IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — IMPÔSTO DE EXPORTAÇÃO

— O impôsto de vendas e consignações tem o seu campo de incidência limitado ao comércio interno, ou ao comércio que começa e termina dentro das raias do território nacional.

— O impôsto de exportação é apenas uma espécie ou modalidade do impôsto geral sôbre vendas.

PARECER

A firma X., com sede em Santos, Estado de São Paulo, ao pretender exportar para o exterior uma certa quantidade de sacas de café, teve de enfrentar o fisco paulista que lhe exigiu, para expedir a guia de embarque, o pagamento do impôsto de vendas e consignações. A exportadora, entendendo que se tratava, no caso, de um verdadeiro impôsto de exportação, impetrou mandado de segurança que lhe foi, afinal, denegado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, sob fundamento de que o impôsto em causa não era pròpriamente de exportação, mas o de vendas e consignações, o qual, *ex-vi* do decreto número 22.022, de 31 de janeiro de 1953, livro I, art. 1.º, incide "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".

O art. 9.º, n.º I, letra *b*, preceitua que o impôsto será exigido "nas vendas de mercadorias para o estrangeiro, efetuadas por comerciantes, industriais e produtores..."

Demais, acrescenta o egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, "venda e exportação são operações distintas. O conceito de exportação não abrange, necessàriamente, o de venda.

.....

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".

Para o ilustre Tribunal de Justiça de São Paulo a venda para o exterior não constitui ainda a exportação; esta consiste, apenas, no ato de transpor a mercadoria a fronteira do país, ou no ato da sua saída do território nacional. Os atos anteriores, ainda que antecedentes necessários da saída da mercadoria ou condições jurídicas indispensáveis à permissão para a saída, não podem ser conceituados como atos de exportação, pois esta será tão sòmente o ato físico de transpor a fronteira do país a mercadoria vendida para o fim de exportação ou com o destino de ser consumida no exterior.

Examinemos, porém, detidamente o caso, quanto aos seus aspectos econômicos e legais.

I — A Constituição federal de 1934 transferiu à competência dos Estados a decretação do impôsto de vendas e consignações. Em conseqüência da nova repartição de rendas, efetuada pela Constituição de 1934, entre a União, os Estados e os Municípios, o Poder Legislativo do Estado de São Paulo editou a lei n.º 2.485, de 16 de dezembro de 1935, em cujo artigo 2.º dispôs: "Ficam criados os seguintes impostos: 1) *impôsto sôbre vendas e consignações*".

A lei paulista, como se acaba de ver, não definiu o impôsto de vendas e consignações, não lhe formulou o conceito, nem lhe determinou a extensão ou o alcance. Limitou-se a criá-lo, no exercício da competência que a nova Constituição federal havia deferido aos Es-

tados. Por que assim procedeu o Poder Legislativo do Estado de São Paulo? Porque, como já existia, anteriormente à Constituição de 1934, o impôsto em questão, embora da competência da União Federal, entendia o Poder Legislativo do Estado de São Paulo de adotar o aludido impôsto tal como o haviam definido as leis federais que o tinham criado e regulado a sua incidência e a sua arrecadação. O Estado de São Paulo limitou-se, portanto, a receber, por transferência constitucional da esfera do poder da União para a da competência dos Estados, o impôsto de vendas e consignações, conservando, uma vez que os não alterou na lei estadual da sua criação, os seus característicos e o seu conceito, assim como os pressupostos de que dependia a sua incidência. Ora, na legislação federal que regulou a incidência e a arrecadação do impôsto de vendas e consignações, quando êste impôsto era da competência da União, sempre se estipulou que êle incidia tão sòmente sôbre as transações efetuadas no Brasil e nunca sôbre os negócios entre vendedor estabelecido no território nacional e comprador estabelecido no estrangeiro (Lei n.º 4.625, de 31-12-1922; lei número 1.871, de 15-11-1936; decreto-lei n.º 3.478, de 28-7-1941). Esta isenção quanto ao comércio exterior não era, porém, devida a inadequação do impôsto de vendas e consignações à compra e venda de mercadorias com o fim de exportá-las ou pelo fato de se destinarem a ser exportadas para o estrangeiro. Por que, então, sempre se excluiu na legislação federal da incidência do impôsto de vendas e consignações as vendas de mercadoria destinada à exportação, se o impôsto de venda é o gênero de que o impôsto de exportação é uma das espécies, como adiante se demonstrará? Em que razões se teria fundado a União para restringir a incidência do impôsto de vendas e consignações exclusivamente ao comércio interior, isentando do seu impacto as transações vinculadas à exportação?

