IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — IMPÔSTO DE CONSUMO

— O impôsto de consumo não pode ser objeto de incidência do impôsto de vendas e consignações; figurando em parcela separada, constitui o impôsto de consumo uma categoria jurídica estranha ao fato gerador do impôsto de vendas e consignações.

PARECER

CONSULTA

A jurisprudência tranqüilamente fixada pelo Supremo Tribunal Federal, de que o *quantum* do impôsto de consumo antecipadamente recolhido pelo fabricante e debitado separadamente na nota de venda, não pode ser abrangido

pelo impôsto estadual de vendas e consignações, foi alterada pela nova legislação do impôsto de consumo?

PARECER

1. Em face da nova legislação federal, agora não apenas em razão de texto isolado, mas de vários dispositivos expressos, e de todo o sistema, não só ficou substancialmente solidificada a jurisprudência do Supremo Tribunal, como ainda a cobrança por parte dos fiscos estaduais tornou-se irremediàvelmente *incompatível* com o novo sistema de cobrança do impôsto de consumo, que introduziu um verdadeiro *drawback*.

A cobrança estadual seria, ainda, inconstitucional, por invasão de competência tributária, regulatória e de monopólio, privativas da União.

Com efeito:

2. No conhecido voto do Ministro Nélson Hungria, de 1952, unânimemente acolhido pelo Supremo, ficou esclarecido: "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".

3. É elementarmente sabido que no poder de tributar, está implícito o de regular. Quem tem o poder de tributar uma atividade, pode, por meio da tributação, restringir, fomentar, enfim, dirigir esta atividade. Tão relevante é o poder regulatório inerente aos tributos, que o Juiz Cooley, em seu conhecido tratado (*A Treatise on the Law of Taxation*, 5.ª ed., Chicago, 1924), chegou mesmo a uma classificação jurídica dos impostos, segundo a *função regulatória de cada um*.

4. O notável Seligman, embora prefira para os fins financeiros a classificação do ponto de vista econômico (impôsto, taxa, contribuição, etc.), ressalta a importância dessa distinção jurídica feita por Thomas Cooley, para os efeitos de se apurar inconstitucionalidade:

"Do ponto de vista legal, é importante fazer-se uma distinção entre o poder de regular (*police power*) e o poder fiscal, para esclarecer que um visa a regulamentação e o outro a arrecadação; e se a importância contitucional do poder de polícia, em particular nos EE. UU., é considerável sob muitos aspectos, as distinções dos pontos-de-vista econômico e fiscal, não são menos úteis. Um impôsto conserva o caráter de impôsto, ainda quando êle tenha por finalidade uma regulamentação..." (*Essais sur l'Impôt*, vol. 2, pág. 134).

5. O Professor Neumark, que já prelecionara em 1947, em sua obra publicada em Berna, *Theória und Praxis der Modern Einkommensbesteurung*, os detalhes do significado e importância do impôtso *com funções extra-fiscais*, em artigo publicado na *Revue de Science et de Legislation Financière*, Paris, 1949, pág. 100/144, sôbre *As finalidades do impôsto na teoria e na prática contemporâneas*, ressalta:

A nosso ver, duas conclusões se impõem:

1.º — Quando institui o impôsto, o Estado visa, antes de tudo, obter receitas financeiras;

2.º — no momento da imposição, nada impede o Estado de visar objetivos extra-fiscais, sejam êles econômicos ou financeiros.

Sòmente em casos excepcionais, o estabelecimento de um impôsto é motivado ùnicamente por considerações não-fiscais. Mesmo nesse caso, se trata, a meu ver, de verdadeiros impostos e não de "pseudo-impostos".

Mas, deixando de parte as contribuições que, como os direitos aduaneiros protecionistas, obedecem ante de tudo a preocupações extra-fiscais, eu insisto sôbre o fato de que tanto na teoria quanto na prática financeira de hoje, as funções econômicas e sociais do impôsto desempenham um papel cada vez mais importante. Isto resulta da trans-

formação das bases materiais e ideológicas da ordem econômica moderna.

.....

Lançando um olhar sôbre a literatura internacional, a mais recente, constata-se que a maioria dos autores rejeitam a antiga doutrina da "vocação puramente financeira" do impôsto, êles sustentam, ao contrário, que "os impostos nunca são criados sòmente por causa do rendimento" (*taxes are never for revenue only*). A êste propósito, remetemos, entre outras, às idéias expressas nas últimas publicações dos economistas e financistas anglo-americanos e à interessante monografia de um jovem economista suíço sôbre "O fomento e a direção da produção industrial por meio de medidas fiscais" (*Förderung und Lenkung industrieller Produktion durch steuerpolitisch Massnahment*).

