IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — INCIDÊNCIA — CONSTITUCIONALIDADE

— Não é inconstitucional a exigência do impôsto de vendas e consignações, na parte em que é calculado sôbre a parcela do impôsto de consumo.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Agravante: Seagers do Brasil S. A.
Mandado de segurança n.º 13.218 (agravo) — Relator: Sr. Desembargador L. G. GIGES PRADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de agravo de petição em mandado de segurança — processo n.º 13.218, da comarca de São Paulo — entre partes, agravante, Seagers do Brasil S. A. e, agravada, a Fazenda do Estado: Acordam os juízes da Quarta Câmara Civil do Tribunal de Alçada, por maioria de votos, repelidas, unânimemente, as preliminares, negar provimento ao recurso, ficando mantida pelos seus fundamentos, e pelos expostos na sustentação a fls., a decisão recorrida.

Denegou esta a segurança pleiteada pela recorrente, julgada, preliminar-

mente, carecedora do pedido, por não haver recorrido até final na esfera administrativa, objetar o pedido uma decisão em abstrato, com eficácia normativa, e falta de interêsse legítimo por não ser a impetrante, afinal, quem paga o impôsto questionado. Interposto recurso, foi a decisão mantida, também, pelo seu merecimento, isto é, a constitucionalidade da incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre a parcela do impôsto de consumo. Recorreu a vencida e, ao recurso, repelidas, unânimemente, as mencionadas preliminares, é negado provimento por maioria de votos, vencido que fica o terceiro juiz. E assim decidem, quanto às preliminares, por ser a impetrante parte legítima para se opor à cobrança da taxa acrescida, uma vez que é ela quem a recolhe na qualidade de contribuinte imediata.

Recurso na esfera administrativa, dados os precedentes, era inteiramente inútil, enquanto não modificada a lei em que se funda a cobrança. Em relação ao alcance e objetivo de garantia, de nenhum outro meio rápido e seguro poderia lançar mão a impetrante, a menos que suspendesse por tempo indeterminado seus negócios, enquanto não se resolvesse em Juízo, ordinàriamente, caso por caso, se a parcela de impôsto é ou não exigível. Por outro lado, ante a orientação do Fisco, atestada pela impetração de mandado em casos semelhantes, assume a segurança a forma de providência preventiva, perfeitamente admissível, contra resolução conhecida antecipadamente, sempre a mesma, por se fundar em lei.

No mérito, foi bem denegada a segurança por não padecer do vício de inconstitucionalidade, pelo menos evidente, a exigência de impôsto de vendas e consignações na parte em que é calculado sôbre a parcela do impôsto de consumo, para que possa ser declarado em processo de natureza do presente. Nesse sentido já decidiu o Colendo Supremo Tribunal Federal, no recurso extraordinário n.º 4.482, da Bahia, de que foi Relator o Ministro Filadelfo Azevedo (*Um Triênio de Judicatura*, vol. VIII, págs. 159-161). Vício de bitributação não ocorre porque não exige o Fisco estadual impôsto que se confunda com o que é cobrado pela União, nem sofre esta concorrência e menos ainda redução alguma em suas rendas em razão da cobrança. Pode ser a exigência anti-econômica, encarecedora de mercadoria, o que constitui motivo para ser abolido, não, porém, inconstitucional, à vista da legislação relativa ao impôsto de consumo: Decreto federal n.º 7.404, de 22 de março de 1945, cujos arts. 2.º e 99, implìcitamente, autorizam a cobrança impugnada. Diz o primeiro dêles, que "O impôsto é devido pelos contribuintes definidos nesta lei antes da saída dos produtos das fábricas, estabelecimentos comerciais, Alfândega, Mesas de renda, devendo seu valor ser incorporado ao dos produtos e cobrado do consumidor, de acôrdo com as disposições que se seguem". E o art. 99 acrescenta: "O impôsto, quando *ad-valorem*, figurará, obrigatòriamente, em parcela separada na *nota fiscal* e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir dêste momento, incorporado ao preço do produto".

A lei estadual impugnada (art. 8.º do Livro 1.º do Código de Impostos e Taxas vigente), sem colidir com a lei federal, estabelece que, "o impôsto será cobrado à taxa de 3% sôbre a importância da venda ou consignação". Incorporado o tributo federal ao valor da mercadoria, isto é, acrescentando ao que custou, como parcela despendida na sua produção, de modo algum exorbita o Estado de sua função ao exigir, também, sôbre o impôsto referido, o de vendas e consignações que recai sôbre o importe ou soma total da transação, tendo em vista o preço pago e neste, de acôrdo com a lei federal, está compreendida a parcela do impôsto de consumo.

Duvidosa a inconstitucionalidade da exigência de mais essa parcela na cobrança de impôsto da competência tributária do Estado, impossível é conceder-se a segurança, que viria substituir a ação de repetição de indébito, ou

outro procedimento ordinário cabível no caso, constituindo êste mais um motivo para ser a segurança denegada, como foi bem decidido em primeira instância.

Custas pela agravante.

São Paulo, 28 de fevereiro de 1956. — *L. G. Giges Prado*, Presidente e Relator. — *Francisco de Sousa Nogueira*. — *Djalma Pinheiro* Franco, vencido: acolhia o pedido da impetrante por entender que o impôsto de vendas e consignações deve ser calculado ou cobrado excluindo-se o impôsto de consumo: "Seria absurdo — diz o Sr. Ministro Nelson Hungria — que, dizendo a lei que êsse *quantum* sòmente se incorpora ao preço da mercadoria depois da venda pelo fabricante ao primeiro comprador, se obrigasse aquêle ao impôsto de venda mesmo sôbre tal *quantum*" (fls.).

*

SUSTENTAÇÃO

Egrégio Tribunal de Alçada:

"O impôsto sôbre vendas e consignações efetuadas no Estado pelos comerciantes ou produtores, inclusive os industriais, será devido sempre que se realizar qualquer dessas operações".

E' com essas palavras, que o Código de Impostos e Taxas, no art. 1.º do Livro 1.º, define o tributo discutido nestes autos.

Portanto, cada venda, cada impôsto. A cada uma, o seu tributo. Em cada negócio, uma relação tributária.

A venda duma caixa de bebidas, que a impetrante faça agora, não se confunde com a que fêz há pouco, nem com uma terceira dentro de alguns minutos. Também o tributo referente à primeira venda é um; o relativo à segunda é outro; e o resultante da terceira é um terceiro impôsto.

Assim como ditas vendas são distintas e não uma só, cumprível a prestações, também aquêles recolhimentos tributários são inconfundíveis e singulares; e, por conseguinte, não formam uma relação continuativa, à semelhança de parcelas dum só negócio fiscal.

Quando as mercadorias sejam da mesma operação mercantil, de cumprimento parcelado, então poderá supor-se que o tributo, recolhível à medida das entregas, traduza uma relação jurídica desdobrada em parcelas.

Il debito d'imposta sorge, come sappiano — diz Giannini, — *quando si verifica la situazione di fatto stabilita dalla legge tributaria come presupposto dell' imposizione.* E após mostrar que *il presupposto del tributo consiste o in uno stato di fatto che si prolunga nel tempo, o in un solo determinato avvenimento,* dividindo-se por isso os impostos, *da questo punto di vista, in periodiche ed istantanee,* diz mais o preclaro mestre:

La caratteristica delle imposto istantanee à quella che per ogni singolo avvenimento, che me forma il presupposto, sorge una distinta e unica obbligazione, cosicchè la ripetizione del medesimo fatto dà origine ad una nuova obbligazione (cf. *Istituzioni di diritto tributario*, edição de 1951, págs. 119, 134 e 135; e *Il rapporto giuridico d'imposta*, edição de 1937, págs. 153, 209 e 211).