A única razão que poderia ter influído sôbre o Poder Legislativo federal para limitar a incidência do impôsto de vendas e consignações à circulação das mercadorias no interior do país era a de que não só a Constituição de 1891 (art. 9.º, 1.º), como a de 1934 (art. 8.º, letra *f*) e a de 1937 (art. 23, letra *e*) atribuiam aos Estados a competência privativa para decretar o impôsto de exportação, e, assim, não poderia a União gravar de qualquer maneira, fôsse qual fôsse a designação do tributo, a exportação de mercadorias de produção dos Estados. A União considerava, portanto, que o impôsto de vendas e consignações se viesse a incidir sôbre os negócios vinculados à exportação ou sôbre as mercadorias vendidas para fora do país, seria, precisamente, o impôsto de exportação que as Constituições de 91, 34 e 37 atribuiam à competência dos Estados.

Por esta razão e sòmente por ela é que a União excetuou, em tôdas as leis que regulavam a incidência do impôsto de vendas e consignações, as mercadorias vendidas para o exterior.

Assim, sob a vigência da Constituição de 1891, quando se imputava à competência da União o impôsto de vendas e consignações, êste tinha delimitado o campo da sua incidência tão só ou exclusivamente ao comércio interior, declarada como foi a imunidade àquele tributo das vendas efetuadas para fora do país, por fôrça do dispositivo constitucional que excluía da jurisdição tributária federal os negócios relativos à exportação das mercadorias de produção dos Estados, os quais só por êstes poderiam ser tributados.

Ora, o Estado de São Paulo, recebendo na repartição de competências entre a União e os Estados, efetuada pela Constituição de 1934, a atribuição de decretar o impôsto de vendas e consignações, na lei em que pela primeira e única vez exerceu a nova atribuição que lhe era constitucionalmente delegada, limitou-se a declarar que ficava criado o referido impôsto. Não o definindo, nem

por qualquer maneira traduzindo a sua intenção de conceituá-lo de modo diferente do que até então caracterizava o impôsto de vendas e consignações decretado e arrecadado pela União, era de supor-se, com fundadas razões, que o legislador estadual entendia de adotar o mesmo impôsto que com a mesma denominação e os mesmos característicos e a mesma incidência havia sido criado e regulado pelo Poder Legislativo federal, anteriormente à vigência da Constituição de 1934. Não se tratava, com efeito, de um novo impôsto. Era, ao contrário, um impôsto que já contava mais de dez anos de existência e que constituía uma das maiores fontes de renda da União. O legislador paulista considerou, certamente, que se dava no caso uma simples transferência de um impôsto já existente da jurisdição tributária federal para a jurisdição tributária dos Estados e, assim, bastaria um ato legislativo em que o Estado de São Paulo manifestasse o seu propósito de arrecadá-lo. E como na lei em questão não se cuidasse de definí-lo ou de o conceituar, nem de configurar o seu campo de incidência, era, necessàriamente, de admitir-se que o legislador estadual havia decretado para o Estado de São Paulo o mesmo impôsto até então arrecadado pela União, incidindo sôbre os mesmos negócios e sujeito às mesmas limitações. Dava-se no caso recepção no direito fiscal do Estado do direito federal relativo ao impôsto de vendas e consignações, tal como decretado e arrecadado pela União.

