

## IMPÔSTO SÔBRE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

— O imposto de exportação visa não à alienação da mercadoria, mas ao seu envio para fora do país.

— Efetuada a venda ou consignação no Estado, tem êle o direito de cobrar o imposto de vendas e consignações, não sendo a posterior exportação que acarrete a isenção do tributo.

— Se a mercadoria vendida segue para o exterior, além da compra e venda, dar-se-á a exportação, cumprindo aos interessados o pagamento do imposto de vendas e consignações e o de exportação, se o Estado adotou êsse último imposto.

### TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Estado de São Paulo *versus* Almeida Prado S. A.

Agravo de petição n.º 64.780 — Relator: Sr. Desembargador

JUÁREZ BEZERRA

#### ACÓRDÃO

Acordam, em Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça de São Paulo, por votação unânime, adotado o relatório de fls., neste processo de recurso oficial, e de agravo de petição n.º 64.780, da comarca de São Paulo, em que são recorrentes o Juízo *ex-officio*

e a Fazenda do Estado, e é recorrida Almeida Prado S/A., Comissária Exportadora, dar provimento a ambos os recursos.

Custas pela recorrida.

1 — A sentença de fls. negou a segurança.

Tendo agravado de petição a imetrante, na resposta de fls., o Dr. Juiz

de Direito reformou a decisão, concedendo a segurança e recorrendo de officio.

A Fazenda do Estado requereu, então, com fundamento no art. 848, parágrafo único, e 847, § 7.º do Código de Processo Civil, que fôsem apresentados os autos a êste egrégio Tribunal de Justiça para conhecer do recurso como interposto por ela.

2 — Na conformidade do art. 19 da Constituição federal de 18 de setembro de 1946, é da competência dos Estados a decretação assim do impôsto de vendas e consignações (n.º IV), como também do de exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro (n.º V).

Tôdas as Constituições Republicanas consignaram o impôsto de exportação (Constituição federal, de 24 de fevereiro de 1891, art. 9.º, n.º I e art. 9.º, § 2.º; Constituição federal de 16 de julho de 1934, art. 8.º, n. I, f; Carta Constitucional, de 10 de novembro de 1937, art. 23, n.º I, e).

O impôsto de vendas e consignações foi criado pela Constituição de 1934, art. 8.º, n.º I, e, dispondo o § 2.º do citado art. 8.º: “O impôsto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos”.

A norma do § 2.º, do art. 8.º, foi reproduzida pelo art. 23, § 1.º da Carta Constitucional, de 10 de novembro de 1937.

O art. 19, § 5.º, da Constituição de 1946 repete: “O impôsto sôbre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino”.

A lei estadual n.º 2.485, de 16 de dezembro de 1935, que modificou o sistema tributário do Estado, suprimiu o impôsto de exportação (art. 1.º, n.º I), e instituiu o sôbre vendas e consignações (art. 2.º, n.º I).

Data daí, a existência, no Estado de São Paulo, do impôsto de vendas e consignações.

Almeida Prado S/A. Comissária Exportadora impetra o presente mandado de segurança, a fim de que se lhe “permita exercer livremente o seu direito

líquido e certo de despachar, pelo pôrto de Santos, com destino ao exterior, independentemente do pagamento dos 3% que, a título de impôsto de vendas e consignações, lhe exige o Fisco Estadual, pela sua Recebedoria de Rendas daquela cidade, cafés de produção do Estado do Paraná, adquiridos pela impetrante e em trânsito por Santos como objeto de comércio de exportação que a impetrante exerce” (fls.).

Nas suas informações, dizem o Diretor da Recebedoria de Rendas em Santos e o Chefe do Serviço Portuário de Santos: “Quanto ao mérito, o abaixo assinado tem a dizer que o impôsto cobrado dos exportadores é o de vendas e consignações, exigido pelo decreto n.º 22.022, de 31 de janeiro de 1953, livro I, em seu art. 9.º, item n.º I, n.º II, alínea c e arts. 47 e 49 do mesmo livro. Não é impôsto de exportação, tributo não cogitado na sistemática fiscal do Estado de São Paulo. Como impôsto de vendas e consignações, recai sôbre as vendas que o comerciante exportador realiza em território do Estado, de mercadorias com destino a praça estrangeira. O fato de êle ser exigido da exportação é em virtude da propiciação da época oportuna para a verificação exata de tôdas as transações efetuadas. Não é de confundir-se época de arrecadação com natureza do tributo em razão da época. É impôsto de vendas e consignações, o cobrado na exportação e não pela exportação. A razão da incidência não é a saída da mercadoria para o estrangeiro, mas a venda da mercadoria que vai para o estrangeiro”.

