

**IMPOSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — LUGAR DA INCIDÊNCIA
— COBRANÇA ANTECIPADA**

— A antecipação da cobrança do imposto de vendas e consignações não ofende os preceitos constitucionais.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO PARANÁ

Cia. Fiat Lux de Fósforos de Segurança *versus* Estado do Paraná
Mandado de segurança nº 61 — Relator: Sr. Desembargador
ALCESTE RIBAS MACEDO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de mandado de segurança nº 61/64, de Curitiba, em que é impetrante a Cia. Fiat Lux de Fósforos de Segurança, contra ato do Exmo. Sr. Secretário da Fazenda do Estado: Acordam os juizes do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, em sessão plenária e sem discrepância de votos, conhecer, preliminarmente, do pedido, e, no mérito, denegar a segurança.

Assim decidem porque: 1º. Não procede, *data venia*, a preliminar de decadência

do direito da impetrante de requerer mandado de segurança argüida pelo ilustre Dr. Procurador-Geral do Estado. E não procede essa preliminar pelo fato de o prazo de cento e vinte dias fixado na lei para a impetração do *writ* não haver, na espécie dos autos, se escoado, devendo ser contado, não do dia 3 de março do corrente ano, data em que, pela manifestação da própria impetrante, consubstanciada na petição de fls., teria a mesma tomado conhecimento da exigência emanada da Secretaria da Fazenda sobre a cobrança do imposto de vendas e consignações, mas do

despacho do Exmo. Sr. Secretário da Fazenda que indeferiu a pretensão da impetrante de obter isenção de pagamento do referido impôsto, datado de 8 de agosto de 1964. Só dessa data é que começou a fluir o prazo para a impetração do mandado, que foi protocolado neste egrégio Tribunal no dia 22 de setembro p. passado, rigorosamente, portanto, dentro do prazo legal.

Esclareça-se ao ensejo, que a Secretaria da Fazenda, ao baixar a Instrução nº 13, de 21 de fevereiro de 1963, com base na Lei nº 4.299, de 23 de dezembro de 1963, em sentido interpretativo, fêz consignar: "Art. 2º. Na venda e consignaçoão de mercadoria, produto agrícola, pecuário ou extrativo realizada fora do território do Estado do Paraná e antecedida de transferência dessa mesma mercadoria desta para outra unidade federada a fim de formar *stock* em estabelecimento comercial da mesma pessoa jurídica ou física do transferente, o I.V.C. é aqui devido e deve ser cobrado. Art. 3º. Na venda ou consignaçoão de mercadorias não especificadas no art. 2º, desta instrução, realizada fora do Estado do Paraná e antecedida de transferência de produtos desta para outra unidade federada a fim de formar *stock* em estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou física do transferente, o I.V.C. não é devido a ste Estado. Parágrafo único. A fim de que a transferência seja livre de tributação, na forma prevista neste artigo, a firma interessada deverá requerer ao Secretário da Fazenda o reconhecimento da situação, juntando ao pedido, documento que prevê a existência legal e funcionamento regular no mercado do destino do estabelecimento da mesma pessoa jurídica do transferente."

Ora, a impetrante, que até então não vinha pagando ao Estado do Paraná o impôsto de vendas e consignaçoões, acobertada que estava por um mandado de segurança concedido pelo Excelso Pretório, ainda no regime da Lei nº 915, que lhe assegurava a isenção do tributo, requereu, na forma da mencionada instrução, ao Exmo. Sr. Secretário da Fazenda, o reconhecimento daquela situação. Esse pedido,

