IMPÔSTO DE EXPORTAÇÃO — TRÂNSITO DA MERCADORIA POR ESTADO NÃO PRODUTOR — FRAUDE FISCAL

— A simples passagem da mercadoria pela linha divisória interna, para outro Estado da Federação, não implica em inibir o Estado, em que ela foi produzida, de cobrar o impôsto de exportação, se o destino da mercadoria é ser exportada para o estrangeiro.

— A venda de mercadoria, por interposta pessoa, constitui fraude à lei fiscal e, como tal, é irrelevante para o fim de evitar a tributação.

— Interpretação do art. 19, n.º V, da Constituição.

PARECER

CONSULTA

a) *O impôsto de exportação, segundo diz a Constituição federal (art. 19, n.º V), cabe aos Estados sôbre a exportação "de mercadoria de sua produção". Pergunta-se: vendida cêra de carnaúba, que é produto exclusivo dos Estados do nordeste, para outras unidades da federação, onde não seja cobrado o impôsto de exportação, pode em caso de ser a mercadoria reembarcada por seu comprador para o estrangeiro, ser exigido o tributo evadido pelo Estado produtor, mediante convênio dêste último com o Estado de situação do porto-livre, a exemplo do previsto na antiga lei n.º 15, de 20 de outubro de 1947, de Minas Gerais* (art. 9.º) ?

A pergunta supra encerra, na realidade, dois quesitos:

1.º Se a mercadoria, produzida no Ceará e vendida a comerciante domiciliado em outras unidades da Federação, pode ser alcançada pelo impôsto de exportação cobrado pelo Ceará, se exportada pelo comprador.

2.º Caso afirmativo, se o tributo pode ser arrecadado mediante convênio com o Estado em cujo território se ache o pôrto pelo qual saiu do país a mercadoria.

O primeiro quesito é fundamental quanto à legitimação do Estado para a cobrança do tributo.

Antes de dar uma resposta ao mesmo faz-se necessário caracterizar o impôsto de exportação. Qual a causa jurídica dêsse tributo? Qual a sua configuração constitucional ?

A Carta Magna define-o como sendo o tributo que assenta sôbre "a exportação de mercadorias de sua (do Estado tributante) produção para o estrangeiro" (art. 19, V, da Const. federal).

Dois requisitos são pois exigidos pela Lei Básica para que se considere como realizado o fato gerador dêsse tributo:

1 — ter sido a mercadoria produzida no Estado tributante;

2 — ser exportada para o estrangeiro.

Na hipótese da consulta, não há dúvida que o primeiro requisito é preen-

chido. Resta no entanto, examinar o segundo. À primeira vista, a caracterização dêsse fato parece não oferecer margem a qualquer dúvida: bastará constatar-se a travessia da fronteira política do país para que exista exportação. No entanto, quando a exportação, ao invés de ser feita diretamente por pôrto do Estado produtor, é feita por outro Estado surge um problema. De fato, o art. 27 da Constituição dispõe que:

"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas".

Ficará o Estado, em cujo território foi produzida a mercadoria exportada, impedido, em virtude dêsse dispositivo, de tributá-la quando sai do país por um pôrto situado no território de outra unidade da Federação? Parece-nos que não.

Segundo salienta R. Gomes de Sousa, Pontes de Miranda, comentando êsse dispositivo, parece admitir que a simples passagem da mercadoria por outro Estado, a fim de ser exportada, não implica em tirar do Estado produtor a competência para cobrar o impôsto de exportação (parecer *in Rev. de Direito Administrativo*, vol. 25, págs. 407/8).

Realmente, Pontes de Miranda reconhece que, a não se admitir a tributação nessa hipótese, surgiria a possibilidade de fácil evasão fiscal, e, em conseqüência, aconselha que o contrôle das exportações seja feito mediante convênios com outros Estados ou com a União:

"A lei que decrete impôsto interestadual de exportação é inconstitucional. Dir-se-á que se vem, assim, modificar bem fundo os nossos hábitos tributários, e que há inconveniente prático (fàcilmente se iludiria a cobrança do impôsto de exportação, pelo despacho para outro Estado-membro, que não pode tributá-los). Mas que vale tudo isso se foi votado e promulgado o art. 17, n.º IX? Demais, a vigilância pode ser feita pelo Estado-membro a que passarem os produtos ou pela União, mediante os acordos de que cogitam os arts. 7.º, parágrafo único e 9.º (*Coment. à Const.* de 1946, I, pág. 445, repetindo *Comen. à Const.* de 1934, I, pág. 328).