6. Em nosso país, não apenas o poder de tributar o consumo foi entregue, pela Constituição federal, à competência *privativa* da União (art. 15, inciso II), mas ainda o legislador constituinte, conjugando o poder de regular com o poder de tributar, estabeleceu:

"Art. 5.º Compete à União:

.....

XV — legislar sôbre:

.....

c) produção e consumo".

7. Ora, sendo o tributo um instrumento eficaz de regulamentação de uma atividade, e tendo a União, ao mesmo tempo, a incumbência de regular a produção e o consumo em todo o território nacional, e o direito exclusivo de tributar o consumo, percorrendo-se a legislação federal sôbre o impôsto de consumo, podemos constatar, sem sombra de dúvida, que o tributo mais legislado com a função regulatória, em nosso país, é, exatamente, o do impôsto de consumo. Quem quer que examine a sua regulamentação, encontrará ampla função de *police power*, ao lado da arrecadatória.

8. Leia-se o Decreto n.º 45.422, de 12 de fevereiro de 1959, que consolida e regulamenta êsse impôsto. O art. 1.º começa por declarar que o "*impôsto de consumo* incide sôbre os produtos *industrializados*, nacionais ou *estrangeiros*, discriminados nas Tabelas anexas".

9. A discriminação em tabelas, a que obedece, senão à necessidade financeira e regulatória de impor taxas ou *alíquotas* conforme a natureza ou *destino* dos produtos? Mas, não é apenas a graduação das alíquotas que isto indica. A própria eleição dos produtos: os excluídos ou os incluídos. Mais ainda, muitos produtos que estão tributados, são retirados da incidência por meio da técnica das isenções, ou ainda, da *compensação* ou *reembolso*, conforme sua destinação.

10. Mas a regulamentação da indústria não está apenas nas conseqüências da tributação pròpriamente dita: da exigência, da minoração, da dispensa, da compensação do reembôlso do impôsto, vai mais além. Êsse regulamento, de tal forma dirige e governa a produção em função do consumo (natureza e destino dos produtos), que êle traça uma coorte de exigências.

11. Os próprios estabelecimentos estão sujeitos a um registro ou "patente", para fim de contrôle (cap. III do RIC), não sendo concedida patente às fábricas "que não possuírem instalações suficiente e adequada aos fins da produção" (art. 37, *a*); os produtos não podem circular sem estarem acompanhados de elementos identificadores, como as notas ou guias e selos de autenticação (cap. V, seção II e III); os produtos estão ainda sujeitos a rótulos identificadores da qualidade, da origem, etc. (cap. VI).

12. Ora, o legislador federal, que tem assim não apenas o poder de *tributar o consumo*, como a *função de regular a produção* e o *consumo*, e que efetivamente tributa e expressamente regula essa atividade, veio com a nova legislação (Lei n.º 3.520, de 30-12-58 e regulamentação consolidada pelo decreto já citado), tributar, de agora em diante, por meio de um sistema inteiramente novo. Por êsse sistema a tributação acompanha os ciclos ou fases da produção, cobrando ou devolvendo o

impôsto recolhido, consoante o emprêgo da mercadoria (*drawback*), de modo que o *quantum* do impôsto de consumo, nessas hipóteses, representa apenas recolhimentos a título precário ou provisório. Embroa conste várias vêzes o impôsto, êle, entretanto, é devido e definitivamente pago só uma vez.

Êsse novo mecanismo da lei federal é o seguinte:

"Art. 148. Os fabricantes pagarão o impôsto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, *deduzido*, no mesmo período, *o valor do impôsto de consumo relativo às matérias-primas e outros produtos adquiridos* a fabricantes ou importadores, ou importadores diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados, de forma que nenhum produto saia da fábrica sem estar acompanhado da nota fiscal modêlo 16, na qual, em *parcela separada*, esteja mencionado o respectivo impôsto, de acôrdo com o preceituado nos arts. 3.º e 124 dêste Regulamento. As notas fiscais relativas aos produtos vendidos ou saídos do estabelecimento fabril, para revenda, consumo ou para depósito fora do mesmo, inclusive Armazéns-Gerais, serão lançadas, no livro modêlo 20, dentro de três dias, pelo total do movimento diário, com a indicação do impôsto sôbre os seus valores calculado e nelas indicado, para recolhimento na quinzena subseqüente, *após a dedução* antes referida".

