IMPÔSTO SÔBRE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS — LUGAR ONDE SE REALIZA A OPERAÇÃO DO COMÉRCIO

— À União não cabe regular o poder de tributar atribuído pela Constituição aos Estados, de modo exclusivo.

— A lei federal ordinária não pode transferir ao Estado onde se fabrica um artigo o impôsto exigível por aquêle onde a mercadoria é vendida, sobretudo quando se não trata de impôsto de exportação, mas do de vendas e consignações.

— O Decreto-lei federal n.º 915, de 1938, não isenta de impôsto cobrável no Estado onde as operações mercantis se efetuam tôdas as vendas efetuadas por filial, sucursal ou depósito do produtor ou fabricante.

— Interpretação do art. 23 da Constituição, do Decreto-lei número 915, de 1 de dezembro de 1938, e da Lei n.º 1.185, de 11 de junho de 1904.

PARECER

CONSULTA: I — Pode a lei federal, sem ofensa ao preceito do art. 23, letra *d*, da Constituição, transferir de um para outro Estado a competência de tributar

operações mercantis, ou seja, determinar a incidência do impôsto antecipadamente, no Estado de origem, por ocasião da transferência da mercadoria, isentando do tributo quaisquer operações realizadas no Estado de destino?

II — A lei federal isenta do impôsto *tôdas as vendas efetuadas por filial, sucursal ou depósito* do produtor ou fabricante?

Parecer: — A Constituição de 1937, à semelhança do estatuto de 1934, estabeleceu:

"Art. 23. E' de competência *exclusiva* dos Estados: I — a decretação de impostos sôbre: ... *d) vendas* e consignações efetuadas por comerciantes e *produtores*. Vêde bem: a competência estadual é *exclusiva;* cabe ao Estado *ùnicamente;* logo, na sua prática jamais interfere a União.

"Attilio Brunialti, catedrático da Universidade de Turim, — *Unioni e Combinazioni fra gli Stati*, pág. CLXXIX, torna suas as seguintes palavras de Jellinek — *Die Lebre der Staatenverbindungen*, pág. 278:

"Stato federale è quello in cui sovrano potere politico divide costituzionalmente la somma delle funzioni da esercitarsi entro il suo territorio in modo, che egli se ne riserva un determinato numero per esercitarle direttamente, e le rimanenti, senza controllo, *sulla* determinazione delle norme regolatrice, come pure sulla forma e sul modo onde sono esercitate, *finche vengono osservati i confini posti della Constituzionie* abbandona al singoli stati non sovrani, *creati da questa stessa distribuzione di* autonomo politico *fatta dalla Costituzione"*.

Não resistimos à ânsia de reproduzir em vernáculo o ensinamento claro:

"Estado federal é aquêle em que o poder político soberano divide constitucionalmente a soma das funções a exercitarem-se dentro do seu território de modo que êle se reserva um determinado número para exercitar, diretamente, e as restantes, *sem contrôle sôbre a determinação das normas reguladoras*, até mesmo quanto à *forma e o modo* por que são exercitadas, desde que venham observados os confins estabelecidos pela Constituição, *abandona aos sós Estados não soberanos*, criados por esta mesma distribuição de poder político autônomo feita pela Constituição".

— Quais são, na espécie constante da *consulta, os confins estabelecidos* pelo estatuto supremo?

— Os que vedam os *impostos interestaduais*, isto é, os tributos incidindo sôbre mercadorias advindas de outro Estado e ainda não incorporadas à riqueza do Estado tributador, mercadorias ainda mantidas nos caixões ou fardos em que vieram do lugar de origem da fabricação.

Thomas Cooley — *A Treatise on the Constitutional Limitations*, 7.ª ed., pág. 242, prega a observância do seguinte texto do julgado Sill *versus* Corning.

"The law-making power of the State recognizes no restraints, and is bound by none, except such as are imposed by the *Constitution"*.

"O poder de legislar atribuído ao Estado não reconhece restrições, e não é limitado por nenhuma, senão pelas que se acham impostas na Constituição".