De fato, é sabido que a origem do art. 27 foi o intuito de impedir que se dificultasse o comércio interestadual com a criação de barreiras alfandegárias entre as diversas unidades da Federação (V. Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Rio de Janeiro, 1951, pág. 131).

Ora, um impôsto de exportação sôbre mercadoria que é remetida para o exterior, ainda que passando por outro Estado, não pode criar barreiras entre Estados, dado que o fato gerador do impôsto só se concretiza com a saída do produto do país, e não com a sua entrada ou passagem pela outra unidade da Federação.

Na mesma linha de idéias, embora figurando a hipótese contrária, é que Pontes de Miranda observa, a nosso ver com muita propriedade:

"Se algum Estado-membro ou outra entidade só puder enviar os seus produtos a outros Estados-membros, ou edilidades, *passando por águas ou entrepostos estrangeiros*, os tributos, que sôbre tais produtos se estabelecerem, incidem na proibição do art. 27" (*Comentário à Constituição de 1946*, I, pág. 474).

Não é, pois, a simples transcrição da linha da fronteira política que dá aos Estados o direito ao impôsto de exportação sôbre os produtos que a tenham transposto, se êsse fato não implicar em exportação para o estrangeiro, mas em simples trânsito para outra unidade da Federação.

Assim, também, a simples passagem da mercadoria, pela linha divisória interna, para outro Estado da Federação, não implica em inibir o Estado, em que ela foi produzida, de cobrar o impôs-

to de exportação, se o destino da mercadoria é ser exportada para o estrangeiro.

Nesse sentido, é que foi decidido recentemente pelo Supremo Tribunal, em acórdão ainda não publicado, mas cujas conclusões constam do comentário oficial nos seguintes têrmos:

"*Impôsto de exportação. Cobrança pelo Estado produtor* — Impôsto de exportação; pode ser cobrado pelo Estado de produção, ainda que as mercadorias tenham de ser embarcadas em pôrto de outro Estado. Acórdão de 25-8-1955. A. de Publ., 9-11-1955 — Recurso Extraordinário n.º 27.374. Relator: Sr. Ministro Nelson Hungria." (D. J., de 14-1-57, pág. 123 do apenso).

Mas, a hipótese objeto da consulta não é um caso de simples passagem por outro Estado, e sim de venda a comprador domiciliado nesse outro Estado, e posterior remessa para o exterior, já por êsse adquirente.

Não há mais, no caso, exportação pelo produtor, mas por um terceiro, mero comerciante, que não participou da produção.

Antes de opinar sôbre a tributação dessas exportações, seja-nos permitido fazer um pequeno parêntese e, voltando atrás, esclarecer um ponto que será útil na elucidação da questão.

Mesmo entre aquêles que acham que o Estado produtor pode tributar a mercadoria exportada através de outro Estado, alguns só consideram cabível essa imposição quando a mercadoria tenha simplesmente passado pelo segundo Estado, sem se incorporar na sua economia:

"É preciso ponderar, entretanto, que existe uma diferença substancial entre a saída de mercadoria de produção de um Estado *para exportação ao estrangeiro via outro Estado*, e a saída de mercadoria de produção de um Estado *para se incorporar à economia de outro Estado, de onde poderá vir a ser, eventualmente, exportada para o estrangeiro*" (R Gomes de Sousa, parecer citado, *Rev. de Dir. Advo.*, 25, 408).

Êsse conceito também é usado por Pontes de Miranda, a fim de negar competência aos poderes locais para tributar mercadorias em trânsito.

A propósito do gado criado num Estado, e transportado, através de outro, para ser consumido em um terceiro, diz o citado jurista:

"Os impostos locais, ou, melhor, os tributos locais, sòmente podem incidir quando o gado se haja incorporado à riqueza da circunscrição" (*Coment. à Const.*, de 1946, I, pág. 475).