Logo, se cada venda (ou consignação) obriga a certo montante, a título de impôsto sôbre vendas e consignações, só por insensibilidade se poderá vislumbrar, na reiteração do fato da venda uma relação tributária de caráter continuativo. Entra pelos olhos que se trata de impôsto instantâneo, e que *la ripetizione del medesimo fatto dà origine ad una nuova obbligazione.*

A instantaneidade é mesmo o traço jurídico dos impostos chamados indiretos, de que são típicos exemplos o de consumo e o de vendas e consignações.

Daí haver o ilustre Professor Rubens Gomes de Sousa rejeitado a distinção puramente econômica dos tributos, acrescentando:

"Por isso, preferimos distinguir os impostos em diretos e indiretos segundo um critério jurídico, que é o da natureza do seu fato gerador. Por êste critério, são diretos os impostos cujo fato gerador seja uma situação permanente (p. ex. a propriedade) ou pelo menos durável ou continuada no tempo (p. ex. a renda); ao contrário, são indiretos os impostos cujo fato gerador seja uma situação instantânea ou que possa ser iso-

lada no tempo (p. ex., uma compra-e-venda, um consumo)" (cf. *Compêndio de Legislação Tributária*, pág. 127).

A instantaneidade e a continuidade, importam muito aos limites objetivos duma sentença sôbre matéria fiscal, pois, como salienta Giorgio Tesoro, *Anzitutto si devono, naturalmente, escludere i tributi istantanei, in cui essendo unico il presupposto di fatto che costituisce la causa dell'imposizione, la definitività dell'accertamento si esaurisce nella determinazione degli elementi soggettivi ed oggetivi di quel singolo accertamento* (cf. *Principii di Diritto Tributario*, edição de 1938, pág. 204).

De fato — diz Giannini:

Circa gli effeti del giudicato, non sorge questione riguardo alle imposte istantanee, nelle quali, como se e detto, per ogni singolo avvenimento, costituente il presupposto del tributo, nasce un distinto debito d'imposta e si fa luogo ad un distinto accertamento, cosicchè non è dubbio che l'efficacia della cosa giudicata non si estenda oltre il caso deciso. Ma deve adottarsi risoluzione analoga per le imposte periodiche, dato que anche in queste sorge per ogni periodo d'imposta un debito distinto da quello relativo ai periodi precedenti e susseguenti, cosicchè l'efficacia del giudicato è limitata al periodo d'imposta, relativamente al quale è sorta la controversia, quale che sia la nature della questione decisa, e cioè anche se si tratti di una questione riflettente quegli elementi del rapporto d'imposta che si reproducono inalterati (la questione, ad es., circa la capacità del soggetto d'imposta) nei periodi successivi (cf. *Istituzioni* e *Il rapporto* citados, respectivamente, págs. 233 e 292).

Ora, por êste mandado de segurança, a impetrante, que fabrica bebidas, pretende pagar menos impôsto sôbre vendas e consignações.

Entretanto, não indica uma única operação de venda porventura programada com algum freguês; e assim, ignora-se até êste instante qual seja o recolhimento tributário, cujo montante devesse ser reduzido, segundo a interpretação fiscal sustentada pela impetrante.

O que aqui se quer alcançar, portanto, é uma decisão em abstrato.

Já antes a impetrante requerera ao Sr. Diretor da Receita uma ordem modificativa do sistema em vigor. E sendo desatendido, veio pedi-la em Juízo, por achar que o indeferimento administrativo fere o seu direito, líquido e certo, de pagar menos impôsto que o usualmente exigido.

Administrativamente podia ser requerida aquela ordem normativa, a qual vigoraria daí para frente e enquanto outra ordem não fôsse baixada em contrário. O ato administrativo é por regra revogável.

Não assim a sentença, que, por princípio é imutável, mas só incide sôbre um caso concreto, sem o qual não pode ser outorgada.

Sentenças em abstrato, proferidas sem limitar-se a caso concreto, dadas em tese para govêrno das partes, não se compadecem com a função jurisdicional.

Interpretação de lei, como pretende a impetrante, para valer indiscriminadamente, como ordem normativa, que teria então de ser imutável, não se lhe pode conceder.

Nem lhe aproveitaria na prática tal sentença, pois iria operar no vazio, como um *corpus sine spiritus* ou coisa que *colorem habet*, mas *substantiam vero nullam*.

A tal ponto a falta de limites objetivos compromete o julgado, que Pontes de Miranda inclui a sentença abstrata no quadro das inexistentes e não das nulas, não havendo assim mister rescindi-la. Vê-se, com efeito, na tabela que o preclaro autor apresenta a fls. 455-457 dos seus *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. II:

"Tabela VI (sorte jurídica da sentença):

I — Inexistência da sentença em matéria civil (isto é, "não sentença").

1 — ... 2 — ... 3 — Falta de pretensão à tutela jurídica em geral (abstrata)".

E' fundada a lição de Pontes de Miranda. Êste mandado de segurança o comprova.

Realmente: ao contrário do ato administrativo, o ato jurisdicional não pode, por exemplo, traçar normas de conduta funcional sôbre o modo de aplicar a lei do impôsto de vendas e consignações. Êle só tem eficácia sôbre casos concretos, de sorte que, se fôr proferido em abstrato, a nenhum caso se prenderá. Nem poderá prender-se a todos quantos surjam, daqui para diante, com fôrça vinculativa sem limite.

Sua eficácia prática, então, será zero. E a Fazenda, como parece óbvio, não precisará de rescisória para livrar-se dum tal pronunciamento.

Nem por outro motivo, foi que o preclaro Sr. Ministro Costa Manso, no mesmo parecer do agrado da impetrante, advertiu ao consulente (cf. fls.):

"Será prudente concretizar o pedido, aludindo a determinado período vencido ou corrente, a fim de que o pleito judicial não se apresente com feição meramente acadêmica. A reiteração de julgamentos favoráveis ao impetrante levará o Fisco a não insistir na cobrança do que não é devido".

Se a impetrante apresentasse casos concretos de vendas programadas, cujos impostos já se desenhassem, portanto, para próximo recolhimento, então poderia o pedido de segurança ser apreciado pelo seu merecimento. E se a decisão favorecesse à impetrante, embora valendo ela para tais vendas, dentro em pouco, surgindo novas decisões, a Fazenda sentiria ser tempo de mudar seu critério de cobrança.

Pouco lhe pesará, entretanto, uma decisão abstrata, como aquela, citada pela impetrante, outorgada a certa fábrica de cigarros. Enquanto a Fazenda tiver pela frente decisões acadêmicas (como inculca o parecer de Costa Manso), continuará a receber os impostos sem mudar de critério.

Aliás, os mesmos preclaros Relator e segundo juiz de tal venerando julgado, foram Relator e segundo juiz no respeitável acórdão, em sentido oposto, que se vê no vol. 228, pág. 267, da *Revista dos Tribunais*. Aí ficou decidido ser inaplicável segurança sôbre negócios ainda inexistentes, como desejava certa sociedade exportadora de algodão.