"Art. 5.º Equiparam-se a fabricante, para os efeitos dêste Regulamento, os transformadores, montadores, beneficiadores e reacondicionadores dos produtos sujeitos ao impôsto de consumo, assim como os importadores e, nos casos em que estiverem obrigados ao recolhimento do impôsto, os demais comerciantes".

"Art. 3.º O impôsto será pago pelos contribuintes referidos neste Regulamento, conforme se acha indicado nas Tabelas "A" e "B" e respectivas alíneas, por guia ou por estampilhas, na forma estabelecida nos capítulos IX e X, devendo ser mencionado *em parcela separada* na nota fiscal".

13. Por êsses dispositivos vê-se que os fabricantes, transformadores, beneficiadores, montadores, reacondicionadores, importadores e ainda certos comerciantes, ao receberem uma nota fiscal modêlo 16, lançam na sua escrita, a crédito, o *quantum* do impôsto de consumo que vem em *parcela separada*, e em seguida, ao emitirem a sua nota com a *nova alíquota*, fazem esta figurar *integralmente*, também *em parcela separada*, porém, a *compensação* é feita sòmente na escrita fiscal. Essa compensação ou reembôlso não vai figurar na nova nota fiscal, pois a função dessa compensação é de desonerar a produção.

Por causa dêsse sistema, o impôsto de consumo deve ficar desincorporado do preço do produto ("devendo ser mencionado em *parcela separada* na nota fiscal", art. 3.º).

14. Para coadunar o regulamento com êsse novo sistema, teve o legislador de revogar o art. 99 do Decreto n.º 26.149, de 5-1-1949, que rezava: "Art. 99. O impôsto, quando *ad valorem*, figurará, obrigatòriamente, em parcela separada na "nota fiscal", e será cobrado do primeiro comprador pelo fabricante, ficando, a partir dêsse momento, incorporado ao preço do produto", exatamente porque êle dizia que a partir da primeira venda o impôsto ficava "incorporado ao preço do produto", e agora êle não se incorpora, tornou-se, por disposição expressa, uma parcela aleatória e reembolsável por regresso ou compensação. Tanto assim é, que os demais dispositivos que se referem à colocação "parcela separada", continuaram na legislação (art. 2.º do Decreto n.º 26.149, é o art. 3.º do atual RIC) e ainda outros nesse sentido foram acrescentados. Hoje a legislação se preocupa em salientar, sempre, que o impôsto deverá figurar em parcela separada: arts. 82, § 1.º, 116; 148 e 150 e o modêlo oficial da nota n.º 16, publicado no *Diário Oficial*, coloca em

parcela separada o *quantum* do impôsto.

Aí está. Pela nova sistemática, o fabricante (e todos aquêles a êle equiparados), ao receber as várias compras, vai lançar o impôsto de consumo constante das notas fiscais em seus livros, e nesses mesmos livros é que vão ser feitas as operações de *compensação*, das alíquotas pagas. Ao emitir nova nota fiscal, êle vai sempre colocar, integralmente, a *nova alíquota*, sem referência ao que recuperou, pois a compensação é feita na escrita e jamais consta da nota.

15. Assim, digamos que um produto tributado, por exemplo, um ônibus, um caminhão ou uma ambulância que o Govêrno federal tributa na alínea XVI, inciso 3, com a alíquota de 3%, seja fabricado com 100 matérias-primas, partes ou acessórios, e que tenha passado por 2 estabelecimentos (fabricante, montador, etc.). Dentro do sistema compensatório, o produto será *afinal* tributado pelo Govêrno federal com a alíquota de 3%, que a União, com o seu poder de dirigir a produção e dirigir e tributar o consumo no país, entendeu ser a certa e conveniente. Entretanto, os Estados cobrarão o impôsto de vendas e consignações sôbre *tôdas as alíquotas figuradas nas 102 notas fiscais!*

16. Vejamos outro caso concreto. Na alínea XV, temos no inciso 6.º, o cimento, com a alíquota de 10%. Na mesma alínea, inciso 1, os tubos de cimento, pagam 2%. Pois bem. A fábrica de tubos, ao receber a nota fiscal da fábrica de cimento, credita-se da alíquota de 10% e vai obter a restituição do impôsto de consumo, pois a sua alíquota é de apenas 2%. Como ficaria o "adicional" que a título de vendas e consignações tivesse incidido sôbre a parcela de 10% que *provisòriamente* fôra recolhida pela fábrica de cimento e restituída, integralmente, *por compensação* e petição, ao fabricante de tubos? Então, ao contrário, o fisco estadual cobraria sôbre os 10% e depois sôbre os 2%, isto é, sôbre quase 12% (?!) quando, afinal, o impôsto de consumo sôbre tubos de cimento não pode ser superior a 2%?