entretanto, foi indeferido por despacho datado de 6 de agosto de 1964. Assim, o ato impugnado, dito violador do direito líquido e certo da impetrante, é o despacho de 6 de agosto do corrente ano, que negou o reconhecimento da isenção defendida pela impetrante, data em que começou a fluir o prazo para a impetração do mandado, e não a de 6 de março de 1964, quando, como pretende a douta Procuradoria-Geral, a impetrante requereu o reconhecimento da isenção tributária. Diga-se, em remate ao assunto, que a impetrante não pleiteou junto ao Exmo. Sr. Secretário da Fazenda que "não mais fôsse cobrado o impôsto de vendas e consignaçoões pelas remessas de palitos e lâminas", uma vez que, até então, ela não vinha pagando, como ficou dito, tal tributo; postulou, sim; para que lhe fôsse reconhecido o direito à isenção que já gozava face à Lei nº 915, situação que entendia inalterada com o advento da Lei nº 4.299, de 23 de dezembro de 1963, que deu margem à expedição da Instrução nº 13, antes citada.

2º. Conforme dispõe o art. 19, nº IV, da Constituição federal, o "impôsto de vendas e consignaçoões" é da competência dos Estados, envolvendo não apenas as operações efetuadas pelo comerciante, mas as do produtor e do industrial, com exclusão expressamente declarada do pequeno produtor, quanto à primeira operação.

"No Brasil, o regime adotado é o da incidência múltipla: tributam-se tôdas as operações de venda ou consignaçoão por que passa o produto, desde o produtor até chegar ao consumidor final". "Não é, entretanto, tôda e qualquer venda ou consignaçoão que se sujeita ao tributo. Em primeiro lugar há que se restringir essas operações àquelas que forem praticadas por comerciantes, produtores ou industriais, por isso que a própria Constituição federal, em seu art. 19, nº IV, atribuindo o impôsto aos Estados-membros, limitou a sua incidência às operações efetuadas por aquelas três classes de pessoas: comerciantes, produtores e industriais. Além dessa restrição em razão da pessoa do vendedor, outras existem em razão da operação, ou dos pro-

dados ou mercadorias vendidos ou consignados" (Luiz Mégala, "Imposto sobre vendas e consignações", in *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, volume 25/235).

Em regra, o imposto é devido ao Estado em que se efetuou a operação de venda ou consignação, mas existem as exceções contidas na Lei federal nº 4.299, de 23 de dezembro de 1963, que procurou dirimir dúvidas suscitadas na cobrança do imposto, quando as transações envolverem mais de um Estado.

Assim é que o § 1º do art. 1º, dispõe: "Considera-se lugar de operação aquele onde se encontrar a mercadoria na ocasião da venda ou consignação. Quando o objeto do contrato for produto agrícola, pecuário ou extrativo, sobre a operação de venda ou consignação para fora do Estado incidirá a tributação do Estado em que foi produzida a coisa vendida ou consignada". Anote-se que o Decreto-Lei nº 915, que foi revogado pela atual Lei nº 4.299, dispunha diversamente, considerando lugar da operação aquele em que tivesse sede e estabelecimento do vendedor ou consignante, fosse matriz, filial, sucursal ou representante, com depósito a seu cargo das mercadorias vendidas ou consignadas, salvo quando se tratasse de venda efetuada diretamente pelo próprio fabricante ou produtor, caso em que o lugar da operação seria aquele onde fosse fabricada ou produzida a mercadoria.

O objetivo da Lei nº 4.299, como o fora do Decreto-Lei nº 915, é sem dúvida, de favorecer os Estados produtores. Com efeito, os debates que se travaram no Congresso quando da discussão da matéria, colocam em relêvo a intenção do legislador. Na Comissão de Economia do Senado Federal, o Sr. Sérgio Marinho, relator, fez sentir em seu parecer: "O presente projeto visa disciplinar os últimos equívocos da interpretação que ainda perduram e sérios prejuízos freqüentemente ocasionam aos Estados, ao comércio e à indústria. As disposições contidas no projeto revestem-se, ainda, de alto interesse para o país, garantem um sempre oportuno princípio de igualdade de participação equa-

