IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — COMÉRCIO INTERESTADUAL

— Interpretação da Lei n.º 4.299, de 23 de dezembro de 1963,

— Idem, da Lei n.º 4.784, de 28 de setembro de 1965.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Indústrias Resegue de Óleos Vegetais S. A. *versus* Estado do Paraná
Recurso de mandado de segurança n.º 15.231 — Relator: Sr. Ministro GONÇALVES DE OLIVEIRA

ACÓRDÃO

Vistos e relatados êstes autos de mandado de segurança n.º 15.231, do Estado do Paraná, em que são: recorrente, Indústrias Resegue de Óleos Vegetais S. A. e recorrido, Estado do Paraná, decide o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, de acôrdo com as notas juntas.

Distrito Federal, 9 de fevereiro de 1966. — *A. M. Ribeiro da Costa,* Presidente. — *Aliomar Baleeiro,* Relator para o acórdão.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira — Sr. Presidente, Indústrias Resegue de Óleos Vegetais S.A., com sede em Bariri, no Estado de São Paulo, impetrou ao Juiz de Direito da 1ª Vara Cível de Curitiba mandado de segurança.

Alegou a impetrante que é compradora, no Estado do Paraná, de mamona, amendoim e outras sementes oleaginosas, pelo seu estabelecimento acima enunciado, compra essa sôbre a qual é pago o impôsto de vendas e consignações.

Essas sementes, todavia, não as vende, nem consigna, transferindo, apenas, para Bariri, São Paulo, onde são elas transformadas em óleo de mamona, de amendoim, etc..

Assim sendo, em vez de o estabelecimento de São Paulo comprar diretamente a mamona, o amendoim e outras sementes, diz a firma, compra-as pelo seu estabelecimento de Londrina. Quando o estabelecimento de Londrina transfere a mamona, o amendoim, para serem transformados em São Paulo, não vendendo, nem consignando, o Fisco paranaense exige um nôvo pagamento do tributo, numa expressa violação da Lei nº 4.299.

Está, assim, a impetrante sofrendo coação em suas transferências, por parte da autoridade impetrada, que insiste no pagamento do tributo, e requer o mandado, para que fique isenta do pagamento do impôsto de vendas e consignações ao Estado do Paraná.

O mandado de segurança foi deferido pelo Dr. Juiz de Direito, mas houve recurso, e o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná deu provimento ao recurso e denegou a segurança.

Diz o acórdão:

"O Dr. Juiz de Direito da Comarca de Londrina — 1ª Vara Cível — concedeu mandado de segurança à Indústria Resegue Sociedade Anônima, para isentá-la do pagamento, por antecipação, ao Estado do Paraná, do impôsto de vendas e consignações, na remessa, para o Estado de São Paulo, de mamona, amendoim e outras sementes oleaginosas, aqui adquiridas.

Falando nos autos, em face do recurso necessário interposto, a douta Procuradoria-Geral opinou a que, decidida a preliminar da remessa dos autos ao egrégio Tribunal Pleno, para exame da matéria constitucional, fôsse dado provimento ao recurso.

Nos têrmos do § 1º do art. 1º da Lei nº 4.299, de 23-12-63, é devido ao Estado produtor e pode ser cobrado por antecipação o impôsto de vendas e consignações sôbre a remessa, para outro Estado, de produto agrícola, pecuário ou extrativo. Assim tem decidido o egrégio Tribunal de Justiça do Estado, em sessões plenárias, o que possibilita o julgamento, pela Câmara, independentemente da suscitada remessa dos autos para exame da matéria constitucional.

A própria justiça do Estado de São Paulo já reconheceu ser devido o tributo impugnado ao Estado do Paraná conforme certidões que instruem o parecer da douta Procuradoria-Geral."

Efetivamente, a Procuradoria juntou certidões de acórdãos do Tribunal de São Paulo, em caso semelhante, de serraria, em que os comerciantes adquirem toras de madeiras e mandam para São Paulo.

"A bitributação sustentada pela impetrante não procede, porque na compra ao produtor, a êste e não a ela é que incumbe o pagamento do impôsto de vendas e consignações.

Pelo exposto, acordam os Juízes da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado em dar provimento ao recurso para cassar a segurança."

A firma impetrante não se conformou com essa decisão e interpôs recurso para êste Supremo Tribunal Federal.

Aqui, o recurso foi a mim distribuído, tendo a douta Procuradoria-Geral da República opinado nestes têrmos:

"1. Recorreu-se do Venerando acórdão de f. 53 e verso, que traz a seguinte ementa:

"Nos têrmos do § 1º do art. 1º da Lei nº 4.299, de 23-12-63, é devido ao Estado produtor e pode ser cobrado por antecipação o pagamento do impôsto de vendas e consignações sôbre a remessa, para outro Estado, de produto agrícola, pecuário ou extrativo."

2. Pelo desprovimento do recurso.

A matéria já é de amplo conhecimento dêsse Pretório Excelso, uma vez que incontáveis os recursos que trouxeram à baila o assunto aqui versado."

É o relatório.

ANTECIPAÇÃO ORAL AO VOTO

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — A questão que se discute nestes autos é, realmente, muito delicada, por dizer respeito, a meu ver, principalmente a interêsses de dois Estados da Federação: àquele onde a mercadoria é produzida e àquele que é o destinatário dessa mercadoria.

Como consultor e juiz sempre tratei com rigor o problema da isenção de impôsto

sôbre a remessa de mercadorias de filial para matriz, porque é muito fácil a uma companhia, na sua matriz, comprar diretamente os produtos para que sejam remetidos diretamente do vendedor à matriz. Com a interferência de uma outra pessoa jurídica, que seria a filial ou o representante, quem já compra não é a matriz, mas êsse representante ou essa filial que, no Estado produtor, armazenam a mercadoria ou vendem-na, pois muitas vêzes, como filial, tem poder de vender a mercadoria não só para a mesma praça dêsse Estado como para outras, às vêzes mandam-na para a matriz ou para outra filial.

Quando a mercadoria não sofre transformação, a questão diz respeito mais a interêsses de dois Estados da Federação, como acentuei de início.

Suponhamos uma companhia que compra milho num Estado.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Paga aí o impôsto de vendas e consignações.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Em geral, não paga.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — No caso, paga, como disse o advogado.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Peço permissão a V. Exa. para solicitar sua paciência em ouvir meu modesto voto.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Peço desculpas a V. Exa.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — É uma honra ser aparteado por V. Exa. O primeiro impôsto não é pago pelo representante nem pela companhia que tenha matriz em outro Estado.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — É pago o impôsto sôbre a operação.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Mas pelo vendedor. O pequeno produtor nem paga, por estar isento dêsse impôsto, de acôrdo com o art. 19 da Constituição. Então, e muito claramente, na primeira operação o pequeno produtor não paga o impôsto e o representante dessa companhia, no Estado, manda o produto para o Rio de Janeiro, digamos, com o que o Estado produtor não recebe nenhum tributo. Isso é contrário ao espírito de nossa legislação, que tem em vista incentivar a produção.

Como eu ia dizendo ao Tribunal, a questão, do ponto de vista da imposição fiscal, não repercute de uma maneira onerosa para a firma que tem sede e filial em Estados diversos porque, como assinalou com a lucidez de sempre o nosso querido mestre Ministro Hahnemann Guimarães, se a firma paga o impôsto de vendas e consignações e se a mercadoria não é adquirida para ser por ela consumida, mas para ser revendida, quando ela vende essa mercadoria em outro Estado não pagará novamente o impôsto.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Paga.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Com a devida vênia, não deve pagar.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Paga, pelo sistema da lei.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Vamos decidir, neste momento, se deve pagar ou não.

Estou de acôrdo com V. Exa. em que a firma que compra mercadorias do pequeno produtor só vai pagar um único impôsto.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — A lei atual não fala no pequeno ou no grande produtor, mas do produtor de produtos agrícolas, extrativos e pecuários.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Peço, mais uma vez, a paciência de V. Exa. para meu modesto voto, em que procurarei ser claro.

Como estava dizendo, os representantes ou os escritórios dessa firma situados no Estado produtor em geral adquirem a mercadoria do pequeno produtor, que não paga o impôsto, armazenam-na e remetem-na pa-

ra os grandes centros, como São Paulo ou Rio de Janeiro, que, são, portanto, outros Estados.

Estou de acôrdo com V. Exa. que tais companhias só adquirem essa mercadoria, como comerciantes que são, para revenda, em razão do que não seria justo, como notou V. Exa. em seus honrosos apartes, que não ficassem sujeitas a dois impostos de vendas e consignações. Neste ponto, estou de acôrdo com V. Exa.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Dois impostos num mesmo Estado produtor.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — O Estado produtor ainda não recebeu nenhum tributo.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — No caso, disse o advogado que recebeu.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — O mandado de segurança é para todos os casos. Pode ser que em algum caso tenha recebido do produtor, do vendedor. A tese é de grande relevância. Rogo a paciência de V. Exa. para concluir meu pensamento.

Estou de acôrdo que, no caso dos autos, a firma, pelos produtos que compra no Estado do Paraná, quando vendê-los (se não os transforma, se fôsse, por exemplo, milho, feijão ou arroz) não pague o impôsto duas vêzes, mas uma vez.

Como eu disse, a questão interessa sobretudo aos dois Estados, ao Paraná e a São Paulo. A qual dêles cabe o impôsto? A questão, volto a repetir, não repercute na emprêsa recorrente, porque ela tem de pagar o impôsto.

Como todos sabemos, o impôsto de vendas e consignações é pago pelo vendedor. Se a firma compradora paga no lugar de alguém, assumiu o ônus contratual de pagar, mas terá obtido o abatimento relativo ao impôsto no preço da própria mercadoria. Sei que pode-se dar êste caso, porque algumas vêzes, como advogado, vi operações semelhantes. Mas nem por isso transmite-se a responsabilidade, que é de ordem legal e constitucional, para aquêle que compra a mercadoria.

É sabido e é notório que o legislador federal, interferindo ou traçando normas de direito financeiro ou disciplinando o comércio interestadual, pode fixar o lugar em que é devido o impôsto de vendas e consignações.

O eminente mestre Vitor Nunes, a êste respeito, tem produzido votos esplêndidos, reconhecendo e espancando quaisquer dúvidas sôbre a possibilidade de a União legislar a êsse respeito, estabelecendo o Estado onde, presumidamente, se realiza a venda para que, nesse Estado seja pago o impôsto de vendas e consignações.

Então, no caso concreto, tenho que é o Estado do Paraná que tem direito a receber o tributo.

Todos nós sabemos que os juízes dos Estados são muito ciosos dos direitos estaduais. Em São Paulo mesmo, no caso em tela, já resolveu o Tribunal de Justiça, por acórdãos que estão junto aos autos, que cabe ao Estado do Paraná receber êsse tributo porque, a seu ver, a lei estabelece uma presunção, quando a mercadoria sai do Estado, além de que, em geral, o Estado produtor não recebe o impôsto de vendas e consignações, por se tratarem de compras a pequenos produtores, hipóteses em que, se admitirmos que as mercadorias se transferem para outros Estados, o Estado produtor não recebe o impôsto.

Neste caso, em que se fala de mamona, o que se dá é que em geral um pequeno produtor vende, digamos, uma tonelada, não paga impôsto nenhum. Êle fica na roça, no meio do mato, vende sua mamona e não paga o tributo, por ser pequeno produtor; tira uma guia na coletoria e a firma compradora, com isso, vai armazenando o produto de tôdas essas compras e sem pagar o impôsto, pois é simples compradora. Depois, essa firma compradora transfere a mercadoria tôda para o Estado de São Paulo e o Estado do Paraná fica sem receber tributo algum.

Conforme já acentuei, o que a lei tem em vista é incentivar a produção dos Estados. Não será só o Rio de Janeiro, por hipótese, que é uma cidade que não produz nada da agricultura, que deve receber o impôsto.

Estou de acôrdo com o eminente mestre Hahnemann Guimarães quando se tratar de uma mercadoria (digamos uma mercadoria agrícola, como milho, arroz, feijão) sôbre cuja compra a firma tira uma guia de pagamento do impôsto no Estado do Paraná, caso em que, realmente, éla não pagará nôvo impôsto quando da venda dessas mesmas mercadorias no Rio de Janeiro, em São Paulo, em Minas, no Rio Grande do Sul etc., isto porque por presunção, a lei federal estabeleceu o lugar do pagamento do impôsto o do Estado da produção. Então, como ela já pagou o impôsto no Estado da produção pela venda dessa mercadoria, não terá mais de pagar o tributo no Estado onde irá vendê-la.

Estas são apenas considerações preliminares, porque trouxe voto escrito, que passo a ler.

VOTO

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — O Decreto-lei nº 915, de 1938, autorizava a isenção de cobrança antecipada do tributo, na transferência de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma emprêsa.

"Art. 2º. Não estão sujeitas ao impôsto as operações entre os vários estabelecimentos da mesma pessoa, bem como as realizadas entre esta e seus agentes ou representantes, observando-se nos casos de consignação os arts. 8º e 9º da Lei nº 187, de 15-1-36."

Quando a mercadoria era transferida pelo fabricante ou produtor, impunha o Decreto-lei nº 915 a obrigatoriedade do pagamento "por ocasião da saída, ao Estado em cujo território foram produzidas" (art. 2º, § 1º).

A Lei nº 4.299, de 23-12-63, adotou critério diverso, estabelecendo:

"Art. 1º O impôsto sôbre vendas e consignações, a que se refere o art. 19, nº IV, da Constituição federal, é devido no lugar em que se efetuar a operação.

§ 1º Considera-se lugar da operação aquêle onde se encontrar a mercadoria na ocasião da venda ou consignação. Quando o objeto do contrato fôr produto agrícola, pecuário ou extrativo, sôbre a operação de venda ou consignação para fora do Estado, incidirá a tributação do Estado em que foi produzida a coisa vendida ou consignada."

A meu ver, a mercadoria transferida para fora do Estado, tratando-se de produto industrial, pagará o impôsto onde se efetivar a venda.