A impetrante comprou partidas de café no Paraná, transportou-as para Santos onde armazenou e vendeu-as a firmas estabelecidas no estrangeiro com a cláusula “FOB”.

Deparam-se, contratos de compra e venda perfeitos, fazendo-se a tradição da mercadoria em Santos, na forma dos arts. 191 e 199 do Código Comercial.

Nessas condições, cabia ao Estado receber, sôbre as compras e vendas, o impôsto de vendas e consignações.

Na espécie, houve dois atos sucessivos:

- a) a compra e venda da coisa;
- b) a sua remessa para o exterior.

Não se trata meramente de partidas de café do Estado do Paraná, nêlê vendidas e em trânsito, pelo pôrto de Santos, para país estrangeiro. A impetrante revendeu café para exportação.

Venda e exportação são operações distintas.

O conceito de exportação não abrange necessariamente o de venda. O dono da mercadoria pode enviá-la a um país estrangeiro, em seu nome, dando-lhe aí a destinação que lhe aprouver. E pode, até, acontecer que o dono seja o próprio produtor. Haverá, destarte, absoluta exclusão da idéia de compra e venda.

Exportação — di-lo J. Ferreira Borges, *Dicionário Jurídico Comercial*, 2.<sup>a</sup> ed., Pôrto, Tip. de Sebastião Pereira, 1856, pág. 157: “é o ato de levar fazendas nossas para fora; é o comércio que se faz na saca de gêneros do nosso país para o estrangeiro”.

Comentando o art. 9.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> I, da Constituição federal de 1891, expõe João Barbalho (*Constituição Federal Brasileira*, 2.<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro, F. Briguet & Cia., Editôres, 1924, pág. 52) que a exportação “deve aqui ser reiterada na acepção de saída, do país para o estrangeiro, de produtos e efeitos mercantis”.

Traduz-se ela na “ação de enviar mercadorias para fora do país”. (L. Sousa Gomes, *Dicionário Econômico Comercial e Financeiro*, 2.<sup>a</sup> ed., 1942, Irmãos Pongetti, Editôres, Rio de Janeiro, pág. 124).

Define-a o *Vocabulaire Juridique de Henri Capitant*, Paris, *Les Presses Universitaires de France*, 1936, pág. 244: “Sortie du territoire national de toute marchandise ou denrée. Tout produit exporté, même lorsqu’il est exempt de droits à la sortie, doit être conduit au bureau de sortie des douanes, quand il y a exportation par terre, ou faire l’object d’une déclaration de détail, quand il y a exportation par mer”.

Segundo Guilherme Cabanellas, *Dicc. de Derecho Usual*, 1.<sup>a</sup> ed., Buenos Aires,

1946, pág. 227: “La extracción de géneros de un país para llevarlos a otro. Derechos de exportación son los que percibe un Estado en concepto de la autorización que concede para dicha salida de productos al exterior, los que se hacen efectivos por medio de las aduanas”.

No conteúdo de exportação não se encerra a idéia de compra e venda, fato que pode anteceder a ela ou inexistir.

A Carta Régia de 28 de janeiro de 1809, que abriu os portos do Brasil ao comércio estrangeiro, é havida como a primeira lei aduaneira do Brasil.

Ordena o seu art. 2.<sup>o</sup> “que não só os meus vassallos, mas também os sobre-ditos estrangeiros, possam exportar para os portos, que bem lhes parecer, a benefício do Comércio e Agricultura, que tanto desejo promover, todos e quaisquer gêneros e produções coloniais, à exceção do pau brasil, ou outros notôriamente estancados, pagando por saída, os mesmos direitos já estabelecidos nas respectivas capitánias, ficando, entretanto, como em suspenso e sem vigor, tôdas as leis, Cartas Régias, outras ordens que até aqui proibiram neste Estado do Brasil, o recíproco comércio e navegação entre entre os meus vassallos e estrangeiros”.