nime de riqueza nacional, tanto a Estados da Federação onde estão concentradas as indústrias, como a Estados consumidores dos produtos dessas indústrias. Afinal, se algumas regiões do país consomem produtos industriais originários de outra zona do território pátrio, não é justo que esse consumo favoreça, com exclusividade, o erário estadual das regiões onde estão as indústrias. E nem será justo, que uma bitributação incida sobre esses produtos. O que mais importante existe a considerar é o processo econômico nacional. Dentro desse processo a cada região do país, a cada parcela da população brasileira, cabe determinado tipo de participação, sem que a natureza dessa participação deva ou possa intervir negativamente nos rendimentos tributários que a atual estrutura fiscal reserva a cada Estado, se a sua economia é agrícola ou industrial. Não é possível continuarmos falando em desenvolvimento econômico, em elevação do nível de vida das populações, se essas populações em quase todo o país pagam — consumindo produtos industriais — um tributo que vai apenas beneficiar os cofres de outros Estados da Federação."

E na comissão de Finanças, acentuou o Sr. Argemiro Figueiredo, também relator: "esses parágrafos — refere-se ao art. 1º e seus parágrafos do projeto do qual resultou a Lei nº 4.299 — afastam as possibilidades de litígios entre os Estados Membros, e resguardam os melhores princípios de ordem econômica e tributária entre as unidades federativas. Realmente, é agressivo a uma boa política federativa, admitir que um Estado prospere e enriqueça com o sacrificio de outros. Se os produtos agrícolas, pecuários ou extrativos são produzidos em um Estado a este deve caber o direito ao tributo no momento em que são os mesmos vendidos ou consignados, mesmo que tenham sofrido, em qualquer outro Estado onde estiverem, beneficiamento, liga ou manipulação que lhes altere a natureza. O projeto visa amparar os Estados pobres da União: os Estados não industrializados que estão sendo espoliados nas suas legítimas aspirações de progresso e industrialização. Preteridos de tributar mercadorias produzidas em seu

próprio território, pelo braço dos seus próprios habitantes, e tudo em benefício dos Estados ricos e industrializados, para onde são deslocadas as mercadorias sob pretexto de formar estoques em filiais ou sucursais e assim impedir a arrecadação do tributo pelos Estados produtores”.

É bem verdade que a impetrante alega que se acha garantida com o mandado de segurança que lhe concedeu o colendo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual “as remessas de matérias-primas de sua produção ou as adquiridas a terceiros e remetidas às suas próprias fábricas exclusivamente destinadas a transformação em produtos em face de fabricação como palitos de fósforos, com exclusiva destinação para fabrico industrial, àquelas mesmas fábricas da Cia. Fiat Lux de Fósforos de Segurança e as remessas de resíduos, embalagens ou maquinarias para consêrto ou simples transferência entre vários estabelecimentos de uma só pessoa jurídica não sendo destinados a formar estoques nem para venda, não podem ser tributados, quer através do impôsto de vendas e consignações mercantis, por não haver operação incidente, quer pela taxa do sêlo de 3% *ad valorem*.”

Esclareça-se, contudo, que êsse entendimento do Pretório Excelso foi firmado quando do exame da matéria frente ao revogado Decreto-Lei nº 915, de 1938, que, na verdade, isentava tais operações de pagamento do impôsto de vendas e consignações.

A Lei nº 4.299, de 23 de dezembro de 1963, porém, trouxe inovações de alto alcance econômico, visando beneficiar, como ficou ressaltado dos pareceres dos eminentes relatores da matéria na Câmara Alta, os Estados produtores, justificando plenamente a incidência do impôsto reclamado pelo Estado do Paraná à impetrante.

Destarte, o ato impugnado não pode ser considerado como de rebeldia ao venerando julgado do Supremo Tribunal Federal, pois, revogado o Decreto-Lei nº 915, que serviu de suporte à concessão do mandado em favor da impetrante, por outra lei, a de nº 4.299, de que alterou suôs-

tancialmente o fator de incidência do impôsto e, também, o conceito de competência ou do lugar de pagamento, extinguiu-se, de conseqüência, dita garantia.