No caso de produto agrícola, pecuário ou extrativo, o impôsto de vendas e consignações será pago ao "Estado em que foi produzida a coisa vendida ou consignada" (Lei nº 4.299 § 1º, do art. 1º).

Pergunto, mesmo em caso de transferência? Respondo, sim. Sempre interpretei, com rigor, a isenção pleiteada por comerciantes, na transferência de mercadorias transferidas da matriz para as filiais e vice-versa. Sempre, em casos tais, há um intuito de evitar a tributação. Sejamos realistas. No caso, a filial adquire mamona. Por que o produtor não vende diretamente à matriz? Por que pôr a filial como intermediária?

E no caso de madeiras? As filiais têm serrarias. Compram madeira, toras de madeiras. Serram, transformam em tábuas e as transferem para filiais fora do Estado. Não vão pagar o impôsto ao Estado da produção? Todos sabemos que os pequenos produtores, caso de mamonas e madeiras, não pagam o impôsto de vendas e consignações. A serraria transforma, o comprador de mamona as envia para fora do Estado para a matriz. Então, que impôsto auferirá o Estado da produção?

No caso de produtos agrícolas do Rio Grande do Sul (mandado de segurança nº 14.794) é a mesma coisa. O Estado da produção há de receber o impôsto nessa

operação de transferência para fins de comércio.

A Lei nº 4.299 modificou a lei anterior: não sòmente em caso de envio de mercadoria pelo produtor ou comerciante, o tributo é devido no Estado da produção. No caso de produto industrial, o impôsto será pago no lugar da operação.

Tratando-se de remessa de mercadorias da matriz para a filial de produto agrícola, pecuário ou extrativo, o impôsto é devido nessa transferência, ao Estado da produção, "onde foi produzida a coisa vendida ou consignada."

A consignação se equipara à transferência. A lei vigente revogou o artigo 2º *caput* da Lei nº 915:

"Art. 2º Não estão sujeitas ao impôsto as operações entre vários estabelecimentos da mesma pessoa, bem como as realizadas entre esta e seus agentes ou representantes, observando-se nos casos de consignação, os arts. 8º e 9º da Lei nº 187, de 15-1-36."

Do contrário, a evasão seria um fato.

A meu ver, na venda do produto na matriz, que o recebeu da filial, o impôsto, não será devido ao Estado destinatário, se a mercadoria não tiver recebido transformação, isto é, se fôr a mesma. Se houver receptor, nôvo impôsto, em caso de venda, será devido.

O meu voto, no caso, é que o impôsto é devido na transferência, de que se trata.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

VOTO

O Sr. Ministro Evandro Lins — Senhor Presidente, como a matéria é a mesma, aproveito para proferir o voto que escrevi para o julgamento do recurso no mandado de segurança nº 14.794:

"A questão a resolver, no presente mandado de segurança, é da mais alta relevância. Após ter pedido vista dos autos, recebi mais de uma dezena de memoriais dos interessados, todos abordando os diversos aspectos jurídicos, financeiros e econômicos ligados à decisão que teremos de proferir.

Graves repercussões para os contribuintes e para as Fazendas estaduais poderão advir do resultado dêste julgamento.

Teremos de interpretar o alcance da Lei nº 4.299, de 23-12-63, e a discussão que ela tem ensejado sôbre questões relativas à competência tributária dos Estados-membros.

A principal dessas questões, debatida em diversos mandados de segurança, que se encontram neste Tribunal, é a que se relaciona com as transferências de matérias-primas pela mesma pessoa jurídica, de um Estado para outro, e destinadas à industrialização.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Pela mesma pessoa produtora.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Não estou dizendo produtora, porque pode não ser a mesma pessoa jurídica produtora. Abranjo as duas situações.

O impôsto de vendas e consignações, previsto na Constituição, no art. 19, inc. II, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 5, de 21-11-61, era regulado, até há pouco, pelo Decreto-lei número 915, de 1-12-38, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 1.061, de ..... 20-1-39.

De acôrdo com essa legislação fiscal, a regra para a cobrança do impôsto de vendas e consignações era o local onde se encontrasse a mercadoria, por ocasião da venda ou consignação.

As transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma emprêsa não estavam sujeitas ao aludido impôsto. Quando as mercadorias fôssem produzidas em um Estado, e transferidas para outro, pelo fabricante ou produtor, a fim de formar estoques, em filial, sucursal, agência, depósito ou representante, determinava o citado Decreto-lei nº 915 que o tributo fôsse pago adiantadamente ao Estado, em cujo território fôssem produzidas as mercadorias.

Não há dúvida que o Decreto-lei número 915, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 1.061, resolveu o problema da competência entre os Estados, no que toca à imposição do impôsto de vendas e consignações, mas, ao mesmo tempo em que resolveu êsse problema, estabeleceu um privilégio em favor dos Estados industrialmente mais desenvolvidos.

Êsse fato é assinalado em bem elaborado parecer do Dr. Arlindo de Oliveira Brito, Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, que cita, a propósito, o livro de Celso Furtado, *Formação Econômica do Brasil*, págs. 217-250.

A Lei nº 4.299, de 23-12-63, a meu ver, modificou a politica fiscal a respeito da arrecadação do impôsto de vendas e consignações.

Essa reforma do sistema fiscal visou à defesa da renda tributária dos Estados produtores de produtos primários. A Lei nº 4.299 adotou o critério de que a arrecadação do impôsto de vendas e consignações deve ser feito pela natureza do produto vendido ou consignado, e quando se trata de produto agrícola, pecuário, ou extrativo, ao Estado produtor, e não ao transformador ou consumidor, é que cabe a sua arrecadação.

Parece-me indiscutível que êsse foi o sentido da transformação.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — O impôsto é devido se o produto é transferido no estado natural.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Então, não haveria necessidade de outra lei. O Decreto-lei nº 915 já resolvia, de maneira aceitável, o problema da arrecadação entre os Estados.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — A lei nova reduziu o impôsto ao produtor de produtos agrícolas, pecuários e extrativos, transferidos no estado natural ou com superficial beneficiamento.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Vossa Excelência aguarde meu raciocínio e espero que, afinal, concordará comigo. A transformação foi esta:

"A Lei nº 4.299 manteve, no art. 1º, a regra de que o impôsto sôbre vendas e consignações é devido no lugar em que se efetuar a operação, considerando lugar da operação aquêle onde se encontrava a mercadoria na ocasião da venda ou consignação."

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — É sôbre a transferência feita pelo produtor.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Não diz respeito ao produtor.

O Sr. Ministro Evandro Lins — É o Estado. Não é o indivíduo, nem a firma produtora. A modificação foi quanto ao local do pagamento do tributo.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — A Lei nº 4.784, de 28 de setembro último, que entrará em vigor em 30 de outubro...

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — A lei nova não está em vigor ainda.

Essas leis têm em vista fixar, sobretudo, qual o Estado que deve receber o impôsto de vendas e consignações.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Vossa Excelência, Ministro Hahnemann, concorda comigo, com o princípio que estou sustentando.

A Lei nº 4.299 modificou o critério da lei anterior e a finalidade foi defender o Estado produtor de produtos primários. Até então, os grandes beneficiários do impôsto de vendas e consignações eram os Estados industrialmente mais desenvolvidos.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Sempre a lei se refere a transferência no estado natural.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Por que não transformam as sementes em óleo no Estado do Paraná?

O Sr. Ministro Evandro Lins — Prosseguindo meu voto:

"Mas acrescentou, no parágrafo primeiro do art. 1º que "quando o objeto do contrato fôr produto agrícola, pecuário ou extrativo, sôbre a operação de venda ou consignação para fora do Estado, incidirá a tributação do Estado em que foi produzida a coisa vendida ou consignada". Tratando-se, portanto, de produto agrícola, pecuário ou extrativo, incidirá sempre o impôsto do Estado em que foi produzida a mercadoria.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Se o comprador adquirir mercadorias do produtor no Estado e pagar o impôsto de vendas e consignações?

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Êle não paga. Quem paga é o produtor.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Se V. Exa. Ministro Hahnemann Guimarães concorda com a tese, concordará com a conclusão.

Houve uma conferência de Secretários da Fazenda de 10 ou 11 Estados e o próprio Estado de São Paulo foi que teve melhor compreensão do problema, em que os Estados produtores de produtos primários fôssem beneficiados.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Para haver o desenvolvimento do País. Senão, só se beneficiariam os Estados já desenvolvidos.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Exato. Continuando meu voto: "Tôda a dificuldade da questão está em que é a mesma a emprêsa que transfere a mercadoria, não havendo, pròpriamente, uma operação de venda ou consignação. E o fato gerador do tributo só se verifica, como sustentam os recorrentes, com a efetividade da venda ou da consignação.

A diferença entre a Lei nº 4.299 e o Decreto-Lei nº 915 está na exceção que aquela estabeleceu, modificando a política fiscal. Por isso é que fixou a competência tributária em razão da origem dos produtos agrícolas, pecuários ou extrativos.

Se a lei não é bastante clara, teremos que atentar para os fins sociais a que ela se dirigiu e para as exigências do bem comum, tal como preceitua o art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil.

O Sr. Ministro Hohnemann Guimarães: — A Lei nº 4.784, que ainda não está em vigor, é verdadeiramente interpretativa.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Não examinei mais detidamente a nova lei, mas tenho a impressão de que mantém o critério da Lei nº 4.299.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — A lei define o que é produto agrícola, extrativo ou pecuário; faz até conceito dos produtos.

O Sr. Ministro Evandro Lins — "O fim visado pelo legislador foi o de atenuar as desigualdades existentes entre as unidades da Federação. Só por essa forma é que se propicia o desenvolvimento industrial dos Estados-membros produtores de matérias-primas.

Êsse é o justo critério para interpretar e para estabelecer os verdadeiros objetivos da nova lei.

Penso que a transferência de mercadorias de origem agrícola, pastoril ou extrativa para posterior venda em outro Estado está sujeita ao pagamento do tributo nó Estado produtor.

Argumenta-se que se a mercadoria fôr transferida para industrialização o fato gerador não se integra, pois o produto não se destina à venda ou consignação.

Vê-se como a matéria se torna complexa para ser solvida através de mandado de segurança.

Afirmam as emprêsas que a remessa da mercadoria é para fins industriais. A aceitação dessa alegação importaria em admitir a cobrança e a fiscalização do tributo noutro Estado-membro.

O Estado do Rio Grande do Sul, entendendo que a Constituição, no art. 5º, inc. XV, letra *b*, dá à União competência para legislar sôbre normas gerais de direito financeiro, também, entendeu que lhe restava a competência para legislar supletiva ou complementarmente sôbre a matéria e, no exercício dessa competência, promulgou a Lei estadual nº 4.706, de 31-12-63, que equiparou a venda à transferência de mercadorias ou produtos para posterior venda em outro Estado, nos têrmos da legislação federal.

Na própria legislação federal se encontra regra semelhante, no Código Tributário do Distrito Federal: "É equiparada à consignação, para os efeitos do inc. II dêste artigo, a transferência de mercadoria de produção do Distrito Federal, para estabelecimento da mesma pessoa, situado em outra unidade da Federação" (§ 2º do art. 122).

Como se está vendo, a matéria é controvertida.

Os Decretos-leis nºs 915 e 1.061, embora sem equiparar a transferência a qualquer contrato, determinaram que o impôsto fôsse pago adiantadamente.

Por outro lado, o produto destinado à industrialização, depois de transformado, é pôsto à venda ou consignação. A nova política legislativa parece indicar que o Estado produtor da matéria-prima deva receber uma parte dêsse impôsto do produto industrializado.

Outro aspecto do problema é o que deva ser considerado como produto agrícola, pecuário ou extrativo.

Penso que a lei não se refere apenas ao produto *in natura*, o que reduziria a proteção fiscal aos Estados agropastoris a quase nada.

De regra, os produtos agrícolas, pecuários ou extrativos necessitam, para o transporte e conservação, como para o uso industrial, de passar por um processo de manipulação, tratamento, ou beneficiamento.

Parece-me que a Lei estadual nº 4.827, de 1-12-64, do Rio Grande do Sul, define, com precisão, o que seja produto manufaturado, considarando-o "o que resulta da aplicação do trabalho à matéria-prima, quando êste resultado venha a constituir espécie nova. A espécie nova entende-se constituída quando a matéria-prima, pela manufatura, venha a tornar-se acessório, ou mera parte integrante do produto manufaturado."

Êsse é o sentido que se depreende, também, do § 2º do art. 1º da Lei nº 4.299, que dispõe, que, no caso de venda ou consignação de produtos agrícolas, pecuários ou extrativos, destinados à exportação, o impôsto será devido, exclusivamente, ao Estado de que se originarem, mesmo que tais produtos sofram, no Estado de que foram exportados, beneficiamento, liga ou manipulação, que não lhes altere a natureza."

Portanto, todo o sentido da lei é beneficiar o Estado produtor de produtos agrícolas, extrativos e pecuários. É êsse o sentido da lei.

A matéria é complexa. Temos que julgar o caso de maneira geral, abrangendo temas diversos.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Essas emprêsas possuem escritórios nos Estados, para adquirirem do pequeno produtor os vários produtos, que mandam para fora do Estado. Então, o Estado produtor não receberá coisa alguma se aceitamos a douta opinião do meu eminente mestre Ministro Hahnemann Guimarães, porque o pequeno produtor, que é o vendedor e é o responsável pelo impôsto na 1ª venda, está isento pela Constituição (art. 19, nº IV).

O Sr. Ministro Evandro Lins — Estou fazendo um estudo, para ver se encontramos um denominador comum para julgarmos todos os casos. A matéria é complexa, repito.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — A lei nova prevê isso.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Que recorram os impetrantes a via ordinária. Mas acho que a matéria é complexa e não podemos decidi-la em mandado de segurança.

Há mais, ainda, Ministro Hahnemann Guimarães, o tema afeta fundamentalmente a economia dêsses Estados.

O Dr. Procurador-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, que nos procurou e ofereceu memorial, chegou a dizer, e isto não é um argumento *ad terrorrem*, que a concessão dêsses mandados de segurança importará na redução de 50% da arrecadação do Estado do Rio Grande do Sul.

É da maior gravidade e da maior importância o julgamento desta matéria.