O impôsto de exportação vem a ser meramente um “direito por saída”, ou “direito de saída”, como é designado no Alvará de 25 de abril de 1818, e leis posteriores.

Embora, com a proclamação da República tenha sido transferido aos Estados, não perdeu o seu caráter aduaneiro.

Consoante J. P. da Veiga Filho (*Manual da Ciência das Finanças*, 2.<sup>a</sup> ed., São Paulo, Espindola & Cia., 1906, § 53, pág. 140): “Impostos de exportação ou direitos de saída são, conforme as leis fiscaes, aquêles que incidem o valor das mercadorias exportadas, fixado na pauta semanal ou arbitrariamente na forma estabelecida para o despacho *ad valorem*, sob as razões estabelecidas”.

Mais incisivamente anota De Plácido e Silva (*Noções de Finanças e Direito*

*Fiscal*, 2.<sup>a</sup> ed., Editôra Guairá Ltda., Curitiba, São Paulo—Rio, s/d., cap. VIII, n.º 188, pag. 483): “Os impostos de exportação incidem sôbre as mercadorias produzidas ou beneficiadas no país e destinadas aos países estrangeiros”.

Envolve o impôsto de exportação autorização para a saída de mercadorias do Brasil. Incide na passagem da mercadoria pelas fronteiras do país.

Sob certo aspecto, apresenta caráter social, contribuindo para o escoamento de determinados produtos que ultrapassam as necessidades do país ou impedindo o êxodo dos que são imprescindíveis ao consumo interno.

Em suma, o impôsto de exportação visa não à alienação da mercadoria, mas ao seu envio para fora do país.

Se bem que condenado por redundar em benefício para o produtor estrangeiro e ônus para o produtor nacional, a verdade é que continua amparado por forma constitucional.

Em São Paulo, foi primeiramente regulado pelo Decreto n.º 6.250, de 21 de dezembro de 1898.

Em face, todavia, dos inconvenientes acima apontados, acabou por ser abolido, como já se declarou.

Fato gerador do impôsto é aquêlo do qual nasce o direito do Estado ao mesmo impôsto.

Desde que ocorra o fato gerador, surgem de um lado, o direito do Estado à percepção do impôsto, de outro lado, a obrigação do particular de pagar o tributo.

No impôsto de vendas e consignações, o fato gerador é a operação realizada da venda ou consignação.

O Decreto n.º 22.022, de 31 de janeiro de 1953, que consolida e regulamenta a legislação tributária do Estado, no Livro I, art. 1.º, ao conceituar o impôsto sôbre vendas e consignações se ateu ao mandamento constitucional: “O impôsto sôbre vendas e consignações efetuadas no Estado pelos comerciantes ou produtores, inclusive os industriais, criado pelo art. 2.º, da Lei n.º 2.485, de 16 de dezembro de 1935, será devido, sempre

que se realizar qualquer dessas operações, seja qual fôr a procedência, destino ou espécie dos produtos”.

Efetuada a venda ou consignação no Estado, tem êle o direito de cobrar o impôsto de vendas e consignações, não sendo a posterior exportação que acarrete a isenção do tributo.

Estranho ao contrato de compra e venda é o destino da mercadoria.

Se a mercadoria vendida segue para o exterior, além da compra e venda, dar-se-á a exportação, cumprindo aos interessados o pagamento do impôsto de vendas e consignações e o de exportação, se o Estado adotou êsse último impôsto.

Decidir que o impôsto mencionado não é devido quando o comprador é domiciliado no estrangeiro importa atentar duplamente contra a Constituição federal.

É desatendê-la, restringir o campo de incidência do impôsto, à hipótese de ser o comprador domiciliado no território brasileiro já que o poder tributário do Estado é amplo, nos têrmos do art. 19, n.º IV, da Lei Máxima.

