SENTENÇAS

IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — IMPÔSTO DE CONSUMO — PREÇO DE VENDA

— No cômputo do preço da mercadoria, para o efeito da incidência do impôsto de vendas e consignações, se inclui a parcela relativa ao impôsto de consumo, pago pelo fabricante do produto.

JUÍZO DA FAZENDA PÚBLICA DE SÃO PAULO

SENTENÇA

"Vistos para decisão de mérito (como determinou o respeitável acórdão de fls. 10/104), êstes autos de mandado de segurança que A. E. G. Cia. Sul Americana de Eletricidade S. A. e outros requereram contra o Diretor do Departamento de Receita do Estado, visando excluir para o cálculo do impôsto de vendas e consignações que recai sôbre a importância da venda ou consignação, a parcela de impôsto de consumo também exigida do comprador.

1. Como ressalta o julgado superior de fls. 102/104, a mesma egrégia Quarta Câmara do Tribunal de Alçada entende, em outro mandado de segurança (13.218), que, recaindo o impôsto de vendas e consignações sôbre a importância que o comprador paga ao vendedor, atinge a parcela trubutária federal incluída nessa importância. Foram vencedores os insígnes L. G. Giges Prado (Relator) e Francisco de Sousa Nogueira, que também subscrevem nessa ordem o respeitável acórdão a que aqui se dá cumprimento.

Assinou vencido o preclaro juiz Djalma Pinheiro Franco, com a seguinte declaração de voto: "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 Nélson Hungria, que, dizendo a lei que êsse *quantum* se incorpora ao preço da mercadoria *depois da venda pelo fabricante ao primeiro comprador*, se obrigasse aquêle ao impôsto de venda mesmo sôbre dito *quantum*".

Para os votos vencedores, o que a lei mostra é que o tributo federal está compreendido no preço da mercadoria: "Incorporado o tributo federal ao valor da mercadoria — diz o aresto — isto é, acrescentado ao que custou, como parcela despendida na sua produção, de modo algum exorbita o Estado da 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".

Os insígnes julgadores reproduziram, para comprovar o que diziam, o próprio texto supostamente abonador da tese contrária, ou seja o art. 99 da dei do impôsto de consumo, que diz: "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".

Qual momento? Aquêle a que o preceito se refere: é o momento da venda pelo fabricante, quando o tributo federal, individuado na nota fiscal representativa da venda, é cobrado do comprador a quem o fabricante, em contra-partida, tem de entregar a mercadoria vendida. Não é *depois da venda* que se dá a incorporação ao preço, mas no *momento* da venda. É admirável a afirmativa contrária, que destoa flagrantemente da norma federal. Esta não alude à incorporação ao preço *depois*, mas no *momento* da venda do fabricante ao seu comprador. Ora, se o impôsto de vendas e consignações, como diz o Livro 1,º, art. 8.º, do Código de Impostos e Taxas, recai sôbre a importância da venda ou consignação, há-de, necessàriamente, repercutir sôbre o impôsto de consumo, como parcela que é da referida importância, cujo pagamento integral é exigido do comprador.

2. Não fiquemos, porém, na análise apenas do art. 99 e vejamos de perto os preceitos que estruturam o impôsto de consumo. Vamos transcrevê-los.

"Art. 1.º. O impôsto de consumo *incide sôbre os seguintes produtos* nacionais ou estrangeiros, discriminados nas tabelas anexas" (seguem-se os produtos atingidos e tabelas).

"Art. 2.º. 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".

"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 do pagamento originário, *ficará sujeito sòmente à diferença entre o impôsto 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 operem transformação ou beneficiamento.*

. . . . . .

Art. 98. *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).

