

zidos nos artigos 19 e 29 do Decreto que ora examinamos, funcionando como garantia mútua (dos contribuintes e do Governo), uma espécie de fiel da balança, marcando o equilíbrio de uma justa avaliação.

A propósito, convém acentuar que o Decreto n. 10.075, no seu art. 13, deu à Junta de Fiscalização a atribuição de fiscalizar a execução da obra e as concorrências, mas negou-lhe, por omissão, a de opinar sobre o lançamento do tributo e fornecer elementos para as avaliações atuais, finalidades, a nosso ver, muito mais proveitosas para ambas as partes e, de certo modo, substitutivas daquela imaginada no preceito autorizativo da Lei Orgânica para os “Conselhos com participação dos contribuintes”.

#### *Resumo geral*

Os que concordarem com os fundamentos e argumentos da presente crítica poderão, talvez, imaginar que, sendo tão extensa a lista de falhas e impropriedades contidas na legislação específica, seja a mesma inaplicável ou, se aplicada, se destina a um total fracasso.

Não é verdade. A maior parte dos dispositivos impugnados da Lei n. 854 ou são inócuos e inoperantes, pelos motivos, aduzidos nos comentários, ou trazem apenas inconvenientes que não chegam a comprometer a exequibilidade do sistema.

A Lei brasileira tem o mérito de ter bem compreendido os verdadeiros fundamentos e objetivos da contribuição de melhoria, não incidindo no erro de confundi-la com a injusta e obsoleta contribuição de custo, o que a tornaria proibitiva, inequânime e antipática.

A regulamentação pode corrigir muitas das impropriedades, das quais se deve temer a possibilidade de que suscitem interpretações errôneas, essas sim, comprometedoras e subversivas.

Mas o ideal seria a reforma de base da legislação, a partir da lei normativa. Alguns comentadores acham que deveria haver duas leis federais: uma para as obras federais propriamente ditas, podendo descer a detalhes de execução e outra fixando normas gerais para as regulamentações locais, a serem aplicadas na cobrança de contribuição decorrentes de obras estaduais ou municipais.

Esta última é a que nos interessa.

## IMPÔSTO DE EXPORTAÇÃO E DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES, RECAINDO, AO MESMO TEMPO, SOBRE A MESMA MERCADORIA, NÃO OCORRE BITRIBUTAÇÃO

OTTO GIL

(1.º Vice-presidente do Instituto dos Advogados Brasileiros e antigo Consultor Jurídico da Associação Comercial do Rio de Janeiro e da Federação das Associações Comerciais do Brasil)

Vamos divulgar, pela importância que tem, o Acórdão do Supremo Tribunal Federal, no Mandado de Segurança n. 1.719, no qual se debatia a constitucionalidade da Lei n. 350, de 15 de dezembro de 1949, do Estado de Mato Grosso.

No referido Acórdão, que é da lavra do Ministro NÉLSON HUNGRIA, o Supremo Tribunal Federal, firmou as seguintes teses, ao propósito da cobrança, concomitante, pelo Estado, dos impostos de vendas e consignações e de exportação:

“Incide o impôsto de vendas e consignações sobre vendas diretamente feitas para o exterior, de mercadorias que tenham deixado o território estadual com o destino ao estrangeiro, mediante o pagamento do respectivo impôsto de exportação.

“Pode o Estado cobrar cumulativa ou simultaneamente, o impôsto de exportação, sobre mercadorias vendidas diretamente para o Exterior, pelo exportador domiciliado em seu território.

“Pode o Estado cobrar o impôsto de vendas e consignações, pela venda de mercadorias para o exterior, feita diretamente pelo exportador, quando este já pagou o impôsto de exportação devido e, quando pela venda dessas mesmas mercadorias, (feita pelo produtor ao exportador), já incidiu (primeira incidência) o impôsto de vendas e consignações”.

Os impostos aludidos estão atribuídos, pela Constituição Federal, artigo 19, números IV e V, à competência privativa dos estados, guardando, nesse particular, rumos traçados desde a Constituição de 1934, na partilha das rendas tributárias entre a União, os Estados e os Municípios.