Esta conclusão se impõe necessàriamente ou de modo iniludível, pois na lei que criou o impôsto de vendas e consignações e em outras subseqüentes que a êle se referem não consta qualquer indicação de que o legislador paulista haja tergiversado do conceito, da figura e do modo pelos quais a legislação federal havia caracterizado aquêle impôsto e delimitado ou definido o objeto da sua incidência. Não há mais clara e evidente manifestação da parte do legislador estadual de que a sua intenção era a de continuar, relativamente ao impôsto de vendas e consignações, a prática até então seguida pela União, ou de considerar êsse impôsto como o mesmo impôsto federal que, deixando de ser da competência da União, continuaria, entretanto, tranferido para a competência dos Estados, a guardar a mesma feição, os mesmos atributos e o mesmo raio de incidência que lhe haviam sido imputados pela União quando constituía uma das fontes constitucionais da sua receita.

Isto, porém, não significa que o meu pensamento seja o de que, pelo fato de haver pertencido à União o impôsto de vendas e consignações, e havendo passado aos Estados a competência para decretá-lo, terá o legislador estadual a sua competência limitada pela legislação federal anterior à Constituição de 1934 no que se refere ao conceito, ao objeto ou à incidência daquele impôsto. Os Estados receberam em tôda a sua plenitude a competência privativa para a decretação do impôsto de vendas e consignações e na Constituição não se delimita o seu campo de incidência de maneira a fazê-lo coincidir com o espaço em que se desenvolve o comércio interior a cada Estado. Demais, aos Estados a Constituição de 1946, como as anteriores, reservou de modo privativo a jurisdição tributária sôbre o comércio de exportação dos seus produtos. E como considero o impôsto de exportação como uma espécie ou modalidade do impôsto geral sôbre as vendas, não posso deixar de admitir que aos Estados é facultada a decretação da incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre o comércio de exportação dos seus produtos. No caso, porém, em que o Estado faça incidir o aludido impôsto sôbre o valor da mercadoria (o impôsto de exportação será *ad valorem* por determinação constitucional, *ex-vi* do art. 19, V, da Constituição de 1946), o impôsto de vendas e consignações funcionará como impôsto de exportação, não podendo, assim, um Estado fazer incidir concorrentemente sôbre a mesma mercadoria, por mo-

tivo de haver sido vendida para fora do país, o impôsto de vendas e consignações e outro impôsto que haja criado sob o nome de impôsto de exportação, pois ambos os impostos viriam a ser, sob denominações diferentes, um mesmo impôsto, ou seja, o de vendas e consignações, pois o de exportação é apenas uma espécie ou modalidade do impôsto geral sôbre as vendas. Não se poderá invocar o fato de haver a União circunscrito o impôsto de vendas e consignações ao comércio interior para o fim de considerar os Estados vinculados a essa limitação, ainda na hipótese, que não é a nossa, de que aos Estados não é lícito alterar o conceito ou a feição com que é configurado aquêle impôsto na legislação federal que o regulava ao tempo em que a competência para decretá-lo pertencia à União. Já mostramos, com efeito, que a União limitou a incidência daquele impôsto ao comércio interior porque se o fizesse incidir sôbre mercadorias vendidas para fora do país, estaria tributando a exportação e sempre, em tôdas as Constituições republicanas, ficou reservada aos Estados, de modo privativo, a competência para tributar a exportação dos seus produtos.

