IMPÔSTO DO SÊLO ESTADUAL — CONSTITUCIONALIDADE

— É legítima a cobrança do impôsto do sêlo "ad-valorem", estabelecido em lei do Estado de São Paulo, sôbre guias de expedição de mercadorias para outro Estado, com destino à exportação.

— Interpretação do art. 27 da Constituição.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Francisco Garcia Ortega e outros *versus* Estado de São Paulo
Apelação cível n.º 21.894 — Relator: Sr. Desembargador Flávio Tôrres

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 21.894, da comarca de São Paulo, em que é recorrente o Juízo *ex officio*, sendo apelantes e recìprocamente apelados Francisco Garcia Ortega e outros e a Fazenda do Estado: Acordam os Juízes do Tribunal de Alçada, em sessão plenária, por maioria de votos, repelir a inconstitucionalidade do art. 17, §§ 1.º e 2.º, do Livro VI do Código de Impostos e Taxas, determinando a remessa dos autos à Câmara de origem, para os fins de direito.

Custas na forma da lei.

Francisco Garcia Ortega e outros propuseram contra a Fazenda do Estado uma ação ordinária de repetição do impôsto a que se refere o dispositivo acima, e que lhes foi indevidamente cobrado.

Alegam os autores que, em 1956, venderam a D. Stockler S. A. — Comércio e Exportação de Café, estabelecida no Rio de Janeiro, partidas de café de sua produção, pagando, por ocasião das transações, o impôsto de vendas e consignações, nos têrmos do art. 1.º do Livro I do citado Código, tendo ainda o Fisco exigido o pagamento do impôsto do sêlo *ad valorem*, com fundamento no art. 17 acima mencionado.

Tal cobrança, sustentam os autores, é inconstitucional, pois fere o art. 27 da Constituição federal, que veda 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".

E essa inconstitucionalidade, concluem os autores, não pode ser atenuada, com a ressalva que consta do § 2.º do aludido art. 17, segundo a qual o impôsto do sêlo será restituído ao contribuinte, se êste, dentro de doze meses, fizer prova de haver o café sido entregue a consumo no país.

Reconheceu a egrégia Quarta Câmara Civil, por votação unânime, a inconstitucionalidade do art. 17, §§ 1.º e 2.º, do Livro VI do Código de Impostos e Taxas, e deliberou a remessa dos autos ao Tribunal Pleno, nos têrmos do art. 200 da Constituição federal, e art. 143 do Regimento Interno.

Pela Constituição (art. 19, ns. IV e V), o Estado, além do impôsto de vendas e consignações, tem direito ao impôsto de exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% *ad valorem*, que, em casos excepcionais, como o permite o § 6.º do citado artigo, poderá ser elevado até 10%.

Assim, mercadoria vendida para o estrangeiro poderá, de conformidade com o aludido dispositivo constitucional, estar sujeita àqueles impostos, desde que o Estado os tenho incluído em sua legislação.

É possível, como escreve Temístocles Cavalcânti, a coexistência de tais impostos: "Há certa identidade entre os dois impostos de vendas e consignações e de exportação, quando se trata de mercadoria vendida para o estrangeiro.

O impôsto de exportação pressupõe a venda para o exterior da produção nacional e a compra-e-venda para o exterior, por sua vez, sofre a incidência do impôsto de exportação.

A compra-e-venda, portanto, quando realizada para o exterior, pagará dois impostos — o de vendas e consignações e o de exportação — sôbre a mesma operação; quando realizada dentro do território nacional, pagará sòmente o primeiro impôsto.

Só haverá, portanto, a dupla imposição fiscal nas operações de compra-e-venda para o exterior, visto como as internas só pagam o impôsto de vendas e consignações" (*A Constituição Federal Comentada*, 1956, vol. I, págs. 299-300).

