consignações. Este é o corolário que nasce diante dos precisos termos contidos na nossa Constituição, em seu art. 19, n.º 6, § 5.º:

“O imposto de vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.”

Como admitir uma restrição, afirmada por interessados, se a própria Constituição ordena ampla liberdade. O destino da mercadoria é o local para onde a mesma se dirige e este local não pode servir de distinção para a cobrança do imposto de vendas e consignações.

6. 3.^a Argumentação:

O imposto de vendas e consignações é um imposto novo, diverso do antigo vendas mercantis.

O imposto de vendas e consignações, na legislação brasileira, aparece pela primeira vez na Constituição de 1934. Esse imposto, então criado, apresentava-se com vários característicos inteiramente

diversos, quer quanto à incidência, quer quanto à amplitude, diferindo do antigo impôsto sôbre vendas mercantis, cuja origem se encontra no Código Comercial de 1850.

Com efeito, as faturas ou contas dos gêneros vendidos, de que nos fala o art. 219 do Código Comercial, sempre estiveram sujeitas ao pagamento do sêlo proporcional, estabelecido nas leis fiscaes posteriores, de 9 de abril de 1870, quando foi, então, pelo Decreto n.º 4.505, regulamentada essa arrecadação.

Com o advento do Decreto n.º 2.044, de 31 de dezembro de 1908, que definiu a letra de câmbio e a nota promissória, regulando as operações sôbre títulos cambiários, surgiram as dúvidas quanto à validade jurídica da negociação das contas assinadas como títulos de crédito e os Bancos passaram a recusá-las para desconto.

Essa situação não era de interêsse do comércio que, naturalmente, preferia que as suas faturas fôsem títulos negociáveis descontáveis e cobráveis executivamente e, por esta razão, depois de algumas tentativas frustradas, o Govêrno, por sugestão do 1.º Congresso das Associações Comerciais do Brasil, reunido no Rio de Janeiro em 1922, baixou a Lei n.º 4.625, de 31-12 dêste ano, autorizando o Executivo a legislar de forma a atribuir às faturas comerciais o caráter de título cambiário e a cobrar um impôsto sôbre a venda documentada por aquêles títulos (RUBENS GOMES DE SOUSA).

Buscou-se, então, regulamentar com precisão essa "cobrança do impôsto do sêlo proporcional sôbre as vendas mercantis, a prazo e à vista. Promulgaram-se vários diplomas legislativos a partir de 1923; Decreto n.º 16.189, de 20-10 dêsse mesmo ano; Decreto n.º 16.041, de 23-5-1923; Decreto n.º 16.975 A, de 29-12-1923; Lei n.º 4.984, de 31-12-1925; Decreto n.º 17.535, de 10-11-1926; Decreto n.º 19.936, de 30-5-1931; consolidados, finalmente, no Decreto n.º 22.061, de 9-11-1932, que regulou, não só a matéria de direito tributário relativa à cobrança do impôsto proporcional sôbre vendas mercantis, como também a matéria de direito comercial relativa à documentação das vendas mercantis por meio de faturas e de duplicatas.

A matéria de direito nêle contida foi reproduzida pela Lei n.º 187, de 15-1-1936, que, como lei de direito comercial, assunto sôbre o qual à União compete legislar (Constituição, art. 5.º, letra a, n.º XV), tem aplicação em todo o território nacional (ob. cit., pág. 377 — R. G. SOUSA).

A parte relativa ao impôsto de sêlo proporcional sôbre as vendas mercantis foi revogada pela Constituição de 1934, que previu, em seu art. 8.º, I, é, um novo impôsto, cujo conceito e amplitude foram completamente mudados com relação ao antigo impôsto federal sôbre vendas mercantis.

Criou a Constituição Federal o impôsto sôbre Vendas e Consignações, o qual, nos têrmos da lei estadual que o definiu (Lei n.º 2.485, de 16-12-1935, com a regulamentação do art. 1.º do Livro I do Decreto n.º 8.255, de 23-4-1937), recai sôbre as vendas e consignações efetuadas nos Estados pelôs comerciantes ou produtores, inclusive os industriais, e será devido "sempre que se realizar qualquer dessas operações, seja qual fôr a procedência, destino ou espécie dos produtos".