Que interêsse maior têm as partes em requerer mandado de segurança, se são obrigadas a pagar o impôsto, seja no Rio Grande do Sul, ou em São Paulo? Por que escolher São Paulo?

Por que preferir pagar em São Paulo e não no Rio Grande do Sul, pois se, pagando no Rio Grande do Sul, ficam isentas de pagamento em São Paulo?

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Se a questão é obscura, então, muda-se o problema.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Então, concluo:

"Ora, êsse beneficiamento, liga ou manipulação, também se aplica à hipótese de remessa de produtos para outro Estado, servindo para esclarecer qual o conceito que a lei federal dá ao produto agrícola, pecuário ou extrativo, deixando claro que não se restringe à idéia de bem *in natura*, mas que abrange o produto beneficiado, desde que conserve sua natureza.

Como V. Exa. esclareceu, a nova lei define o que seja produto beneficiado.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães: — Produtos transferidos em estado natural ou com superficial beneficiamento.

O Sr. Ministro Evandro Lins: — "Não deixam de ser produtos primários a palha de linho, o couro curtido, a lã beneficiada, as carnes salgadas ou temperadas, as postas de carne, as farinhas vegetais e animais, a madeira compensada, etc..."

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — A nova lei também fala em empacotamento, embalagem, serragem, moagem, congelamento. Êsses benefícios não alteram a natureza do produto.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Êsses produtos não se tornaram espécie nova. Pela manufatura não passaram a constituir acessório ou mera parte integrante do produto.

Finalmente, tendo em conta que a Lei nº 4.299, de 23-12-63, mudou a política fiscal no tocante ao impôsto de vendas e consignações, em relação aos Decretos-leis nºs 915, de 1-12-38, e 1.061, de 20-1-39, com o objetivo de corrigir desníveis regionais e proteger os Estados de economia primária, atendendo à complexidade da matéria e à controvérsia que ela enseja, penso que o direito dos recorrentes não se reveste de liquidez e certeza para ser solvido através de mandado de segurança.

Por êsses motivos, é que, com a devida vênia do eminente Relator, nego provimento ao recurso.

PEDIDO DE VISTA

O Sr. Ministro Hermes Lima — Senhor Presidente, peço vista dos autos, porque, quando a matéria foi anunciada ao Tribunal, no julgamento do mandado de segurança nº 14.794, pelo eminente Ministro Cândido Mota, tive uma impressão e, agora, minha impressão começa a toldar-se. Gostaria de estudar mais um pouco o assunto.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Após os votos dos Ministros Relator e Evandro Lins, negando provimento ao recurso, pediu vista o Ministro Hermes Lima. Adiado.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro A. M. Ribeiro da Costa. Relator, o Exmo. Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira. Licenciados, os Exmos. Senhores Ministros Luís Gallotti e Pedro Chaves.

VOTO

O Sr. Ministro Hermes Lima — Senhor Presidente, no primeiro caso — o recurso de mandado de segurança número 14.794 — de que é Relator o eminente Ministro Cândido Mota, o assunto é o seguinte: transferência de mercadorias da recorrente — Glitz S. A. Importadora e Exportadora — para filiais, na Guanabara, em São Paulo e Curitiba. O Estado do Rio Grande do Sul cobra-lhe o impôsto de vendas e consignações por ocasião dessa transferência.

O que se alega da parte da recorrente é que a tributação pela transferência não é procedente, porque a Lei nº 4.299, de 1963, mandava que a tributação se fizesse sôbre a operação de venda ou consignação para fora do Estado.

Não se trata, no caso, nem de venda, nem de consignação, mas de transferência de mercadorias.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — De mercadorias sôbre as quais já se pagou o impôsto de vendas e consignações.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Sim, sôbre que já se pagou êsse impôsto, embora tenhamos de ponderar que quem já pagou o impôsto de vendas e consignações foi o vendedor. Fiscalmente, quem paga êsse impôsto é o vendedor. É possível que o comprador pague pelo vendedor e, depois, carregue no preço de venda da mercadoria...

O Sr. Ministro Prado Kelly — É a repercussão.

O Sr. Ministro Hermes Lima — ... êsse impôsto que pagou em nome do produtor.

Êste é o primeiro caso.

O segundo também é simples. Trata-se da compra de mamona e amendoim, no Estado do Paraná, por uma firma que adquiriu essas mercadorias e as transferiu para sua fábrica em São Paulo, onde são industrializadas.

Alega-se que aí há apenas transferência, não se tratando de venda, nem de consignação para fora do Estado, quando o impôsto deveria ser pago no Estado que fôsse o produtor da mercadoria.

Portanto, o que em ambos os recursos se alega é que o impôsto de vendas e consignações cobrado sôbre a transferência das mercadorias não é devido, pela Lei nº 4.299, que fala em impôsto de vendas e consignações sôbre operações de vendas; não se refere a transferência. Assim, quando uma emprêsa compra mercadoria no Estado do Rio Grande do Sul para transferi-la, apenas para sua filial em outro Estado, não está sujeita ao pagamento do citado impôsto.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — V. Exa. deve notar que a lei faz referência expressa aos produtos da indústria agrícola, pecuária, e da indústria extrativa.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Chegarei lá: é o art. 2º da Lei nº 4.784.

Mas, Sr. Presidente, êste regulamento deve processar-se agora sob uma lei nova, que é a Lei nº 4.784, de 28-9-65. Esta revogou, no seu art. 7º, a Lei nº 4.299, de 23-12-63.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Que mandou aplicar o seu próprio texto.

O Sr. Ministro Hermes Lima — E mandou aplicar a lei aos casos pendentes de decisão administrativa ou judicial decorrentes da Lei nº 4.299, de 1963. A Lei nº 4.784, de 1965, tem uma novidade, que consite no seu art. 2º.

No art. 1º, ela repete a Lei nº 4.299, nestes têrmos:

"O impôsto sôbre vendas e consignações, a que se refere o art. 19, item II,

da Constituição federal, é devido no lugar onde se efetuar a operação de venda ou consignação."

Mas, no art. 2°, ela enfrenta o problema da simples transferência de mercadoria, que é a questão ora suscitada.

Desde que se tratasse de transferência e não de venda nem de consignação, alegam as emprêsas que não era devido o impôsto de vendas e consignações. Mas a Lei n° 4.784 diz, no seu art. 2°:

"Nas transferências de produtos e subprodutos da pecuária, agrícolas ou extrativos, de um Estado para depósito e posterior venda ou consignação em outro, pela mesma pessoa natural ou jurídica ou associados de cooperativas, considerar-se-á lugar da operação de venda ou consignação relativa a essa transferência, para os efeitos de cobrança do impôsto no Estado de origem aquêle onde foram produzidos."

Quer dizer: a simples transferência de mercadoria passou a ser taxada.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Salvo se a mercadoria já pagou impôsto pela primeira venda.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Então, o § 1° manda considerar agrícolas...

O Sr. Ministro Evandro Lins — Entendo que não há ressalva na lei.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Há.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Vamos ver: ainda não completei minha exposição.

Então, o § 1° diz:

"Consideram-se agrícolas, pecuários ou extrativos, para os fins desta lei, os produtos dos gêneros vegetal, animal ou mineral, em estado natural ou submetidos a simples operações de embalagem, empacotamento, fracionamento, moagem, separação, serragem, mescla, limpeza, eliminação de impureza, polimento, congelamento, pasteurização, desidratação, refinamento, cozimento, maceração, salga, defumação, descascamento, prensagem e outras que se lhes possam assemelhar."

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Isso é feito pelo produtor e não pelos adquirentes da mercadoria.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Eminente Ministro, não vejo isso na lei, porque o art. 2° diz: (*lê*).

O art. 2° diz que a transferência deve ser feita pelo produtor.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — São as cooperativas, até.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Não pagou impôsto nenhum. Tirar as vantagens do produtor, por quê?

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Mas sujeitou a êle os produtores dos produtos agrícolas, pecuários e extrativos.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Os produtores não transferem nunca. Quem transfere são as grandes emprêsas industriais, que compram dos produtores e têm filial ou sucursal no Estado e depois fazem a transferência.

Se o legislador quisesse excluir essas emprêsas, ou se quisesse fazer referência apenas aos produtores, teria dito isso. O produtor nunca transfere; o produtor vende, quem transfere é a emprêsa.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Exatamente. E é isso o que consta do art. 2°, que vou ler de nôvo, pedindo a atenção de V. Exas.: (*lê*).

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — É o produtor, evidentemente.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Não é o produtor; pode ser qualquer um.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Qualquer um, não.

O Sr. Ministro Hermes Lima — No máximo, o pensamento de V. Exa. se aplica aos associados de cooperativas, mas não a pessoa natural ou jurídica que ti-

vesse uma filial em determinado Estado e comprasse aí mercadorias transferindo-as para outro Estado.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — A lei atual não fala em fabricante.

O Sr. Ministro Hermes Lima — O art. diz: (*lê*).

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — O sujeito passivo da obrigação é o produtor.

O *Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira* (Relator) — Não, eminente Ministro, Eu pediria ao eminente Ministro Hermes Lima para atentar numa operação desta natureza, digamos: madeira. A pessoa adquire madeira no Paraná para mandar para São Paulo. Em geral, essa madeira é adquirida do pequeno produtor, que, pela Constituição, está isento do impôsto de vendas e consignações. Então, a filial adquire, digamos, no Paraná, madeira. O pequeno produtor está isento do impôsto. Se essa firma que adquiriu a madeira, a remeter para São Paulo sem pagar o impôsto, haverá uma evasão completa do Estado produtor, pois o pequeno produtor não paga, e o adquirente também não pagará.

Pelo ponto de vista do eminente Ministro Hahnemann Guimarães, o Estado não receberá nenhum tributo. Quem paga a primeira vez, é o produtor, que vende. Então, o adquirente não vai pagar impôsto nenhum.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — O meu ponto de vista é o seguinte: pelo Decreto-lei nº 915, de 1938, quem pagava o impôsto pela transferência era não só o produtor como o fabricante. Pela Lei nº 4.784, de 1965, essa obrigação passou apenas para a transferência feita por produtores de produtos agrícolas, pecuários e extrativos.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Produtores, não. A interpretação de V. Exa., por exemplo, faria com que essa sociedade — Glitz S.A. Importadora e Exportadora — que compra cereais no Rio Grande do Sul...

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — O produtor paga o impôsto de vendas e consignações.

O Sr. Ministro Hermes Lima — ... e o transfere para vender em outro Estado, não pagasse essa transferência. Pela interpretação de V. Exa.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Não paga.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Mas a lei é expressa.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Mas paga, porque a lei é expressa. Veja V. Exa.: (lê o art. 2º).

"Nas transferências de produtos e subprodutos da pecuária, agrícolas ou extrativos, de um Estado para depósito e posterior venda ou consignação em outro, pela mesma pessoa natural ou jurídica..."

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Pelo mesmo produtor...

O Sr. Ministro Hermes Lima — V. Exa. identifica a pessoa natural ou jurídica com o produtor. Pode não ser o produtor; no caso, não é.

O Sr. Ministro Evandro Lins — O objetivo do legislador foi proteger os Estados produtores de produtos primários. Esta é a finalidade da lei.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Então, a meu ver, Sr. Presidente, a nova lei manda cobrar o impôsto sôbre transferência de mercadorias. Comprando-se mamona e amendoim no Paraná e transferindo-se para São Paulo, mesmo para fins de industrialização, a nova lei mandou cobrar o impôsto sôbre a transferência dessas mercadorias. É o que entendo pelo art. 2º da Lei nº 4.784.

Conforme já disse, essa lei, pelo art. 4º, manda aplicar-se aos casos pendentes de decisão administrativa ou judicial decorrentes da aplicação da Lei nº 4.299, de 1963.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Foi vetado pelo Presidente da República.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Logo, temos que aplicar essa lei aos casos pendentes de decisão judicial. O Poder Executivo vetou a segunda parte do art. 4º, mas vigora a primeira parte, nestes têrmos:

"O disposto nesta lei aplica-se aos casos pendentes de decisão administrativa ou judicial, decorrentes da aplicação da Lei nº 4.299, de 23-12-63..."

A parte vetada é a seguinte:

"... e bem assim aplica-se a lei aos casos que envolvem dupla cobrança do impôsto nas transferências de produtos, realizadas durante a vigência da citada lei..."

"... sendo reconhecido ao contribuinte que tenha pago no Estado produtor, pelo menos uma vez, o direito de não efetuar nôvo pagamento pela transferência de produtos para os seus próprios estabelecimentos, seus agentes, representantes ou depositários em outros Estados."

O veto caiu, e o artigo ficou como acabei de ler. Tenho aqui o *Diário do Congresso Nacional* com o resultado da votação, em que o veto a essa parte do art. 4º foi rejeitado.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Já foi publicado no *Diário Oficial*.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Esta segunda parte, acho-a obscura, porque — veja o Tribunal — a lei se aplica aos casos que envolvem dupla cobrança do impôsto nas transferências de produtos realizadas durante a vigência da citada lei.

Em primeiro lugar, "no Estado do produtor" significa no Estado em que a mercadoria foi produzida.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Cabe ao produtor pagar, nesse caso, o impôsto. Se a transferência fôr feita pelo comprador da mercadoria, não paga mais.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Êsse detalhe esclarece — penso eu — em favor do nosso ponto de vista. Se é o Estado do produtor, o que se verifica é que há exclusão expressa à emprêsa que transfere. A emprêsa que transfere está excluída; portanto, sôbre ela deve incidir o impôsto no Estado do produtor.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Como ia dizendo, a meu ver, essa segunda parte é obscura, porque dá lugar a mais de uma interpretação. Por exemplo, é claro que ela se aplicará aos casos da Lei nº 4.299; portanto, casos passados. E diz assim: "...aos casos que envolvem dupla cobrança..."

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Exclui a possibilidade da dupla cobrança.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Na transferência.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Aqui se trata de transferência. Qual o caso que envolve dupla cobrança do impôsto nas transferências do produto?

O Sr. Ministro Evandro Lins — Não é a operação de venda anterior; é a segunda operação, de transferência.

O Sr. Ministro Hermes Lima — "...pela transferência de produto..."