Ora, se adotamos a tese, sustentada pela impetrante, não só na petição do mandado de segurança, como no recurso que interpôs do acórdão do ilustre Tribunal de São Paulo para o egrégio Supremo Tribunal, de que o impôsto de vendas e consignações quando incide sôbre a exportação da mercadoria é o próprio impôsto de exportação, e como ao Estado é constitucionalmente imputada a competência de decretar o impôsto de vendas e consignações e o impôsto de exportação, poderá êle, conseguintemente, mediante a incidência do primeiro dos dois impostos não só sôbre o comércio interior, como sôbre o comércio de exportação, exercer com a criação de uma só figura tributária a competência que a Constituição lhe atribui separadamente em relação a cada um daqueles impostos. O que sustentamos, portanto, não é que o conceito do impôsto de vendas e consignações, assim como a sua incidência não podem tergiversar do conceito e da incidência atribuídos a êsse impôsto pela legislação federal que o regulava ao tempo em que a competência para decretá-lo pertencia à União. O que sustentamos é que, podendo, embora, regular o impôsto de vendas e consignações de maneira diversa da que a União, por fôrça da reserva constitucional aos Estados da competência para tributar a exportação, adotara quanto ao seu conceito ou à sua incidência, o legislador paulista não o fêz, limitando-se a decretar o impôsto, sem lhe definir os atributos e a incidência, significando, assim, de modo evidente, que a sua intenção era de que o impôsto continuasse adstrito às mesmas condições que regiam a sua incidência quando o mesmo era decretado e arrecadado pela União. Ora, antes do advento da Constituição de 1934, o impôsto de vendas e consignações incidia tão sòmente sôbre o comércio interior, ressalvada, expressamente, a imunidade à sua incidência das vendas efetuadas para fora do País. Concorre, ainda, para corroborar de maneira decisiva, a inteligência que se acaba de dar ao silêncio do legislador do Estado de São Paulo em relação ao conceito ou à incidência do impôsto de vendas e consignações que se limitava a declarar a criação na lei número 2.485, de 16 de dezembro de 1935, o fato de que no art. 1.º da mesma lei em cujo artigo 2.º declarava ficar criado o impôsto de vendas e consignações, o legislador paulista abolia do regime tributário do Estado os impostos de exportação. O Estado de São Paulo manifestava, dessa maneira, que entendia orientar o seu regime tributário no sentido de não onerar a exportação dos seus produtos, cedendo, assim, a poderosos e notórios argumentos em favor da imunidade das exportações a qualquer tributação, como medida destinada a permitir a concorrência dos produtos locais com os similares estrangeiros no mercado internacional, que constitui o foco de interêsse dos países animados da as-

piração de se desenvolverem econômicamente além das limitadas oportunidades que oferece o mercado interno a uma capacidade de produção suscetível de crescer mais ràpidamente do que a capacidade de consumo. Se, assim, na mesma lei em que declarava criado o impôsto de vendas e consignações, o Poder Legislativo do Estado de São Paulo decretava enfàticamente a abolição dos impostos que gravavam as exportações, não pode haver nenhuma dúvida de que a sua vontade, não mais implícita, mas aparente, declarada ou, manifesta, era que o impôsto de vendas e consignações não deveria incidir, em caso algum, sôbre as vendas efetuadas para fora do País, pois se aquêle impôsto viesse a incidir sôbre essas vendas o que se estaria gravando, onerando ou tributando era, precisamente, a exportação, cuja alforria tributária o legislador acabava de lhe outorgar nos têrmos mais amplos, mais inequívocos e mais peremptórios.

Em suma: a Constituição de 1934 atribuiu aos Estados a competência privativa para a decretação de impostos sôbre:

"*e*) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais".

Assim, a Constituição tornava claro que o impôsto de vendas e consignações nao poderia pelo fato da sua simples criação pelos Estados incidir sôbre a exportação, ou que o impôsto de vendas e consignações, para cuja decretação ela atribuía competência privativa aos Estados, tinha a sua incidência limitada tão só ou exclusivamente ao comércio interior. A Constituição de 1934 se limitava, portanto, a transferir aos Estados o impôsto de vendas e consignações com os característicos e a feição específica que lhe foram atribuídos pela legislação federal que regulava a sua incidência anteriormente àquela Constituição. De outra maneira não se poderia explicar a imputação constitucional aos Estados, distinta ou separadamente, da competência para a decretação dos dois impostos — de vendas e consignações e de exportação, a cada um dos quais se contempla no art. 8.º da Constituição de 1934 em alíneas diferentes. Com isto queria significar, a tôda evidência, o legislador constituinte que na sua concepção o impôsto de vendas e consignações se destinava a gravar exclusivamente as operações do comércio interior e, assim, não seria suficiente a simples criação dêsse impôsto pelos Estados para que passassem, só por isto, a incidir sob êle as operações vinculadas à exportação.