Pretendeu-se, é certo, filiar o impôsto sôbre vendas e consignações ao antigo impôsto sôbre vendas mercantis, e ainda estabelecer que o mesmo só seria devido nas operações entre vendedor e comprador, domiciliados no território nacional, invocando, em defesa desta última tese, o art. 1.º da Lei n.º 187, de 15-1-1936 (Lei das Duplicatas). Nada mais inexato.

7. Quanto à segunda hipótese, há a acentuar que a Lei n.º 187/36 regulamentou apenas uma modalidade de vendas — as vendas a prazo — e, ainda assim, as efetuadas entre vendedor e comprador domiciliados no território brasileiro. Essa lei, como acentuou RUBENS G. SOUSA, reproduziu a matéria de direito comercial do Decreto n.º 22.061, de 9-11-1932, ou seja, regulamentou apenas os casos de emissão da fatura e da duplicata.

Nada a ver, portanto, com a delimitação do campo de incidência do impôsto sôbre vendas e consignações, muito mais vasto, não se restringindo, apenas, às vendas mercantis (incide sôbre as vendas e consignações, entre elas as efetuadas por produtores), menos às vendas a prazo (só abrange as vendas à vista) e, muito menos ainda, às operações entre vendedores e compradores domiciliados no território brasileiro (no impôsto sôbre vendas e consignações, não se cogita da procedência, destino ou espécie dos produtos).

A admitir a validade da Lei n.º 187 para a configuração da incidência do Impôsto sôbre vendas e consignações, chegaríamos até mesmo a relegar ao desprêzo o texto constitucional de 1934, o qual, em seu art. 8.º, I, e, há pouco transcrito, *atribuiu competência privativa aos Estados para decretar impostos sôbre vendas e consigna-*

ções efetuadas por comerciantes e produtores, sem estabelecer limitações com relação à natureza daquelas operações ou em razão do domicílio do comprador.

Quanto à filiação do impôsto sôbre vendas e consignações ao impôsto de vendas mercantis de que cogitava o Decreto n.º 22.061, de 9-11-1932, pretendeu estabelecê-la PONTES DE MIRANDA, em parecer *in Revista dos Tribunais*, 208/36:

“Usando das atribuições que lhe dera o art. 1.º do Decreto n.º 19.298, de 11-11-1930, o Chefe do Governo Provisório lançou o Decreto n.º 22.061, de 9-11-1932, que aprovou o Regulamento para fiscalização e cobrança do “impôsto proporcional sôbre as vendas mercantis”. No art. 1.º, o regulamento continuou fiel à conceituação inexcetuada: “entre vendedor e comprador domiciliados no território brasileiro”; e os arts. 25, 60 e 62, volveram à matéria duramente de direito tributário, calcado no conceito que vinha dos inícios do impôsto.

A Constituição de 1934, art. 8.º, I, e, atribuiu aos Estados-membros (e depois ao D. F.) decretar o impôsto sôbre “vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais”.

Na Constituição de 1937, o art. 23, I, d, repetiu essa regra jurídica, sôbre competência tributária. Idem na de 1946 — art. 19, IV. Após a Constituição de 1934, a Lei n.º 187, de 15-1-1936, art. 1.º, reproduziu o que desde o comêço se entendera: o conceito limitava-se a *vendas entre vendedor e comprador domiciliados no território brasileiro*. Desde o comêço, o impôsto sôbre vendas e consignações, dito antes, sôbre vendas mercantis...”

Data venia, ousamos divergir do eminente jurista.

Encontramos, aliás, para nosso júbilo, no próprio PONTES DE MIRANDA, argumentos contrários à tese por êle defendida no parecer acima transcrito. E preferimos, sem reбуços, a opinião primeira do eminente jurisconsulto, embora êle a tenha mudado...