Basta ler os preceitos transcritos para ver que o impôsto de consumo é parcela componente do preço do produto vendido pelo fabricante, pois, como dizem tais preceitos: *a*) o impôsto de consumo *incide* sôbre os próprios produtos fabricados; *b*) a incidência tem lugar uma vez aparelhada a mercadoria para ser comercializada; *c*) o que determina o *lançamento do tributo* é a *produção da mercadoria*, considerando-se fabricação também a transformação e o beneficiamento do produto; *d*) deve o impôsto ser recolhido por quem *engendra* a mercadoria, por quem a *transforma* e por quem a *beneficia*, considerados todos *fabricantes; e*) para que êstes possam *retirar* seus produtos das fábricas, ou *expô-los a venda* ou *vendê-los*, devem

antes estampilhá-los ou recolher o impôsto de consumo; *f*) quando comercializam a mercadoria, os fabricantes *adicionam* ao custo, lucros, etc., também a fração tributária referida, sendo esta *individuada* na nota fiscal, que *retrata* a própria venda; *g*) o comprador *paga*, pela coisa negociada uma *importância*, ou soma na qual está *incluída* aquela fração tributária e essa importância é, portanto, o seu *preço* para adquirir o produto do fabricante.

Vamos transcrever o art. 8.º do Livro I do Código de Impostos e Taxas: O impôsto (de vendas e consignações) será cobrado à taxa de 3% sôbre a *importância* da venda ou consignação". Logo, se o impôsto de consumo, *que já incidiu sôbre o produto fabricado*, quando aparelhado, antes de negociado, é carregado em parcela própria na nota fiscal relativa à venda do fabricante ao seu comprador, a *soma* dessa nota fiscal representa o *preço* suportado pelo comprador, ou *importância* da venda ou consignação; e se é sôbre o *preço*, ou *soma*, ou *importância*, da venda ou consignação que recai o tributo estadual, está claro que êste repercute *sôbre todos os possíveis tributos que concorreram para a formação da soma, preço ou importância* em que incide o cálculo tributário.

Excluir, portanto, o impôsto de consumo, mandado incluir pela própria lei federal na importância da venda, é ferir os têrmos claros e irretorquíveis da lei e, mais do que isso, negar a própria natureza dos fenômenos econômicos visados, a saber: a produção de certas mercadorias, pela lei do impôsto de consumo; a venda ou consignação de mercadorias, pela lei estadual.

Tudo aquilo, que acresce à produção da mercadoria, procura o produtor receber acrescido de um lucro, para vender a mercadoria, cujo preço terá de compreender, portanto, os possíveis tributos que o fabricante teve de suportar. Bem disse Cunha Gonçalves, em sua *Compra e Venda no Direito Comercial Brasileiro*, pág. 429, n.º 143:

"A expressão "pagamento do preço" não tem aqui a acepção restrita de "entrega do valor exato da coisa", mas significa tudo o que o comprador tem de desembolsar para obter a entrega dessa coisa. Assim, pode compreender: 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., pagos pelo vendedor *por conta* do comprador".

São incontáveis os fatôres que concorrem para a formação dos preços. Entre os mesmos estão os impostos que vão sendo pagos à medida que os fenômenos econômicos sofrem a incidência tributária. Ignorar isso é impossível.

3. Passemos, porém, a outra ordem de considerações, a que o exame dos claros têrmos da lei nos autoriza. Atentemos para o seguinte:

Se o impôsto de consumo integrasse o preço do produto *após* a venda do fabricante ao seu freguês, estaria então certa a tese, esboçada no conhecido voto do Ministro Hungria e afirmada em parecer pelo Ministro Costa Manso, de que o industrial apenas *antecipa* o tributo, por conta do seu freguês, que seria o devedor tributário, de quem o fabricante recuperaria então, por delegação do Fisco, o adiantamento que fizera.

Essa tese está desmentida pela própria lei do impôsto de consumo, nos artigos transcritos, que fixam a incidência do tributo em razão da produção da mercadoria taxada e não em razão da venda do produto pelo fabricante ao seu comprador.

Tal tese encontra formal repulsa na própria discriminação de rendas fixada na Constituição federal, que contém êstes preceitos:

"Art. 15. Compete à União decretar impostos sôbre: ...; III) *consumo de mercadorias.*" Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre: I ...;

II...; III...; IV) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual". "Art. 21.' (1.ª parte). A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição, mas o impôsto federal excluirá o estadual idêntico".