O "retrógrado impôsto de exportação, na expressão de Carlos Maximiliano (*Comentários à Constituição Brasileira*, 1954, vol. I, pág. 330), já previsto nas Constituições de 1891 e 1934, foi, no Estado de São Paulo, abolido pela chamada reforma Clóvis Ribeiro (Lei n.º 2.485, de 16 de dezembro de 1935), que revigorou, no entanto, como se vê do seu art. 71 e parágrafo único, tôda a legislação do Estado referente a "guias de exportação, correspondentes às mercadorias exportadas para fora do Es-

tado, e isentas do pagamento do impôsto sôbre vendas e consignações, sujeitando-as ao impôsto do sêlo, à razão de 1% *ad valorem* (*Revista dos Tribunais*, vol. 89/547, e *Repertório Fiscal*, suplemento de 1935, de Raul Loureiro, pág. 3).

Assim, o Estado, sob outro rótulo, continuou a manter o impôsto de exportação.

Com o advento do Código de Impostos e Taxas (Decreto n.º 8.255, de 23 de abril de 1937), o impôsto do sêlo continuou a recair (arts. 4.º, n.º 3, e 5.º) sôbre "as guias de expedição de mercadorias para fora do Estado", dêle estando isentas (art. 7.º, *a*) as "mercadorias exportadas, em conseqüência de operação pela qual já tenho sido pago o impôsto sôbre vendas e consignações" (*Revista dos Tribunais*, vol. 107/741 e 742).

Com o Decreto-lei n.º 13.163, de 31 de dezembro de 1942 (art. 8.º), foi abolida "a incidência do impôsto do sêlo *ad valorem* a que estão sujeitas as guias de exportação correspondentes às mercadorias expedidas para fora do Estado, com destino a praças nacionais", ficando, assim, mantido o tributo, exclusivamente, "sôbre guias de expedição de mercadorias para o estrangeiro", cuja taxa foi alterada pelas Leis ns. 185, de 13 de novembro de 1948, e 851, de 20 de novembro de 1950, até que o Decreto n.º 20.733, de 30 de agôsto de 1951, regulou, especialmente, a saída do café cru do território dêste Estado, objetivando evitar, como escreveu Ilves de Miranda Guimarães (*Comentários ao Código de Impostos e Taxas*, ed. de 1954, pág. 374), prejuízos ao Fisco, com a exportação por outro Estado.

O decreto em aprêço regulou "a cobrança do impôsto do sêlo *ad valorem* devido sôbre guias de expedição de mercadorias para fora do Estado, correspondentes a café cru destinado à exportação para o estrangeiro", constituindo a origem do citado art. 17 e seus §§ 1.º e 2.º (Decreto n.º 22.022, de 31 de janeiro de 1953), cuja inconstitucionalidade é alegada pelos autores, por contrariar o disposto no art. 27 da Carta Magna.

No entanto, a apelante, exigindo o impôsto do sêlo sôbre "guias de expedição", verdadeiro impôsto de exportação, relativas a mercadorias expedidas para outro Estado, com destino à exportação, nas remessas exclusivamente de café cru, estava apenas defendendo sua economia, procurando evitar a evasão de suas rendas, pois, exportado diretamente sem passagem por outro Estado, ficaria sujeito, em São Paulo, ao impôsto de vendas e consignações, ao deixar o país.

Não provado, inicialmente, que o produto fôsse destinado, de fato, ao consumo interno, sôbre a guia de expedição cabia ao Fisco o direito de cobrar, antecipadamente, o impôsto *ad valorem*, com a obrigação de devolvê-lo, desde que provado ter sido o café destinado ao consumo no país.

Pela citada lei estadual, o café exportado para outro Estado (art. 19, *c*, do Livro VI do Código de Impostos e Taxas), com o objetivo de ser consumido internamente, não estava sujeito ao impôsto do sêlo: "Não estão sujeitas ao impôsto as guias correspondentes a café cru, destinado a praças nacionais, para consumo no país, observado, porém, o disposto no § 1.º do art. 17". Ora, êste artigo refere-se, precisamente, ao pagamento, sob condição, que era, no entanto, dispensado se, desde logo, fôsse feita a prova de que o café se destinava a consumo interno.