Qual o caso que envolve dupla cobrança de impôsto, nas transferências de produtos? A dupla cobrança de impôsto de que as emprêsas se queixam é esta: ao transferirem, seriam tributadas e, quando vendessem o produto no Estado para o qual a mercadoria fôra transferida, também pagariam impôsto nesse Estado. Mas isso não é um caso de dupla cobrança de impôsto. A dupla cobrança de impôsto a que a lei se refere existiria se houvesse dupla cobrança de impôsto na transferência dentro do Estado produtor, dentro do Estado em que a mercadoria é produzida. Então, "sendo reconhecido ao contribuinte que o tenha pago no Estado do produtor, pelo menos uma vez..."

Aqui se alega exatamente que os compradores pagaram impôsto. Mas quem paga o impôsto legalmente, fiscalmente, é o vendedor, não é o produtor. Se êle pagou, é porque entrou em combinação com o vendedor. Não é o vendedor fiscalmente quem paga o impôsto. Então, Sr. Presidente, isso daria em resultado que os impostos já

pagos poderiam todos ser questionados, porque já tinham sido pagos uma vez.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — E a lei dá o direito de repetição, exatamente.

O Sr. Ministro Hermes Lima — O art. 5º diz:

"Se o contribuinte houver pago o impôsto num Estado, quando devido a outro, fica obrigado a recolhê-lo a êste Estado, independente de qualquer penalidade ou correção monetária, e terá assegurado o direito à restituição do que houver pago indevidamente, feita a prova de pago ou iniciado o pagamento onde fôr devido."

Êste artigo se entende, parece-me claro. Mas o art. 4º não me parece que assegure às recorrentes o direito liquido e certo de não pagar o impôsto pela transferência da mercadoria, como está configurado nos recursos que estamos julgando. Assim, o meu voto é pelo não provimento de ambos os recursos — 14.794 e 15.231 — porque entendo que a matéria não é liquida e certa para configurar o direito das recorrentes ao não pagamento do impôsto pela transferência da mercadoria.

Entendo que êste problema deve ser discutido pelas vias ordinárias e não em mandado de segurança, porque há, a meu ver, dúvidas fundadas sôbre como se deve interpretar a segunda parte do art. 4º da Lei nº 4.784, de 1965.

VISTA

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Sr. Presidente, peço vista dos autos.

O eminente Ministro Relator alegou haver obscuridade no texto da lei. Trata-se de um assunto da mais alta relevância, dizendo respeito ao próprio equilíbrio federativo. O comércio estadual tem derramado tinta e consumido papel, no mínimo desde 1904, e ainda se debate hoje êste assunto.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: O Ministro Hermes Lima negou provimento ao recurso, pedindo vista o Ministro Aliomar Baleeiro. Adiado.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro A. M. Ribeiro da Costa. Relator, o Exmo. Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira. Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Adalício Nogueira. Licenciado, o Exmo. Sr. Ministro Lafayette de Andrada.

VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — I. Os mandados de segurança provocados pela Lei nº 4.299-63 e, já agora, complicados com a publicação da Lei nº 4.784-65, abrem mais um capítulo na secular história dos tributos interlocais, desde o Ato Adicional de 1834, a Lei nº 99, de 1835, que apartou os impostos nacionais, a Constituição de 1891, a Lei nº 1.185-1904, Lei nº 187-36, Decretos-leis nºs 140-37, 348-38, 915-38 e 1.061, de 1931.

Num país federal do tamanho do Brasil, o desenvolvimento da população, dos transportes e da economia, a exemplo do acontecido nos E.U.A., multiplica as emprêsas, que extravasam do estreito mercado de cada Estado para as inúmeras oportunidades do vasto mercado nacional, que a própria Constituição visa a expandir, proteger e estimular como condição de amadurecimento de todos os Estados e da nação tôda.

A famigerada Carta de 1937 usou de forma expressiva para isso: "O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego etc., vedados... impostos interestaduais, intermunicipais etc.."

Na Constituição de 1946, três disposições, sobretudo, regem os problemas oriundos dos inevitáveis atritos fiscais no comércio entre os Estados ou dêste com o Exterior:

a) a competência da União para ditar "normas gerais de Direito Financeiro" também aplicáveis aos Estados e Municípios (art. 5º, XV, *b*);

b) competência também da União para legislar sôbre "comércio exterior e interestadual" (art. 5º, XV, *k*);

c) vedação de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvadas taxas de construção ou conservação de estradas (art. 27).

Não há margem, pois, para contestação da constitucionalidade da disciplina federal sôbre normas fiscais, gerais, dos Estados e Municípios, mormente quando interessem ao comércio entre Estados ou dêstes com o Exterior. Isso foi reconhecido antes mesmo da inovação do art. 5º, XV, *b*, da Carta atual (Supremo Tribunal Federal, acórdão 1.221 de 24-10-1906, rel. Epitácio, reconhecendo a constitucionalidade da Lei nº 1.185 de 1904; dezenas de acórdãos proclamando a constitucionalidade dos Decretos-leis nºs 915 e 1.061).

Assim, não é do Estado, mas da União, o poder de decidir se, numa venda de negociante do Rio Grande do Sul, ou do Paraná, a outro de São Paulo ou Guanabara, o impôsto de vendas pertence ao Estado do vendedor, do comprador ou àquêle onde jaz a mercadoria, que também se pode encontrar em trânsito no momento do negócio, e até pendente de árvores nas operações a têrmo.

II. Houve clamor dos Estados subdesenvolvidos do Leste, Norte e Nordeste, porque exportadores de matérias-primas estavam adstritos a comprar por preços de oligopólio e às vêzes de monopólio, os produtos da indústria nacional, sob o guante da tarifa aduaneira protecionista. Por efeito da repercussão, os consumidores suportavam os impostos pagos pelos fabricantes aos Estados de origem. E como várias fábricas mantinham filiais para venda direta aos consumidores nas capitais de quase todos os Estados (p. ex., máquinas Singer, cigarros, calçados Clark etc. etc.) transferindo *stoks* sem pagamento de tributos aos Estados dos compradores, ao protesto contra isso, reuniram-se o fisco local e os comerciantes atacadistas, ou retalhistas, esmagados por essa concorrência invencível, que, além disso, impossibilitava o nascimento ou a sobrevivência de indústrias nas áreas mais atrasadas do País.

Instrumento dessa reação do Norte foi o Projeto 813 — João Menezes, deputado pelo Pará. Teve marcha acidentada contra a resistência dos interêsses do Rio, São Paulo e Minas até que, depois de sucessivas modificações e transigências, se converteu na Lei nº 4.299-63. Não pode haver dúvidas quanto aos fins dêsse diploma e, sobretudo em Direito Financeiro — instrumento da Política Fiscal — e *ratio legis* sempre a melhor bússola da interpretação e da aplicação.

Que ordena a Lei nº 4.299? Se as mercadorias não são agrícolas, pecuárias ou extrativas, cobre o impôsto o Estado onde elas estão situadas no momento da venda ou consignação. Se as mercadorias são agrícolas, pecuárias ou extrativas, cobre o impôsto o Estado da produção, inclusive se, beneficiadas noutro Estado, por êste são exportadas quer para o estrangeiro, quer aos Estados mais industrializados. Mas o instrumento legal foi elaborado tôscamente pela própria necessidade de transigência entre os interêsses complexos dos Estados em disputa do mercado interno.

III. Revogados, expressamente, pela Lei nº 4.299, os Decretos-leis nºs 915 e 1.061 desapareceu, parece-nos, a eficácia do § 1º do art. 2º do primeiro dêsses dois diplomas:

"Art. 2º, § 1º — Quando as mercadorias destinadas a venda ou consignação forem produzidas em um Estado e transferidas para outro pelo fabricante ou produtor, a fim de formar estoque em filial, sucursal, depósito, agência ou representante, o impôsto será pago adiantadamente, por ocasião da saída, ao Estado em cujo território foram produzidas."

Diz o Fisco do Rio Grande do Sul que, não obstante a revogação do Decreto-lei nº 915, o pagamento antecipado no momento da transferência representa necessidade imprescindível, porque, em caso contrário, não há como aparar as asas à sonegação. Invoca, então, a regulamentação estadual que autoriza a cobrança prévia como condição para

saída dos efeitos comerciais. Quanto ao problema de técnica fiscal, até certo ponto relevante, há que ponderar a possibilidade de efetivar-se a cobrança, depois de ocorrido o fato gerador, sempre que a emprêsa tiver matriz ou estabelecimento secundário no Estado da produção, como acontece no caso da Glitz S.A.

Mas o problema da constitucionalidade dessa exigência do pagamento antecipado, a meu ver, sobreleva a qualquer outro. Admito que o Estado, no comércio interestadual, pode estatuir que o comprador substitua o vendedor ou que o vendedor antecipe pagamento, no pressuposto de que as mercadorias se destinam à venda. Alguns já procedem assim e há o exemplo da provisão prévia dos contribuintes *de jure* do impôsto de consumo. Admito mesmo cautelas e comprovações para garantia do recolhimento do impôsto no comércio interestadual.

Mas, sob o regime da Lei nº 4.299, silente esta sôbre êsse pagamento na transferência, revogado o Decreto-lei nº 915 é constitucionalmente admissível que o Estado o exija por autoridade própria?

Inclino-me à negativa. O Estado, sem dúvida, pode legislar supletiva ou complementarmente sôbre normas gerais de Direito Financeiro, preenchendo as lacunas deixadas pelo legislador da União (art. 6º da Constituição). Mas, no caso de operações que transpõem as fronteiras do Estado, porque se remete a mercadoria dum para outro, ou porque os contratantes são domiciliados em unidades federativas diferentes, o problema não se resolve apenas pelos arts. 5º, XV, *b* e 6º da Constituição (normas gerais do Direito Financeiro), mas também e precipuamente pelo art. 5º, XV, *k*, isto é, pelas normas de comércio interestadual e internacional da competência soberana e exclusiva da União. O interêsse nacional da unidade e preservação do mercado interno ou dos negócios com o externo, prevalece sôbre o interêsse local. Só a União pode estabelecer expediente e técnicas fiscais que limitam e embaraçam êsse comércio. Não cabe, aqui, a velha parêmia, segundo a qual, quando a Constituição permite o fim, dá os meios de alcançá-lo. Pelo conflito dos fins, prevalece o nacional sôbre o estadual, no comércio entre os Estados, até que a lei da União disponha o contrário.

Entendo que à luz dessa interpretação se regulam as obrigações tributárias nascidas e definitivamente constituídas durante a vigência da Lei nº 4.299-63.

A insistência do Estado do Rio Grande do Sul provocou a perplexidade dos contribuintes, do que é exemplo o *test case* tentado através de ação originária e que ensejou um dos mais notáveis acórdãos do Supremo Tribunal Federal em 1964 (ac. ord. orig. 100, 5-6-64, *Revista de Direito Administrativo*, 80-267, rel. V. N. Leal).

Não é despiciendo recordar-se a mansa e torrencial jurisprudência desta Côrte, em repulsa à tributação de transferências efetivas de um Estado para outro, entre os diversos estabelecimentos ou agentes, da mesma emprêsa, para industrializá-las, vendê-las, beneficiá-las, consumi-las ou aplicá-las a qualquer fim econômico (p. ex.: recurso de mandado de segurança 7.022, de 14-8-59, ap. *Diário da Justiça*, 15-5-61, pág. 80; recurso extraordinário 20.033, de 26-8-52, ap. *Diário da Justiça*, 29-8-55, pág. 2.994; recurso de mandado de segurança 9.486, de 23-5-62, *Diário da Justiça*, 18-10-62, pág. 3.004, etc., etc.).

Essa interpretação, que me parece a exata, porque nesses casos não há o fato gerador previsto na Constituição e não apenas na lei ordinária, recebeu recente consagração no ac. de 8-10-65, no recurso extraordinário 57.914, *R.T.J.* 34/615, do qual foi relator o eminente Ministro Hahnemann Guimarães, que salientou em seu voto: "... mesmo em face da Lei nº 4.299 e da Lei nº 4.784, que revogou a Lei nº 4.299, o impôsto não era devido, porque a remessa não foi feita pelo produtor, mas pelo comprador, que pagou o impôsto de vendas."

IV — Mas a Lei nº 4.299-63 já está revogada desde novembro de 1965, expressamente, pela Lei nº 4.784, de 28-9-65, que não se pode considerar interpretativa. Ela ampliou e substituiu aquela outra. Com a manutenção dos dispositivos vetados e pu-

blicados em 22-11-65, as vendas interestaduais serão tributadas:

a) pelo Estado da situação da coisa ao tempo da venda ou consignação, como regra geral, ressalvadas as exceções seguintes (art. 1°, § 1°);

b) pelo Estado do estabelecimento do vendedor quando a mercadoria estiver em trânsito ao ser negociada (art. 1°, § 2°). Como a emprêsa, além da matriz, pode ter outros estabelecimentos, há de entender-se que o impôsto tocará ao Estado onde se situar o estabelecimento onde foi proposta a operação *ad instar* do artigo 1.087, do Código Civil;

c) ao Estado da produção da coisa, em caso de venda para o estrangeiro mediante embarque (em sentido largo, significando colocação no meio de transporte) por outro Estado, ainda que neste sofresse o produto beneficiamento, liga ou manipulação, que lhe não altere a natureza (art. 1°, § 3°);

d) ao Estado da obra, ou construção, em se tratando de materiais fornecidos por empreiteiros ou construtores (§ 4° do art. 1°);

e) ao Estado de origem dos produtos agrícolas, pastoris ou extrativos, exceto minerais, se a mesma pessoa natural ou jurídica, ou associado de cooperativa, os transferiu *para depósito* e *posterior venda ou consignação* em outro Estado (e por extensão no Distrito Federal e Territórios) (art. 2°).

O Estado de origem, depois de 22-11-65 (data da publicação dos artigos 3° e 4°, vetados), poderá exigir, por antecipação, na ocasião da transferência, o impôsto e ainda terá direito a qualquer acréscimo do preço na venda que se efetivar (art. 3°).