Sustenta a impetrante que a remessa de lâminas e palitos inacabados às suas fábricas localizadas em outros Estados, não pode ser considerada operação mercantil de venda ou consignação, sendo absurdo pretender-se considerar tais lâminas e palitos inacabados produtos extrativos, vez que se trata de produtos semimanufaturados, por haverem sofrido operações físicas e mecânicas. Qualifica a impetrante êsses palitos e lâminas de produtos intermediários, cuja forma primitiva resultou alterada, devendo, por isso, ser considerados produtos industriais. Para comprovar suas assertivas exhibe a impetrante um laudo do Instituto de Biologia e Pesquisas Tecnológicas do Estado do Paraná, em o qual se declara que “não se pode considerar as porções constitutivas da caixa ou sejam as lâminas destinadas a confecções de gaveta nas suas partes laterais e fundo e a da cobertura externa da caixa, bem como os palitos, produtos extrativos e sim produtos intermediários na fabricação de uma determinada manufatura, semi-industrializados com relação a esta, mas que já sofreram, desde a matéria-prima original uma série de operações, principalmente mecânicas, que lhes alterou a forma primitiva, devendo-se, por conseguinte, considerá-los produtos industriais”.

Acontece, entretanto, que a autoridade acioimada de coatora também exibiu um laudo, do Centro de Pesquisas Tecnológicas da Escola de Engenharia da Universidade do Paraná, cujos peritos afirmam enfaticamente: “que as lâminas de madeira, convenientemente preparadas para a fabricação de caixas de qualquer espécie, bem como os palitos destinados à fabricação de fósforos, constituem produtos de origem extrativa”.

Por aí se vê que o conceito de produto extrativo ou industrial, embora técnico, não é, como assevera a impetrante, acessível de pronto, nem é público e notório, independentemente de prova. Trata-se, não há negar,

de questões de alta indagação, tanto assim que ilustres e capacitados peritos, solicitados a opinar, chegaram a conclusões diametralmente opostas.

É errônea, *data venia*, a concepção da impetrante de que o que é técnico é acessível de pronto, é público e notório, independentemente de prova. Convenhamos que os fenômenos científicos independam de prova porque fatais, imutáveis e constantes. Ninguém contesta, por exemplo, que a água gela a uma temperatura de zero grau, em qualquer condição de tempo e lugar. Ninguém nega também a veracidade da lei da atração universal, ou de que com a reunião do oxigênio e do hidrogênio em determinadas quantidades há a produção da água. Dizer-se, porém, que a qualificação de extrativo ou industrial de determinado produto, por se tratar de conceito técnico, independe de prova, é inteiramente desarrazoado. Haja vista as conclusões dispares a que chegaram os doutos peritos quanto à classificação das lâminas de madeira e dos palitos de fósforos inacabados como produtos extrativos ou industriais.

Ora, se a questão de saber se as lâminas de madeira e os palitos de fósforos inacabados são ou não produtos extrativos é controversa, ela somente poderia ser deslindada através de um lauto desempassador, subscrito por peritos outros. Resulta evidente, pois, a exigência de matéria de fato, cuja elucidação envolve questão de alta indagação, insuscetível de ser apreciada no âmbito acabado do mandado de segurança. É tranqüilo, aliás, o entendimento da jurisprudência e da doutrina nesse sentido, uma vez que, na verdade, "o mandado de segurança não serve para resolver questões de alta indagação, em que há controversia sobre matéria de fato e que depende de maior exame de prova", e mais "não se compadece com a índole do mandado de segurança a apreciação de questões de alta indagação" (Acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, respectivamente, in *Dicionário de Jurisprudência no Mandado de Segurança*, de Tito Galvão Filho, pág. 223). Castro Nunes assevera em sua obra *Do mandado de Segurança*,

pazes de gerar a incerteza ou iliquidez de págs. 86 e 87: "as dúvidas fundadas, cadireito, são aquelas que não podem ser eliminadas de pronto, sem provas complementares, inadmissíveis no mandado de segurança". Ainda: "a questão controvertida que, de modo absoluto, pode excluir o mandado de segurança é a questão de fato."