Nesse caso, o Govêrno federal que tem não só o poder privativo de tributar o consumo, como o poder regulatório da produção, verá completamente destruído o seu objetivo de que o tubo de cimento tivesse a tributação de 2%. Poderá ficar a União impedida de regular essa produção, de fomentá-la ou de dirigi-la, conforme estabelece a Constituição?

17. Ainda é absolutamente incompatível com os casos dos arts. 146 e 147, pois nessas hipóteses, o impôsto de consumo será cobrado sôbre o preço de *terceiro* revendedor, por uma presunção que é exeção, só admissível em razão de *disposição expressa de lei*, e para o fim do impôsto para o qual o preceito foi legislado.

Rezam êsses artigos:

"Art. 146. O impôsto será devido sôbre o preço de venda das filiais, agências, postos de venda, depósitos ou outros estabelecimentos *revendedores*, nos seguintes casos:

a) quando o fabricante vender a qualquer estabelecimento ou firma, mediante contrato de comissão, distribuição, participação e ajustes semelhantes;

b) quando o fabricante vender a estabelecimento ou firma, mediante contrato de comissão, distribuição, participação e ajustes semelhantes;

c) quando a firma ou sociedade fabricante vender a firma ou sociedade de que faça parte, como sócio ou acionista, ou se a firma ou sociedade compradora fizer parte da firma ou sociedade fabricante, como sócio ou acionista;

d) quando a firma ou sociedade de fabricante e a compradora tiverem sócios comuns, ou que de ambas fizerem parte, na qualidade de sócio, gerente (pessoa que exerça essa função, embora sob outra denominação), diretor ou acionista controlador (possuidor, em seu próprio nome ou em nome do cônjuge ou filhos, de mais de 50% das ações da sociedade);

e) quando o fabricante vender ou consignar a um mesmo estabelecimento comercial (compreendida a matriz e filiais) mais de 50% do volume de suas vendas de produtos tributados, num período de doze (12) meses, hipótese em que recolherá, dentro de trinta (30) dias do término dos doze (12) meses, a diferença de impôsto que huover;

f) quando a firma ou sociedade compradora fôr a única adquirente, por qualquer forma ou título, de um ou mais de um dos produtos do fabricante, inclusive por padronagem, marca ou tipo, venda ou não mercadorias semelhantes ou diferentes, de outras procedências;

g) quando dois ou mais sócios da firma ou acionistas da sociedade fabricante, possuindo mais de 50% do respectivo capital social, desfrutarem de idêntica predominância na firma ou sociedade compradora".

"Art. 147. Nos casos do artigo anterior, cumprirá ao fabricante indicar, na nota fiscal modêlo 16, além do seu preço de venda, o da filial, agência ou pôsto de venda, depósito ou estabelecimento revendedor, pagando o impôsto *nesta base*. Quando a revenda fôr feita por preço superior ao mencionado pelo fabricante na nota fiscal e houver, assim, diferença de impôsto a favor da Fazenda, cumprirá ao estabelecimento revendedor pagar essa diferença, procedendo de acôrdo com a norma estabelecida no art. 150".

18. Eis aí. Se o impôsto estadual é sôbre o valor da "venda ou consignação" que está sendo realizada, em todos êsses casos o impôsto de consumo está sendo calculado sôbre o valor da segunda venda, ou futura operação. Como poderia estar fazendo parte do preço da *primeira venda?*

19. Mais ainda. Além do poder de tributar e do poder de regular, cabe, privativamente, à União o poder de monopolizar determinada indústria ou atividade (art. 146). A União, servindo-se do direito de tributar, por meio do impôsto de consumo, constitui determinados "monopólios fiscais" sôbre o *fumo*, o *fósforo*, etc., cobrando até 55% sôbre o valor (vide alíneas XXIV e XXV, da Tabela "B"). É sabido que o poder público, ao invés de explorar diretamente uma indústria, pode usar, como no caso, do monopólio fiscal.