De modo igual decidiu o esclarecido Dr. Young da Costa Manso, numa ação declaratória do Frigorífico Wilson contra a Fazenda (autos ns. 1.101-52 do 1.º ofício), nestes têrmos (fls., do citado processo):

"4. Como se vê pelo relatório, o autor pleiteia o julgamento de uma tese jurídica, qual seja a interpretação da lei, sem nenhuma aplicação a caso concreto atual: quer uma declaração, em abstrato, de que deve ao Estado de São Paulo o impôsto de vendas e consignações tão-sòmente sôbre a diferença de preço da mercadoria transferida do Estado do Paraná, semi-acabada, e o preço da venda em São Paulo, após o complemento da industrialização. Noutras palavras, deseja uma sentença que faça coisa julgada para todos os casos, pretéritos, atuais ou futuros. Ora, o Código de Processo Civil, no art. 2.º, parágrafo único, admite a ação declaratória para afirmar a existência ou a inexistência de relação jurídica, bem como a autenticidade ou falsidade de documentos. E, na lide tributária, a relação jurídica, entre o poder fiscal e a obrigação correlata do contribuinte se caracteriza pelo conflito de interêsses, numa hipótese concreta. O impôsto de vendas e consignações é um tributo indireto, cujo nascimento ocorre sempre, caso por caso; torna-se indispensável, portanto, o fato jurígeno, para que surja o direito fiscal. Daí, a decisão de um caso não faz coisa julgada para outro caso, entre o mesmo contribuinte e a Fazenda (Albert Wahl, *Droit Fiscal*, Paris, 1903, vol. II, n.º 574, págs. 419-420 e vol. II, n.º 730, pág. 360; Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 5.ª edição, Giuffré, Milão, 1951, pág. 233; M. Costa Manso, *A Coisa Julgada em Matéria de Impostos*, folheto impresso na *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1931, págs. 46-47). E, conseqüentemente, o interessado só terá o direito de obter uma declaração judicial, positiva ou negativa, para determinada hipótese. O juiz só aplica a lei a um caso concreto: as decisões

que profere não podem assumir o caráter normativo, para valerem em todos os demais casos, passados, presentes ou futuros. E' verdade que a ação declaratória visa, especialmente, prevenir os litígios: mas não vai tão longe, para transformar-se em meio de consulta ou de interpretação da lei em tese, para govêrno das partes. Não há lide sem uma causa de pedir. E a causa de pedir, na lide tributária, não é a lei, mas o fenômeno ou fato de que nasce o impôsto. O autor, em suma, não demonstrou a existência de uma relação jurídica, perfeitamente limitada no tempo e no espaço (hipótese concreta), que pudesse vir a ser objeto de sentença declaratória.

5. Pelo exposto, não estando bem caracterizada a relação jurídica tributária e sendo, portanto, impossível a formação da coisa julgada, acolho a preliminar suscitada pela Fazenda e decido que o autor carece da ação".

Essa bem lançada sentença foi confirmada pelo egrégio Tribunal de Justiça, em acórdão relatado pelo Sr. Desembargador Juárez Bezerra, conforme fls., dos citados autos (*Revista dos Tribunais*, vols. 230-205), valendo a pena transcrever êste pequeno trecho:

"Ora, a sociedade autora não objetiva, com a ação, que se declare se deve ou não deve pagar determinado tributo relativamente a determinada quantidade de mercadoria. Não. O seu intuito é outro. Pretende que se profira decisão de feição normativa e que surta efeitos em tôdas as ocasiões em que a Fazenda do Estado intente cobrar-lhe impôsto por vendas e consignações que venham a realizar-se. Na venda ou consignação, o fato gerador do impôsto é a própria venda ou consignação.

Na espécie em julgamento, não houve especificação da venda ou consignação de certa quantidade de produtos por preço certo e sôbre a qual o Fisco pretenda o pagamento de quantia certa. Nada disso. Lança-se mão, apenas, de tese jurídica, cuja solução judicial seria aplicada às hipóteses que aparecessem. Pleiteia-se, portanto, uma declaração em abstrato, valendo a decisão que se pronunciasse por interpretação de lei de modo geral, sem aplicação a definido caso ocorrente".

Para desvirtuar o problema, alega-se, porém, que a impetrante está sendo prejudicada na cobrança do impôsto e, mais, que até bastaria o "justo receio", de que fala o art. 1.º da lei do mandado de segurança, para um pedido judicial.

Ora, egrégio Tribunal, não há baralhar coisas tão diferentes, como o interêsse processual e o objeto da causa, seja em mandado de segurança, ação declaratória ou noutro feito qualquer.

À impetrante aproveita pagar menos impôsto, do que aquêle que vem recolhendo... e em seguida recupera dos seus fregueses! Seu interêsse é redondamente razoável, efetivo, real, atual, existente e o mais que dêles se queiram dizer em prol da impetrante! Está visto, que as vendas de bebidas e o recolhimento do respectivo impôsto, estão ocorrendo todos os dias na vida da impetrante!

Tudo isso é evidente, manifesto, palpável!

Mas isso tudo não dispensa a impetrante de indicar as vendas programadas, sôbre as quais pretenda recolher menos impôsto, para que sôbre o impôsto devido em tais casos, possa recair a coisa julgada favorável ou desfavorável!

Vamos que a interpretação requerida pela impetrante lhe seja contrária e se entenda certo o critério do Fisco, determinativo de impôsto maior!

— Ficaria a impetrante obrigada a um critério imutável de cobrança, em cada venda que compromissasse, com qualquer freguês, a todo o tempo, enquanto não se dissolvesse ou outra lei fôsse promulgada, ou a Fazenda resolvesse abrir mão dum critério favorável aos seus cofres?

— A impetrante responderia que não, pois uma sentença não vale tanto assim, indeterminadamente!

— Mas então valeria, se fôsse contrária, a fim de aliviar os cofres públicos e aumentar os ganhos da impetrante daqui para sempre?

Parece-me, pois, por todo o exposto, irretorquível a falta de objeto do presente mandado de segurança, cuja feição acadêmica, ou abstrata, ofusca até a luz solar.

Portanto, mantenho a preliminar de carência do mandado de segurança, por importar numa decisão abstrata e que, por isso, carece de objeto, sôbre que pudesse atuar a coisa julgada e se fizessem sentir, assim, a eficácia e a imutabilidade da sentença.

Não conheço, pois, do mérito da tese jurídica proposta à consideração dêste Juízo.

Mas, se houvesse de conhecer do seu merecimento, concluiria pela legalidade do critério fiscal, seguido na cobrança do impôsto de vendas e consignações.

E assim concluiria pelo que, com a devida vênia dêsse egrégio Tribunal, passo a expor.

Como diz o Código de Impostos e Taxas, Livro 1.º, art. 8.º, o impôsto em tela:

"Será cobrado à taxa de 3% sôbre a importância da venda ou consignação".

Atingirá, portanto, os fatores competentes dessa importância, assim separados pelo insígne Cunha Gonçalves (cf. fls.):

"1.º) a soma de dinheiro equivalente à coisa, ou preço pròpriamente dito; 2.º) os juros do preço, quando haja lugar; 3.º) quaisquer acessórios a título de comissão, gratificação, etc.; 4.º) quaisquer despesas, tais como transportes, fretes, embalagens, direitos aduaneiros, impostos de consumo, prêmio de seguro, etc."

Nada mais intuitivo, pois, é óbvio que um preço é a resultante de muita coisa: custo da matéria prima, mão de obra, combustível, energia, aluguéis, instalações, depreciações, taxas, impostos da mais variada natureza, contribuições de previdência e outras, propaganda, transporte, comissões, seguros, juros, perdas e avarias, etc., etc. Seria um nunca acabar, se alguém tentasse reunir o número incontável de fatores intrínsecos de um preço, sem contar os extrínsecos que o mercado comporta!

Nada há de extraordinário, portanto, que o impôsto de vendas e consignações atinja uma parcela de impôsto de consumo. E desde que o industrial o descarrega no atacadista, atingi-la-á no preço desembolsado por êste; e irá atingi-la e a si próprio, quando ambos forem descarregados pelo atacadista sôbre o varejista e êste transmitir a sobrecarga para as costas do consumidor!

Isso é próprio dos tributos indiretos, por via do fenômeno da repercussão, que influi na formação dos valores econômicos e assim situado por Edwin R. A. Seligman:

Le problème de la répercussion est surtout une question de prix (*Theorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt*, edição de 1910, pág. 295).

"Teórica e esquemàticamente — diz Paul Hugon — um impôsto estabelecido sôbre um bem deve provocar as seguintes repercussões:

— O estabelecimento de um impôsto sôbre um bem qualquer representa para o produtor um suplemento a ajuntar ao preço de custo do objeto considerado.

— O produtor procurará incorporar êste suplemento ao preço da venda; êle ensaiará, pois, elevar o preço.

.....