E' certo que não há incompatibilidade de natureza entre os negócios de exportação e o impôsto de vendas e consignações. Ao contrário, declarando a Constituição de 1934 (art. 8.º, *f*), que aos Estados compete privativamente a decretação do impôsto de exportação e que êste será *ad valorem*, e não havendo qualquer limitação constitucional quanto à forma de que haja de revestir-se o impôsto de exportação, êste poderá consistir em uma percentagem sôbre as vendas efetuadas para fora do País. A tese que nos parece de inteira procedência se traduz em última análise nos seguintes têrmos:

a) a Constituição de 1934 atribuiu à competência privativa dos Estados o impôsto de vendas e consignações e o impôsto de exportação, contemplados em alíneas distintas do art. 8.º;

b) assim, na concepção dos autores da Constituição de 1934, o impôsto de vendas e consignações continuava com a sua incidência limitada às operações ou negócios do comércio interior, não se podendo considerar que, dada a generalidade dos têrmos em que a Constituição de 1934 o instituiu, êle possa incidir, pelo simples fato da sua criação, sôbre as operações ou negócios vinculados à exportação;

c) para que fôsse lícito ao Fisco do Estado de São Paulo a arrecadação de impôsto sôbre a venda de mercadorias para fora do País, seria indispensável que o legislador paulista houvesse criado o impôsto de exportação sob a forma de percentagem sôbre o valor das vendas efetuadas para o exterior;

d) assim, em conclusão, havendo o legislador do Estado de São Paulo se limitado a criar o impôsto de vendas e consignações, sem qualquer especificação quanto à sua incidência, ou sem que houvesse criado, igualmente, o impôsto de exportação sob a forma de percentagem sôbre as vendas efetuadas para fora do País, há de entender-se, necessàriamente, que o referido legislador ao invés de haver querido estender à exportação o impôsto de vendas e consignações, manifestou, de modo inequívoco, a sua vontade de que o impôsto de vendas e consignações não incidisse, em caso algum, sôbre as exportações, que na mesma lei em que se criava o impôsto de vendas e consignações, eram expressamente liberadas de todos os ônus tributários que até então a vinham gravando.

Segue-se, portanto, que, embora podendo criar o impôsto de exportação sob a forma de percentagem sôbre o valor das vendas para fora do País, o legislador do Estado de São Paulo não o criou, limitando-se a decretar o impôsto de vendas e consignações sem que lhe houvesse atribuído qualquer incidência sôbre as operações do comércio de exportação, e, assim, aquêle impôsto terá o seu campo de incidência constitucionalmente limitado às operações do comércio interior, pois com êste caráter é que êle figura na Constituição de 1934 que, consignando em alíneas distintas o impôsto de vendas e consignações e o impôsto de exportação, manifestou, de modo inequívoco, a sua concepção de que o primeiro dêsses impostos, pelo fato da sua simples decretação, não faz gravitar para o campo da sua incidência as operações ou os negócios de exportação.

E' verdade que o ilustre Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no acórdão denegatório do mandado de segurança, de 5 de novembro de 1953, com o fim de demonstrar que o impôsto de vendas e consignações incide, pelo simples fato da sua criação, sôbre as vendas efetuadas para fora do País, invoca o § 5.º do art. 19 da Constituição federal de 1946, em o qual se preceitua:

"O impôsto sôbre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino".

A mesma disposição se encontra na Constituição de 1934, em cujo art. 8.º, II, § 1.º, se lê:

"O impôsto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos".

A Constituição de 1937, art. 23, II, § 1.º, reproduz textualmente o que dispõe o art. 8.º, II, § 1.º, da Constituição de 1934.