Inovou, portanto, a Lei n° 4.784 os casos de mercadoria em trânsito ou incorporadas a imóveis (art. 1°, §§ 2° e 3°) e, o que é mais importante — a possibilidade restaurada de pagamento antecipado nas transferências, além da atribuição do acréscimo ao Estado de origem. Isso desaparecera com a Lei n° 4.299, que revogara disposições idênticas do Decreto-lei n° 915.

Será constitucional o art. 4° da Lei n° 4.784, que manda aplicar suas disposições inovadoras "aos casos pendentes de decisão administrativa ou judicial, decorrentes da Lei n° 4.299 e bem assim aos casos que envolvam dupla cobrança do impôsto nas transferências durante a vigência da citada lei? Em benefício do contribuinte — sim. E se lhe traz ônus nôvo? Minha convicção é contrária. A situação jurídica do contribuinte relativa à obrigação de pagar o tributo torna-se concreta e definitiva na data do fato gerador. Êste se regula pela lei em vigor na data em que o fato ocorre. No Direito brasileiro, é inconstitucional a lei que atingir direitos adquiridos resultantes de situações jurídicas definitivamente constituídas (Lei de Introdução ao Código Civil: art. 6°; art. 141, §§ 3° e 34 da Constituição). Há vários acórdãos do Supremo Tribunal Federal, sustentando essa tese em Direito Tributário (diversos julgados citados pelo eminente Ministro Vítor Nunes Leal no ac. 29-4-65 emb. Ag. 29.706, *R.T.J.*, 33/178-A, aliás, caso de "impôsto retrospectivo" (Nachsteur) admitido por Myrbach *vs.* Reisfeld sôbre *stocks* ainda em poder do vendedor). A doutrina brasileira recente opina pelo mesmo diapasão (Rubens G. Sousa, *Compêndio*, 2ª ed., n° 26, *in fine*, pág. 91; Amilcar Falcão, *Fato Gerador*, 1964, n° 43, págs. 149-50).

É inteiramente inaproveitável a doutrina estrangeira calcada sôbre o direito positivo de Estados que não elevarem a irretroatividade da lei, penal ou não, em garantia constitucional. Todavia, os Tribunais e mestres dêsses países constroem teorias para defesa dos contribuintes sob a égide de outras garantias constitucionais (p. ex., os lúcidos argumentos de Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 1962, VI, (págs. 96-7). Andreozzi *(Der. Tributo Argent.* 1951, *v.* I, págs. 125 e segs.) P. Babile, Minoli e G. Miele (*apud* E. Allovi, que dêles diverge, nos *Studi in onore di A.D. Giannini*, 1961, págs. 31-47) Ingresso *(Dvi. Finanz.*, 1956, págs. 260-1 e outros). Quando muito, admitem a eficácia imediata da lei nova sôbre os efeitos atuais dos fatos pretéritos.

Destarte, a Lei nº 4.784-65 não tem retroação, quando cria novos gravames para aquêles cuja situação jurídica de contribuinte se tornara concreta e definitivamente constituída antes de 22-11-65: Não pode onerá-los com impôsto sôbre pura transferência, abolida pela Lei nº 4.299-63. Não terá êsse efeito como lei interpretativa, pois interpretação não concede pretexto para retroagir. No direito positivo do Brasil (Constituição, art. 141, §§ 3º e 34) (Introdução ao Código Civil, art. 6º), o contribuinte tem direito subjetivo a só pagar tributos decretados por lei anterior e autorizados pelo orçamento do exercício em que ocorrer o fato gerador, salvo direitos alfandegários e impostos de guerra, mas ainda êstes não podem ser retroativos. O fato gerador, ocorrido sob a Lei nº 4.299, tornou concreta, subjetiva, individual e definitiva a situação geral, impessoal e abstrata dêsse diploma. Pela Lei nº 4.784-65, cabe ao Estado da produção, que pode exigi-lo por antecipação na transferência, o impôsto sôbre mercadorias de origem rural ou extrativa, ainda que manipuladas pelos processos que ela menciona exemplificativamente (art. 2º, § 1º).

Mas, observe-se a cláusula que condiciona essa permissão no Estado-membro: "... para depósito e *posterior venda ou consignação, em outro (Estado), pela mesma pessoa...*" Isso equivale àquela cláusula do Decreto-lei nº 915: "Quando as mercadorias *destinadas à venda ou consignação* forem produzidas em um Estado e transferidas para outro pelo fabricante ou produtor, *a fim de formar estoque em filial, sucursal, etc.*" (§ 1º do art. 2º, Decreto-lei nº 915).

Apenas, o Decreto-lei nº 915 restringiu a faculdade ao produtor e a Lei nº 4.784-65 a amplia a qualquer emprêsa que vise a "posterior venda ou consignação". Esta cláusula é condição essencial à competência do Estado produtor relativamente à exigência do pagamento antecipado, quando alguém transfere mercadorias de seus territórios para o de outro Estado-membro.

Logo, se a mercadoria de natureza rural ou extrativa não saiu do Estado produtor para "posterior venda ou consignação em outro Estado", mas para fins diversos, como, p. ex., consumo próprio, transformação industrial, edificação ou incorporação a imóvel, por parte do dono dela, que a transfere, inexiste competência tributária daquele Estado de origem.

Assim, no caso "Indústrias Resegue de Óleos" (recurso de mandado de segurança nº 15.231) não me parece tributável a transferência, tal como a exige o Paraná, quer sob o regime da Lei nº 4.299-63, quer depois da Lei nº 4.784-65, porque a mercadoria sai para industrialização em São Paulo pelo dono, que a transferiu. Não se presume a fraude no silêncio da lei: — ela há de ser provada pelos meios adequados em caso concreto. E isso não será difícil ao Paraná, que pode agir eficazmente contra a filial daquela firma no município paranaense de Londrina.

VI — Diversa é a situação da Glitz S.A. (recurso de mandado de segurança nº 14.794), porque com matriz em Pôrto Alegre, compra cereais de produção gaúcha, como o confessa, no propósito de revendê-los em seus estabelecimentos secundários na Guanabara, São Paulo e Paraná, para onde os transfere. Depois da vigência da Lei nº 4.784-65, sem dúvida está sujeita à tributação antecipada pelas transferências, para "depósito e posterior venda ou consignação". Mas não teria por que pagar pelo que transferiu antes de 22-11-65, data da publicação dos arts. 3º e 4º da Lei nº 4.784-65.

VII — Por diferentes caminhos, o legislador federal brasileiro chega mais ou menos aos mesmos resultados da construção da Suprema Côrte dos E.U.A. no silêncio de normas nacionais sôbre a áspera concorrência entre os Estados. Pennsylvania pode tributar a venda de carros fabricados em Buffalo, N. Y., se vendidos de conta própria por firma de sua jurisdição (Banker Bros. *versus* Pennsylvania, 222, U.S. 210, de 1911). Um Estado pode tributar carvão produzido e beneficiado em seu território ao ser remetido para posterior venda noutro Estado (Heisler *vs.* Thos Colliery Co., 260, U.S. 245, de 1922). A conhecida Sears Roebuck & Co., que também

opera no Brasil, foi obrigada a coletar o *use tax* (sucedâneo do impôsto de vendas) aos usuários por vendas para fora por via postal (Nelson *vs.* Sears Roebuck Co., 312, U.S. 359, de 1941), comentando o *justice* Douglas: "Essa é uma das notórias funções do impôsto global de vendas e uso, — a de desencorajar a tentação de os compradores encomendar em outros Estados, para escaparem ao pagamento do impôsto local de vendas" (Nos E. U. A o *quantum* do impôsto é adicionado à nota de compra e retido pelo vendedor: quem compra uma coisa por US$ 1,00 dá mais 2 *cents* de impôsto no ato.) Arkansas foi repelido na tentativa de tributar uma fábrica do Tennessee, que, não tendo filial, angariava pedidos por intermédio de viajantes, correio ou telefone, e despachava a mercadoria diretamente aos consumidores (Mc. Leod *vs.* Dilworth Co., 322, U.S. 327, de 1944).

Mas o vendedor estará sujeito ao impôsto, se tiver filial no Estado do comprador (General Trading Co. *vs.* State Tax Commission of Iowa, 322, U.S. 335, de 1944).

A Ford foi sentenciada a pagar as taxas e impostos pelos automóveis que lá apenas monta com peças fabricadas por ela em Michigan, embora os veículos se destinem a outros Estados (Ford Motor Co. *vs.* Beauchamps, 308, U. S. 331, de 1939).

VIII — Embora não seja matéria dos dois recursos em julgamento, poder-se-á indagar se constitui pagamento do contribuinte que a transfere, para depósito e revenda noutro Estado, o impôsto que êsse mesmo contribuinte comprador recolheu na venda que lhe fêz o produtor. Um dos recorrentes assim o pretende, mas não tem razão. Nesse caso, o impôsto incumbe ao produtor, e o comprador, por óbvia comodidade de técnica fiscal, reteve ou deduziu o ônus, descontando-o do preço. Está no caso da emprêsa que deduz do salário do empregado o impôsto sôbre a renda. Êsse empregado continua a ser o contribuinte, embora não se aviste com o coletor.

É de acolher-se também o argumento de que, se o produtor vendesse diretamente a industrial de outro Estado, remetendo-lhe a mercadoria, o fisco do Rio Grande do Sul não lhe cobraria o impôsto que pretende exigir, porque a compra foi efetivada por intermédio da filial ou agente dêsse mesmo industrial no Estado de origem.

A regra do art. 5º, XV, *b*, que não existe na Constituição dos E. U. A. dá ao Congresso a atribuição para disciplinar êsses problemas, e êle o fêz pela Lei nº 4.299 e 4.784. Se a politica fiscal dêsses diplomas é má os Estados se queixem ao Congresso e dêle pleiteiem lei melhor. Não cabe ao Supremo Tribunal Federal corrigir o Congresso nem conhecer fora dos casos de inconstitucionalidade de argumentos metajurídicos, como o desfalque, os perigos potenciais da sonegação, etc.. Recordando d'Argentré, o Supremo Tribunal Federal não é juiz da lei, mas segundo a lei.

ADITAMENTO AO VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — A meu ver, Sr. Presidente, os dois casos não são iguais. No caso das Indústrias Resegue de Óleos, a firma, tendo matriz em São Paulo, compra, por intermédio de sua filial em Londrina, matéria-prima — sementes oleaginosas — e a transfere para sua fábrica em São Paulo. Ela não revende sua mercadoria em natureza em outro Estado. Revende um produto nôvo depois de submetê-lo a processo mecânico, físico e quimico de transformação. Aí, sob a luz de qualquer das leis, a de nº 4.299 e a nº 4.784, não há impôsto a pagar.

O outro caso é diferente. É uma firma que tem matriz no Rio Grande do Sul e, segundo ela própria declarou, remeteu a mercadoria para que suas filiais da Guanabara, do Paraná e de São Paulo a revendessem em estado de matéria-prima, isto é, em estado de produto primário. Aí, a meu ver, sob o prisma da Lei nº 4.299, a transferência não seria tributável. Depois da Lei nº 4.784, há uma situação que não está nos autos. Não temos que discutir isto agora, embora me pareça que depois dessa Lei nº 4.784, a transferência para revenda, pela mesma pessoa, será tributável.

Dou provimento ao recurso.

VOTO

O Sr. Ministro Prado Kelly — Por definição constitucional, o impôsto recai exclusivamente na *venda* ou na *consignação* de mercadorias, segundo as conceitua o direito privado. Ficam assim *limitadas* quer as faculdades de poder *estadual,* que exige o tributo, quer as do poder *federal,* ao estatuir "normas gerais de direito financeiro" (art. 5º, XV, *b*) ou ao "legislar sôbre comércio interestadual" (cit. art., XV, *k*). Tanto a União quanto os Estados-membros estão ainda adstritos às cláusulas prevalescentes de "uniformidade do impôsto" (art. 19, § 5º) e da proibição enfática de "estabelecerem limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais."

Assentados êsses princípios, que decorrem imediatamente da Constituição e correspondem a necessidades vitais do sistema federativo (arts. 17 e 32), compreende-se o acêrto da regra legal que, disciplinando o tributo, o torna *devido* "no lugar onde se *efetuar* a operação" (Lei nº 4.784, de 28-9-65) e destarte, caracteriza, com a eficácia das disposições orgânicas ou complementares, a competência de cada Estado.

O legislador quis ainda atender a interêsses peculiares de Estados produtores e consumidores, cuja validade ficou naturalmente condicionada à observância dos mandamentos básicos a que nos referimos. Assim previu a hipótese de *efetivar-se* o negócio jurídico (venda ou consignação) durante o *trânsito* da mercadoria — para o fim de cobrar-se o tributo no lugar "onde estiver situado o estabelecimento do vendedor ou consignante" (art. 1º, § 2º). Previu a exportação para o exterior mediante embarque através de outro Estado — e beneficiou com a arrecadação o Estado de origem (art. 1º, § 3º). Também o Estado de origem foi favorecido no caso de "transferência de produtos e subprodutos da pecuária, agrícolas ou extrativos" para "disposição" em outro, por parte "da mesma pessoa, natural ou jurídica, ou associados de cooperativas", sem distinguir entre produtor e adquirente. Em tal situação, o legislador permitiu a exigência antecipada do impôsto na "ocasião da transferência" (artigo 3º).

Mas a lei nova, de aplicação automática aos processos administrativos ou judiciais (tanto por determinação expressa quanto por sua finalidade, mitigadora do rigor fiscal), corrigiu os desacertos dos textos anteriores que possibilitavam, por sua letra ou por interpretação dela, a *dupla cobrança* no Estado de origem — uma no *ato* da aquisição, outra no *fato* da transferência. Para obviar à repetição do ônus por motivo de uma só e única operação e em proveito de um só e único poder tributante, o legislador reconheceu ao contribuinte que tiver pago o impôsto, *ao menos uma vez,* no Estado do produtor "o direito de não efetuar nôvo pagamento pela transferência de produtos para os seus próprios estabelecimentos, seus agentes representantes ou depositários em outros Estados".

Não é diversa a espécie de que se cuida.