Com efeito, há repercussão cada vez que a matéria sujeita a impôsto é objeto de trocas e dá motivo a um preço. O impôsto é um dos elementos da formação dos preços. Ora, pela repercussão, os rendimentos e as despesas individuais se modificam; o estudo da repercussão consiste, pois, em última análise, em procurar, para cada transação econômica, quem suporte o pêso do impôsto" (*O Impôsto*, edição de 1945, páginas 95 e 96).

Questo è il fenomeno economico della traslazione e repercussione dell'imposta — diz Giannini — *che può verificarsi, date certe condizioni, quasi per ogni specie d'imposta, ma più frequentemente ricorre in quelle che colpiscono i fatti del commercio economico, come le imposte*

di fabbricazione e in dazi doganali (cf. cit. *Istituzioni*, pág. 113).

Recaindo o impôsto de vendas e consignações sôbre o montante da venda, atingirá, em conseqüência, também, a fração de impôsto de consumo, incluída pelo fabricante na soma exigida do atacadista, ao vender-lhe os seus produtos.

Todavia — argumenta a impetrante, — por disposição expressa de lei federal, o impôsto de consumo não é devido pelo fabricante, mas apenas adiantado por êle ao Fisco. O seu devedor é o atacadista, de quem o produtor deverá exigí-lo no ato da primeira venda do produto, como diz a lei. E assim sendo, o impôsto de consumo sòmente se incorpora ao preço da mercadoria depois da primeira venda. Não poderá, portanto, ser atingido pelo impôsto de vendas e consignações relativo a essa primeira venda.

Ora, o preceito que deu azo a tal ponto de vista diz o seguinte:

"O impôsto quando *ad valorem*, figurará, obrigatòriamente, em parcela separada na *nota fiscal* e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir dêste momento, incorporado ao preço do produto".

Trata-se do art. 99 do Decreto-lei n.º 7.404, de 22 de março de 1945, que dispõe sôbre o impôsto de consumo.

Como se vê, a própria regra legal invocada pelos fabricantes lhes é contrária e os desmente, pois declara que a incorporação do impôsto de consumo ao preço do produto se dá no momento da primeira venda e a partir dela.

Logo, recaindo o impôsto de vendas e consignações sôbre o preço da venda e sendo a esta incorporado o impôsto de consumo, o tributo estadual atingirá, necessàriamente, por via reflexa, o tributo federal absorvido pelo preço do produto, representado pela soma que o comprador deve desembolsar ao vendedor, para que êste lhe transfira a mercadoria.

Fugir daí é enredar para sofismas que saltam aos olhos, ou partir de um pressuposto falso, qual o de que a lei diz que a incorporação em causa ocorrerá depois da primeira venda, quando ela diz exatamente o contrário!

Mas a regra, errôneamente, invocada pela impetrante, não está isolada, pois se entrosa com outras do mesmo diploma legal, como por exemplo, o art. 2.º, que diz:

"O impôsto é devido pelos contribuintes definidos nesta lei antes da saída dos produtos das fábricas, estabelecimentos comerciais, Alfândegas e Mesas de Renda, devendo o seu valor ser incorporado ao dos produtos e cobrado do consumidor, de acôrdo com as disposições que se seguem".

Maior clareza, egrégio Tribunal, parece impossível: o impôsto é devido antes da saída dos produtos das fábricas e deve o seu valor ser incorporado ao valor dos produtos, a fim de ser cobrado do consumidor. Portanto, quando o fabricante faz a primeira venda, o impôsto de consumo já está incluído no montante da mercadoria, já faz parte do preço cobrado, sendo arbitrário excluí-lo para incidência do impôsto de vendas e consignações, pois êste recai sôbre a importância da venda, ou consignação.

Mas há mais!

O art. 98 do diploma em exame está assim redigido, no tanto que aqui interessa:

"Nenhum produto sujeito ao impôsto de consumo poderá sair das fábricas, das Alfândegas ou Mesas de Renda, nem ser exposto à venda ou vendido, sem que o impôsto, tenha sido prèviamente recolhido, ou sem que esteja devidamente estampilhado, atentos os dispositivos e as exceções desta lei e mais as seguintes": (seguem-se incisos de ordem prática e estranhos ao caso).

Aí está bem claro que o impôsto recai sôbre o produto (ao contrário do tributo estadual, que recai sôbre a venda); que, por isso, é devido uma vez fabricada a mercadoria; que, portanto, não poderá o produto sair das fábricas, nem ser vendido, nem mesmo ser exposto à venda, sem que o impôsto de consumo seja, prèviamente, pago.

Logo, quando a mercadoria sai da fábrica, é exposta à venda, ou é vendida, o tributo federal já está incorporado ao valor da coisa, como *conditio sine qua*

da saída da fábrica, da exposição à venda, ou da própria venda.

O preço da venda, portanto, é formado inclusive por aquêle componente usual chamado impôsto de consumo.

E não é só!

O art. 1.º também mostra que o impôsto de consumo é, em verdade, um tributo sôbre o produto, dizendo:

"O impôsto de consumo incide sôbre os seguintes produtos nacionais ou estrangeiros, discriminados nas tabelas anexas": (segue-se a enumeração dos produtos atingidos e tabelas).

Se incide sôbre os produtos, logo, incorpora-se ao seu valor; portanto, o seu fato gerador é a própria fabricação do produto, a cujo preço se incorpora.

Nem mais, nem menos!

Aliás, o pensamento do art. 1.º se desdobra nos arts. 6.º e 7.º, que tratam da transformação e do beneficiamento dos produtos já antes tributados, como segue:

"Art. 6.º O produto transformado fora da fábrica produtora ficará sujeito ao impôsto integral correspondente à nova classificação; e o beneficiado, uma vez feita a prova de pagamento do impôsto originário, ficará sujeito, sòmente, à diferença entre o impôsto já pago e aquêle que fôr devido, em virtude do beneficiamento, obedecidas as normas e restrições estabelecidas nas tabelas desta lei.

Art. 7.º Entende-se por transformação a operação de que resulte uma nova classificação fiscal para o produto, isto é, o deslocamento do produto de uma para outra das alíneas enumeradas nas tabelas; e por beneficiamento a operação que, não modificando essa classificação, o sujeitar a impôsto mais elevado; sendo considerados fabricantes, para todos os efeitos legais, os que operarem transformação ou beneficiamento".

Aí está: o impôsto de consumo incide sôbre o próprio produto, em sua forma originária, em sua transformação e no seu beneficiamento. Deve ser recolhido por quem o engendra, ou transforma, ou beneficia.

Por isso mesmo, o industrial o descarrega no atacadista, no uso duma fôrça econômica decisiva, cujo império a própria lei federal manda seguir. E então, embora sujeito passivo do impôsto, no sentido jurídico formal, não é êle industrial, contudo, quem suporta em definitivo o tributo.

Não o é, também, o atacadista, o qual, pela mesma fôrça econômica transfere a carga ao varejista. Nem ainda o varejista, que a passa para os ombros do consumidor.

Quem paga tudo, por ser o último reduto dos valores econômicos, é o consumidor da mercadoria.