Qual a razão dos dispositivos constitucionais acima citados? O ilustre Tribunal de São Paulo entende que os dispositivos em questão têm por finalidade liberar o Fisco de qualquer indagação relativa à procedência e ao destino da mercadoria, e, assim, as referidas Constituições teriam querido significar que qualquer operação de venda, ainda que para a exportação, incide sob o impôsto de vendas e consignações, por ser indiferente o destino consignado às mercadorias.

Ora, a razão de ser daqueles dispositivos é totalmente diversa. Como as referidas Constituições atribuiram à competência privativa dos Estados a decretação do impôsto de vendas e consignações, haveria sempre o perigo de que, por meio dêle, pudessem os Estados estabelecer entre si discriminações tributárias, solapando, assim, as fundações do regime federativo, que não resistiria ao impacto de guerrilhas fiscais de uns contra os outros. Para obviar a êsse perigo, é que as Constituições de 34, 37 e 46 impuseram aos Estados, quanto ao impôsto de vendas e consignações, a limitação da uniformidade dêsse impôsto,

sem distinção de procedência ou de destino. O que aquelas Constituições tinham em vista não era o mercado externo, mas, precisamente, o mercado interno, cuja unidade econômica procuravam garantir contra o desvario das agressões e retaliações tributárias de um Estado contra outro ou outros Estados. Com aquêles citados dispositivos, o que as Constituições de 34, 37 e 46 visavam resguardar contra possíveis discriminações tributárias não eram importadores e consumidores estrangeiros, mas a homogeneidade ou a unidade econômica do mercado interno, assim como o princípio da igualdade dos Estados, igualdade que não poderia subsistir se fôsse permitido o tratamento diferencial de uns pelos outros mediante a variabilidade da taxa do impôsto de vendas de acôrdo com a procedência ou o destino interior das mercadorias sôbre as quais incidisse aquêle impôsto.

Os dispositivos constitucionais em questão ao contrário de justificarem a tese sustentada pelo ilustre Tribunal de São Paulo de que o impôsto de vendas e consignações incide, sem necessidade de qualquer dispositivo legal que assim o determine, ou por fôrça de dispositivo constitucional, sôbre as operações ou negócios de exportação, corroboram a tese oposta, ou a de que na concepção das Constituições de 34, 37 e 46 o impôsto de vendas e consignações continuava, quanto à sua incidência, a ser o impôsto federal do mesmo nome, e tendo, assim, o seu campo de incidência coextensivo do espaço interior a que se circunscreve o comércio estrito ou pròpriamente nacional, por oposição ao comércio externo, de que a exportação é uma das fases ou momentos.

II — O acórdão recorrido apega-se ao sentido etimológico do vocábulo "exportação" para demonstrar que o impôsto de venda sôbre mercadoria negociada para exportação não é impôsto de exportação, pois esta consiste no ato de saída da mercadoria para o exterior. Parece que, de acôrdo com êsse conceito, só poderia ser configurado como de exportação o impôsto que incidisse sôbre a mercadoria no ato da sua saída, ou no ato de transpor a fronteira do território nacional. Ora, o momento escolhido pelo fisco para captar o impôsto não define a sua natureza. Assim, o impôsto de exportação pode ser e é reclamado antes da saída da mercadoria e sòmente depois de pago é que pode começar o seu trânsito do armazém do vendedor para o ponto da fronteira por onde ela se escoará para o exterior. Quando existe o impôsto de exportação, a mercadoria não poderá ser dirigida para a estação de embarque antes de verificada a quitação daquele impôsto. O impôsto é percebido antes de iniciar-se a fase física da operação complexa da exportação; a quitação do impôsto é que libera a mercadoria para a exportação ou que torna possível a sua remessa para o exterior. Tem de haver, necessàriamente, uma relação de anterioridade entre o pagamento do impôsto e a saída ou a exportação da mercadoria.