É, semelhantemente, desatendê-la, incluir como elemento da tributação o destino da mercadoria, firmando-se a não incidência do impôsto no caso de ser esta remetida para o estrangeiro, contrariamente ao disposto no § V do referido art. 19 pelo qual o impôsto de vendas e consignações não permite distinção de destino.

Pretende-se filiar o impôsto de vendas e consignações ao de vendas mercantis.

O impôsto de vendas mercantis mergulha suas raízes na legislação fiscal do império porque era cobrado o pagamento do sêlo proporcional sôbre a fatura ou conta relacionadas no art. 219 do Código Comercial, de 1850.

O Decreto n.º 2.713, de 26 de dezembro de 1860, no art. 6.º, n.º XII, dispôs quanto ao pagamento do sêlo proporcional sôbre “as faturas ou contas de gêneros vendidos não reclamados no prazo legal, sendo assinadas pela parte”.

A incidência do sêlo proporcional sôbre faturas ou contas assinadas é consignada nas posteriores leis atinentes ao impôsto do sêlo (lei n.º 1.507, de 26 de setembro de 1867, art. 12 regulamento aprovado pelo decreto n.º 4.354, de 17 de abril de 1.869, art. 1.º, 1.ª classe; regulamento aprovado pelo decreto n.º 4.505, de 9 de abril de 1870, art. 1.º, 1.ª classe, e art. 19, § 1.º, n.º 5; regulamento aprovado pelo decreto n.º 7.540, de 15 de novembro de 1879, art. 1.º, 1.ª classe, art. 16, § 1.º, n.º 5; regulamento aprovado pelo decreto n.º 8.946, de 19 de maio de 1883, art. 17, § 1.º, n.º 7; tabela "A", § 1.º, n.º 4; regulamento aprovado pelo decreto n.º 1.264, de 11 de fevereiro de 1893, art. 17, § 1.º, n.º 8, tabela "A", § 1.º, n.º 5; regulamento aprovado pelo decreto n.º 2.573, de 3 de agosto de 1897, art. 17, § 1.º, n.º 9 e tabela "A", § 1.º, n.º 5; regulamento aprovado pelo decreto n.º 3.564, de 22 de janeiro de 1900, art. 19, § 1.º, n.º 9, e tabela "A", § 1.º, n.º 4; lei n.º 2.919, de 31 de dezembro de 1914, art. 1.º, n.º 29).

A Lei n.º 2.919, de 31 de dezembro de 1914, no art. 3.º, § 8.º, autorizou o Governo "a providenciar, em regulamento, de modo a tornar efetiva a cobrança do impôsto de sêlo proporcional a que estão sujeitas, pelo n.º 4, do § 1.º da tabela "A," do Decreto n.º 3.564, de 1900, as faturas ou contas assinadas (art. 219 do Código Commercial), podendo estabelecer que sejam as mesmas equiparadas às letras de câmbio e às notas promissórias (reguladas pela Lei n.º 2.044, de 31 de dezembro de 1908), assim como, que o impôsto seja igualmente cobrado sôbre a duplicata das mesmas faturas ou contas e que possam estas ser levadas a protesto pelo vendedor no caso de recusa pelo comprador de assinatura das duplicatas, instituindo, porém, neste caso, os necessários meios de defesa para êste".

Na conformidade da autorização aludida, foi baixado o Decreto n.º 11.527, de 17 de março de 1915, que aprovou o regulamento para a cobrança do sêlo

sôbre as faturas ou contas assinadas, o qual, a par das normas de caráter essencialmente tributário, consigna regras de direito privado atinentes à duplicata e triplicata. É o início da transformação do velho impôsto proporcional de sêlo sôbre faturas do impôsto de vendas mercantis.

Vêm, depois, as disposições da Lei n.º 3.966, de 25 de dezembro de 1919, tabela "A", § 1.º, n.º 4; regulamento aprovado pelo Decreto n.º 14.339, de 1.º de setembro de 1920, art. 11, § 2.º, n.º 7, art. 13, n.º 24, tabela "A", § 1.º, n.º 4.