Ao meu ver, em nenhum instante podia recair no simples fato da "transferência" ou do "transporte" um impôsto que apenas objetiva *atos jurídicos de venda ou consignação* — em vista da sua destinação constitucional. Apesar das deficiências técnicas do seu contexo, a lei quis referir-se, não ao *fato em si,* mas ao *momento* até quando o Estado produtor pode exercitar a sua função impositiva, se antes não teve oportunidade de recolher aos seus cofres uma renda que de direito lhe cabe, como derivação e suporte da sua economia.

Com vênia dos eminentes Ministros, de quem me permito dissentir, dou provimento aos recursos para deferir a segurança impetrada.

EXPLICAÇÃO AO VOTO

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Sr. Presidente, peço licença para dar um pequeno esclarecimento a respeito do voto que proferi.

Passou-se muito tempo depois dêsse julgamento e nem revi as notas taquigráficas. Mas, recordo que a questão posta no meu voto não era contra o contribuinte. A ques-

tão, a meu ver, dizia respeito a qual Estado competia recolher o tributo. Nestes casos em que a mercadoria, principalmente a mercadoria agrícola, pecuária ou extrativa, era retirada do Estado, a regra nova, a nova legislação, a lei que modificou e revogou o Decreto-lei nº 915 tinha o escopo certo de favorecer o Estado produtor. Entendia eu, no modesto voto que proferi, que no caso de transportes de carnes — que é a mesma coisa que transportar bois no Rio Grande do Sul para a Guanabara — não podia o Estado do Rio Grande do Sul ficar privado do tributo. Se a finalidade da lei nova era favorecer a produção, era estimular a produção, o Estado produtor teria que auferir uma renda. Então as firmas adquirem carne no Rio Grande do Sul, transportam a mercadoria para o Rio de Janeiro, e o Rio Grande do Sul não recebe o impôsto de vendas e consignações? Isto é que me impressionou para a conclusão do modesto voto que tive a honra de proferir neste Tribunal. Impressionei-me e estou em que a jurisprudência deve amenizar a lei no seu escopo de favorecer os objetivos da lei.

Entendia eu que o contribuinte não ficava obrigado a pagar duas vêzes o impôsto de vendas e consignações, porque não havia duas operações comerciais, mas, devia-se favorecer o Estado da produção e a êste Estado é que se devia reconhecer o direito de recolher o impôsto.

O Rio Grande do Sul, como declarou o eminente Ministro Aliomar Baleeiro, criou uma regra estadual supletiva no sentido de não permitir a saída do produto do Estado sem a paga do impôsto, em casos tais. Êstes casos impressionaram tanto o legislador, que êle quis revogar as normas do Decreto-lei nº 915.

Foram estas considerações que influíram no meu ânimo para proferir o voto que dei como relator, dando razão ao Estado produtor.

São estas as razões, Sr. Presidente, pelas quais mantenho o meu voto.

REITERAÇÃO DE VOTO

O Sr. Ministro Evandro Lins — Sr. Presidente, por ocasião do julgamento anterior, tive oportunidade de ler um voto em que dissenti da opinião dos eminentes Ministros Aliomar Baleeiro e Prado Kelly. Vou pedir licença ao Tribunal para ler êsse voto, mantendo, *data venia*, a opinião nêle sustentada:

"A questão a resolver, no presente mandado de segurança, é da mais alta relevância. Após ter pedido vista dos autos, recebi mais de uma dezena de memoriais dos interessados, todos abordando os diversos aspectos jurídicos, financeiros e econômicos ligados à decisão que teremos de proferir.

Graves repercussões para os contribuintes e para as Fazendas Estaduais poderão advir do resultado dêste julgamento.

Teremos de interpretar o alcance da Lei nº 4.299, de 23-12-63, e a discussão que ela tem ensejado sôbre questões relativas à competência tributária dos Estados-membros.

A principal dessas questões, debatida em diversos mandados de segurança, que se encontram neste Tribunal, é a que se relaciona com as transferências de matérias-primas, pela mesma pessoa jurídica, de um Estado para outro, e destinadas à industrialização.

O impôsto de vendas e consignações, previsto na Constituição, no art. 19, inc. II, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 5, de 21-11-61, era regulado, até há pouco, pelo Decreto-lei nº 915, de 1º de dezembro de 1938, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 1.061, de 20-1-39.

De acôrdo com essa legislação fiscal, a regra para a cobrança do impôsto de vendas e consignações era o local onde se encontrasse a mercadoria, por ocasião da venda ou consignação.

As transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma emprêsa não estavam sujeitas ao aludido impôsto.

Quando as mercadorias fôssem produzidas em um Estado e transferidas para outro, pelo fabricante ou produtor, a fim de formar estoques, em filial, sucursal, agência, depósito ou representante, determinava o citado Decreto-lei nº 915, que o tributo fôsse pago adiantadamente ao Estado, em cujo território fôssem produzidas as mercadorias.

Não há dúvida que o Decreto-lei nº 915, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 1.061, resolveu o problema da competência entre os Estados, no que toca à imposição do impôsto de vendas e consignações, mas, ao mesmo tempo em que resolveu êsse problema, estabeleceu um privilégio em favor dos Estados industrialmente mais desenvolvidos".

A finalidade do legislador foi estancar essa sangria cada vez maior contra os Estados pobres da Federação.

"Êsse fato é assinalado em bem elaborado parecer do Dr. Arlindo de Oliveira Brito, Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, que cita, a propósito, o livro de Celso Furtado, *Formação Econômica do Brasil*, págs. 217-250.

A Lei nº 4.299, de 23-12-63, a meu ver, modificou a politica fiscal a respeito da arrecadação do impôsto de vendas e consignações.

Essa reforma do sistema fiscal visou à defesa da renda tributária dos Estados produtores de produtos primários. A Lei nº 4.299 adotou o critério de que a arrecadação do impôsto de vendas e consignações deve ser feito pela natureza do produto vendido ou consignado, e quando se trata de produto agrícola, pecuário, ou extrativo, ao Estado produtor, e não ao transformador ou consumidor, é que cabe a sua arrecadação.

Parece-me indiscutível que êsse foi o sentido da transformação. A Lei nº .. 4.299 manteve, no art. 1º, a regra de que o impôsto sôbre vendas e consignações é devido no lugar em que se efetuar a operação, considerando lugar da operação aquêle onde se encontrava a mercadoria na ocasião da venda ou consignação, mas acrescentou, no § 1º do art. 1º, que "quando o objeto do contrato fôr produto agrícola, pecuário ou extrativo, sôbre a operação de venda ou consignação para fora do Estado, incidirá a tributação do Estado em que foi produzida a coisa vendida ou consignada". Tratando-se, portanto, de produto agrícola, pecuário ou extrativo, incidirá sempre o impôsto do Estado em que foi produzida a mercadoria.

Tôda a dificuldade da questão está em que é a mesma a emprêsa que transfere a mercadoria, não havendo, pròpriamente, uma operação de venda ou consignação. E o fato gerador do tributo só se verifica, como sustentam os recorrentes, com efetividade da venda ou da consignação.

A diferença entre a Lei nº 4.299 e o Decreto-lei nº 915 está na exceção que aquela estabeleceu, modificando a politica fiscal. Por isso é que fixou a competência tributária em razão da origem dos produtos agrícolas, pecuários ou extrativos.

Se a lei não e bastante clara, teremos que atentar para os fins sociais a que ela se dirigiu e para as exigências do bem comum, tal como preceitua o art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil. O fim visado pelo legislador foi o de atenuar as desigualdades existentes entre as unidades da federação. Só por essa forma é que se propicia o desenvolvimento industrial dos Estados-membros produtores de matérias-primas.

Êsse é o justo critério para interpretar e para estabelecer os verdadeiros objetivos da nova lei.

Penso que a transferência de mercadorias de origem agrícola, pastoril ou extrativa para posterior venda em outro Estado está sujeita ao pagamento do tributo no Estado produtor.

Argumenta-se que, se a mercadoria fôr transferida para industrialização, o fato gerador não se integra, pois o produto não se destina à venda ou consignação.

Vê-se como a matéria se torna complexa para ser solvida através de mandado de segurança.

Afirmam as emprêsas que a remessa da mercadoria é para fins industriais. A aceitação dessa alegação importaria em admitir a cobrança e a fiscalização do tributo noutro Estado-membro."

Não vejo como se possa realmente demonstrar que tôda essa mercadoria se destina a fins industriais.

"O Estado do Rio Grande do Sul, entendendo que a Constituição, no art. 5º, inc. XV, letra *b*, dá à União competência para legislar sôbre normas gerais de direito financeiro, também entendeu que lhe restava a competência para legislar supletiva ou completamente sôbre a matéria e, no exercício dessa competência, promulgou a Lei estadual nº 4.706, de 31-12-63, que equiparou a venda à transferência de mercadorias ou produtos para posterior venda em outro Estado, nos têrmos da legislação federal."

Essa questão foi superada, porque a própria legislação federal veio a reconhecer que se podia tributar a mercadoria transferida e não vendida ao consumidor.

"Na própria legislação federal se encontra regra semelhante, no Código Tributário do Distrito Federal: "É equiparada à consignação, para os efeitos do inc. II dêste artigo, a transferência de mercadoria de produção do Distrito Federal, para estabelecimento da mesma pessoa situado em outra unidade da Federação" (§ 2º do artigo 122).

Como se está vendo, a matéria é controvertida.

Os Decretos-leis nºs 915 e 1.061, embora sem equiparar a transferência a qualquer contrato, determinaram que o impôsto fôsse pago adiantadamente.

Por outro lado, o produto destinado à industrialização, depois de transformado, é pôsto à venda ou consignação. A nova politica legislativa parece indicar que o Estado produtor da matéria-prima deva receber uma parte dêsse impôsto do produto industrializado.

Outro aspecto do problema é o que deva ser considerado como produto agrícola, pecuário ou extrativo.

Penso que a lei não se refere apenas ao produto *in natura*, o que reduziria a proteção fiscal aos Estados agropastoris a quase nada.

De regra, os produtos agrícolas, pecuários ou extrativos necessitam, para o transporte e conservação, como para uso industrial, de passar por um processo de manipulação, tratamento ou beneficiamento.

Parece-me que a Lei estadual nº 4.827, de 1-12-64, do Rio Grande do Sul, define, com precisão, o que seja produto manufaturado, considerando-o "o que resulta da aplicação do trabalho à matéria-prima, quando êste resultado venha a constituir espécie nova. A espécie nova entende-se constituída quando a matéria-prima, pela manufatura, venha a tornar-se acessório ou mera parte integrante do produto manufaturado".

Sustentam algumas das emprêsas requerentes que êsse produto não é um produto primário, não é um produto agrícola, pecuário ou extrativo, de maneira que não estaria sujeito ao impôsto de vendas e consignações.

"Êsse é o sentido que se depreende, também, do § 2º, do art. 1º, da Lei nº 4.299, que dispõe que no caso de venda ou consignação de produtos agrícolas, pecuários ou extrativos, destinados à exportação, o impôsto será devido, exclusivamente, ao Estado de que se originarem, mesmo que tais produtos sofram, no Estado de que foram exportados, beneficiamento, liga ou manipulação, que não lhes altere a natureza.

Ora, êsse beneficiamento, liga ou manipulação também se aplica à hipótese de remessa de produtos para outro Estado, servindo para esclarecer qual o conceito que a lei federal dá ao produto agrícola,

pecuário ou extrativo, deixando claro que não se restringe à idéia de bem *in natura*, mas que abrange o produto beneficiado, desde que conserve sua natureza.

Não deixam de ser produtos primários a palha de linho, o couro curtido, a lã beneficiada, as carnes salgadas ou temperadas, as postas de carne, as farinhas vegetais e animais, a madeira compensada, etc..

Êsses produtos não se tornaram espécie nova. Pela manufatura não passaram a constituir acessório ou mera parte integrante do produto.

Finalmente, tendo em conta que a Lei nº 4.299, de 23-12-63, mudou a política fiscal no tocante ao impôsto de vendas e consignações, em relação aos Decretos-leis nº 915, de 1-12-38 e 1.061, de ..... 20-1-39, com o objetivo de corrigir desníveis regionais e proteger os Estados de economia primária, atendendo à complexidade da matéria e à controvérsia que ela enseja, penso que o direito dos recorrentes não se reveste de liquidez e certeza para ser solvido através de mandado de segurança.

Por êsses motivos, é que, com a devida vênia do eminente Relator, nego provimento ao recurso."

São êstes os motivos pelos quais, com a devida vênia dos eminentes Ministros Aliomar Baleeiro e Prado Kelly, mantenho o voto que proferi em sessão anterior dêste Tribunal, negando provimento ao recurso interposto.

REITERAÇÃO DE VOTO

O Sr. Ministro Hermes Lima — Senhor Presidente, peço licença apenas para dizer que mantenho meu voto, cuja conclusão coincide com o voto do eminente Ministro Evandro Lins.

Também pediria licença para, em relação à argüição de irretroatividade que o eminente Ministro Aliomar Baleeiro fêz a respeito do art. 4º, da lei nova, Lei nº 4.784, de setembro de 1965, dizer que êste art. 4º não é inconstitucional, porque manda aplicar a lei aos casos pendentes, judicial e administrativamente. Não há, portanto, nenhuma matéria julgada no caso. Não há um direito adquirido configurado no rigor técnico do têrmo. A aplicação da Lei nº 4.784 aos casos pendentes, seja na Justiça, seja na Administração, parece-me que não encontra nenhum obstáculo constitucional, porque não vejo que matéria pendente possa configurar um direito adquirido das partes.

Foi exatamente esta uma das razões pelas quais cheguei à conclusão de que a Lei nº 4.784 era aplicável ao caso que estamos debatendo, e, a esta luz, dei o meu voto.

Ainda outra observação do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, no caso das Indústrias Resegue de Óleos: a lei fala em depósito e revenda em outro Estado; S. Exa. exclui a industrialização do depósito e da revenda. A rigor S. Exa. estará certo. Mas, se excluirmos a industrialização do produto primário comprado no Estado para ser transformado em outro produto e vendido, é claro que esta revenda pode também abranger a industrialização.