A circunstância de estarem êsses dois impostos incluídos como receita tributária dos Estados (tal como já consagrava o Decreto-Lei n. 2.416, de 1940, ao estabelecer normas financeiras para os Estados e Municípios) evidencia não existir incompatibilidade no lançamento, pelo Estado, dêsses dois impostos sobre venda de mercadorias e sobre sua exportação, tanto mais quanto o fato gerador do imposto de vendas e consignações é a operação de venda mercantil ou consignação, enquanto que o fato gerador do imposto de exportação é a passagem das mercadorias pela fronteira política do Estado, para o estrangeiro. Por outro lado, não se configura *bis in idem*, porque os dois aludidos impostos incidem sobre operações distintas.

Como fundamento legal capaz de impedir a cobrança simultânea dos dois impostos, se poderá invocar o de se tornarem confiscatórios da propriedade, (que a Constituição Federal garante em termos genéricos, no artigo 141, § 16, com as restrições estabelecidas nesse mesmo dispositivo e, complementarmente, com as que estão fixadas nos artigos 146 e 147), caso êste em que, sob êsse fundamento, caberá apêlo ao Judiciário, sendo certo que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 18.331, afluou o exame dessa tese, sem a recusar, em princípio. (*Diário da Justiça* de 17 de agosto de 1953, apenso, pág. 2.356).

Outro fundamento em que se poderia arrimar a invocação da inconstitucionalidade da cobrança simultânea residiria no fato de, eventualmente, a alíquota do imposto de exportação ultrapassar o máximo de cinco por cento estabelecido pela Constituição Federal (art. 19, n. V), para onerar a exportação para o Exterior.

Fora dêsses rumos, não vejo outros que possam invalidar a cobrança simultânea dos dois impostos a que se refere o Acórdão do Supremo Tribunal Federal, a seguir transcrito, e que, ao que temos, constitui, hoje, jurisprudência pacífica, firmada através de várias outras decisões, ainda não publicadas, como sucede no caso dos exportadores de café, do Distrito Federal, que discutiram a legalidade da cobrança do imposto de vendas e consignações pelo Fisco

do Distrito Federal, e perderam a demanda, definitivamente, no Supremo Tribunal Federal (Acórdão no Recurso Extraordinário n. 27.507, relator, Ministro NÉLSON HUNGRIA):

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

Reputando ilegais o imposto de vendas e consignações sobre 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 de dezembro de 1951. A 8 de janeiro de 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 CAVALCANTI, autoridade na matéria, sufragando os mesmos conceitos jurídicos.

Pedidas informações ao Chefe do Governo, 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 a da doutrina aplicável ao caso, denegou o pedido.

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

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 mínima do impôsto de exportação, segue-se 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 vedado expressamente pelo art. 19, V, da Constituição vigente, em sua parte final.”

Contraminutado também lacônicamente pelo recorrido pedindo a confirmação do Acórdão estadual, subiram os autos a êste 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 denegado provimento ao recurso.

VOTO

O Sr. Ministro ÁBNER DE VASCONCELOS — A tributação fiscal de que trata o presente recurso ordinário em Mandado de Segurança refere-se à órbita estadual. É caso de incidência de impostos de natureza diferente relativa 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 incidam sôbre a mesma fonte, significa, na realidade, um aumento. Pode ser causa de censura se onera de mais 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, n. V, da Constituição vigente, dispõe:

“Compete aos Estados decretar impostos sôbre:

.....  
exportação de mercadorias de sua produção para o estran-

geiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais.”

Se o recorrido já cobra os 5% ao limite máximo permitido, o impôsto de vendas e consignações, a respeito de transação de comércio extenso, representa um adicional disfarçado que agrava 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 interesses da recorrente, amparada em garantias superiores, pelo que conheço do recurso ordinário e lhe dou provimento, para conceder a impetração.