Após mostrar que o fenômeno da repercussão não é, normalmente, submetido a tratamento pela lei tributária, embora esta o pressuponha, acrescenta o eminente Giannini, nas suas citadas, *Istituzioni*, pág. 113:

Non mancano, tuttavia, dei casi nei quali gli stessi accennati motivi di politica tributaria inducono il legislatore ad intervenire con apposite norme dirette a facilitare o ad ostacolare la traslazione (palese), a seconda che essa sia o no desiderata, o ad orientarla in una determinata direzione. Quando si vuole impedire la traslazione, la legge vieta l'accollo dell'imposta ad una persona diversa dal soggetto passivo, o dichiarando invalido l'accordo tra le due parti o anche comminando una pena per la trasgressione del divieto. Negli altri casi, invece, l'ordinamento giuridico conferisce a colui che ha pagato l'imposta il diritto di chiederne il rimborso alla persona con la quale entra in rapporto a causa o in dipendenza del fatto che ha determinato la sua obbligazione tributaria. Cosi l'art. 14 *del testo di legge approvato con D. M.* 8 *iuglio* 1924 *per l'imposta sul consumo del gas e dell'energia elettrica stabilisce che l'imposta stessa à dovuta dal fabricante con diritto di revalsa sui consumatori; l'art.* 6 *del R. D. L.* 9 *genn.* 1940, *n.º* 2, *dispone che l'imposta sul'entrata è devuta da colui a favore del quale questa si verifica, con diritto a rivalsa su chi esegue il versamento.*

Sem embargo — prossegue Giannini: *In tutti questi casi la persona debitrice è anche il soggetto passivo dell'imposta, perchè ad essa ha unicamente riguardo la legge tributaria nella determinazione dell'elemento personale presupposto. Le disposizioni che espressamente le concedono la rivalsa, in armonia con quello che sarebbe l'effetto spontaneo del processo economico, non apportano alcuna modificazione el rapporto d'imposta, ne introducono in questo un nuovo soggetto; esse danno vita, invece, ad un distinto rapporta fra la persona che ha soddisfatto l'imposta ed il soggetto passivo della rivalsa, che rimane estraneo al rapporto d'imposta.*

Assim, o produtor responsável pelo recolhimento do impôsto de consumo, como tal sujeito passivo da relação tributária, declarará êsse pagamento em parcela separada, na nota fiscal, transmitindo o encargo ao atacadista, que o transmitirá ao varejista e êste ao consumidor. Mas os intermediários são meros veículos e o consumidor é o devedor econômico, ou de fato. E todos êles são estranhos à relação tributária pròpriamente dita, que se forma entre o fisco federal e o produtor ou fabricante da mercadoria, sôbre a qual, e antes que possa sair da fábrica, ser exposta ou vendida, recai o impôsto de consumo.

A lição de Giannini, aliás, é de intuitiva percepção, pois não há confundir o contribuinte de direito, com o contribuinte de fato, como pretende a impetrante e como quer a multidão de industriais, que já se movimenta para ocupar o lugar que, nestas Varas, vai deixando o conhecido "Art. 30". E por tratar-se de fenômeno econômico, e não jurídico, é que o Professor Rubens Gomes de Sousa, como atrás ficou visto, achou que a distinção entre impostos diretos e indiretos devia basear-se num critério jurídico, e não no fenômeno econômico da repercussão ou irrepercussão dos tributos. Daí a advertência que, de antemão, fizera, à pág. 54 do seu *Compêndio* citado nestes têrmos:

"Em certos impostos, chamados indiretos, há dois contribuintes, o de direito e o de fato; desenvolveremos êste assunto no § 47, mas desde já podemos dizer que ao direito tributário só interessa o contribuinte de direito ou legal: é, portanto, dêsse que trataremos".

Ao cuidar então, particularmente, do impôsto de consumo, após vários esclarecimentos acrescenta que, pelo exame do conteúdo da lei respectiva, "Pode afirmar-se que o contribuinte do impôsto de consumo é o produtor, como tal devendo ser entendidos os fabricantes e os importadores, sendo, ainda, expressamente equiparados aos fabricantes, pelo art. 7.º N. G., os beneficiadores e os transformadores."

E pondera (idem, pág. 178): "A natureza indireta do impôsto de consumo possibilita, entretanto, o reconhecimento de dois contribuintes: o de direito ou legal, que, como foi visto, é o produtor, e o de fato ou econômico, que é o consumidor final. A nós só interessa o contribuinte legal, único afetado pelas relações jurídicas que emergem da aplicação da lei fiscal. Não obstante isso, o contribuinte de fato é reconhecido pela lei em duas passagens: no art. 2.º N. G., onde está dito que o impôsto de consumo incorpora-se ao preço dos produtos e deve ser recuperado pelo produtor do consumidor, e no art. 99 N. G., que obriga o produtor a escriturar o impôsto em parcela separada na nota fiscal, sendo cobrado do primeiro comprador e incorporando-se ao preco do produto a partir dêsse momento. Com êsses dispositivos, pretende a lei definir o impôsto de consumo como indireto e fornecer ao contribuinte legal o meio jurídico de recuperar o impôsto do contribuinte de fato".

A tese dos industriais, portanto, refoge à própria lei federal. E bem por isso, já em dezembro de 43 fôra repelida pelo Supremo Tribunal Federal, em face de iguais normas (hoje consolidadas pelo Decreto n.º 26.149, de 5 de janeiro de 1949, que reúne o regulamento traduzido no Decreto-lei n.º 7.404, de 22 de março de 1945, atrás citado e normas esparsas posteriores). O relator dêsse pronunciamento do Pretório

Excelso foi o saudoso Filadelfo Azevedo, cujo voto salienta a incidência do impôsto de consumo sôbre o próprio produto, com apoio em Viveiros de Castro e Sá Filho; sendo êsse voto reforçado pelo insígne Laudo de Camargo, que frisou a clara absorção do tributo no valor da mercadoria, para poder a mesma ser exposta à venda. A decisão, que foi unânime, vem reproduzida na revista *Direito*, vol. 28, págs. 332-336 e é lembrada pelo Professor Rubens Gomes de Sousa em seu proveitoso *Compêndio* citado, à pág. 372.

Mas — proclama a impetrante, — existe em favor dos industriais um acórdão do mesmo Pretório Excelso, que acolheu voto do Ministro Nelson Hungria, perfilhado depois em julgado da Colenda Quinta Câmara Civil do egrégio Tribunal de Justiça do Estado, que, também, adotou os argumentos do Ministro Costa Manso, em parecer dado a certa fábrica de cigarros.

Vejamos todos êsses pressupostos.

O voto do preclaro Nelson Hungria começa noticiando certo julgado do Estado do Rio, objeto do recurso extraordinário por S. Exa. relatado e no qual foi dito (fls.):

"O impôsto federal de consumo grava o produto no momento da saída da fábrica ou da Alfândega. Surge, pois, no instante em que a mercadoria entra definitivamente no consumo. O impôsto estadual de vendas e consignações, no entanto, aparece no momento da venda, cuja operação grava. Até então o que existe é o produto com as despesas ocasionadas por seu fabrico... Não é, pois, de adicionar-se a tais despesas a soma do impôsto de consumo, que só posteriormente, quando a mercadoria entra em consumo, definitivamente, vai aderir àquele valor para formar o preço".

Essa fundamentação é, frontalmente, contrária à lei do impôsto de consumo, sendo falso que êsse impôsto grave o produto "no momento da saída da fábrica", surja "no instante em que a mercadoria entra definitivamente no consumo; o que até aí exista só "o produto com as despesas ocasionadas por seu fabrico", não sendo de "adicionar-se a tais despesas a soma do impôsto de consumo"; e isto porque "só posteriormente", ao entrar a mercadoria "em consumo, definitivamente, é que o mesmo vá "aderir àquele valor para formar o preço".

Ao contrário disso, o que a lei diz, com tôdas as letras, é que "o impôsto de consumo é devido" (cf. art. 2.º atrás transcrito).

"E' devido" — repita-se "antes da saída dos produtos das fábricas"... "devendo o seu valor ser incorporado ao dos produtos e cobrado do consumidor".

O que a lei diz (cf. art. 98, citado), é que " nenhum produto sujeito ao impôsto de consumo poderá sair das fábricas"... "nem ser exposto à venda ou vendido, sem que o impôsto tenha sido prèviamente recolhido".

É portanto, verdade, em face da lei, que o tributo grava a mercadoria antes da saída da fábrica, antes de exposta à venda, antes de vendida, antes de entrar no consumo; a que adere ao valor e preço do produto antes do contrato de venda, tanto assim que o fabricante, que a essa altura já o pagou, recupera-o do comprador, ao vender-lhe a mercadoria, incluindo-o na nota fiscal em que a importância da venda é escriturada no seu todo e nas suas parcelas.

Entre os têrmos claros da lei e as afirmativas contrárias passadas em revista, não há tergiversar!