Mais aproximado do objeto do litígio ora em exame se nos depara o mesmo escritor em — *A Treatise on the Taxation*, 3.ª ed., vol. I, págs. 129-30 :

..*"It is the theory of our system of government that the state the nation alike are to exercise their powers respectively in as ful and ample a manner as the proper departments of government shall determine to be needful and just, and as might be done by any other sovereignity whatsoever. This theory by necessary implication* excludes wholly any interference *by* either *the state* or the nation *with an independent exercise by the other of its constitutional powers. And the state and the nation having each their separate and distinct sphere, within which they are permitted, by the fundamental law to exercise independent authority, the principle* wich excludes from one sovereignty the taxing power of another, *is as much applicable within the American Union to the taxation of state and nation respectively, as it is elswhere"*.

"Constitui a teoria do nosso sistema de govêrno que o Estado e a Nação, em igualdade de condições, estão habilitados a exercer os seus poderes respectivamente de tal maneira integral e ampla como os seus próprios departamentos de govêrno julgarem necessário e justo, e conforme poderia ser feito por qualquer outro poder soberano. Esta teoria, por necessária implicação, *exclui tôda e qualquer interferência* quer pelo Estado, *quer pela Nação,* no tocante ao independente exercício, pelo outro, dos seus poderes constitucionais. O Estado e a Nação, tendo cada um a sua esfera separada e distinta, dentro da qual lhes é facultado, por lei fundamental, exercer autoridade independente, o *princípio que exclui de uma soberania o poder de tributar,* atribuído a outra, é tão aplicável dentro da União Americana à tributação de Estado e Nação respectivamente, como é em qualquer outra parte".

E' isto: à União não cabe autoridade para regular o poder de tributar atribuído aos Estados de modo *exclusivo;* a sua competência a tal respeito é tão falha como seria a consoante a qualquer outras soberanias.

Quanto aos abusos, é de recorrer só ao Judiciário, guarda supremo da Constituição.

A mesma doutrina sustentamos nós, em nossos *Comentários* ao Código básico, 3.ª ed., n.º 408, *in fine,* onde escrevemos:

"Jamais a União *regulará o que é da competência dos Estados"*.

O estatuto fundamental atribui aos Estados o tributar as *vendas mercantis.* Quando uma firma industrial ou comercial remete mercadorias a filial, agência ou depóstito, não efetua *venda* nenhuma: quem *vende,* é, muito mais tarde, o depósito, filial ou agência. Por isto, sempre se entendeu ser cobrável o ônus no lugar onde se entrega a mercadoria, quando a *venda* se efetua, no domicílio do adquirente.

Ora, o Decreto-lei federal n.º 915, de 1 de dezembro de 1938, manda pagar o impôsto, por mercadorias enviadas à filial ou agência, no Estado em que foram produzidas. Em tal caso, não haveria ônus atinente a *vendas;* quando muito, existiria imposto *de exportação.* Êste, sim, é cobrado, *quando lícito,* na *saída* do território onde é produzida a mercadoria.

Mais uma vez, pois, o decreto-lei se pôs em contraste com o estatuto básico: êste dá aos Estados a prerrogativa de tributar as *Vendas Mercantis;* aquêle substitui o tributo sôbre as *Vendas,* pelo de *Exportação.*

Mais ainda : o § 1.º do art. 23 da Constituição manda :

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

O Decreto-lei n.º 915 determina o *oposto,* que seja *disforme,* recaindo apenas sôbre as mercadorias *procedentes* do próprio Estado, isentas as advindas de outro Estado, quando remetidas à filial ou agência da fábrica respectiva.

O Estado que não deve onerar a mercadoria destinada à exportação, é aquêle em que a mesma é produzida; não aquêle em que é exposta à venda. Assim se aplica acertadamente o disposto no citado art. 23 e se evita a dupla tributação.

Não se objete que o poder do atual Chefe do Estado Brasileiro é onimodo; porquanto êle próprio distingue a matéria constitucional da ordinária, mencionando nos decretos-leis o texto supremo em que os mesmos se estribam.

