

IMPÔSTO SÔBRE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — REGIME DE COMPENSAÇÃO NA EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

— O valor da venda é, precisamente, o preço que o comprador pagou pela mercadoria. Nas vendas pelo sistema de compensação, o valor da mercadoria corresponde ao montante do crédito que se torna disponível no exterior e que deverá ser aplicado no pagamento da importação a ser efetuada pelo comerciante brasileiro.

— O impôsto sôbre vendas e consignações incide sôbre o preço da mercadoria. Este preço não poderá ser fixado arbitrariamente pelo Estado; é o convencionado entre o comprador e o vendedor.

PARECER

A lei estadual n.º 31, de 11 de dezembro de 1935, aboliu no Estado de Santa Catarina o impôsto sôbre movimento comercial e industrial e criou em substituição do impôsto abolido o sôbre vendas e consignações.

O art. 2.º da lei n.º 31 dispunha que o novo impôsto seria pago "por meio de selos adesivos, especiais à razão de 1/2 por cento ($\frac{1}{2}\%$) sôbre o valor das vendas e consignações efetuadas à vista ou a prazo, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos".

No regulamento do impôsto sôbre vendas e consignações (decreto estadual n.º 72, de 28-12-36, art. 2.º) se reproduz o disposto no art. 2.º da lei n.º 31 quanto à incidência do impôsto, ou que este incidirá sôbre o valor da venda ou consignação. O Governador do Estado de Santa Catarina baixou, em 22 de junho de 1951, o decreto n.º 14, em que se regulamentam a arrecadação e a fiscalização do impôsto sôbre vendas e consignações. O capítulo XV desse decreto, sob o título "Das vendas sob compensações", estabelece que: "Art. 23.

Nas vendas sob o sistema de compensação o impôsto será devido sôbre o valor comercial, que poderá ser apurado nas transações livres realizadas no mesmo dia ou no mais próximo.

§ 1.º Se umas e outras se efetivarem por preços diversos, o cálculo será feito levando-se em conta o excesso de despesas, se houver.

§ 2.º Nos casos pendentes ou omissos, o Secretário da Fazenda determinará o critério a ser observado".

No art. 24 do mesmo decreto se prescreve que, em relação às operações já efetivadas sob o sistema de compensação, o Estado poderá recolher a diferença entre o impôsto pago sôbre o valor da fatura e o calculado de acôrdo com o critério estabelecido no art. 23.

O regime de compensação pressupõe que haja no mesmo país um exportador e um importador. A importação, nesse regime, só é autorizada se a ela e para cobrir o seu custo no exterior, corresponde uma exportação destinada, precisamente, a criar no exterior um crédito equivalente ao débito a ser criado pela importação, de maneira que este

seja compensado por aquêle. O sistema de compensação, que coloca o importador na dependência do exportador, pois, somente pela transferência do crédito que este cria em seu favor, poderá aquêle importar a mercadoria do seu comércio, dá lugar a que o exportador exija do importador um prêmio ou um ágio sobre o crédito que ele irá criar no exterior e somente por conta do qual poderá ser autorizada a importação. O que pretende o Estado de Santa Catarina é que o ágio que o exportador brasileiro recebe do importador brasileiro seja imputada no preço ou no valor da mercadoria exportada e que, assim o imposto sobre vendas e consignações incida não sobre o preço pelo qual a mercadoria foi vendida no exterior, mas sobre o preço pago por ela pelo seu importador no estrangeiro, acrescido do ágio ou do prêmio recebido do importador brasileiro ao qual o exportador transfere o crédito por ele criado no exterior mediante a exportação efetuada.

Ora, a lei estadual n.º 31, de 11 de dezembro de 1935, ao instituir no Estado de Santa Catarina o imposto sobre vendas e consignações, prescreve que o mesmo incidirá sobre o valor das vendas e consignações feitas a quaisquer compradores e consignatários.

O valor da venda é, precisamente, o preço que o comprador pagou pela mercadoria. Nas vendas pelo sistema de compensação, o valor da mercadoria corresponde ao montante do crédito que se torna disponível no exterior e que deverá ser aplicado no pagamento da importação a ser efetuada pelo comerciante brasileiro, com que o exportador se apresenta na Carteira de Importação e Exportação para lhe garantir o suprimento dos fundos necessários à importação. Há no sistema de compensação uma operação dupla: do exportador brasileiro com o importador no estrangeiro, e que é a venda da mercadoria pelo preço entre os dois convenicionado; do exportador brasileiro com o importador brasileiro, e na qual aquêle não vende a este a mercadoria

exportada, mas se obriga a lhe transferir no exterior um crédito sem o qual não poderia o importador adquirir a mercadoria que pretende importar.