Fomos encontrá-lo nos seus argumentos em *Comentários à Constituição de 1934*, à pág. 326, que reproduzimos:

“O impôsto de vendas mercantis é hoje cobrado pela União (Decreto n.º 22.061, de 9-11-1932) que aprovou o Regulamento para a fiscalização e cobrança do impôsto proporcional sôbre vendas mercantis. Foi êsse o impôsto que se atribuiu aos Estados-membros? Ficou a União privada de qualquer tributação sôbre o ato jurídico das vendas mercantis? Lendo-se o Regulamento que o Decreto n.º 22.061 aprovou, verifica-se que não se trata do art. 8.º, I, e.”

Mas não está só o antigo Dr. PONTES DE MIRANDA. A êle se juntam outros juristas também, por todos os títulos, eminentes.

O Dr. MANOEL POLICAMPO DE AZEVEDO JÚNIOR, em parecer publicado em “O Estado de São Paulo”, de 11-3-1936, assim se expressou em relação à matéria:

“Com a promulgação da Constituição de 16-7-1934, verificou-se uma nova organização social, política e econômica do nosso país, inteiramente diversa da anterior, em vários pontos. Fêz-se uma discriminação de rendas de maneira muito diferente da que existia.”

Aos Estados deu-se a competência privativa de decretar, entre outros impostos, o de vendas e consignações efetuadas, não só por comerciantes, como por produtores, inclusive industriais, isentando-se a primeira operação do pequeno produtor, tal como definido na lei estadual.

Compreende, sem dúvida, o antigo impôsto de vendas mercantis, que era arrecadado pelo Fisco Federal; mas não é precisamente o mesmo, tanto que êle se apresenta agora com a ampliação que consta do texto constitucional, acima referido.”

8. No mesmo sentido, se manifestou NORATO (*A Constitucionalidade do Impôsto sôbre Vendas e Consignações* — parecer publicado no “O Estado de São Paulo”, de 12-3-1936):

“A Constituição cogitou do poder de instituir impôsto sôbre vendas e consignações mercantis, destacando-o na discriminação de rendas e atribuindo-o privativamente aos Estados.

A criação do dito impôsto é ato do Poder Legislativo ordinário e, como ato dêste, da exclusiva competência das assembléias estaduais, em face da própria Constituição Federal, uma vez que esta não o reservou para si.

Assim, pois, o que se transferiu para os Estados foi o poder de criar o impôsto e não o impôsto como já existia na legislação fiscal da União.

.....
Esse impôsto que não existia na esfera privativa estadual é, por conseguinte, um impôsto novo.”

9. O Ministro COSTA E SILVA, em não menos conciso e brilhante parecer, publicado no órgão referido na imprensa paulista, em 12-3-1936, é igualmente categórico:

“Quando o Estado, no exercício da competência que lhe foi outorgada, estabelece um impôsto sôbre vendas e consignações efetuadas por negociantes e produtores, nada o obriga a plasmá-lo pelo modelo da legislação federal que deixou de existir.

Determina a lei básica o objeto do impôsto (vendas e consignações) e quem a êle deve ficar sujeito (comerciantes e produtores). Sômente nesses dois pontos tem o Estado seu poder de tributação limitado.

.....
Em poucas e breves proposições condensaremos a resposta aos quesitos da consulta:

II — O impôsto sôbre vendas mercantis era privativo da União, como taxa de sêlo;

III — A referida constituição não transferiu aos Estados o mesmo impôsto, como existia, mas sim a competência para o decretarem.”

19. PLÍNIO BARRETO (*A Constitucionalidade do Impôsto sôbre Vendas Mercantis e Consignações* — parecer publicado em “O Estado de São Paulo”, de 13-3-1936): argumenta:

“Quanto ao conteúdo da lei paulista, manifesto é que êle não se confunde com o da antiga lei federal sôbre

vendas mercantis. Mas quando fôssem idênticas pelos seus dispositivos, não se confundiriam duas leis pela sua origem: uma seria federal e a outra estadual.

Ora, o poder de estabelecer as taxas de uma lei estadual não pode ser exercido pela União. Se a União houvesse transferido seu impôsto ao Estado, nunca poderia fazê-lo privando o Estado da faculdade inerente à sua economia de fixar as tabelas dêsse impôsto.