Temos, pois: *a*) que o impôsto de consumo é só da União e o de vendas e consignações sòmente dos Estados; *b*) que a União e os Estados podem decretar outros tributos, além daqueles que a cada uma dessas entidades pertencem, desde que não pertençam à entidade contrária; *c*) usando a União de tal poder, decretando outros tributos, prevalecerá sôbre o mesmo poder concorrente dos Estados.

Logo, se o impôsto de consumo fôr devido pelo comprador que adquire do fabricante, então êle recai sôbre a transmissão da mercadoria, do fabricante ao seu freguês; e se essa transmissão também sofre a incidência do impôsto de vendas e consignações, de duas uma: ou o impôsto estadual é indevido, por ser devido, pelo mesmo fenômeno econômico, o impôsto federal de consumo; ou haverá uma irretorquível bitributação. Diante dessa alternativa, não seria possível tergiversar: a exclusão do tributo estadual se imporia necessàriamente, pois o sistema constitucional repele, de modo formal, a bitributação.

Ora, se o Constituição federal atribui à União o impôsto de consumo de mercadorias, *mas não o define;* se, por outro lado, atribui aos Estados o impôsto de vendas e consignações, sem restrição alguma, incluindo até, expressamente, a transmissão feita pelos produtores, mesmo industriais, também de duas uma: ou o impôsto de consumo não pode recair sôbre a transmissão da mercadoria, quando feita pelo fabricante ao seu comprador, porque o mesmo fenômeno econômico só pode ser tributado pelos Estados, com o impôsto de vendas e consignações; ou, em caso contrário, o sistema discriminatório das rendas tributárias, fixado na Constituição federal, vale menos do que um caracol.

Indiscutível se torna, por conseguinte, que a incidência do impôsto de consumo tem de operar *antes* da venda do produtor ao seu comprador, nunca sôbre a transmissão do produto. A isso conduz o sistema espelhado na Constituição federal. A isso obedece a lei do impôsto de consumo, em harmonia com o mandamento constitucional, como já vimos. E assim, temos decisiva confirmação de que a importância da venda ou consignação do fabricante ao seu freguês compreende uma fração de impôsto de consumo, devida antes da venda e incorporada ao seu preço; e que, se o impôsto de vendas e consignações recai sôbre o preço, ou importância, da venda ou consignação, a exclusão do tributo federal, para o cálculo do impôsto estadual, constitui violência às normas estaduais aplicáveis, às regras do impôsto de consumo e às próprias diretrizes inconcussas da Constituição federal.

4. Questão igual à que se debate já teve exame, quanto ao seu merecimento, em recurso extraordinário da Bahia, sob n.º 4.482, julgado em 20-12-43 pela 1.ª Turma do Supremo Tribunal Federal, havendo os julgadores acolhido o voto do Relator, saudoso Ministro Filadelfo Azevedo. S. Excia. achou que o critério estadual, que fazia incidir o impôsto de vendas sôbre o montante desta, sem exclusão do impôsto de consumo integrado nesse montante, era um critério legítimo (cf. *Direito*, vol. 28, pág. 332-336). Acrescentou o Ministro Laudo de Camargo que, de fato, não se excluía a fração tributária federal, pois o tributo recaía "sôbre o valor da mercadoria exposta à venda" e assim se fazia mister "lançamento nos livros do valor total".

Caso semelhante, expressivo, também julgou o Pretório Excelso em 1947, em recurso relatado pelo Ministro Aníbal Freire, que se vê na *Revista Forense*,

vol. 113, pág. 99. Foi aí resolvido, também unânimemente, que não era lícito, "em face da lei fiscal, deduzir as despesas com o transporte das mercadorias, com prejuízo do impôsto de vendas mercantis". Tais despesas, corridas por conta do comprador e dêle cobradas pelo vendedor, eram fração da importância ou preço desembolsado pelo comprador para ficar com a mercadoria. O impôsto de vendas mercantis devia, porisso mesmo, repercutir sôbre a parcela das despesas necessárias ao transporte.