O imposto sobre vendas e consignações só poderá incidir sobre a primeira operação, ou sobre a realizada entre o exportador brasileiro e o importador no estrangeiro, pois, em tal operação é que consiste a venda da mercadoria exportada.

Com a exportação, porém, o exportador cria no estrangeiro um crédito ou uma disponibilidade que ele mesmo poderia utilizar, adquirindo no exterior mercadorias de valor correspondente ao das mercadorias por ele exportadas. Ao invés, porém, de utilizar o crédito a ser criado pela exportação da sua mercadoria na aquisição de mercadoria estrangeira de valor equivalente, o exportador convém em transferir aquele crédito a um importador que, sem ele, não poderia efetuar a importação que se propõe fazer. É esta uma operação distinta da operação de compra e venda efetuada entre o exportador brasileiro e o importador no estrangeiro. O que o exportador no Brasil transfere ao importador brasileiro é o crédito a seu favor em uma praça estrangeira e que ele poderia utilizar em proveito próprio ou no pagamento de mercadorias que ele mesmo importasse à conta do crédito ou dos fundos resultantes da sua exportação. O ágio ou o prêmio pago pelo importador ao exportador resulta, como se vê, de uma operação distinta da compra e venda da mercadoria exportada. O preço dessa mercadoria é o que foi pago pelo importador no estrangeiro. A compra e venda da mercadoria é uma operação em que são partes exclusivamente o exportador no Brasil e o importador no estrangeiro. As duas operações se distinguem, porém, não somente pela diversidade das pessoas que nelas tomam parte, mas, igualmente, pela sua natureza. A operação entre o exportador e o importador no Brasil é uma operação cujo objeto não consiste na venda por aquêle a este da mercadoria a ser exportada, mas da

venda do crédito, que o exportador se abstém de utilizar na importação de mercadorias de valor equivalente, con-vindo em ceder ao importador no Brasil o crédito que a sua exportação irá criar no estrangeiro.

Pela venda da mercadoria, o expor-tador dá lugar ao nascimento em favor do Estado de um dívida tributária que consiste exclusivamente na importância correspondente à percentagem, estabe-lecida em lei, sobre o valor ou o preço que foi estipulado entre vendedor e comprador. Sobre o ágio ou o prêmio grangeado pelo exportador pela trans-ferência ao importador do crédito criado no estrangeiro pela operação de com-pra e venda, não incide, nem pode in-cidir, o imposto sobre vendas e consi-gnações, pois este incide tão somente sobre a mercadoria vendida, e não so-bre quaisquer outras operações que o exportador venha a realizar sobre o crédito que lhe foi aberto no exterior em consequência da exportação por ele efetuada. Trata-se de uma operação subjetiva e objetivamente distinta das operações de venda ou consignações de mercadorias reguladas, do ponto de vis-ta fiscal, pela legislação do Estado de Santa Catarina.

O imposto sobre vendas e consigna-ções incide sobre o preço da merca-doria. Este preço não poderá ser fixado arbitrariamente pelo Estado. É o con-venção entre o comprador e o ven-dedor.

O art. 3.º da lei n.º 31 estipula, ex-pressamente, que “o imposto será pago por meio de selos adesivos especiais, à razão de meio por cento (1/2%) sobre o valor das vendas e consignações”.

O valor a que se refere a lei é, evi-dentemente, o valor pelo qual foi ven-dida ou consignada a mercadoria, pois o imposto se arrecada mediante selo adesivo inutilizado pelo próprio vende-dor. A lei pressupõe, portanto, que o “valor” da mercadoria é, precisamen-te, o preço por que foi vendida, e não um “valor” a ser fixado, posteriormen-te, pela autoridade fiscal. Esta só po-derá deixar de aceitar o preço estipu-

lado na fatura no caso em que esta re-gistra um “valor” inferior ao preço.