Qual o conteúdo dêsse conceito? Em que consiste a incorporação da mercadoria à riqueza local? A expressão não é nova no nosso direito. Foi ela usada, com o mesmo sentido restritivo da competência tributária dos poderes locais, na Lei Federal n.º 1.185 de 11-6-1904, a qual, em seu art. 2.º, estatuia:

"Salvo o disposto no n.º 4 e no § 3.º do art. 9.º da Constituição federal, só é lícito aos Estados estabelecer taxas ou tributos que, sob qualquer denominação, incidam sôbre as mercadorias estrangeiras ou sôbre as nacionais de produção de outros Estados, quando concorrerem as seguintes condições: 1.ª, que umas ou outras mercadorias já constituam objeto do comércio interno do Estado e se achem, assim, incorporadas ao acêrvo de suas próprias riquezas..." (Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição* de 1946, I, pág. 472).

Mas o próprio Pontes de Miranda considera êsse critério falho, ao opinar sôbre essa lei; diz êle:

"Os têrmos da Lei n.º 1.185 não nos devem cegar. Não valem êles contra textos da Constituição. Que o critério do art. 1.º é falho, prova-o o art. 2.º, que constitui corrigenda ao critério simplista que se adotara. Por outro lado, os impostos a que se refere o art. 2.º sòmente podem ser os do art. 19, IV. Quaisquer outros estabeleceriam distinção proibida. Ora, o impôsto do art. 19, IV, tem de ser uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos, — de modo que fica sem objeto o art. 2º da Lei 1.185" (*Comentário* citado, pág. 473).

E, logo adiante, chama de "solução ingênua" a do art. 2.º da Lei n.º 1.185.

Realmente, parece-nos que o critério é insuficiente não só quando com êle se procura estabelecer o momento em que se tornam competentes os poderes locais para tributar a mercadoria vinda do exterior ou de outra unidade da Federação, como também quando se pretende utilizá-lo para fixar o têrmo final da competência do Estado produtor, cujas mercadorias sejam remetidas para outro Estado.

De fato, em que consiste essa incorporação do produto à economia de outra unidade da Federação?

A compra por um comerciante dessa outra unidade e imediata revenda para o exterior constitui incorporação do produto à economia do Estado onde tem êle o seu estabelecimento?

Necessita o produto ter permanecido um certo lapso de tempo nesse Estado para se considerar incorporado à sua economia?

Quanto tempo seria necessário para que a permanência produzisse êsse efeito?

Essas perguntas nos mostram que o conceito é muito pouco preciso, não nos dando orientação segura para a aplicação dos textos constitucionais. Ponhamos a prova êsse conceito. Deixando de lado as considerações de ordem geral sôbre o citado conceito, admitamos, a título experimental, a sua validade para o caso configurado na consulta, isto é, da compra do produto por residente em outro Estado e sua posterior exportação para um país estrangeiro.

Se achássemos que êsse simples fato constituia incorporação do produto à economia do Estado, pelo qual ela vem a ser exportada, estaríamos abrindo uma porta ampla à evasão do impôsto de exportação.

Bastaria que o produtor organizasse uma firma no Estado por onde pretendesse exportar a mercadoria e, em vez de vendê-la diretamente para o comprador no exterior, o fizesse através dessa outra firma.

O mesmo aconteceria, a nosso ver, se o produtor entrasse em entendimento com uma firma que, embora completamente diversa da sua, se prestasse a aparecer como compradora do produto e revendedora para o exterior, mediante pequena comissão, menor que o lucro com a evasão fiscal. Nesses dois casos está evidente o intuito de fraude à lei. Poder-se-ia mesmo dizer que há uma simulação proibida pelo inciso I do artigo 103 do Código Civil. Êsse texto legal considera que existe simulação nos atos jurídicos "quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem".

Não queremos desconhecer que há quem negue que êsse inciso possa se aplicar ao negócio real indireto, que se objetiva, no caso, com a venda a terceiros, por interposta pessoa. Diz Espínola:

"De feito, em se tratando de uma *interposição real*, não se manifesta pròpriamente um caso de simulação: os atos praticados foram queridos nas condições em que se realizaram e com os efeitos correlativos" (*Manual de Paulo de Lacerda*, III, 1.ª parte, pág. 478).