A norma comum, ainda mesmo quando exteriormente semelhante à fundamental, jamais vingará ficando em antítese com esta. Assim doutrina Silvestro Graziano, *Il Sindicato Costituzionale,* págs. 59-60, nêstes têrmos:

"Sulla base delle premesse considerazioni riesce agevole affermare, che le leggi ordinarie, oltre i caratteri costituzionalmente necessarii per le loro validità formale, *debbono avere un obbligatorio carattere giuridico;* l'identità fondamentale alle norme costituzionali primarie. *L'esistenza di una antitesi e di una contradizioni materiale fra una legge ordinaria ed una norma costituzionale primaria stabilisce un conflito fra le due specie di leggi;* conflito di norme, *che è la* causa giuridica efficiente della scissione dell'unificazione formale dei principii constituzionali col sistema integrale dei diritti obbietivi *realizando nell' effetivo dinamismo processuale la distinzione obbiettiva fra legge costituzionali e legge ordinarie".*

Objeta-se basear-se a intervenção da União em texto expresso, o art. 16, n.º VII, do estatuto básico, no qual lhe atribui competência *privativa* para *legislar* sôbre — "comércio exterior e *interestadual".*

Isto lhe não confere poder para interferir no que é da competência *privativa* dos Estados; mas, apenas, para agir onde os membros da federação excederem a esfera da competência própria, invadindo um o campo de atividade do outro.

O texto brasileiro adveio do norte-americano; pois bem, na República de Washington, sob a rubrica — Regular o Comércio, entende-se, nas relações entre Estados, o providenciar para evitar a tributação interlocal, o estabelecer cabida de ação dos governos regionais quanto a onerar mercadorias de procedência de outras zonas do país, sòmente quando retiradas dos invólucros ou caixões em que vieram de fora. Proclama escritor contemporâneo, Ludlon — *The American Constitution,* 1941, pág. 176, sob a epígrafe — "Regulation of Commerce":

"O poder do Congresso pode ser exercido enquanto a propriedade do importador permanece no seu armazem na forma original ou nos invólucros em que foi importada".

"Congressional power may be exercised as long the property of the importer remains in this warehouse in the original form or package in which it was imported".

Abunda em considerações semelhantes, e sob o *mesmo título,* Judson — *A Treatise on the Power of Taxation,* §§ 108 e 113, onde mostra ser a espécie disciplinada pela — "Regra do enfardamento original" — "Original package rule".

O Congresso Nacional só intervém para amparar o importador enquanto a mercadoria permanece no respectivo armazém, no fardo ou caixão *original;* logo, desde que a mercadoria sai das mãos daquele que fez vir de fora, e, sobretudo, desde que é desencaixotada ou desenfardada, cai sob o poder de tributar atribuído ao Estado em que penetrou.

No Piauí, o exagero da interpretação da autoridade da União levou uma fábrica a vender até a retalhistas e em carros ambulantes a sua mercadoria, sem pagar impôsto local.

Ainda mesmo que o pretório excelso reconheça a validade da lei federal n.º 915, atenderá melhor ao seu alto mister se esclarecer não visar o decreto-lei de 1938 isentar, de modo absoluto, as filiais, de tributo local; porém apenas livrá-las de pagar impôsto à *entrada* da mercadoria no Estado. Assim se concilia o Decreto-lei n.º 915 com outro diploma, salutar e vigente, a Lei n.º 1.185, de 11 de junho de 1904, precisamente promulgada para *regular o comércio interestadual,* estabelecendo, pois, a nossa — "Regra do Enfardamento Original".

Sôbre o alcance do preceito fundamental mencionado, discorremos em nossos *Comentários à Constituição,* 3.ª ed., ns. 169 e 287, expondo a doutrina acima enunciada.

Cumpre, ainda, atender ao preceito clássico — em caso de dúvida, opina-se pelo poder de tributar (Sutherland, *Statutes and Statutory Construction,* 2.ª ed., vol. II, págs. 1.002-1.008; nossa *Hermenêutica e Aplicação do Direito,* 3.ª ed., ns. 282 e 397).

Com os expostos esclarecimentos, passemos a responder aos quesitos de Consulta.

Não pode a lei federal ordinária transferir ao Estado onde se fabrica um artigo, o impôsto exigível por aquêle onde a mercadoria é vendida, sobretudo quando se não trata de impôsto de *exportação,* mas do típico em espécie, do de *vendas* e consignações.

II — O próprio Decreto-lei n.º 915, de 1938, não isenta do impôsto cobrável no Estado onde as operações mercantís se efetuam, *tôdas as vendas efetuadas por filial, sucursal* ou *depósito* do produtor ou fabricante.

E' êste o nosso parecer. — S.M.E.

Rio. — *Carlos Maximiliano,* Ministro da Côrte Suprema, aposentado.