Assim, examinados, em conjunto, os dois dispositivos, verifica-se que o café exportado para outro Estado, para consumo do país, jamais estêve sujeito ao impôsto do sêlo *ad valorem*. O Estado, em benefício da sua economia, e fundado em dispositivo constitucional, passou a cobrá-lo sòmente na hipótese em aprêço, admitindo a prova prévia do seu destino interno, para do mesmo isentá-lo, ou, posteriormente ao seu pagamento, obrigando-se a devolvê-lo.

A natureza do impôsto de exportação obriga o Estado produtor a tornar a sua cobrança uma realidade e não de nenhum efeito o texto constitucional.

Para o Estado, a mercadoria que atravessa as suas fronteiras, sem destino interno, é para exportação. Ao contribuinte é que cabe demonstrar o contrário. O que a Constituição proíbe, como escreve Temístocles Cavalcanti, é que impostos "atinjam à livre circulação de bens no território nacional, não sem, antes de tudo, deixar bem claro que sòmente êstes impostos é que são proibidos" (ob. cit., pág. 387). Ou, como diz Aliomar Baleeiro: "O livre acesso ao mercado interno não pode sofrer estôrvo fiscal", sendo "lícito ao Estado estabelecer tratamento diferencial quanto ao destino de mercadorias sujeitas ao impôsto de exportação" (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. II, págs. 482-483).

Foi o que fêz o Estado. Não gravou a exportação de seu café cru para outro Estado, estabelecendo o chamado impôsto de trânsito; apenas subordinou-a à prova do seu destino, para poder isentá-la do mesmo.

Em recente decisão, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária (*Diário da Justiça*, da União, de 24 de fevereiro de 1958, pág. 798, recurso extraordinário n.º 27.374, do Paraná), sem discrepância de votos, repeliu inconstitucionalidade argüida por produtor daquele Estado, que envia o seu café para Santos, destinado a firma exportadora. Alegou o interessado, como consta do relatório do Ministro Lafayette de Andrada, que "o fato do café ter sido remetido para um pôrto de exportação para o estrangeiro não envolve presunção de que ela vá se efetivar. Assim, para que não se aplicasse o preceito do art. 27 da Constituição, seria preciso que o café já saísse do Estado do Paraná consignado a firma situada no estrangeiro. De outra forma, a cobrança do impôsto é flagrantemente inconstitucional, precisamente porque incidiu em mercadoria remetida para outro Estado e não para o exterior". A essa alegação respondeu o venerando acórdão, reportando-se a voto proferido pelo Ministro Nélson Hungria, em outro recurso: "O preceito constitucional, evidentemente, não diz com o tráfego de mercadorias de um Estado para outro em demanda do estrangeiro, para onde vão ser exportadas. A proibição constitucional de obstáculo fiscal ao trânsito interestadual de mercadorias limita-se aos casos em que essas se destinam ao comércio interno. Desde que as mercadorias saem do Estado de produção com destino ao estrangeiro, não importa que, em caminho, por fôrça das condições geográficas ou não, passem por outro Estado: o impôsto de exportação é devido e arrecadado no Estado da produção".

Diante do exposto, repelem, por maioria de votos, a inconstitucionalidade do art. 17, §§ 1.º e 2.º, do Livro VI do Código de Impostos e Taxas, pois o dispositivo invocado não viola o art. 27 da Constituição federal, devendo os autos voltar à egrégia Quarta Câmara Civil, para os fins de direito.

São Paulo, 26 de maio de 1958. — *Adriano Marrei*, Presidente com voto. — *Flávio Tôrres*, Relator designado. — *Durval Pacheco de Matos*, vencido. — *Erix de Castro*. — *L. G. Giges Prado*, vencido. — *Washington de Barros Monteiro*, vencido. — *Ulisses Dória*. — *Vicente Sabino Júnior*. — *Pedro Augusto do Amaral*, vencido. — *Cerqueira Leite*. — *Paulo Otaviano*, vencido. — *Barbosa Pereira*. — *Tácito M. Góis Nobre*. — *Lafayette Sales Júnior*. — *Maldonado Loureiro*. Foi voto vencedor o do Juiz *Hildebrando Dantas Freitas*. — *Acácio Rebouças*. — *Sílvio Barbosa*.