O decreto n.º 14, de 22 de junho de 1951, estabelece para a incidência do imposto sobre vendas e consignações um regime especial para as vendas sujeitas ao regime de compensação, estabelecen-do que o imposto, nesse caso, não inci-dirá sobre o preço real da venda, mas sobre preços que vigorem no mercado livre.

Ao Poder Executivo falece compe-tência para alterar a base do imposto. A lei determina que o imposto incidirá sobre o valor real da venda, ou sobre o preço pelo qual a mercadoria foi efe-tivamente vendida. Se ao Poder Exe-cutivo fôsse lícito alterar a base fixada pelo legislador, poderia, a seu bel pra-zer, aumentar ou diminuir impostos, o que é uma faculdade de caráter emi-nentemente legislativo.

Demais, não pode haver dois pesos e duas medidas: uma para o mercado li-vre e outra para o mercado sujeito ao regime de compensação. Se a base do imposto, para o primeiro, é o preço de venda da mercadoria, outra não poderá ser a base em se tratando de venda sob o sistema de compensação. O que a lei tributa em ambos os casos (pois na lei não existe a discriminação introduzida no decreto n.º 14) é o valor ou preço pelo qual a mercadoria foi vendida. O Poder Executivo não pode estabelecer outra base, não só porque a base do imposto se encontra fixada em lei, como também porque estaria criando, entre o mercado livre e o sujeito ao sistema de compensação, uma flagrante desigual-dade quanto à base ou à incidência do imposto, taxando de modo desigual duas operações idênticas, para uma das quais a base do imposto seria o valor da fa-tura, ou o preço real de venda, e para a outra a base seria fixada arbitrária-mente ou em valor superior ao real.

Ainda, porém, que o Poder Executivo pudesse estabelecer para a incidência do imposto sobre vendas e consigna-ções base diversa da estabelecida em lei, o novo critério só poderia vigorar para o futuro. As vendas já efetuadas não

poderiam estar sujeitas à aplicação do novo critério, nem à luz dêste poderiam ser revistos os valores constantes das faturas, os quais só poderiam ser impugnados pela autoridade fiscal no caso de fraude, ou de não corresponderem ao valor real da venda. O novo critério estabelecido pelo decreto n.º 14, de 22 de junho de 1951, não resulta de uma nova interpretação da lei n.º 31, em nenhum de cujos artigos se estabelece qualquer regime especial para as vendas sujeitas ao regime de compensação. O critério é extra-legal e mais do que extra-legal, contrário à lei.

A revisão dos impostos já pagos na vigência do regime anterior, ainda que fôsse lícito ao Poder Executivo modificar a base do imposto tal como estabelecida em lei, constituiria uma violação ao art. 141, § 3.º, da Constituição federal, em o qual se preceitua que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o *ato jurídico perfeito*, e a coisa julgada".

A situação que o decreto n.º 14, de 22 de junho de 1922, pretende regular é uma situação consolidada sob o regime legal e regulamentar anterior. Os impostos foram pagos sobre a base então fixada na lei e no regulamento do imposto sobre vendas e consignações. O que o novo regulamento pretende reger, com eficácia retroativa, são atos jurídicos perfeitos ou que se consuma-

ram, em tôdas as suas fases, sob a vigência de um regime legal e regulamentar, que o decreto n.º 14 pretende modificar não somente com efeitos prospectivos, ou para o futuro, como também com efeitos retrospectivos, ou em relação ao passado.

O decreto n.º 14, como ato do Poder Executivo, não poderá ter a virtude ou a força de alterar ou modificar, mesmo para o futuro, a base de incidência, fixada em lei, do imposto sobre vendas e consignações. Os regulamentos não podem, sob pretexto de regulamentar a lei, modificar, alterar ou substituir os critérios, os conceitos ou os pressupostos de que a lei faz depender a incidência dos seus dispositivos. Não poderão derogar a lei nem para o futuro; nem para o passado, ainda que o pudessem fazer em relação ao futuro. O passado, ou o que se consumou sob um determinado regime legal, continuará a reger-se pelas disposições em vigor ao tempo em que se consumaram os atos ou fatos de que êle se compõe. O decreto n.º 14, de 22 de junho de 1951, é, assim, inconstitucional e por isto mesmo inaplicável não somente quanto ao futuro, como em relação ao passado.

É o meu parecer, s. m. j.

Rio de Janeiro, 14 de agosto de 1951.
— Francisco Campos, Professor na Faculdade Nacional de Direito.