Alega a impetrante que a incidência do imposto é sobre negócio jurídico: não pela qualidade da coisa; sim pela operação de que é objeto. Certo, o suporte fático do imposto de vendas e consignações, como a própria denominação está a indicar, repousa, precisamente, na operação de venda ou consignação do produto. Acontece, contudo, que a Lei federal nº 4.299, sem alterar o conceito do imposto em causa, fixou normas de competência, admitindo, nos casos que especifica, a cobrança antecipada do imposto, que continua a incidir sobre a operação de venda ou consignação, embora futura. Desde que o imposto seja pago, antecipadamente, ao Estado do Paraná, pela remessa do produto para fora do seu território, não haverá outra incidência desse mesmo imposto no lugar do destino. Essa é, aliás, a inteligência adotada pela cúpula fazendária dos Estados que participaram das reuniões de São Paulo e Florianópolis.

A antecipação da cobrança do imposto não fere disposição constitucional alguma, já que não se trata de imposto de barreira, cuja tributação, pelos Estados membros, é expressamente vedada pelo art. 17 da nossa Lei Maior. Não é pela remessa propriamente dita do produto para outro Estado que o imposto é devido, insista-se: é pela operação futura de venda ou consignação.

O Dr. Eurico de Andrade Azevedo, 33º Promotor Público da Capital do Estado de São Paulo, em elucidativo parecer que emitiu sobre a matéria, que foi estampado no jornal *O Estado de São Paulo*, de 8 de novembro de 1964, salienta: "A incidência do imposto de vendas e consignações foi alterada pela Lei federal nº 4.299 de 23 de dezembro de 1963, que objetivou, segundo os debates travados no Congresso, favorecer os Estados produtores das mercadorias agrícolas, pecuárias e extrativas,

e os Estados consumidores dos produtos manufaturados". Depois de transcrever o texto da lei, prossegue S. Exa.: "Afirma a lei como princípio geral, que o imposto é devido no lugar da operação, assim considerado aquêle em que se encontra a mercadoria no momento da venda ou consignação. Todavia, sofre exceção para os produtos primários agrícolas, pecuários e extrativos, quando o imposto seria devido ao Estado produtor, mesmo que a mercadoria se encontrasse fora do seu território. A redação da segunda parte do § 1º é bastante defeituosa ao "dizer sobre a operação de venda ou consignação para fora do Estado, dando a impressão de que se refere à venda direta para revendedor ou consumidor de outra unidade da Federação. Mas, se assim fôsse, desnecessária a ressalva, visto que a regra a ser observada seria a genérica, contida na primeira parte do parágrafo. O preceito, portanto, quer se referir à primeira venda dos produtos transferidos. A mercadoria é remetida para outro Estado e ali vendida, mas o imposto deve ser pago no Estado produtor, desde que se trate de produto agrícola, pecuário ou extrativo. Após aludir ter sido esse o entendimento geral do dispositivo, manifestado pelos secretários da Fazenda de vários Estados, reunidos este ano em São Paulo se cuidarem do imposto sobre vendas e consignações, acrescenta o parecer ter sido esse igualmente o motivo da expedição do Decreto nº 43.076, de 20 de fevereiro de 1964, que regulamentou a forma de cobrança do tributo mencionado em face da nova lei federal, dispondo: "Art. 1º. O imposto sobre vendas e consignações, sem prejuízo das demais hipóteses previstas na legislação vigente, será devido sempre que, neste Estado, se encontrarem as mercadorias por ocasião de venda ou consignação — § 1º. Nas vendas e consignações para fora do Estado, realizados com produtos agrícolas, pecuários ou extrativos, de origem paulista e precedidos de remessa para filial ou representante do vendedor ou consignador em outro Estado da Federação, o imposto será pago adiantadamente, por ocasião da remessa". Realmente — conclui o parecer — a fórmula encontrada foi a única compatível com a fiscalização