O Professor Rubens Gomes de Sousa, em seu *Compêndio de Legislação Tributária*, (pág. 372, n.º 208) e em parecer no vol. 229, pág. 39 da *Revista dos Tribunais*, considera correta a orientação fiscal. "Cumpre ter presente, diz o 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". Lembra ainda: "Sabemos que o montante dêsse impôsto (o de consumo), incidente sôbre as mercadorias vendidas, é obrigatòriamente cobrado do comprador". Por outro lado, "se se excluísse da incidência o valor das despesas acessórias, seria fácil fraudar o Fisco, reduzindo artificialmente o preço da mercadoria e majorando, por exemplo, o de embalagem ou do transporte".

Salientemos que o voto do preclaro Ministro Nélson Hungria, como foi proferido apenas para que certo recurso extraordinário não fôsse conhecido, dificilmente poderá representar o pensamento definitivo de S. Excia. sôbre o fundo da questão em debate. Para tanto, S. Excia. não iria limitar-se, como está claro em seu voto, a examinar os fundamentos adotados no julgado inferior, que desatendera ao Fisco do Estado do Rio. E se S. Excia. tivesse de examinar em profundidade a questão, em face das normas do impôsto de consumo e das regras tributárias constitucionais, concluiria quase certamente em favor do Fisco. Ao menos quanto ao Fisco do Estado de São Paulo (se o caso fôsse dêste Estado), pois as normas locais, em harmonia com as federais, ordinárias e constitucionais, impedem a exclusão do impôsto de consumo do montante tomado para cálculo do impôsto de vendas e consignações.

Quanto ao conhecido parecer do insígne Ministro Costa Manso, está calcado no voto do Ministro Nélson Hungria e em ligeira passagem de autor italiano, que de nenhuma forma desmente a incidência do impôsto de consumo sôbre o produto fabricado e antes que seja comercializado. Aliás, na Itália o impôsto de consumo recebe o nome preciso de *imposta di fabricazione*, como se deve ver, por exemplo, das lições universitárias de Eugênio Zunarelli de 48-49 (*Istituzioni di diritto finanziário e ordinamento tributário*, pág. 20-208):

Imposta di Fabricazione: Colpisce alcune merce tipiche presso il produtore, salvo la rivalsa totale o parziale sul consumatore; i principali prodotti colpiti sono: gas ed energia eletrica, zuchero, alcole, birra, surrogati di caffé, olio di semi, lampadine eletriche, fiammiferi, seta artificiale; mercurio, filati, benzolo, ecc. Tutti coloro che producono merci soggette ala imposta sono tenuti a munirsi de apposite licenze di esercizio, soggette a pagamento di determinati diritti annuali. L'imposta è liquidata sui quantitativi prodoti del fabbricante, in base a tariffe che prevedono um tributo fisso unitario commisurato al numero, al peso e al volume dei prodotti. Il carattere stesso dell'imposta, richiede severe misure di sorveglianza al fine di controllare la produzione ed impedire, possibilmente, ogni evasione. Il fabbricante, ha l'obbligo di tenere speciali registri di carico e scarico..." "*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"; talvolta le Finanza riciede anche il deposito de congrue cauzioni, proporzionate alla imposta dovuta per un ci-*

clo de lavorazione (Seguem-se interessantes esclarecimentos aqui dispensáveis).

A mesma coisa acontece na Suiça, como nos mostra Blumenstein, em seu *Sistema di Diritto delle imposte* (trad. italinana de Gaziotti e da espôsa do autor), pgs. 150 e 152, bastando reproduzir êstes trechos:

Alla fabricazione di merci sono collegate determinate imposte di fabbricazione. Oggetto di imposa è il processo di fabbricazione come tale senza riguardo al sucessivo consumo. L'imposta sugli alcool distilati speciali (spiriti fini)... Ogetto dell-imposta è in linea di principio la fabbricazione di distillati speciali. L'impozione dei prodotti del tabaco fabbricati professionalmente nel paese... Oggetto dell'imposta constituisse la fabbricazione industriale, avendo luogo nel paese, di sigari, sigarette e tabacco trinciato di ogni tipo (...) senza riguardo al procedimento di fabbricazione ed alla provenienza della materia prima.