Nem transferência de impôsto houve. Não houve mesmo, sequer, a bem dizer, transferência de capacidade tributária. O que houve foi, simplesmente, a mutação em competência privativa do Estado naquilo que, no regime da Constituição anterior, era da competência cumulativa da União e do Estado.

Dizer-se que o novo impôsto paulista é o mesmo que o antigo impôsto federal é absurdo.

O impôsto federal desapareceu no dia em que a Constituição tornou privativa dos Estados a decretação de impostos sôbre vendas mercantis. Se desapareceu, como poderia ter sido transferido ao Estado? Não se transfere aquilo que já não existe ...”

11. Mais não seria preciso dizer: Dispensamo-nos, assim, de perfilar os conceitos, não menos autorizados nem menos luminares de TANCREDO RIBEIRO (*A Constitucionalidade do Impôsto sôbre Vendas e Consignações* — parecer publicado em “O Estado de São Paulo, de 23-2-1936); MIRANDA VALVERDE (*A Constitucionalidade do Impôsto sôbre Vendas e Consignações* — parecer publicado em “O Estado de São Paulo”, de 27-2-1936); AZEVEDO MARQUES (*A Constitucionalidade do Impôsto Paulista sôbre Vendas e Consignações* — parecer publicado em “O Estado de São Paulo, de 23-2-1936) — que esposam tese idêntica.

O impôsto de vendas e consignações é, assim, um impôsto novo, de amplitude maior e não aquêle galvanizado na lei federal.

A admitir que não pudesse o Estado estender a incidência dêsse tributo em relação às mercadorias, teríamos, então, de examinar o problema por outras facêtas: como impôsto novo e como tributo diferente do velho e arcaico impôsto sôbre vendas mercantis.

Todavia, não havendo — saliente-se — qualquer restrição na Constituição vigente que delimite a competência dêste tributo no

âmbito do território nacional, não se pode, por tradição, aceitar como inconstitucional uma lei vigente.

12. 4.^a Argumentação:

Demonstra-se agora que o imposto de vendas e consignações é pago no local em que a venda se realiza. Para isto, seja-nos permitido, ao invés de argumentar com a doutrina, transcrever as lições do nosso excelso Pretório:

“Deve-se a contribuição no lugar onde se efetuar a operação” (S.T.F., in *Revista Forense*, vol. 116, pág. 457).

É lição de PHILADELPHO AZEVEDO:

“Não é imposto de produção. Cabe a cobrança do imposto ao Estado em que se faz a venda e não àquele onde foi, por ventura, fabricado o produto” (*Revista Forense*, vol. 105, pág. 68).

De acôrdo com esta orientação têm entendido nossos Tribunais:

“É devido no lugar onde se efetuar a operação” (*Revista Forense*, vol. 2, pág. 1.505).

“Na caracterização do ato de comércio, para o efeito de pagamento do imposto, o que importa é a natureza do ato que serve à circulação dos valores, prevalecendo, porém, entre nós, o critério da lei” (*Revista Forense*, vol. 2, pág. 1.505).

“Não é um imposto de produção. Cabe a cobrança do mesmo ao Estado em que se faz a venda e não àquele onde foi, por ventura, fabricado o produto” (*Revista Forense*, vol. 2, pág. 1.506).

“Para efeitos fiscais, o lugar do pagamento do imposto é aquêle onde tem sede o estabelecimento do vendedor ou consignante, seja matriz, filial, sucursal, agência ou representante com depósito a seu cargo das mercadorias vendidas ou consignadas. Tratando-se de firma construtora, que tenha sede no Distrito Federal, onde executa obras, que também realiza nos Estados, para os

efeitos fiscais é considerado o lugar da operação o em que está a sua sede” (*Revista Forense*, vol. 2, pág. 1.506).

“Recai sôbre a transação, a operação mercantil, a venda mesma, e não sôbre a mercadoria ou seu consumo. O cálculo para seu pagamento é feito na base da receita bruta do contribuinte, em face do movimento apurado pelo livro fiscal respectivo” (*Revista Forense*, vol. 2, pág. 1.506).