O mesmo se dá com o impôsto de importação que só é arrecadado quando a mercadoria já se encontra no território nacional ou por ocasião do seu despacho na estação alfandegária; ou o impôsto de importação não se exige no ato de transpor a mercadoria importada o limite territorial do país importador.

A saída efetiva da mercadoria para o exterior não interessa ao fisco; o que o interessa é que a mercadoria sujeita ao impôsto de exportação não possa ser embarcada para o exterior sem que anteriormente haja quitado a obrigação fiscal, de cujo pagamento resulta a sua liberação para a saída do país.

Ora, pelo regime de arrecadação adotado no Estado de São Paulo a mercadoria vendida para o exterior pagará o impôsto de venda na ocasião em que o exportador, apresentando a guia de exportação, requer a liberação da mercadoria para o seu respectivo embarque. Tudo indica, assim, que o impôsto de venda que o Fisco paulista faz incidir sôbre mercadoria a ser exportada é o genuino impôsto de exportação.

Não podendo a mercadoria vendida para o exterior atravessar a fronteira da jurisdição fiscal sem que haja satisfeito a exigência do pagamento do impôsto sôbre a venda, é claro que êste impôsto grava diretamente a exportação ou incide efetivamente sôbre ela e é, assim, sob o nome de impôsto de venda, um verdadeiro e autêntico impôsto de exportação ou que tem como objeto, através da venda para o exterior, a saída ou a exportação da mercadoria.

Demais, a venda para o exterior é uma fase do processo complexo que se designa pelo vocábulo "exportação" — para o efeito de imprimir um conceito unitário a uma cadeia de atos entre si conexos, de que a venda para o exterior constitui o primeiro elo e o elo terminal a efetiva saída da mercadoria por um dos pontos designados pelo Estado ao escoamento da sua produção para fora do país.

E', conseguintemente, uma limitação arbitrária ao conceito do impôsto de exportação o fato de só considerar como tal o impôsto que incide sôbre a mercadoria precisamente no momento da sua saída do território nacional. O impôsto de exportação pode ser reclamado anteriormente à saída ou no momento em que o exportador solicita o necessário passe, licença ou guia de embarque.

III — Que é, com efeito, o impôsto de exportação a que se refere o art. 19, V, da Constituição de 1946? E' um impôsto *ad valorem* ou consiste em uma percentagem sôbre o valor da mercadoria a ser exportada. Qual, porém, o valor da mercadoria assim tributada, senão o valor estipulado entre comprador e vendedor? O impôsto de exportação, tal como definido na Constituição de 1946, tem, assim, como suporte real e único a venda da mercadoria para fora do país, ou incide, precisamente, sôbre a sua venda, e não sôbre a sua efetiva saída do território nacional, a qual não interessa ao Fisco, que, uma vez liberada a mercadoria para a exportação, não tem mais qualquer ingerência nas operações subseqüentes, indispensáveis à efetivação da sua transferência das mãos do exportador para a posse do importador sediado no estrangeiro.

Acontece, ainda, que do ponto de vista de política tributária o vocábulo "exportação" evoca, precisamente, a idéia de comércio ou de riqueza. O que visa o Fisco não é pròpriamente o ato físico da exportação, que pode não oferecer oportunidade à criação de qualquer riqueza. O que êle visa é, efetivamente, a operação comercial que se destina à saída da mercadoria mediante a compensação econômica relativa ao seu valor. O objeto do impôsto de exportação é, em última análise, o valor da mercadoria, ou a contraprestação recebida pelo exportador no ato da venda da mercadoria destinada à exportação. Da venda é que resulta a matéria tributável, ou a riqueza de que o Fisco pretende participar, em virtude do título legal que lhe foi outorgado no ato legislativo da criação do impôsto. Assim, o impôsto de exportação não é mais do que um dos muitos membros da numerosa família dos impostos gerais sôbre a venda (Bühler, *Public Finance*, 1948, capítulo XXII).