O que, pois, denominamos impôsto de consumo recebe, na Itália e na Suíça, o nome específico de impôsto de fabricação, traduzindo-se literalmente. Não quer isso dizer que ali se ignore tratar-se de um impôsto que grava o consumo da mercadoria. O que acontece é que em ditos países a terminologia é mais precisa. Passemos a êsse assunto terminológico.

5. Impôsto de consumo ou sôbre o consumo, é denominação genérica, aplicável a várias espécies ou tipos particulares de impostos. Bem o explica o grande Gianini, de cujas *Istituzioni di Diritto Tributario*, 6.ª Edição de 1953, vamos reproduzir, em vernáculo, alguns trechos. Diz êle (obr. e ed. cits., pág. 434 e segts.), sob o título geral *Le imposte sui consumi*:

"*Conceito e distinções.* Na denominação genérica de impostos sôbre o consumo sóem 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. Disso resultam várias espécies de impostos sôbre o consumo, segundo o momento em que surja e a pessoa sôbre a qual recai 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 aduaneiros 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 transmissão* (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.*. Como se vê, só nêste último caso 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 traslação 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 repercussão sôbre o consumidor (veja-se sôbre tudo isto n.º 46, A, B,)".

São vários, pois, os tipos de impostos relativos ao consumo das mercadorias, no sentido de que todos êles se destinam a pesar, em definitivo, sôbre o consumidor. Nesse sentido, todos se podem chamar impostos de consumo, ou sôbre o consumo. Distinguem-se, porém, uns dos outros quanto ao momento da incidência e à pessoa que, no

momento considerado, seja o titular da mercadoria atingida. O ciclo econômico da mercadoria, desde sua fabricação até seu final consumo, oferece várias ocasiões ao Estado para obter os fundos necessários às despesas públicas. O Direito Fiscal é essencialmente analítico, tanto mais analítico quanto maiores as responsabilidades do Estado, o qual até agora não encontrou outro caminho, senão seguir a rota dos fenômenos econômicos, nos seus momentos mais propícios, para cobrar tributos.

Se o produto é fabricado em boa escala, tornando-se de consumo relevante, vai o Fisco e grava a produção da mercadoria e surge um tipo de impôsto de consumo, que é precisamente impôsto sôbre o produto, uma vez aparelhado para ser comercializado, ou impôsto de fabricação, como dizem na Itália e na Suíça. A mercadoria passa do fabricante para o atacadista; dêste ao varejista a grosso; dêste ao retalhista; e dêste ao consumidor; são todos momentos econômicos assaz interessantes. O Fisco não os deixa passar e grava cada operação com outro impôsto de consumo, chamado impôsto de vendas e consignações, e que na Itália é *imposta sull'entrata*. A mercadoria entra no país ou vai para o estrangeiro? Muito bem: mais um impôsto de consumo, pois o consumidor o suportará: impôsto de importação, impôsto de exportação. As casas de espetáculos são concorridas? Ótimo: taxemos êsse consumo para o espírito e os sentidos: taxem-se as entradas de cinemas e teatros.

Quem não percebe que tais tributos gravam o consumo da mercadoria ou utilidade? Mas, quem não distingue que cada um dêles atinge um fenômeno econômico particular, ou momento diverso do ciclo econômico, começado na produção e encerrado no efetivo consumo? Bem lembrou o Ministro Filadelfo Azevedo, ao relatar o caso da Bahia, atrás citado, apoiado em Viveiros de Castro e Sá Filho, que "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".

De tais momentos, a Constituição federal entregou aos Estados todos aquêles retratados pelas vendas ou consignações das mercadorias, inclusive quando feitas pelos produtores, mesmo industriais. É o que mostra, com tôdas as letras, o art. 19, n.º IV, da referida Constituição, a qual, retendo para a União, no art. 15, ao lado do tributo de importação, que é modalidade de impôsto de consumo, outro "sôbre o consumo de mercadorias", reservou ao Govêrno federal aquêle momento inicial do ciclo econômico, representado pela produção das mercadorias destinadas ao consumo.