No caso da Resegue, caso concreto do recurso de mandado de segurança número 15.231, ela compra sementes oleaginosas e as remete para São Paulo, onde sua fábrica as trasforma em óleo, mercadoria completamente diferente.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Não é um simples beneficiamento.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — V. Exa. permite?

A respeito da questão constitucional, queira ponderar que há o problema de saber se, não permitindo a Lei nº 4.299 a tributação da simples transferência sem que tenha ocorrido o fato gerador, que é o negócio jurídico da compra e venda, é lícito e é constitucional ao legislador estadual êste procedimento? Não quero referir-me apenas a decreto regulamentar, mas ao próprio legislador, à Assembléia. Creio que não o é por uma razão: o pro-

blema não é apenas, como invocou, *data venia*, o eminente Ministro Evandro Lins, um daqueles em que o Estado tem competência supletiva ou complementar, pelo artigo 6º da Constituição, mas é um problema de regulação, de disciplina, de legislação do comércio entre os Estados, por fôrça do art. 5º, XV, *k*, da Carta de 1946. Isto só a União pode fazer. A União pode autorizar o Estado a tributar a transferência das operações entre Estados, mas não o fêz na Lei nº 4.299-63.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Imagine Vossa Excelência que uma firma do Estado do Paraná manda, por exemplo, mamona para São Paulo, destinada a pequenos produtores, que estão isentos, pela Constituição, de pagar o impôsto de vendas e consignações. O Estado do Paraná não receberá nenhum impôsto de transferência de seu produto para outro Estado.

O Sr. Ministro Evandro Lins — A lei nova mandou aplicar aos casos pendentes a cobrança do tributo sôbre a transferência.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Mas não pode fazê-lo quando cria um ônus maior para o contribuinte, isso porque o proíbe o art. 141, § 34, da Constituição.

Se as leis federais são ruins, o problema é político, compete ao Congresso Nacional, e não ao Supremo Tribunal Federal, suprir isso. Não podemos corrigir ou punir o legislador, a menos que se viole a Constituição.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Pela interpretação que a segunda lei deu a essa disposição, parece-me claro que o fato de a Lei nº 4.299 não tributar a transferência foi realmente um cochilo do legislador.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Não temos nada com isso. Os Estados e contribuintes se queixem do Congresso e o punam nas eleições.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Isso foi esclarecido pelo legislador na Lei número 4.784, mandando aplicar aos casos pendentes de julgamento...

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Acho que não somos a palmatória do Congresso. Quando o Congresso viola a Constituição, negando-lhe o efeito, em caso concreto, podemos corrigi-lo, mas não podemos usurpar a função do legislador, na escolha da política legislativa.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Estou de pleno acôrdo com as premissas de Vossa Excelência. Apenas acho que, no caso, a Lei nº 4.784 mandou cobrar as transferências sôbre as questões pendentes. Quando as mercadorias já foram transferidas sem o pagamento dêsse impôsto, nada mais há a fazer. Mas, nos casos pendentes, a lei se aplica.

O Sr. Ministro Luis Gallotti — A lei aí é retroativa. Alcança fatos anteriores.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Vou mais longe: Acho que a transferência já estava compreendida dentro da lei anterior.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — O fato gerador fixa na data de sua realização a lei que se aplica ao caso. Se a transferência foi feita em dia anterior a novembro de 1965, o caso é regido pela Lei nº 4.299, até a publicação da rejeição dos vetos aos artigos 3º e 4º da Lei nº 4.784.

O Sr. Ministro Hermes Lima — Essa a minha divergência com Vossa Excelência, porque acho que não há direito adquirido nas transferências ainda pendentes de uma decisão administrativa ou judicial, exatamente porque êste direito é contestado. Se êste direito é contestado, não há de ser em mandado de segurança que vamos resolver isso.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Aí é um ponto em que, com muito respeito, divirjo de V. Exa. e do eminente Ministro Evandro Lins. Parece-me que tôda questão de direito é de ser apreciada em mandado de segurança. Tôda questão de direito é compatível com o rito do man-

dado de segurança. A questão de fato, esta sim, é que é de alta indagação e não cabe apreciar no processo do mandado de segurança. Mas, a questão de direito, por mais complexa que seja, deve ser apreciada neste processo sumaríssimo.

O Sr. Ministro Evandro Lins — Então transformaríamos o mandado de segurança numa panacéia.

O Sr. Ministro Hermes Lima — A lei fala em direito líquido e certo. Se a questão é tão complexa, como V. Exa. diz, como considerá-la líquida e certa? Não me parece a liquidez e certeza possa ser realmente objeto de mandado de segurança, se esta liquidez está composta por uma quantidade enorme de discordâncias, dissidências e obscuridades.

Senhor Presidente, resumindo as palavras com que mantenho meu voto, quero dizer que a revenda para mim inclui a industrialização, desde que se refira a mandado de segurança iniciado na vigência da Lei nº 4.784, porque esta lei veio evidentemente corrigir uma falha da Lei nº ... 4.299 quanto a transferências. A transferência estava limitando demasiadamente o fim a que se propunha a Lei nº 4.299, que era o de proteger os Estados produtores de matérias-primas. Êstes Estados estavam sendo sacrificados com a transferência de mercadorias, ainda que pela mesma pessoa jurídica do Estado em que essas mercadorias eram produzidas, para o Estado em que elas iam ser depositadas ou revendidas.

Eis por que, Sr. Presidente, dei pelo não provimento do recurso. Estas razões me levam a considerar que o direito postulado não é líquido e certo, portanto, não pode ser objeto dêste recurso judiciário.

VOTO

O Sr. Ministro Pedro Chaves — Senhor Presidente, consideraria de extrema erronia uma política tributária e financeira que visasse padronizar os Estados brasileiros através de frios textos de lei. Como ideal de homem, de cidadão, de paulista, Sr. Presidente, almejo para os Estados brasileiros um nivelamento por alto e não o planejamento pelo nível inferior.

Confiante no patriotismo do Congresso Nacional, acho que não podia partir dêle uma legislação que visasse prejudicar diretamente os Estados que mais contribuem para os cofres públicos da União.

Quero crer que o Congresso, quando legisla para o Brasil, não atende a conveniências pequeninas, em detrimento de um Estado e em favor de outro. Na Federação, da qual sou fervoroso adepto, os direitos dos Estados são iguais. O nivelamento por cima, que é o ideal paulista, o ideal que inspira todos os meus atos de homem público, só se consegue através da educação e da cultura, da saúde pública, das vias de comunicação, do fomento à produção, da segurança da Justiça. Naquilo em que os Estados forem aproveitáveis, nas condições econômicas de cada um é que se deve concentrar a ação de fomento para que, da soma de esforços de todos os Estados-membros da Federação, surja um Brasil maior e mais forte, sem preconceitos que afastem os mais ricos da comunidade nacional.

Pertenço a uma terra que foi muito pobre, foi das províncias mais pobres do Brasil. Enquanto Olinda, Recife, Salvador da Bahia e Rio de Janeiro gozavam do prestígio de cultura, riqueza e fortuna, o caboclo paulista trabalhava, criava calos nas mãos, fazendo a prosperidade da sua terra, olhos voltados para o alto, fitando o futuro do Brasil, os pés firmes no solo amado de Piratininga.

Morris West, Sr. Presidente, num de seus últimos romances, cuja tradução portuguêsa tem o título de *Tôda a Verdade*, revela a confissão feita por um político italiano a um jornalista que investigara sua vida pública para que desse contas da aplicação de milhões de dólares de auxílio americano, que deveriam ser investidos na sofrida Calábria, na sofrida Sicília.

O político confessou, com tôda a franqueza, que aplicara os dólares na sua própria indústria, no norte da Itália, porque era o terreno propício para o investimento

do dinheiro, que iria produzir maior riqueza e impostos aplicáveis pelo Govêrno no sul da Península...

Fala-se na riqueza de São Paulo e da Guanabara a cada passo. Êsses dois Estados são os maiores contribuintes da União. Sabemos que a União arrecada os impostos nesses Estados e os aplica onde entende, de acôrdo com o Congresso Nacional. Se esmagarmos êsses dois Estados manufatureiros para que, à custa dêles, abaixemos o Brasil, num nivelamento por baixo, cometeremos um crime contra a Pátria, contra a própria unidade nacional.

Sr. Presidente, afasto esta questão. Não gosto nem de ouvir falar nela, porque considero iguais todos os Estados da Federação brasileira, como considero iguais todos os cidadãos dêste país e todos os que vivem debaixo da civilização cristã, sob a égide das garantias dos direitos humanos.

Fui levado a êste desabafo, porque amo muito esta terra, Sr. Presidente. Ouço todos os dias referências a Estados ricos e Estados pobres, mas essa situação não pode ser corrigida por meio de leis ou decretos. É preciso muito trabalho, muita paciência, muita cultura, muito cuidado com a educação e a saúde, a multiplicação dos meios de transporte, para que elevemos o nível econômico dos brasileiros ao mais alto grau possível nesta terra, para que todos gozem as garantias de direito que a Constituição assegura, para que todos gozem os benefícios que a civilização distribui entre os homens, sem entraves aos que avançaram primeiro.

Sr. Presidente, voltando aos nossos debates, pôsto de lado êste desabafo pessoal, que não podia sopitar e não pude sopitar, quero declarar o seguinte: acompanhei o julgamento dêstes casos desde o início, ouvi os brilhantes votos dos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira, Cândido Mota, Evandro Lins, do eminente Ministro Hermes Lima, de quem sempre recebemos lições de Direito, mas concretizei o meu pensamento e meu julgamento nas palavras proferidas pelo eminente Ministro Aliomar Baleeiro.

Qualquer coisa que eu pudesse acrescentar ao voto de S. Exa. e às considerações feitas pelo eminente Ministro Prado Kelly seria para deslustrar seus argumentos, para obscurecer o brilhantismo de suas exposições.

Concluo o meu voto, acompanhando êsses dois notáveis pronunciamentos, *data venia* dos eminentes colegas que se manifestaram em sentido contrário.

VOTO

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Sr. Presidente, queria, inicialmente, pedir um esclarecimento aos eminentes juízes que estudaram os autos. Nos dois mandados de segurança em julgamento (14.794 e 15.231), a remessa para fora do Estado foi feita pelo produtor ou fabricante?

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Não, se me permitir o Relator, porque eu estive mais recentemente em contato com os autos.

Num dos casos, o da Resegue, a firma tem matriz em São Paulo e filial no município paranaense de Londrina. Compra sementes oleaginosas no Paraná e as remete diretamente para sua fábrica, em São Paulo, onde as transforma em óleo, ou em azeite.

No caso da Glitz S.A., há matriz no Rio Grande do Sul, e, segundo ela própria confessa, remete cereais comprados nesse Estado, para revendê-los, por intermédio das suas filiais da Guanabara, São Paulo e Paraná. Se não me falha a memória, o caso é êste.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Obrigado pelo esclarecimento.

Sr. Presidente, verifico que o maior debate, neste caso, é sôbre dois pontos, que realmente me parecem principais. O primeiro é o de ser ou não tributável o ato da transferência de mercadorias de um Estado para outro sem que ainda se tenha configurado uma operação de venda ou consignação. O segundo é o da possível retroatividade da última lei federal sôbre o assunto, a Lei nº 4.784, de 28-9-65.

Quanto ao primeiro, parece-me que há mais um problema de palavras do que de substância. Tem-se falado em tributação da transferência, e algumas leis estaduais, como citou o eminente Ministro Evandro Lins, chegam a equiparar a transferência à venda. Mas, nesses casos de cobrança *por ocasião da transferência*, o que há, realmente, é a antecipação do pagamento do tributo. A transferência é apenas o momento, e não a causa, da cobrança do tributo. O que se há de examinar, portanto, é se o Estado, que cobra o tributo no momento da transferência, está ou não autorizado a tributar a *futura* operação de venda ou consignação, que vai resultar da transferência. Essa distinção parece-me que lança alguma luz sôbre o assunto.

O Sr. Ministro Prado Kelly — Foi exatamente o argumento de que me utilizei.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — O impôsto de consumo, em geral, se cobra antecipadamente. Mas o caso é especial. Não é impôsto de consumo, é de vendas entre Estados. A meu ver, o Estado não pode, pela sua competência, tributar essas operações, determinar a cobrança antecipada, salvo se uma lei federal, não apenas de caráter de norma geral de Direito Financeiro, mas, também, de norma de comércio interestadual (Constituição, art. 5º, XV, *k*), o autorizar, porque aí passa a ser matéria que só a União pode regular ou legislar. Não tenho dúvida de que o Estado, se fôr competente (comércio intra-estadual), pode fazê-lo. Mas, no caso, o Estado não é competente para isso, porque se trata de comércio interestadual. Temos exemplos antigos, como o caso Moreno, da Bahia, há 70 anos, e outros rememorados recentemente, depois que a Casa Rui Barbosa publicou o volume das obras dêste brasileiro eminente, e pôs em foco para a nova geração os debates que travou com Amaro Cavalcanti, a propósito dos impostos interestaduais.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Agradeço as ponderações do eminente Ministro Aliomar Baleeiro. Para continuar minha argumentação, creio, então, que podemos considerar tranqüilo êste ponto, a saber: quando estamos discutindo, neste caso, a tributação da transferência, na verdade, o que estamos discutindo é a possibilidade, ou não, de ser antecipada a cobrança do tributo.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Exato.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Vejamos, então, se era possível ao Estado exigir essa antecipação, na vigência da Lei nº 4.299, de 1963; em outras palavras, se, na vigência dessa lei, a despeito da cláusula revogatória do seu art. 2º, aparentemente ampla, continuava em vigor a possibilidade de ser antecipada a cobrança, como estava previsto nos Decretos-leis nºs. 915, de 1938, e 1.061, de 1939.

Em primeiro lugar, Sr. Presidente, embora o art. 2º, da Lei nº 4 299, tenha dito, expressamente, que ficam revogados os Decretos-leis nºs 915 e 1.061, parece-me que êsse texto, aparentemente categórico e claro, exige certa reflexão. Assim entendo, pelo estudo conjunto das diversas disposições da Lei nº 4.299, porque ela alterou o sistema da cobrança do impôsto de vendas e consignações, mas não em relação a todos os produtos. O anterior sistema da cobrança baseava-se na competência tributária do Estado produtor, e a Lei nº 4.299 baseou o seu sistema na competência do Estado em que se realiza a operação, ressalvando, porém, os produtos agrícolas, pecuários e extrativos.