O Sr. Ministro AFRÂNIO COSTA — Sr. Presidente, acompanho o voto do Sr. Ministro-Relator.

O Sr. Ministro NÉLSON 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 Governo estadual. Não vejo de modo nenhum em que se identifique no caso um só objeto ou uma só operação a receber 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 autorização o Poder Judiciário a declarar insubsistente uma Lei, tanto mais a exigir grande circunspecção quanto se trate de lei tributária.

Começa-se, no caso vertente, para 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.

O Sr. Ministro MÁRIO GUILMARÊS — A Companhia Mate Laranjeiras S.A. impetrou Mandado de Segurança à Justiça do Estado de Mato Grosso para o efeito de ficar isenta do impôsto de vendas e consignações, que lhe quer cobrar o fisco estadual. Acha que êsse 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, pôsto seja, como observou o saudoso Prof. Alcântara Machado, “de uso corrente e forma impecável”. Consagrou-a, por êsses tributos, o art. 11 da Constituição de 34, para significar, na opinião dos mais autorizados exegetas — ALCÂNTARA MACHADO, PONTES DE MIRANDA, TEMÍSTOCLES CAVALCANTI 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 acumulação que se vedava, mas a tributação provinda de duas origens — v. o artigo do Prof. ALCÂNTARA MACHADO, na *Revista 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 convir-lhe-ia a definição de TEMÍSTOCLES CAVALCANTI — “Dupla incidência de um mesmo impôsto 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 êsse elemento *causa* dão hoje os economistas, para fixação da identidade, especial relevância. V. PUGLIESE, *Instituzione di Diritto Finanziário*, pág. 98; MORSELI, *Corso*, pág. 184; ARENA, *Corso di Scienza delle Finanze*, 462 e outros.

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

Na hipótese, ainda que a mercadoria seja uma só — a erva-mate produzida no Estado de Mato Grosso — pode haver duas con-

tribuições: 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. Ressalvo, entretanto, a possibilidade do impetrante fazer sua defesa pelos meios ordinários na ação respectiva, porque talvez não se trate 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*.

O Sr. Ministro ÁBNER DE VASCONCELOS (Relator) — Sr. Presidente, a brilhante fundamentação do voto do 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 à mesma fonte, em mais de um impôsto, no caso ocorre um motivo de força 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. É um disfarce que mal-oculta o impedimento constitucional. Por isso, mantenho o voto de concessão da segurança impetrada.

O Sr. Ministro AFRÂNIO ANTÔNIO 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 vênia ao Sr. Ministro ÁBNER DE VASCONCELOS, retifico meu voto, acompanhando o Sr. Ministro MÁRIO GUIMARÃES.

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. Mi-

nistro-Relator informou que os sucessivos impostos que recaíram sobre a mercadoria alcançaram o limite máximo de 7%. Assim, entendendo que foi realmente violado o preceito constitucional.

O Sr. Ministro LUÍS GALLOTTI — Sr. Presidente, se o impôsto fôsse de exportação não haveria dúvidas: 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 sobre o produto.

O Sr. Ministro NÉLSON 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 LUÍS GALLOTTI — O voto do eminente Ministro, 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.

O Sr. Ministro RIBEIRO DA COSTA — Sr. Presidente, na 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. É assim, improcedente, conforme mostrou o Sr. Ministro MARIO GUIMARÃES. Acompanho S. Excia. *data venia* do Sr. Ministro-Relator.

O Sr. Ministro OROSIMBO NONATO — Sr. Presidente, concordo com o Sr. Ministro MÁRIO GUIMARÃES, *data venia* do Sr. Ministro-Relator.

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. Ministro-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.

ACÓRDÃO. Vistos, relatados e discutidos êstes autos de Recurso de Mandado de Segurança n.º 1.719, em que é recorrente a Cia. Mate Laranjeiras 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 taquígráficas; integrantes da presente decisão.

Custas *ex lege*. Distrito Federal, 1 de outubro de 1952. — JOSÉ LINHARES, Presidente. — NÉLSON HUNGRIA, Relator para o acórdão.