O que o Fisco objetiva, na incidência do impôsto (é sempre útil insistir), é a economia da operação, ou, se se trata de uma operação complexa, a fase ou o momento em que emerge a riqueza ou a substância econômica. Esta fase ou êsse momento é que constitui o centro de gravitação do interêsse fiscal, que procura captar a riqueza no ato do seu nascimento ou antes que o seu beneficiário possa dispor da mesma e, portanto, dissipá-la em detrimento do Fisco. Por isto é que o impôsto de exportação é uma modalidade do impôsto de venda; a exportação é subordinada ao pagamento do impôsto precisamente para que o exportador pague o impôsto antes que possa dispor do produto da venda.

IV — Finalmente, o ilustre Tribunal de São Paulo invoca, para legitimar a

incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre mercadorias vendidas para o exterior, o "Código de Impostos e Taxas", em cujo art. 1.º se dispõe:

"O impôsto sôbre vendas e consignações efetuadas pelos comerciantes e 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 ou espécie dos produtos".

Ora, já vimos que a referência à procedência, à espécie ou ao destino da mercadoria, constante de textos constitucionais, tem por fim assegurar os Estados contra práticas discriminatórias de uns contra os outros, garantindo à produção nacional, seja qual fôr a sua procedência ou o seu destino no circuito do comércio interno, igualdade de tratamento fiscal ou tributário.

Demais, qualquer disposição constante do "Código de Impostos e Taxas" do Estado de São Paulo, em a qual se estenda às vendas para fora do país o impôsto de vendas e consignações, não pode legitimar a incidência do referido impôsto sôbre as operações ou os negócios de exportação. O "Código de Impostos e Taxas" não é, com efeito, uma lei. E' um simples decreto executivo que consolidou, para comodidade dos contribuintes e do Fisco, a legislação tributária do Estado de São Paulo. Nada, portanto, poderia acrescentar às leis de impostos, particularmente no que toca ao conceito, à extensão ou à compreensão das figuras tributárias, as quais continuarão a subsistir como as modelaram e definiram as leis da sua criação.

Ora, ao criar o impôsto de vendas e consignacões, a lei n.º 2.485, de 16 de dezembro de 1935, não o estendeu às vendas destinadas à exportação; manteve, ao contrário, como já mostramos de forma redundante, os característicos e a incidência do antigo impôsto de vendas ao tempo em que à União se imputava a competência para decretá-lo.

O impôsto de vendas e consignações criado pela lei n.º 2.485, de 1935, tem, portanto, o seu campo de incidência limitado ao comércio interno, ou ao comércio que começa e termina dentro nas raias do território nacional.

V — Em conclusão: A decisão do Ilustre Tribunal de São Paulo, denegatória do mandado de segurança impetrado pelo consulente, não encontra fundamento nem na Constituição federal, na parte em que regula a competência privativa dos Estados para a decretação do impôsto de vendas e consignações e do impôsto de exportação, nem no diploma legislativo que instituiu no Estado de São Paulo o impôsto de vendas e consignações.

Êste impôsto, nos têrmos em que o estabelece a Constituição federal, atribuindo-o aos Estados, não incide, nem pode incidir, pelo simples fato da sua criação pelo legislativo estadual, sôbre as operações ou negócios de exportação, tendo, como evidentemente tem, limitado o seu campo de incidência ao circuito do comércio interno. Para que pudesse incidir sôbre a exportação seria indispensável que o Poder Legislativo do Estado de São Paulo houvesse criado, igualmente, o impôsto de exportação, fazendo-o incidir sôbre as vendas efetuadas para fora do país.

Ora, o Poder Legislativo de São Paulo, ao invés de criar qualquer impôsto de exportação, manifestou, na mesma lei que instituiu o de vendas e consignações, a sua vontade de liberar a exportação de quaisquer ônus, entraves ou agressões de natureza tributária.

E' o meu parecer, s. m. j.

Rio de Janeiro, 23 de julho de 1954. — *Francisco Campos*, Prof. na Faculdade Nacional de Direito.