A seguir, o Sr. Ministro Nelson Hungria dá o seu próprio fundamento, acrescentando (cf. fls.):

"O Decreto-lei n.º 7.404, de 1945, que regulamentou o impôsto de consumo, precisamente no seu art. 99, deixa claro que o *quantum* dêsse tributo, embora recolhido pelo fabricante, será cobrado do primeiro comprador, e só a partir dêste momento é que se incorpora ao preço do produto".

Se, "embora recolhido pelo fabricante", "será cobrado do primeiro comprador" e "a partir dêsse momento é que se incorpora ao preço do produto", conseqüentemente, é irrecusável que o montante do impôsto de consumo se inclui na importância que o comprador deve-

rá pagar ao vendedor, para que êste lhe transfira a mercadoria.

Logo, recaindo o impôsto de vendas e consignações sôbre a importância da venda, atingirá necessàriamente a parcela tributária incluída, nessa importância, pelo vendedor que a pagou antes; e que a pagou antes, por ser devido antes de poder a mercadoria sair da fábrica, antes de poder ser exposta à venda e antes de poder ser vendida, como dizem muito claramente os arts. 2.º e 98 atrás vistos.

O Sr. Ministro Hungria, porém, sem embargo de sua premissa legal, que era o art. 99, e pondo de parte os arts. 2.º e 98, além de outros, prosseguiu no seu voto como segue, após lembrar que o *quantum* tributário é escriturado em linha própria na nota fiscal (fls.):

"O fabricante indeniza-se do *quantum* antecipadamente recolhido, mas não o vende ao primeiro comprador da mercadoria, ou melhor, o *quantum* do impôsto recolhido por antecipação não é elemento do valor da venda, de modo que não pode ser abrangido pelo impôsto de vendas e consignações".

O fato de indenizar-se o fabricante daquilo que recolhera ao Fisco federal, não significa, nem implica em que o fabricante venda (!) impôsto (?) ao comprador. O que êle vende é a mercadoria, como é óbvio. Mas para vendê-la, precisa, antes, pagar tributo federal e, por isso, inclui êsse tributo numa das parcelas da nota fiscal, cujo montante é a importância que o comprador deverá pagar para adquirir a mercadoria. Daí, a incidência sôbre quantia formada inclusive por fração fiscal.

Por outro lado, não há falar em "impôsto recolhido por antecipação" e, por isso, estranho ao "valor da venda", pois o que está na lei é que o tributo federal é recolhido pelo fabricante, por ser devido antes da venda, antes da exposição à venda e antes da saída da fábrica: citados arts. 2.º e 98, complementares do art. 99. O fabricante não faz adiantamentos ao Fisco. Paga-lhe, sim, o que deve como tributo que recai sôbre a própria coisa produzida e antes que seja retirada, exposta ou vendida! Depois, inclui o que pagou na nota fiscal, representativa da venda, em parcela própria, que aumenta, por isso, a importância monetária da própria venda. E, assim, "é elemento do valor da venda". Negar isto é impossível!

Finalmente, conclui o insígne Ministro:

"Não se apresenta no caso quebra de uniformidade exigida pelo art. 19, § 5.º, da Constituição, e isto porque só depois da venda da mercadoria ao primeiro comprador é que o *quantum* do impôsto de consumo adere ao preço do produto, conforme, expressamente dispôs a lei. Seria absurdo que, dizendo a lei que êsse *quantum* sòmente se incorpora ao preço da mercadoria depois da venda pelo fabricante ao primeiro comprador, se obrigasse ao impôsto de venda mesmo sôbre tal *quantum*".

Primeiro, S. Exa. reconhece, à luz do art. 99, que é "a partir" da cobrança ao primeiro comprador que o impôsto de consumo "se incorpora ao preço do produto". Mas no final transcrito, despreza essa afirmativa, passando a dizer que a incorporação se dá "só depois da venda", visto que assim "expressamente dispôs a lei"! E que, por isso, "dizendo a lei" tal coisa, "seria absurdo que o sujeito (incerto) da frase "se obrigasse ao impôsto de venda mesma sôbre tal *quantum*"!

Concluindo dêsse modo, *data venia*, o ilustrado Ministro atribui à lei precisamente o contrário do que ela diz, podendo-se afiançar que S. Exa. não atentou para os arts. 2.º e 98 da Lei do Impôsto de Consumo, nem para os arts. 1.º, 6.º e 7.º, embora sejam fundamentais para o correto exame da tese questionada.

Em seu parecer, o consagrado mestre Sr. Ministro Costa Manso transcreve o pressuposto judiciário analisado; depois acrescenta seu próprio raciocínio e por fim responde aos quesitos da consulta. De tudo, o contingente pessoal de S. Exa. para solução do problema é representado pelos trechos seguintes (cf. fls.):

"É de se notar ainda: *a*) que, conforme observamos acima, a legislação paulista determina, como a fluminense, a cobrança do impôsto de vendas e consignações sôbre a importância ou o valor do negócio. A decisão acima transcrita se ajusta, pois, aos negócios efetuados em São Paulo; *b*) que, segundo observam os especialistas da matéria, o momento mais apropriado para a arrecadação dos impostos indiretos *ad valorem*, como são o impôsto de consumo e o de vendas e consignações, é o que coincida com a venda feita ao consumidor. Isto, não sòmente porque êste é o seu verdadeiro sujeito passivo — o devedor — mas, também, porque a cobrança antecipada fica sujeita às oscilações do mercado, prejudicando o Fisco no caso de alta ou o contribuinte no de baixo do valor da mercadoria. Êsse método de arrecadação, entretanto, é impraticável, devido à multiplicidade das pequenas operações nas vendas a retalho. O trabalho dos agentes fiscais seria dificílimo, senão ineficaz, além de sujeitar o contribuinte a vexatórias pesquisas no íntimo da vida doméstica. Eis a razão por que... *bisogna accertarne l'esistenza e il valore nelle mani del produttore o del commerciante chè anticipano l'imposta... per conta del consumatore* (A. de Viti de Marco, *Principii di Economia Finanziaria*, parágrafo 182). O industrial e o comerciante, adiantam, pois, o tributo. Não pagam dívida própria, mas dívida de terceiros. E posteriormente recuperam o que adiantaram, incorporando, para êsse efeito, a importância do impôsto ao preço, na ocasião da venda da mercadoria. Não é razoável, pois, que o impôsto pago, adiantadamente, seja objeto de outro impôsto, nas mãos daquele que o adiantou ao Fisco, e que o recupera por delegação do próprio Fisco... Não me parece que haja, na hipótese, cobrança de impôsto sôbre renda federal, porque essa renda não é onerada, diminuída ou prejudicada. As disposições constitucionais feridas são outras, a saber: *a*) o art. 19, n.º IV, que, aludindo ao impôsto de vendas e consignações, evidentemente não autoriza a tributação de quantias adiantadas ao Fisco pelo industrial ou comerciante, devidas pelo consumidor e dêste cobradas e não vendidas ou consignadas; *b*) o art. 141, § 34, que proíbe a exigência de tributo não criado por lei. Ora, nenhum dispositivo da legislação estadual determina a inclusão da importância do impôsto de consumo no cálculo do impôsto de vendas e consignações. Logo, na ausência de dispositivo expresso e claro, a percepção dêsse tributo incorre, só por isso, no vício de inconstitucionalidade. Aliás, desde que, como decidiu o acórdão supra transcrito, só no momento da venda é que aquela tributação é incorporada ao preço, para ser restituída a quem tenha adiantado ao Fisco, não seria mesmo possível que a lei a incluísse no valor da mercadoria, para sofrer a incidência do impôsto estadual".

Tudo nesse valioso parecer gira em tôrno da suposição de que os produtores ou comerciantes *anticipano l'imposta... per conta del consumatore.*

O que, sob o aspecto financeiro, terá seu valor didático num compêndio de *Principii di Economia Finanziaria*, como é chamado o do autor citado no parecer.