Betti, porém, combate com vantagem essa extremação das duas figuras jurídicas; falando do negócio indireto diz êle:

Il fenomeno é, nella sua genesi, strettamente affine a quello della simulazione: dove pure si riscontra una discrepanza consapevole fra la causa tipica del negozio prescelto e l'intento pratico perseguito in concreto dalle parti. In entrambi i fenomeni si ha un uso anormale della funzione strumentale del negozio (*Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1952, pág. 328).

Criticando a diferença posta por aquêles que a baseiam na vontade subjetiva, coloca em evidência que não é esta vontade que tem relevância jurídica primordial, mas a própria ordem jurídica.

E conclui reafirmando que entre as duas figuras jurídicas há sòmente dife-

rença de gradação entre causa e intento prático das partes (ob. cit., página 410).

Essa tese se ajusta, perfeitamente, ao caso em exame.

De fato, quando o produtor exporta o seu produto por interposta pessoa, real ou fictícia, quer êle criar a aparência de que não está exportando, mas negociando a mercadoria para ser utilizada em outra unidade da Federação, pondo-se, assim, a coberto da tributação com o mandamento do art. 27 da Constituição federal. É evidente a simulação, a nosso ver.

Mas ainda que se deixe de lado êsse aspecto do negócio indireto praticado pelo produtor, ainda que não se o considere como uma simulação, é indubitável que constitui êle fraude à lei.

Ferrera, por exemplo, que é de parecer que a "simulação não é meio de iludir a lei, mas de esconder a violação da lei" (*Della Simulazione nei negozi giuridici*, 1909, pág. 70/1, *apud* Espínola, *Manual P. Lacerda*, III, 1.ª, página 473) é categórico quanto aos negócios indiretos:

"Negócios fraudulentos, para mim, são os *negócios reais indiretos* que tendem a alcançar, com a combinação de diversos meios jurídicos sèriamente postos em execução, o mesmo resultado proibido, ou pelo menos, um equivalente" (ob. cit., loc. cit.).

No mesmo sentido é a opinião de Planiol, citado por Espínola, informando-nos êste que:

"Quando a interposição real tem por fim fugir a uma proibição legal ou incapacidade de adquirir, constitui uma *fraus legis* em sentido técnico, dizem os autores" (ob. cit., pág. 480).

Essa conseqüência do negócio jurídico é que precisa ser investigada quando *l'atto del singolo, pur facendo salve le apparenze e rispettando la lettera della legge, riesca a violarne il precetto secondo il suo spirito* (Betti, *Teoria generale*, cit., pág. 388).

Nesse caso, acrescenta Betti, *l'atto viene propriamente qualificato siccome in frode alla legge* (ob. cit., loc. cit.).

Ora, uma das formas de se fraudar a lei é justamente *per mezzo di combinazioni lecite consentite da altre norme*, segundo a lição de A. Ligeropoulo (*Le problème de la fraude à la loi*, 1928, pág. 74), citado por Betti (ob. cit., página 389, nota 18).

Assim, quer haja simulação, quer ela não exista, nos têrmos da lei civil, o que é fato é que essa venda, por interposta pessoa, constitui uma fraude à lei fiscal, e como tal é irrelevante para o fim de evitar a tributação.

Suponhamos, porém, que não exista um negócio indireto, uma venda por interposta pessoa, mas uma venda real feita pelo produtor ao negociante de outro Estado, que depois venha, por conta própria, a exportar o produto.

É evidente que, nessa hipótese, não se pode mais falar quer em simulação, quer em negócio indireto, visando fraudar a lei.

Mas, pergunta-se, sendo as duas situações objetivamente idênticas, bastará a mudança de atitude mental das partes para que o impôsto, que era devido num caso, passe a não ser exigível no outro. Terá essa situação subjetiva tal influência na aplicação da norma legal? É claro que não pode ter.

Ainda nesse ponto, a lição de Betti é esclarecedora:

Quanta alla rilevanza dell'elemento soggettivo nel negozio che si assume compiuto in frode alla legge, è da dire che l'intenzione ostile alla legge, se pure è da valutare come un indice atto a mettere sull'avviso l'interprete, non è però l'elemento decisivo per la qualifica di una causa siccome illicita. O vi é una reale corrispondenza fra il momento causale (o il resultato) del negozio e l'oggeto del divieto legale: e allora la sanzione della legge ha luogo, qualunque sia stata l'intenzione dell'agente, anche se per avventura non si sia reso conto di violare il divieto...