A Lei n.º 4.625, de 31 de dezembro de 1922, art. 2.º, n.º X, autorizou o Presidente da República, a "cobrar o impôsto de sêlo proporcional sôbre as vendas mercantis, a prazo ou à vista, efetuadas dentro do país, podendo aplicar, no todo ou em parte, as disposições adotadas sôbre a matéria no 1.º Congresso das Associações Comerciais do Brasil, realizado nesta Capital, em 1922, ou outras que julgar convenientes, de modo a tornar obrigatória a assinatura pelos compradores".

Segue-se o regulamento para a fiscalização e cobrança do impôsto sôbre vendas mercantis baixado com o Decreto n.º 16.041, de 22 de maio de 1923, alterado pelo Decreto n.º 16.189, de 29 de outubro de 1923 e substituído pelo Decreto n.º 16.275 A, de 22 de dezembro de 1923.

Deparam-se também, quanto à matéria, a Lei n.º 4.984, de 31 de dezembro de 1925, art. 11, tabela "A", § 1.º, n.º 4, e art. 17; o Decreto n.º 17.538, de 10 de novembro de 1926, tabela "A", § 1.º, n.º 4; e o Decreto n.º 19.936, de 30 de abril de 1931, art. 7.º.

Afinal, com o Decreto n.º 22.061, de 9 de novembro de 1932, se expede regulamento que é acolhido pela Constituição federal de 16 de julho de 1934, que deu aos Estados a competência da decretação do impôsto de vendas e consignações.

Não se pode dizer que o impôsto de vendas e consignações seja o mesmo impôsto de vendas mercantis.

É um impôsto novo. Criando-o, a Constituição de 1934 extinguiu o que existia, da competência da União.

A legislação concernente ao impôsto de vendas mercantis o disciplinou, principalmente, em função da natureza jurídica da fatura e da duplicata, relegando a plano inferior as vendas à vista.

Teve em consideração, em qualquer caso, a conceituação e o amparo legal das vendas mercantis e a tessitura das relações entre o vendedor e o comprador.

Prova disso está na Lei n.º 187, de 15 de janeiro de 1936, publicada quando não mais vigia o impôsto de vendas mercantis e quando ao Congresso Nacional faltava competência para legislar sôbre o novo tributo de vendas e consignações. Eliminadas as poucas alusões ao extinto impôsto de vendas mercantis, repisa ela o Decreto n.º 22.061, de 9 de novembro de 1932, com as modificações que introduz.

O próprio constitucionalista Pontes de Miranda, cujo parecer a impetrante invoca em prol dos seus direitos, nos *Comentários à Constituição de 1934*, (tomo I, Editôra Guanabara, Rio de Janeiro, s/d., art. 8.º, pág. 327), em referência ao impôsto de vendas mercantis, sustenta: "Lendo-se o regulamento que o Decreto n.º 22.061 aprovou, verifica-se que não se trata do impôsto do art. 8.º, I, isto é, do impôsto de vendas e consignações". E acrescenta: "A União cobra-o como impôsto de sêlo, especial, em contratos regulados por lei federal e nos quais a União tem o fito de política jurídica, assaz complexo, que é o de regular e assegurar a boa-fé, a lisura dos negócios e a confiança nas vendas mercantis a prazo".

Do entrelaçamento de regras de direito público, e de direito privado, do objetivo de, dispondo sôbre o tributo, regular instrumento das vendas mercantis, resultou a condicionalidade do impôsto aos negócios efetuados entre o vendedor e comprador domiciliados no território brasileiro.

O impôsto de vendas e consignações, porém, não está jungido à restritiva

concepção do proscrito impôsto de vendas mercantis.

Ao regrá-lo, apreciará o Estado, apenas, o fato da compra e venda ou consignação. Abarcará êle quaisquer "vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores inclusive industriais", nos largos têrmos do art. 19, n.º IV, da Constituição federal, que, do tributo, apenas exime "a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual".

Se o impôsto recai sôbre certas vendas e não sôbre outras, deixa de ser uniforme.

Se, para a sua imposição, se acosta ao destino que chegue a ter a coisa vendida, deixa de haver indistinção de destino.