Portanto, em relação aos produtos agrícolas, pecuários e extrativos, o sistema anterior não foi alterado. É como se a Lei nº 4.299, ao excetuá-los, tivesse dito que, em relação a êsses produtos, ficava mantido o sistema dos Decretos-leis nºs 915 e 1.061.

Daí concluo que a cláusula revogatória do art. 2º da Lei nº 4.299, embora expressa em têrmos amplos, só revoga os Decretos-leis nºs 915 e 1.061 no que contiverem incompatível com a nova lei. Não teria sentido revogar-se, pela Lei nº 4.299, também aquilo que nos decretos-leis anteriores fôsse perfeitamente compatível com as novas disposições legais. Terá havido,

portanto, um defeito de linguagem do legislador, que podemos corrigir por via de interpretação.

Em suma: Então, em tudo quanto a Lei nº 4.299 inovou, ao passar a competência tributária para o Estado em que se realiza a operação de venda, é claro que ficaram revogados os Decretos-leis nºs 915 e 1.061; mas, em relação aos produtos agrícolas, pecuários e extrativos, mantido que foi o sistema anterior, também subsistem os Decretos-leis nºs 915 e 1.061. Se assim entendermos, continua subsistente a competência estadual para cobrar antecipadamente o tributo, nos casos em que êle fôr devido, independentemente de estar ou não essa cobrança autorizada pela lei estadual.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Permite?

Neste caso, seria supérflua a disposição da Lei nº 4.784, que restabelece o texto do Decreto-lei nº 915 e até o amplia.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — A meu ver, não, porque os decretos-leis de 1938 e 1939 só permitiam a antecipação quando a transferência fôsse feita pelo produtor ou fabricante, ao passo que a Lei nº 4.784 admite a antecipação em têrmos mais amplos, isto é, quando a transferência é feita pela mesma pessoa, natural ou jurídica, independentemente de se tratar de produtor ou fabricante.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — "Para depósito e posterior venda", diz a Lei nº 4.784.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Não importa. Essa cláusula se refere à finalidade da transferência, e não à sua origem,

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — É o caso das matérias-primas compradas pelo fabricante no Estado e transportadas para sua fábrica. Caso Resegue, por exemplo.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — O que estou mostrando é que a lei nova, nessa matéria, não fala em produtor ou fabricante. Ela permite a antecipação, quando há transferência pela mesma pessoa, isto é, para outro estabelecimento ou instalação da mesma pessoa física ou jurídica. Portanto, a condição de ser produtor ou fabricante não está na lei nova. O destino da mercadoria...

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Creio que a Lei nº 4.784 abre possibilidade de antecipar-se o pagamento, quando houver transferência, sempre que se tratar de uma venda comercial, isto é, remessa para revenda da mercadoria pela mesma emprêsa. Ela diz: "para depósito e posterior venda".

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Exato.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Então exclui, *a contrario sensu*, aquêle que compra a mercadoria e a transfere de um Estado para outro sem objetivo de revendê-la. Posso, por exemplo, comprar tábuas para fazer uma estante ou posso transformá-las num produto industrial nôvo.

Estas são algumas hipóteses. Talvez até para destruí-la ou queimá-la. É um direito meu.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Não será presumível que uma firma industrial ou comercial compre tais produtos para seu próprio consumo, ou para destruí-los.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — São mercadorias sujeitas ao impôsto de vendas e consignações.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Exige-se apenas que o vendedor seja comerciante ou produtor, inclusive industrial. A compra de um produto pode ser feita por um não comerciante a um produtor ou comerciante. A lei exige apenas que o vendedor seja comerciante ou produtor. O comprador pode não ser. Alguém, possuindo uma família numerosa, pode comprar sacos de farinha do Rio Grande do Sul, para o consumo dela.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Não desejo ampliar nossa discussão a todos os problemas que suscita a cobrança do impôsto de vendas e consignações. Já estamos assoberbados com os que foram postos nestes dois processos. E, aqui, trata-se de firmas industriais e comerciais que estão, presumivelmente, enviando êsses produtos para outro Estado, a fim de os industria-

lizar ou vender. No caso da firma que compra para revender, fica reforçada a argumentação que estou desenvolvendo. No caso da firma que compra para industrializar, o destino final é também a venda, embora transformados os produtos originários. Não está em causa um problema de pessoa que compre para seu próprio consumo.

Prosseguindo, Sr. Presidente, eu concluiria, em primeiro lugar, que a cláusula revogatória do art. 2º da Lei nº 4.299, não deve ser entendida em têrmos absolutos, mas no sentido de que ela revoga os Decretos-leis nºs 915 e 1.061 apenas no que têm de incompativel com o sistema da nova lei. Nestes têrmos, a possibilidade da cobrança antecipada de tributo pelo Estado produtor, quando devido a êste Estado (produtos agrícolas, pecuários e extrativos), subsiste em face da Lei nº 4.299, e com as restrições da legislação anterior. Como nenhum dos recorrentes, nos casos em exame, faz remessa para fora do Estado como produtor ou fabricante, não se lhes aplica a cobrança antecipada dos Decretos-leis nºs 915 e 1.061.

Por esta circunstância, a conclusão do meu voto (que ora antecipo, embora deseje fazer algumas outras considerações) é no sentido de dar provimento ao recurso. Na vigência da Lei nº 4.299, mesmo subsistente o dispositivo da legislação anterior, que autoriza a antecipação da cobrança, os recorrentes não estavam sujeitos ao recolhimento antecipado do tributo, por não serem produtores das mercadorias transferidas.

Mas surgiu a Lei nº 4.784, que permitiu, por ocasião da transferência, a cobrança antecipada do tributo, mesmo de quem não seja produtor, e esta nova lei, pelo disposto no seu art. 4º, foi declarada aplicável aos casos pendentes.

No que respeita à Lei nº 4.784, acompanho, *data venia* do Sr. Ministro Hermes Lima, as considerações do Sr. Ministro Aliomar Baleeiro. O elemento que se há de tomar em conta, para verificar se uma lei fiscal está sendo aplicada retroativamente, é o fato gerador do tributo, porque no momento em que êle se produz é que nasce a obrigação tributária, e, portanto, o crédito tributário do Estado. A lei vigente nesse momento é que há de regular as obrigações do contribuinte para com o Estado. Eu não aplicaria, portanto, a lei nova aos casos em julgamento, porque seria dar-lhe efeito retroativo, que a Constituição veda.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Por essa consideração é que a lei nova, a última lei, dispôs diferentemente sôbre o assunto, visando o interêsse dos Estados produtores.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Mas, agora, estou tratando do problema da retroatividade.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — O ponto de vista de V. Exa. é que a lei nova não se aplica ao caso concreto.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — O voto de V. Exa. foi baseado inteiramente na Lei nº 4.299.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Aliás, meu voto foi proferido na vigência da Lei nº 4.299. Depois, o Congresso rejeitou um veto do Presidente da República. A rigor, não apreciei a questão em face da lei nova, mas da Lei nº 4.299.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Passando a outras considerações (que devem ser tidas como *obter dictum*, porque, a rigor, desnecessárias para o julgamento dos casos em pauta), parecem-me, *data venia*, procedentes as observações do Sr. Ministro Evandro Lins sôbre a finalidade geral das duas novas Leis, a de nº 4.299 e a de nº 4.784. Certamente os Estados, numa Federação, são iguais. Não há qualquer restrição a fazer, neste ponto, ao que disse o Sr. Ministro Pedro Chaves. Os Estados são juridicamente iguais, e a nossa Constituição reforça essa igualdade com o mesmo número de representantes no Senado. Mas seria voltar as costas à realidade, supor que os Estados são econômica e financeiramente iguais. E quem há de corrigir essa desigualdade, no sentido de proporcionar a todos os Estados um desenvolvimento harmônico, é, precisamente, a União, no uso, sobretudo, de sua competência para regu-

lar o comércio interestadual, o comércio exterior e a cobrança dos tributos que incidem sôbre as atividades envolvidas no tráfico entre os Estados e com o estrangeiro.

É o que procurou fazer o legislador nas leis que estamos discutindo. Êle pretendeu criar um sistema tributário para o comércio interestadual que possa conduzir os Estados menos favorecidos a se aproximarem mais ràpidamente dos que já alcançaram notável desenvolvimento em nosso País. Tudo isso, evidentemente, em benefício da Federação.

O que essa legislação nova pretende é que os Estados já industrializados não fiquem com a totalidade da receita tributária dos seus produtos, no caso de serem êles consumidos em outros Estados menos desenvolvidos (como acontece, entre outras, com a indústria de automóveis). Permitiu, por isso, que os Estados, em que êsses produtos são vendidos, cobrem o impôsto de vendas e consignações sôbre essa transação, porque, afinal, o dinheiro gasto no consumo dessa mercadoria não sai do Estado em que ela foi produzida.

Daí resultará, para o futuro, sobretudo com a aplicação da Lei nº 4.784, um problema delicado, que o Sr. Ministro Evandro Lins abordou em seu voto. É o caso da matéria-prima produzida em um Estado e industrializada em outro.

Em primeiro lugar, logo após a transferência dessa matéria-prima de um Estado para outro, não existe uma revenda *in natura*. Ela é revendida após a industrialização, integrando o produto final. O destino dessa matéria-prima é a venda, embora transformada, porque ninguém compra e industrializa matéria-prima para estocar, mas para lançá-la no mercado com nova utilidade.

Parece-me que, em tais casos, a tributação da *futura venda* da matéria-prima (após a industrialização), pelo Estado em que ela foi produzida, mediante a cobrança antecipada, por ocasião da transferência, está plenamente resguardada na nova legislação.

Mas há também que proteger o consumidor de uma possível sobrecarga tributária. E, neste caso, surge o problema prático da mudança de valor. A matéria-prima é vendida por um preço, que pode ser baixo, mas o valor final do produto industrial pôsto no mercado não é apenas a soma do custo das diversas matérias-primas que o integram, mais o custo operacional. Há, portanto, ainda que se queira proteger o consumidor de uma dupla imposição sôbre o valor das matérias-primas, um *plus* a ser tributado pelo Estado em que se processou a industrialização, para que êle também não seja prejudicado, porque no seu território é que se incorporou êsse valor nôvo ao produto.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Parece que êste problema está sendo resolvido pela Emenda Constitucional nº 18. Aliás, a meu ver — e eu mesmo ponderei isso ao Ministro O. Bulhões — não era necessária uma reforma constitucional para adoção da técnica do *valeur ajoutée*. Uma norma geral de Direito Financeiro poderia chegar ao mesmo objetivo, pelo sistema que chamamos de *valeur ajoutée* —, "valor acrescentado". Cada unidade é, por ela, tributada pelo valor atual da mercadoria, inclusive a elevação dêsse valor mediante um processo de industrialização, menos o que foi pago anteriormente pela matéria-prima ou por um estágio intermediário da produção. Então, só se tributaria o valor acrescentado à produção anterior. É o que, parece, vai ser adotado, por fôrça da Emenda nº 18-65.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — V. Exa., eminente Ministro Aliomar Baleeiro, trouxe uma valiosa antecipação às minhas considerações. Eu talvez ousasse sugerir que, na falta de lei especial, ao ser aplicada a Lei nº 4.784 em relação à matéria-prima de um Estado, que vai ser industrializada em outro, a jurisprudência poderia construir alguns critérios. Por exemplo, o Estado, que industrializa, não ficaria impedido de lançar tributo sôbre o valor acrescido, mas não poderia cobrar impôsto sôbre o valor das matérias-primas, já tributado no Estado de origem.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Aliás, é também prática norte-americana dos

Estados que produzem automóveis. É o que êles chamam, embora a palavra tenha a mesma raiz latina, *ingredientes*. Êles consideram, por exemplo, o ferro, a borracha, o couro, tudo que entra na composição de um automóvel, como *ingredientes*. Muitas vêzes, são peças de subfornecedores, produzidas por outros, as quais os fabricantes montam, agregam e formam o automóvel. Êsses Estados, geralmente, até no seu próprio interêsse, deduzem o custo dos ingredientes e tributam, apenas, o valor acrescido. Iowa, Michigan e vários dêsses Estados já fazem assim.

O Sr. Ministro Vitor Nunes — Agradeço a contribuição dos eminentes colegas que me têm aparteado, e peço desculpas ao Tribunal pela extensão do meu voto, que foi provocada pela ampliação do debate, devida à importância da matéria.

Nos dois mandados de segurança sob julgamento, meu voto é pelo provimento aos recursos.

VOTO

O Sr. Ministro Vilas-Boas — Sr. Presidente, meditei muito sôbre os argumentos que foram aqui expendidos e me inclino pela argumentação dada pelo eminente Sr. Ministro Evandro Lins. Haveria, em último caso, uma matéria de alta indagação.

Assim, peço licença para acompanhar o voto do Sr. Ministro Evandro Lins, negando provimento ao recurso.

VOTO

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Sr. Presidente, dou provimento ao recurso, por entender que só é tributável a transferência feita pelo produtor da mercadoria de origem extrativa, pecuária ou agrícola. Esta foi a doutrina, parece, aceita, de certo modo, pelo voto brilhantíssimo do Sr. Ministro Aliomar Baleeiro, com o qual estou de acôrdo, dando provimento ao recurso.

Faço abstração da questão da retroatividade, pois me parece não ser necessária à solução do caso.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Deram provimento ao recurso, contra os votos dos Ministros Relator, Evandro Lins, Hermes Lima e Vilas-Boas.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro A. M. Ribeiro da Costa. Relator, o Exmo. Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira. Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Carlos Medeiros, Aliomar Baleeiro, Prado Kelly, Oswaldo Trigueiro, Adalício Nogueira, Evandro Lins, Hermes Lima, Pedro Chaves, Vítor Nunes Leal, Gonçalves de Oliveira, Vilas-Boas, Cândido Mota Filho, Luís Gallotti e Hahnemann Guimarães. Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Lafayette de Andrada.