Decisivo per la nullitá è il fatto oggettivo della contrarietà allo spirito del divieto legale, quale resulta de una corretta interpretazione (ob. cit., página 391/2).

Se assim é nas leis imperativas de direito privado, com muito maior razão o será no direito tributário, e especialmente no que se refere ao crédito fiscal, que é uma *obligatio ex lege*.

O que importa, pois, é caracterizar corretamente os pressupostos legais do impôsto de exportação e examinar se os mesmos se concretizam na hipótese em foco, abstraindo dos motivos dos interessados. Ora, os pressupostos contidos na lei são simplesmente que seja exportado produto do Estado tributante. Pouco importa que o produto não seja exportado por pôrto do próprio Estado produtor.

Pouco importa que o exportador não seja o próprio produtor e que a mercadoria seja exportada depois de negociada.

A Constituição não exige êsses requisitos. O que ela exige é que se trate de produto do Estado que pretende o tributo. Ora, quando é que uma mercadoria deixa de ser produto do Estado de origem? Quando passa por outro Estado? Quando é vendida a comerciante de outro Estado? Não, é claro; êsses atos exteriores não lhe afetam a natureza.

Através dêles, continua a mercadoria com as suas características primitivas, aquelas que já possuia ao sair do Estado em que foi produzida.

Para deixar de ser produto dêsse Estado é preciso que passe a ser produto de outro Estado; é preciso que sofra beneficiamento de tal ordem que lhe altere a natureza e que, em conseqüência, possa passar a ser considerada produto do Estado por onde vem a ser exportada.

Sem isso, teríamos o absurdo de existir uma mercadoria que não era mais produto do Estado de origem, nem tinha chegado a ser produto do Estado para o qual fôra remetida: enfim não era produto de nenhum Estado.

Assim sendo, é evidente que não se pode precisar qual o conteúdo da expressão "integração na economia do Estado" por critérios de lógica abstrata.

A própria noção do que seja produto é que nos deve conduzir a uma idéia daquilo em que deve consistir a integração do mesmo na economia de outro Estado.

Para fins meramente comerciais a venda da mercadoria a comerciante de outro Estado, ou mesmo a sua simples transferência para êsse Estado, pode ter êsse sentido.

No entanto, quando se quer examinar a mercadoria como produto, e não como simples mercadoria, é evidente que aquêle conceito só pode ser definido sob o aspecto da produção.

Só, pois, o processo de produção, e não o simples processo comercial, só o beneficiamento é que poderá caracterizar a integração da mercadoria na economia do Estado por onde se faz a exportação.

Só existirá essa integração, a nosso ver, quando o beneficiamento seja de tal ordem que se possa considerar a mercadoria como transformada num novo produto, produto do Estado por onde vai ser exportada, e não mais do Estado de origem.

No caso da consulta, pois, em que não há essa especificação do produto original, somos de parecer que ao Estado do Ceará cabe o direito de tributar a exportação da cêra de carnaúba, ainda que feita através de pôrto de outro Estado e de um comprador residente nesse Estado.

Quanto à forma de arrecadar o tributo, que constitui o segundo quesito dessa consulta, a nossa resposta é afirmativa.

Nada impede que o Estado do Ceará celebre convênios com outras unidades da Federação a fim de perceber essa renda fiscal.

O art. 18, § 3.º, da Constituição permite expressamente êsses convênios entre a União e os Estados, sendo perfeitamente cabível se estenda êsse princípio aos convênios de Estados entre si.

Carlos Maximiliano é positivo a respeito:

"É lícito, entretanto, convencionar um Estado com outro que êste arrecade,

nos limites da sua jurisdição, o tributo devido àquele. Já foram celebrados alguns dêstes ajustes, entre Paraná e Santa Catarina, Mato Grosso e Pará. Também seria viável o que nenhum texto proibe: o acôrdo entre a União e um Estado para o fim do impôsto a êste devido ser arrecadado no Distrito Federal" (*Comentários à Constituição Brasileira*, 1948, vol. I, pág. 329).

No mesmo sentido opina Pontes de Miranda como se viu acima.

É o nosso parecer, S.M.J.

Rio de Janeiro, 15 de março de 1957. — *Carlos da Rocha Guimarães*, Advogado no Distrito Federal.