Mas, a verdade é que, observados os contornos esculpidos na Constituição, terá o Estado absoluta liberdade de tributar as vendas e consignações, de modo uniforme e sem distinção de procedência ou destino.

O impôsto de vendas e consignações oferece características próprias, despido dos preceitos relativos ao ato jurídico de vender ou consignar.

À sua órbita, fogem os mandamentos de direito privado.

Concerne unicamente à capacidade tributária do Estado sôbre a transferência de bens móveis.

Nêle só se divisa um aspecto: o tributário.

Diverge do de vendas mercantis, já pelos seus intuitos, já pela maior extensão do seu campo de incidência.

Compreende tanto os casos referidos no antigo impôsto de vendas mercantis, como, igualmente, outras mais e de forma diferente.

Nas malhas do impôsto de vendas e consignações são apanhados quer os vendedores comerciantes, quer os próprios produtores.

A competência do Estado, conferida pela Constituição federal para decretar os impostos de vendas e consignações e de exportação é concomitante e não simplesmente alternada.

Não seria de cogitar de bitributação que, segundo deflui do art. 21 da Constituição federal, de 1946, só seria possível se houvesse pluralidade de agentes.

Não se trataria, por igual, de um *bis in idem*, atenta a diversidade do fato gerador de cada um dos impostos. Sobre a mesma mercadoria podem incidir: pela venda, o imposto estadual de vendas e consignações; pela sua distribuição definitiva, o federal de consumo, e pela sua saída do país, o da exportação.

O momento escolhido pelo Estado para a cobrança não desnatura o imposto. Da mesma forma, o emprêgo da expressão exportador na legislação paulista não faz que o imposto de vendas e consignações se transmute em imposto de exportação.

O fato gerador do imposto é que o identifica.

Se o fato gerador é a operação da venda ou consignação, irretorquivelmente o imposto será de vendas e consignações e não de exportação.

Se se julgasse, que o imposto cobrado da impetrante pela Fazenda do Estado, é de exportação, ainda seria de negar o mandado de segurança, visto como há incerteza acêrca da procedência do café, se paranaense, se paulista, como se verifica do que consta de fls.

São Paulo, 10 de novembro de 1953.  
— *Davi Filho*, Presidente. — *Juarez Bezerra*, Relator. — *Euclides C. da Silveira*, de acôrdo com a seguinte declaração de voto:

A firma Almeida Prado S/A. Comissária Exportadora interpôs mandado de segurança contra a Fazenda do Estado, a fim de, *in verbis*, exercer livremente o seu direito líquido e certo de despachar, pelo pôrto de Santos, com destino ao exterior, independentemente do pagamento dos 3% que, a título de imposto de vendas e consignações lhe exige o Fisco estadual, pela sua Recebedoria de Rendas, daquela cidade, cafés de produção do Estado do Paraná, adquiridos pela impetrante e em trânsito por San-

tos, como objeto de comércio de exportação, que exerce (fls).

Esclarece ela que, ao pretender embarcar, naquele pôrto, cafés oriundos do Estado do Paraná, a Recebedoria de Rendas negou-lhe guia de embarque, sem que fôsse pago o imposto de vendas e consignações.

Sustenta que a exigência é ilegal, porquanto o imposto de vendas e consignações não é devido, na espécie, nem se poderia cogitar de imposto de exportação, porque êste não existe na legislação tributária do Estado de São Paulo. Argumenta ainda que, muito embora envolva uma operação de compra e venda, a exportação não é, para efeito da incidência tributária que aos Estados compete decretar, compra e venda, propriamente dita. Mesmo porque, de outro modo, haveria aí um *bis in idem*. E não o é, porquanto a compra e venda sobre a qual pode recair o imposto de vendas e consignações é somente aquela realizada “dentro do país”, entre comerciantes, industriais e produtores residentes no território nacional. Se o comprador reside no estrangeiro, o negócio passa a denominar-se, pura e simplesmente, exportação. Não é lícito, ao Estado, cobrar imposto de vendas e consignações sobre uma operação econômica distinta, como é a exportação, notadamente se não faz incidir sobre esta última qualquer tributo.