Mas em Direito Tributário, o impôsto de que se trata incide, por lei, sôbre os próprios produtos fabricados, uma vez engendrados, transformados ou beneficiados.

Por conseguinte, não há falar em antecipação por conta de outrem: o fabricante paga, porque sendo o titular do produto, sôbre o qual recai o impôsto, é o sujeito passivo da relação tributária. A repercussão econômico-jurídica, que daí possa resultar para o consumidor, é outro problema, intuitivamente diverso.

Também é assim, aliás, no próprio Direito italiano, em que o tributo aqui chamado de consumo recebe até o nome de *imposta di fabbricazione.*

Vejamos, por exemplo, as lições universitárias de Eugênio Zunarelli, de 48-49 (*Istitutzioni di Diritto Finanziario e Ordinamento Tributario*, páginas 206 a 209):

Imposta di fabbricazione — Colpisce alcune merci tipiche presso il produttore,

salvo la rivalsa totale o parziale sul consumatore; principali prodotti colpiti sono; gas ed energia elettrica, zucchero, alcole, birra, surrogati di caffè, olio di semi, lampadine elettriche, fiammeferi, seta artificiale, mercurio, filati, bezolo, etcc.

Tutti coloro che producono merci soggette alla imposta sono tenuti a munirsi di apposite licenze di esercizio, soggete a pagamento di determinati diritti annuali. L'imposta è liquidata sui quantitativi prodotti del fabbricante, in base a tariffe che prevedono un tributo fisso unitario commisurato al numero, al peso o al volume dei prodotti.

Il carattere stesso dell'imposta, richiede severe misure di sorvilianza al fine di controllare la produzione ed impedire, possibilmente, ogni evasione. Il fabbricante ha l'obbligo di tenere speciali registri di carico e scarico... etc.

Generalmente l'imposta viene liquidata su dichiarazioni periodiche del fabbricante, ed il pagamento deve essere eseguito prima che la merce lascia il luogo di produzione; talvola la Finanza richiede anche il deposito di congrue cauzioni, proporzionate alla imposta dovuta per un ciclo di lavorazione (Seguem-se interessantes esclarecimentos úteis, mas aqui dispensáveis).

Vejamos, também, a lição do grande Giannini, ao qual costumam reportar-se os monografistas italianos como ao mestre comum. Em suas *Istituzioni di Diritto Tributario*, edição de 1951, págs. 446 e seguintes, ensina Giannini que impôsto de consumo é fórmula genérica, compreensiva de todos os impostos cujo destino seja o de pesar, em definitivo, sôbre o consumidor. Diz êle:

III — Le imposte sui consumi.

Concetto e distinzioni. — Nella genericca denominazione di imposte sui consumi soglio comprendersi tutte quelle destinate a gravare, in definitiva, sul consumatore. Senonchè, ordinariamente, non à quest'ultimo il soggetto passivo dell'imposta, ma un'altra persona, che viene a trovarsi in un certo rapporto con la merce destinata a consumo, prima che essa pervenza nelle mani del consumatore.

Em vernáculo:

"III — Os impostos sôbre o consumo. Conceito e distinções. Na denominação genérica de impostos sôbre o consumo sóe compreender-se todos aquêles destinados a pesar, em definitivo, sôbre o consumidor. Contudo, ordinàriamente não é êste último o sujeito passivo do impôsto, mas uma outra pessoa, que vem a encontrar-se numa certa relação com a mercadoria destinada ao consumo, antes que a mesma chegue às mãos do consumidor".

Prossegue Giannini:

Si hanno, quindi, altretttante sottospecie di imposte sui consumi, secondo il momento in cui sorge e della persona su cui grava l'obbligazione tributaria; più specialmente l'imposta può colpire la merce:

a) nel momento della produzione: imposte di fabbricazione;

b) nel momento della introduzione o dell'uscita delle merci dal territorio dello Stato: dazi di confine o doganali;

c) nel momento del passaggio della merce dall'industriale al commerciante, o dall'uno all'altro esercente, o da questo al consumatore: imposta sullentrata;

d) nel momento in cui la merce è adoperata o, comunque, una certa utilità è goduta: imposte sugli autoveicoli, sui trasporti, sugli spettacolli, ecc.

Em vernáculo:

"Donde resultam várias espécies de impôsto sôbre o consumo, segundo o momento em que surja e a pessoa sôbre a qual recaia a obrigação tributária; mais especialmente o impôsto pode atingir a mercadoria:

a) no momento da produção: impôsto de fabricação;

b) no momento da introdução ou da saída das mercadorias do território do Estado: direitos de aduana ou alfandegários;

c) no momento da passagem da mercadoria do industrial para o comerciante, ou de um titular para outro ou dêste para o consumidor: impôsto sôbre a intermediação" (ou entrada, literalmente);

d) no momento em que a mercadoria é usada, ou por outra, uma certa utilidade é fruída: impostos sôbre automóveis, transportes, espetáculos, etc."

Acrescenta Giannini:

Come si vede, solo in quest'ultimo caso l'obbligazione ricade a carico del consumatore; negli altri casi l'imposta dev'essere soddisfatta da una persona diversa, e cioè dal produttore, dall'importatore o esportatore, dall'industriale o dal commerciante, i quali tutti, secondo l'ordine economico dei rapporti, cercheranno di conglobare nel prezzo della merce l'imposta pagata, in modo che l'onere tributario sia supportato dall consumatore: processo di traslazione che, nella massima parte dei casi, rimane estraneo al regolamento giuridico del tributo, pur costituendo il presupposto tenuto presente dal legislatore nell'istituire l'imposta; altre volte invece è regolato dalla stessa leage, che conferisce al debitore del tributo il diritto di rivalsa sul consumatore (v. su tutto ciò, numero 46, *A, B).*

Tendo antes advertido o mestre (página 114):

Le disposizioni che espressamente le concedono la rivalsa, in armonia conquello che sarebbe l'effetto spontaneo del processo economico, non apportano alcuna modificazione al rapporto d'imposta, nè introducono in questo un nuovo soggeto; esse dànno vita, invece ad un distinto rapporto fra la persona che ha soddisfatto l'imposta ed il soggetto passivo della rivalsa, che rimane estraneo al rapporto d'imposta.

Traduzindo:

"Como se vê, só neste último caso" (o da letra *d* do trecho anterior) "a obrigação nasce a cargo do consumidor; nos outros casos o impôsto deve ser satisfeito por uma pessoa diversa, ou seja pelo produtor, pelo importador ou exportador, pelo industrial ou pelo comerciante, todos os quais, segundo a ordem econômica das relações, cuidarão de conglobar no preço da mercadoria o impôsto pago, de modo a que o gravame tributário seja suportado pelo consumidor: processo de translação que, na maioria dos casos, permanece estranho ao regulamento jurídico do tributo, embora constituindo o pressuposto tido em conta pelo legislador ao instituir o impôsto; outras vêzes, ao contrário é regulado pela própria lei, que confere ao devedor do tributo o direito de regresso sôbre o consumidor".

"As disposições que expressamente lhe concedem a *rivalsa* (direito de regresso), "em harmonia com aquilo que seria o efeito espontâneo do processo econômico, não importam em modificação alguma da relação tributária, nem introduzem nesta, um novo sujeito; elas dão vida, ao contrário, a uma relação distinta entre a pessoa que satisfez o impôsto e o sujeito passivo da *rivalsa*" (direito de regresso), "o qual permanece estranho à relação de impôsto".

As lições transcritas falam por si, bastando sintetizar: o denominado impôsto de consumo, ou "impôsto de fabricação" como se chama na Itália, é devido pelo produtor fabricante ou industrial, pois surge no momento da produção; e o aduaneiro, é devido pelo importador ou exportador, porque surge com a entrada ou a saída do produto de um país para outro; ao passo que o de vendas e consignações, é devido pelos comerciantes, porque surge de cada venda ou consignação.