“Se é certo que deve ser pago na sede do estabelecimento principal, quando em outros locais só há escritórios de representação, depósito ou propaganda, é também certo que há necessidade de prova dêsse pagamento e das condições em que a venda é realizada. Isso exclui o cabimento de mandado de segurança, meio rápido de proteção de direito líquido e certo” (*Revista Forense*, vol. 2, pág. 1.506).

“Sujeita vendas e consignações de mercadorias que, procedentes de estabelecimento que tenham sua sede fora do Estado e incorporadas à riqueza e circulação nesse Estado, forem nêle distribuídas pelos seus depósitos. A venda se efetua, não onde o contrato é celebrado, a duplicata extraída, mas onde a mercadoria é transferida” (*Revista Forense*, vol. 2, pág. 1.507).

13. 5.^a Argumentação:

Resta-nos, por último, examinar o que seja bitributação e quando a mesma é passível de ser censurada pelo Poder Judiciário. Preferimos, também, ao em vez da doutrina, expor as opiniões dos nossos julgadores:

“A bitributação proibida em nosso direito é a que se define pela coexistência de dois impostos oriundos de competência concorrente, facultada aos Estados e à União” (*Revista Forense*, vol. 91 — CASTRO NUNES).

“A bitributação só se configura quando há, além da identidade de tributação, e incidência no mesmo contribuinte, a pluralidade de agentes” (LAFAYETTE, *Revista Forense*, vol. 113, pág. 101).

“A de que cogita o art. 24 da Constituição de 1937 consiste na dupla tributação pela União e Estado atingindo um mesmo contribuinte em razão da mesma figura fiscal” (*Revista Forense*, vol. I, pág. 351).

“A dupla tributação que incide na censura constitucional é somente a que decorre da competência concorrente de duas ou mais entidades tributantes” (*Revista Forense*, vol. I, pág. 351).

“Ainda que se disfarce sob dois nomes diversos um só impôsto, não se verifica bitributação, quando seja o mesmo o poder tributante. No caso, o que se dá é acumulação” (*Revista Forense*, vol. I, pág. 352).

“Não se configura pelo fato de o Estado cobrar taxa de defesa da produção, cobrada no momento em que o gado é abatido e a Prefeitura cobrar a taxa de matança” (*Revista Forense*, vol. I, pág. 352).

“Não se confunde com o impôsto de consumo, da competência da União, a aposição do sêlo de garantia, que o Estado cobra, no vasilhame de águas procedentes de fontes minerais, o que constitui, a rigor, uma taxa de fiscalização. Não constando que a União cobre igual taxa não há bitributação” (*Revista Forense*, vol. 93, pág. 117).

“Por bitributação se deve entender genericamente, em direito financeiro, qualquer dupla incidência de impostos. Desde que sôbre a mesma atividade recaem dois impostos, emanados de um ou de diversos órgãos, haverá bitributação. Em nosso direito, porém, a expressão tem sentido muito mais restrito: só há bitributação quando há duplicidade de entidades tributantes” (*Revista Forense*, vol. 95, pág. 139).

“Só existe quando diversas as entidades tributantes. Não se verifica com a simples acumulação de impostos, ainda que recaindo sôbre a mesma relação econômica ou fundo tributável” (*Revista Forense*, vol. 101, pág. 309).

“Só ocorre quando existe pluralidade de agentes tributantes” (*Revista Forense*, vol. 87, pág. 162).

“Verifica-se quando duas entidades diferentes cobram o mesmo impôsto” (*Revista Forense*, vol. 94, pág. 507).

Em conclusão:

O IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES:

- a) é impôsto que recai sôbre a operação, sôbre a transação de venda e não sôbre a mercadoria;
- b) é devido no lugar onde se efetua a operação;
- c) é um impôsto novo nascido com a Constituição de 1934;
- d) não há inconstitucionalidade de sua incidência em relação às mercadorias exportadas;
- e) não há bitributação com o impôsto de exportação.
- f) a procedência e o destino da mercadoria não influenciam a sua tributação.