de pagamento do imposto sobre vendas e consignações e o respeito devido à autonomia dos Estados. Assim, o tributo deve ser recolhido pelo Estado onde se efetiva a operação, menos no caso dos produtos agrícolas, pecuários e extrativos, quando então deverá ser recolhido antecipadamente, pelo Estado produtor, por ocasião da remessa para fora do seu território".

A nosso ver, sem embargo da opinião dispare dos peritos que subscreveram os autos de fls. e fls., as lâminas para a fabricação de caixas de fósforos e os palitos inacabados que a impetrante remete para suas fábricas situadas em outros Estados, devem ser considerados produtos extrativos. E isto porque, consoante fez sentir a douta Procuradoria-Geral do Estado, a lei não se refere a matéria extrativa, mas sim a produto extrativo. Produto, quando empregado como substantivo, designa a produção ou a coisa produzida (cf. Moraes, *Dicionário da Língua Portuguesa*, ed. de 1813, vol. II, pág. 508), ou ainda o que é obtido com o concurso de trabalho humano. Extrativo quer dizer relativo a extração (cf. Laudelino Freire, *Grande e Novíssimo Dicionário da Língua Portuguesa*, vol. III, pág. 2.461), entendido como tal, o ato de tirar, de arrancar ou de levar para fora. Produto extrativo significa, portanto, a coisa obtida com a matéria, e que se extraiu da natureza, conceito dentro do qual, evidentemente, se inclui a madeira compensada e, com sobras de razões, os palitos inacabados. É indiferente, que, para a obtenção da mercadoria em aprêço haja necessidade de um processo de industrialização primária. Isto sucede com quase todos os produtos pecuários, agrícolas e extrativos antes de serem vendidos, e nem por isso altera-se a sua classificação, mantida que ficam as suas características essenciais. Não há confundir a industrialização primária com a especificação prevista no art. 611 do Código Civil: esta importa na transformação da coisa em nôvo bem jurídico; aquela, apenas coloca a matéria em condições de ser utilizada, sem modificar-lhe a espécie (Parecer emitido nos autos de mandado de segurança ns. 69-64, de Curitiba).

O Supremo Tribunal Federal, no recurso de mandado de segurança nº 6.322, do Paraná, citado nas informações da requerida, em que foi relator o eminente Min. Luis Gallotti, acentuou: "o simples beneficiamento de café não se considera operação industrial que permita classificar o beneficiador como produtor ou fabricante".

Diga-se, em remate, que a intenção do legislador de proteger os Estados produtores está perfeitamente delineada no próprio corpo da Lei federal nº 4.299, bastando atentar, para êsse convencimento, para o § 2º do art. 1º, que estatui: "no caso de venda ou consignação de produtos agrícolas, pecuários ou extrativos destinados à exportação para o exterior, o imposto será devido exclusivamente ao Estado de que se originaram, mesmo que tais

produtos sofram, no Estado de que forem exportados, beneficiamento, liga ou manipulação que lhes não altere a natureza". O conceito é, *mutatis mutandis*, o mesmo.

Não há, portanto, na espécie, direito algum da impetrante que tivesse sido violado, notadamente liquido e certo, suscetível de ser amparado pela via excepcional do mandado de segurança.

Curitiba, 4 de dezembro de 1964 — Antônio F. F. da Costa, pres. — Alceste Ribas Macedo, relator — Ernani Guarita Cartaxo — Segismundo Gradowski — Aprígio Cordeiro — Fabrício de Mello — Francisco de Paula Xavier Filho — Pacheco Júnior — Jairo Campos — Izidoro João Brzezinski — Alcino Souza — J. Oliveira Sobrinho — Heliantho Camargo.