Todos êsses sujeitos passivos das relações tributárias em aprêço, descarregam o tributo sôbre o consumidor, que suportará todo o pêso, acumulado no preço final da mercadoria. Inferir daí que aquêles sujeitos apenas adiantam, ou antecipam tributos ao Fisco, por conta do consumidor, é fazer omisso de cada um dos fenômenos tributários considerados e esquecer o problema econômico-jurídico da repercussão dos impostos indiretos.

Não haja dúvida, aliás, quanto ao exato conhecimento das incidêncais tributárias em exame, também entre nós, como figuras duma genérica tributação sôbre o consumo ou circulação das mercadorias. Bastaria a lembrança do saudoso Filadelfo Azevedo, no voto já referido, como segue:

"O impôsto de consumo assume várias modalidades, inclusive a incidência imediata antes de chegar o produto ao consumidor, no momento da fabricação, ou venda, ou durante a circulação (Viveiros de Castro, *Tratado de Impostos*, pág. 523; Sá Filho, *Estudos de Direito Fiscal*, 1942, parágrafos 145 e 150).

Quanto ao momento da incidência da espécie federal questionada, bastará conjugar o seguinte trecho do Professor Rubens Gomes de Sousa, a outro já transcrito sôbre o sujeito passivo dessa relação tributária, do mesmo autor:

"O art. 1.º N. G. declara que o impôsto incide sôbre os produtos discriminados nas tabelas, sendo devido antes da saída dos produtos das fábricas, estabelecimentos comerciais ou Alfândegas. A seguir distingue a lei três tipos diferentes de operações capazes de dar origem à incidência do impôsto: produção, transformação e beneficiamento" (cit. *Compêndio de Legislação Tributária*, pág. 177, n.º 82).

Dado o momento da incidência e a titularidade da mercadoria, nesse momento, peca, em suma, pela base, o parecer do Sr. Ministro Costa Manso, pois não há falar em antecipação ou adiantamento de impôsto federal de consumo pelo fabricante cuja produção é gravada.

Também, *data venia*, não melhora o parecer a lembrança da regra que proíbe exigir tributo não criado em lei. Aqui não se discute tal coisa, mas, apenas, a amplitude de lei criadora do impôsto estadual de vendas e consignações. Exigir, por outro lado, que a lei estadual contenha um artigo, só para dizer que o impôsto de consumo será atingido, através da importância tomada para calcular-se o impôsto de vendas e consignações, é supor que nenhuma outra fórmula possa traduzir o mesmo pensamento. Mas é óbvio, que pode!

Ora, já vimos que o art. 8.º, do Livro 1.º, do Código de Impostos e Taxas, dispõe que o impôsto estadual. Será cobrado à taxa de 3% sôbre a importância da venda ou consignação".

Essa importância decorre da nota fiscal, representativa da venda ou consignação.

Tratando-se de venda pelo fabricante, êste escriturará naquela nota fiscal o preço inicial da mercadoria, mais despesas de embalagem, expedição, seguro, transporte, etc., conforme o caso, e ainda, por exigência da própria lei federal (para melhor poder fiscalizar o recolhimento e combater sonegações), a parcela de impôsto de consumo incidente sôbre a produção daquela mercadoria e a cujo valor e preço final, evidentemente, está incorporada.

Quer por fôrça da lei econômica, como em virtude da lei federal, na importância da venda, a ser desembolsada pelo comprador, está incluída, sem dúvida possível, uma parcela de impôsto de consumo, escriturada na nota fiscal.

Logo, recaindo o impôsto de vendas e consignações sôbre dita importância, atingirá por via reflexa a fração tributária federal nela incluída. Só deixaria de a atingir, se a lei estadual mandasse excluí-la do cálculo determinativo do impôsto de vendas e consignações. Aliás, só a lei estadual poderia fazê-lo, visto tratar-se dum tributo pertencente aos Estados.

Egrégio Tribunal de Alçada!

A parcela de impôsto de consumo é uma das acrescidas ao preço inicial da mercadoria, concorrendo assim, com as de embalagem, seguro, transporte, etc., para a formação do preço final, que é a soma da nota fiscal em que tais parcelas são escrituradas. E' sôbre essa soma ou importância da venda ou consignação, representativa do preço final, que recai o impôsto de vendas e consignações.

O que se pretende agora, relativamente ao item da nota fiscal discriminativo

do impôsto de consumo, foi igualmente tentado a respeito dos itens indicativos das despesas de embalagens, seguro, transporte, etc.

Todavia, essa tentativa foi repelida pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, em julgado de 1947, relatada pelo preclaro Ministro Aníbal Freire, por unanimidade de votos, entendendo o Excelso Pretório (cf. *Revista Forense*, vol. 113-99), que "não é lícito, em face da lei fiscal, deduzir as despesas com o transporte das mercadorias, com prejuízo do impôsto de vendas mercantis". Êsse julgado está em consonância com aquêle já citado, relatado pelo grande Filadelfo Azevedo, com adminículo do insígne Laudo de Camargo, que repeliu a pretendida exclusão do impôsto de consumo da soma sôbre a qual deve ser calculado o impôsto de vendas e consignações.

Aplaudindo êsses julgados, o Professor Rubens Gomes de Sousa salienta, quer no seu *Compêndio* (pág. 372, n.º 208), quer em parecer no vol. 229, pág. 39, da *Revista dos Tribunais*, ser correta a orientação fiscal: "Cumpre ter presente" — nota o brilhante professor — "que tôdas as importâncias, inclusive as de impostos, que acrescem, para efeitos fiscais, ao preço da venda, possuem uma característica comum: a de serem importâncias debitadas pelo vendedor ao comprador". Aliás — lembra ainda, — "sabemos que o montante dêsse impôsto" (o de consumo), "incidente sôbre as mercadorias vendidas, é, obrigatòriamente, cobrado do comprador". Por outro lado — diz, também, — "se se excluísse da incidência o valor das despesas acessórias, seria fácil fraudar o Fisco, reduzindo, artificialmente, o preço da mercadoria e majorando, p. ex., o de embalagem ou do transporte".

Vingando a tese dos industriais e, assim, excluída a parcela de impôsto de consumo da soma da nota fiscal, não só ficaria o Fisco injustamente prejudicado, pela diminuição substancial do tributo de vendas e consignações, como estaria assentada, com argumentos então decisivos, também a exclusão das despesas acessórias, constantes da nota fiscal, como embalagem, transporte, seguro, etc. Pois, se a fração tributária federal fôsse excluída, apesar de incorporar-se, ao valor da mercadoria, antes da venda, antes da saída da fábrica, antes da exposição à venda e antes da entrada em consumo, com maior razão excluídas haveriam de ser as parcelas de transporte, embalagem, seguro, etc..., que surgem em razão da venda da mercadoria. E então, chegariam os fabricantes, com o beneplácito judicial, à fraude sistemática do principal impôsto do Estado, diminuindo o preço inicial do produto, para aumentar os itens das despesas de transporte, embalagem, etc., e cobrando-se, hàbilmente, no preço final, resultante da soma das parcelas das notas fiscais.

Não há, porém, razão para atendimento dos fabricantes, em detrimento dos cofres públicos. O impôsto não é coisa odiosa, nem antipática; mas um dever social e uma necessidade do Estado, em benefício do bem comum. No caso, o Fisco não exorbita dos limites traçados ao impôsto questionado.

Por todo o exposto, mantenho a denegação da segurança requerida, pelos dois fundamentos aqui desenvolvidos: carência da medida judicial, que só pode ser dada em concreto e não em abstrato, como foi pedido; legalidade do critério fiscal, na cobrança do impôsto de vendas e consignações.

Para registro da decisão, que é muito longa, dou ao cartório o prazo de oito dias.

A seguir, subam os autos, aguardando-se o mais autorizado pronunciamento do egrégio Tribunal de Alçada.

São Paulo, 19 de novembro de 1955. — *Bruno Afonso de André.*