Em síntese, são êstes os principais argumentos da impetrante. Após acurado exame da controvérsia concluí, com o relator, que inexistiu um direito líquido e certo da impetrante, capaz de merecer amparo por via do mandado de segurança.

Preliminarmente, convém acentuar que grande parte da sua argumentação se estriba, em pressuposto que não está, em absoluto, devidamente comprovado, para coonestar a medida excepcional.

Diz ela que os cafés em questão são produtos paranaenses, de modo que sobre a sua exportação não é lícito ao Estado de São Paulo cobrar imposto de exportação, ainda que disfarçadamente

rotulado de vendas e consignações. Contudo, inexistente prova satisfatória de semelhante origem do produto. Que ela adquiriu cafés paranaenses, não há dúvida. Mas que sejam precisamente estes os cafés revendidos para o exterior é que não se pode afirmar, pois ocorrem sérias dúvidas a respeito, como bem advertiram o chefe do serviço portuário, a fls., e o Departamento Jurídico do Estado, a fls. Os cafés estiveram depositados num armazém de Santos, onde sofreram o processo regulamentar para a exportação. Pretenderam os representantes do Fisco estadual, fazer uma investigação nos serviços deste estabelecimento, mas os responsáveis a isto se opuseram, alegando que são os mesmos os interessados nas duas firmas. Os cafés foram preparados para a exportação como sendo produto paulista e não paranaense, como se afirma a fls. Nada disto foi contestado pela impetrante. Ora, bastaria este fato para se concluir pela inviabilidade do mandado de segurança, no caso concreto, pois o direito líquido e certo que se arroga demandaria comprovação de fatos substanciais.

Vejamos, porém, os demais argumentos acima sintetizados.

No que concerne a distinção entre compra e venda e exportação, o argumento da impetrante, aceito pela decisão agravada, talvez possa encontrar apoio no elemento histórico do imposto de vendas e consignações e no chamado princípio da territorialidade do tributo. Tese duvidosa, se bem que defensável. Todavia, choca-se de frente com o sistema adotado pela legislação fiscal em vigor no Estado de São Paulo. Com efeito, dispõe o art. 1.º, Livro I do Código de Impostos e Taxas, Decreto n.º 22.022, de 31 de janeiro de 1953: "O imposto sobre vendas e consignações efetuadas no Estado pelos comerciantes ou produtores, inclusive industriais, criados pelo art. 2.º da Lei n.º 2.485, de 16 de dezembro de 1935, será devido sempre que se realizar qualquer dessas

operações seja qual fôr a procedência, destino ou espécie dos produtos..."

E o art. 9.º, n.º I e II, b, prevendo exatamente o caso em tela, preceitua que o imposto será exigido: "nas vendas de mercadorias para o estrangeiro, efetuadas por comerciantes, industriais e produtores — por verba e pago pelo exportador, no ato da exibição, à repartição fiscal do lugar do embarque ou despacho da mercadoria, da "guia da expedição".

A regra é repetida noutros artigos, notadamente no 47.

Por aí, se verifica que, embora estrangeiro o comprador e destinada a mercadoria ao exterior, incidirá sempre o imposto sobre a transação da compra e venda realizada dentro do território paulista.

O sistema da legislação fiscal do Estado, portanto, é este: em se tratando de compra e venda de mercadoria destinada à exportação, tributa-se unicamente a transação da compra e venda, em si mesma, que é o fato gerador do imposto de vendas e consignações; e libera-se a saída do produto para o exterior, ou "a passagem da mercadoria pela fronteira política", que constitui o fato gerador do imposto de exportação. Vale dizer que a orientação legislativa estadual repudiou a conceituação teórica a que se arrima a impetrante, pois considera sempre a compra e venda, pura e simples para afeito da incidência do imposto, a transação efetuada entre nacional e estrangeiro, vendedor e comprador, e referente a produto que deva ser remetido para o exterior. Ora, semelhante orientação talvez possa merecer censura de ordem doutrinária, mas não encontra óbice de qualquer natureza, constitucional ou legal para sua existência e aplicação.