Fugir daí, é tomar a nuvem por Juno! Tanto é assim, que outro não é o momento ou fenômeno econômico sôbre o qual gira tôda a lei do impôsto de consumo, cujos artigos mais interessantes para o debate já foram transcritos e analisados. É expressivo êste trecho das lições do Professor Rubens Gomes de Sousa, à pág. 177, n.º 82, do seu citado *Compêndio*: "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 três tipos diferentes de operações capazes de dar origem à incidência do impôsto: produção, transformação e beneficiamento.

Conclui-se, portanto, que, embora em terminologia precisa, impôsto sôbre consumo de mercadorias seja uma denominação genérica, continua entre nós reservado a uma das espécies de tributo sôbre o consumo de mercadorias; ou seja, àquela espécie de impôsto de consumo destinada a gravar mercadorias uma vez produzidas para serem comercializadas.

A razão da imprecisão terminológica é explicável. Tal tipo de impôsto de consumo é o mais antigo. Existe desde eras remotas, como lembra o Professor Rubens Gomes de Sousa em seu *Com-*

pêndio, pág. 176, acrescentando a seguir: "No Brasil o impôsto de consumo apareceu com a criação das capitanias hereditárias, demarcadas e doadas nos anos de 1534 e 1535. Surgiu sob a forma de "dízimos" (a décima parte) e "quintos" (a quinta parte), cobradas sôbre os produtos da terra. Sua arrecadação era uma das atribuições dos donatários das capitanias e destinava-se à corôa ou aos próprios donatários . Neste último caso estavam as "redízimas" ou dízimas de tôdas as dízimas, que era propriedade do donatário, nos têrmos das cartas de doação e de foral. Sua instituição se fêz de acôrdo com a legislação do Reino. A importância do impôsto de consumo acentuou-se na República, quando foi criado em sua forma atual pela Lei n.º 25, de 31-12-1891. Incidia inicialmente sôbre poucos artigos, como o sal, o fumo e as bebidas. Hoje, o rol de suas incidências abrange pràticamente tôdas as mercadorias. Tem sido o impôsto federal mais produtivo, apesar do aumento contínuo que tem apresentado a arrecadação do impôsto de renda".

Antigamente, nenhum rigor se impunha e, embora o nome tenha significado genérico, seu conteúdo sempre foi específico; e assim, o tributo conhecido por "impôsto sôbre o consumo de mercadorias" ou "impôsto de consumo", recai hoje, como ontem, sôbre a produção de mercadorias destinadas a consumo.

Já o atual impôsto de vendas e consignações, esbôçado entre nós em decorrência do Código Comercial de 1850, como impôsto de sêlo sôbre duplicatas (as antigas faturas ou contas assinadas), teve melhor tratamento terminológico, vindo a ser regulado como tributo sôbre as vendas mercantis; e, já agora, acompanhando a recepção das normas mercantis pelo direito comum ou civil, está consagrado como "impôsto de vendas e consignações", recaindo sôbre essas operações, mesmo quando feitas pelos produtores, inclusive industriais.

6. Examinemos ainda o ponto relativo à repercussão do tributo federal sôbre o adquirente do produto fabricado, notando desde logo que tal adquitente, transfere, por seu turno, a carga recebida a um novo adquirente, até que, por fim, tôdas as cargas acrescidas são descarregadas sôbre os ombros do consumidor da mercadoria.

Le problème de la repercussion est surtout une question de prix, diz Edwin Seligman, em sua *Théorie de la repercussion et de l'incidence de l'impôt*, pág. 295. É como ensina Paul Hugon, no seu livro *O Impôsto*, ed. 1945, págs. 95 e 96, "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 fenômeno da repercussão do impôsto, que incidiu antes e por isso é que repercute, ocorre normalmente nos impostos indiretos, que são justamente os que gravam o consumo. Consiste o fenômeno em transferir o sujeito passivo da relação tributária, quando passa a coisa tributada a outrem, o tributo que lhe foi exigido, incluindo-o no preço do objeto da venda.