Não se vislumbre burla à Constituição federal, quando se trata de produto de outro Estado adquirido por firma comercial exportadora e sobre o qual não autorizaria o art. 19, n.º V, a cobrança do imposto de exportação. A lei considera, única e exclusivamente, a tran-

sação da compra e venda realizada dentro do território estadual. A circunstância subsequente, da saída para o exterior, é considerada tão-somente para o efeito de fixar a responsabilidade do exportador pelo pagamento do impôsto sôbre a compra e venda e indicar o momento que o pagamento será exigido.

Lícito seria ao Estado cobrar os dois impostos, de vendas e de exportação, em face do art. 19, n.º IV e V, da Constituição federal. Todavia, preferiu exigir apenas o primeiro, cujo fato gerador, como se disse, é a transação da compra e venda dispensando o outro, que é impôsto indireto sôbre a circulação da riqueza e tem como fato gerador a saída do produto para o exterior.

É manifesto o equívoco da impetrante, quando sustenta que o fato gerador do impôsto de exportação consiste na compra e venda, intrínseca do produto. Como ensina Rubens Gomes de Sousa, por ela mesma citado, o impôsto de exportação tem por fato gerador “a passagem da mercadoria pela fronteira política”. É um impôsto indireto sôbre a circulação, semelhante à alfândega. Impôsto sôbre os chamados “direitos de saída” do produto para o estrangeiro. Impôsto de saída de produção, no dizer de Pontes de Miranda. Assim, o ato anterior, da compra e venda, nada tem a ver com a conceituação de impôsto de exportação. Mesmo porque, de outro modo, haveria mesmo o *bis in idem* invocado pela impetrante. E é exatamente por isto, ou seja, porque os dois impostos não se confundem, quanto ao fato gerador, que a Constituição federal os distingue, atribuindo aos Estados competência para legislarem sôbre ambos, conjuntamente, e não alternadamente.

Insiste muito a impetrante no argumento extraído do que julga ser o verdadeiro conceito de exportação. Partindo do falso pressuposto de que exportação é não sômente a saída do produto para o exterior, como também e necessariamente a compra e venda anteriormente efetuada entre nacional e estrangeiro, conclui que o Fisco estadual pretende

exigir impôsto de vendas sôbre o ato da exportação, que é coisa diversa da compra e venda, pròpriamente dita, e sôbre a qual poderia incidir o tributo. Haveria, no caso, uma disfarçada cobrança, do impôsto de exportação, quando a lei fiscal não o exige.

A verdade, porém, é que no conceito de exportação não se compreende necessariamente, o elemento “compra e venda”, em que o comprador seja estrangeiro e o vendedor nacional. Pode muito bem haver exportação sem que haja compra e venda anterior, porquanto exportar nada mais significa senão fazer transportar produtos de um para outro país. Neste ponto, nem é preciso dizer mais do que disse o acórdão.

De todo o exposto, pode-se concluir que a controvérsia, uma vez colocada nos seus devidos têrmos, não tolera a confusão que se lhe pretende criar.

A Constituição federal atribui competência aos Estados para legislarem sôbre impostos de vendas e consignações e de exportação, impostos êstes que poderão ser exigidos cumulativamente ou conjuntamente, e não alternadamente. A lei fiscal do Estado de São Paulo não cogita do impôsto de exportação, limitando-se a exigir o de vendas e consignações “nas vendas de mercadorias para o estrangeiro efetuadas por comerciantes, industriais e produtores”, o impôsto que será pago pelo exportador. Poderia ela cobrar, também, o impôsto de exportação, que recai sôbre o ato subsequente da passagem do produto pela fronteira política, mas preferiu exigir um único impôsto, sob o título de vendas e consignações. Visou, assim, tão-somente o ato da compra e venda desprezando o imediato da saída, ou exportação. Se, histórica ou doutrinariamente, mais acertado seria considerar a hipótese como exportação, ao invés de compra e venda, nem por isso se concluirá, como fêz a impetrante, que esta simples questão de nomenclatura envolve uma ilegalidade violadora de direito líquido e certo, qual seja o de não pagar tributo algum.

Por êstes fundamentos e pelos que também dei provimento aos recursos. —  
foram aduzidos pelo ilustrado relator, *Alceu Cordeiro Fernandes.*

---