Por isso, diz o Professor Rubens Gomes de Sousa, à pág. 54 do seu *Compêndio*. "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, do chamado impôsto de consumo, acrescenta à pág. 178 poder-se "afirmar que o contribuinte do impôsto de consumo é o produtor, como tal devendo ser entendidos os fabricantes e os importadores, sendo ainda expresamente equiparados aos fabricantes, pelo art. 7.º N. G., os beneficiadores e os transformadores". E acrescenta (idem): "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 perço 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 preço do produto a partir dêsse momento. Com êsses dispositivos pretende a lei definir o imposto de consumo como indireto e fornecer ao contribuinte legal o meio jurídico de recuperar o impôsto, do contribuinte de fato".

É errônia flagrante, portanto, confundir repercussão de impôsto com incidência: se esta se dá sôbre a mercadoria aparelhada para ser comercializada e por isso é devida pelo titular da mercadoria, ou fabricante, é êste o devedor legal ou sujeito passivo da relação tributária; e o direito e obrigação que tem, de transferir o tributo ao seu comprador, ou repercussão, não altera os dados da relação tributária; pois a relação subseqüente, para com o comprador, atribui a êste a condição de devedor econômico, até que transfira a carga ao comprador seguinte, êste ao terceiro, até que a repercussão atinja o consumidor final, e efetivo devedor de fato ou econômico.

São dignas de menção as palavras de Giannini a respeito do assunto. Após mostrar que a repercussão não é em regra regulada pela lei tributária, embora esta a pressuponha, acrescenta à pág. 109 da obra citada:

Non mancano, tuttavia, dei casi nei quali gli stessi accennati motivi di politica tributaria inducono il legislatore ad "intervenire" com oposite norme dirette ad 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 soggeto 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 chiedere 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 aprovato con D. M. 8 luglio 1924 per l'imposta sul consumo del gas e dell'energia elettrica stabilisce che l'imposta stessa è dovuta dal fabbricante com diritto di rivalsa sui consumatori; l'art. 6 del R. D. L. 9 genn. 1940, n.º 2 dispone che l'imposta sull'entrata é dovuta da colui a favore del quale questa si verifica, con diritto a rivalsa su chi esegue il versamento.

Após dizer isso, acrescenta Giannini o seguinte, que transcrevemos em vernáculo: "Em todos êstes casos, a pessoa devedora é ainda o sujeito passivo do impôsto, porque a essa ùnicamente diz respeito a lei tributária na determinação do elemento pessoal pressuposto. As disposições que expressamente lhe concedem o reembôlso (*rivalsa*) 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 do reembôlso, o qual permanece estranho à relação de impôsto".

Nada é preciso acrescentar à lição do grande mestre, tão clara e decisivamente exposta. Entre nós, também, o devedor tributário do impôsto de consumo é o fabricante da mercadoria e o seu direito e dever de transferir a carga tributária ao seu comprador, como determina a lei do impôsto de consumo, não lhe retira a qualidade de *devedor legal* ou *sujeito passivo da relação tributária*. O comprador que adquire do fabricante é um transitório devedor de fato, pois o consumidor final é que de fato e econômicamente pagará tudo.

Inscrevendo a parcela de impôsto de consumo na nota fiscal, adicionando-a assim ao preço, usa o industrial de um direito e, por outro lado, cumpre um dever que *facilita* ao Fisco Federal *um contrôle a mais sôbre o recolhimento do tributo federal*. Seria então iníquo pretender, contra a norma estadual, que o impôsto de vendas e consignações, incidente sôbre a importância da venda ou consignação, devesse ser desfalcado a pretexto de que o tributo federal repercute sôbre aquêle que adquire o produto fabricado. Isso não tem propósito, quer em face da lei estadual, como da lei federal ordinária e ainda da Constituição federal; isso está em desacôrdo com a compreensão dos fenômenos econômicos equacionados; isso aberra da verdadeira doutrina tributária, por seus mais autorizados representantes.

Decisão: Por todo o exposto, denego a segurança requerida, pagas as custas pelos impetrantes. Int. e oficie-se.

São Paulo, 5 de junho de 1956. — *Bruno Afonso de André*, Juiz de Direito em São Paulo.