20. Poderiam os Estados, que não têm sequer o poder tributário sôbre o consumo, nem tampouco o poder regulatório do consumo, e muito menos o monopólio indireto de determinadas indústrias ou atividades (art. 146 da Constituição federal), impor, como uma *sobretaxa*, um impôsto sôbre o "lucro" do monopólio fiscal que pertence ao Govêrno federal, um impôsto sôbre o impôsto de consumo que por expressa determinação da lei federal, figura à parte do preço?

Evidentemente não.

21. Vejamos agora, por derradeiro, a questão relevante da natureza do chamado reembôlso do *quantum* do impôsto recolhido por antecipação.

22. São unânimes os autores de Direito Tributário em declarar que o fenômeno da repercussão ou traslação da carga tributária, em princípio, não é fenômeno jurídico, mas econômico. Fica em geral debaixo da permissão do mercado ou da livre concorrência, imputar ou não "no preço" o *quantum* do impôsto.

Mas, de simples repercussão pode ser transmudado em *direito de regresso*, se o legislador o regular, êsse fenômeno econômico.

É elementar que um fenômeno passa a ser jurídico quando venha a ser regulado pelo Direito. É o caso brasileiro do regresso no impôsto de consumo. A lei federal dispõe, expressamente, em todos os dispositivos citados, inclusive no modêlo oficial da nota fiscal, que o *quantum* do impôsto deverá ficar em "parcela separada", e separada por que? Exatamente para poder ser reembolsada, porque se trata de impôsto de consumo, devido pelo consumidor e apenas adiantado ao fisco pelo fabricante.

No dizer do Ministro Orosimbo Nonato, no Supremo Tribunal Federal: "o

impôsto de consumo é devido pelo consumidor, ainda que pago pelo produtor. O produtor é, assim, o coletor, o cobrador da União" (acórdão na apelação cível n.º 8.228, *Diário da Justiça* de 5-11-51).

23. No sistema atual, a lei veio exigir a colocação em *parcela separada*, sob pena de multa ou perda do crédito, porque, perante o novo sistema, ainda mais amplo e formalizado ficou o direito de *reembôlso*. Agora não surge, apenas, o fabricante se indenizado do impôsto quando a venda a terceiros, porém, ainda, tôdas às vêzes que êsse terceiro seja um outro fabricante, ou beneficiador, ou transformador, ou reembalador ou certos comerciantes, êle terá o reembôlso por meio de compensação, e essa compensação só será *oponível* ao fisco, quando o crédito estiver em parcela separada na nota (art. 150, art. 148, etc.). Por isso, entre nós, agora mais do que nunca, essa questão passou a ser jurídica, isto é, a colocação *à parte do preço*, passou a constituir uma categoria jurídica e resolvida pela lei federal brasileira.

24. E por que assim disciplinou o nosso legislador? Exatamente para atender àquelas considerações de ordem econômica e de ordem jurídica: o contribuinte de fato é o consumidor e para efeito do reembôlso é preciso ficar extremado o título jurídico do *an* e do *quantum debeatur*.

25. Como luva ao caso, em sua obra conhecida como seu verdadeiro testamento científico — *System des Steuerrechts* — e traduzida para o italiano por F. Forte, diz o Professor Ernts Blumenstein:

"Uma disciplina de Direito Tributário, dêste reembôlso, só se encontra, excepcionalmente, quando *considerações econômicas* exijam uma indicação do obrigado ao regresso ou do *conteúdo do crédito de regresso* ... ou quando ... *a função do impôsto exija um tal regresso*. Nestes casos, na *lei tributária* vem, de regra, disciplinada a solução das controvérsias (*Sistema di diritto delle Imposte*, pág. 68 — os grifos não são do original).

26. É, exatamente, o caso brasileiro do impôsto de consumo. É preciso que seja explicitado o *quantum* para que constitua essa separação uma categoria à parte, um título de crédito com a função de reembôlso. Nada mais. A lei federal aí está disciplinando-o de tal forma que não seja confundido com o preço, êle é apenas um título para indenização do *quantum* pago ao próprio Govêrno federal e que será reembolsável pelo consumidor, ou pelo próprio Govêrno federal, respectivamente pelo regresso ou pelo sistema da compensação ou restituição. O legislador federal não quer a sobreposição de alíquotas. Ao contrário, êle determina a compensação, por motivo de ordem econômica, êle quer evitar o *overlap* ou *overload* tributário.

27. Logo, o impôsto de consumo, regendo-se por sistema completamente diferente, não pode ficar prêso ou cerceado pelo impôsto de vendas e consignações. São tributos diferentes e o tributo federal não pode ficar submetido ao estadual: são de natureza, sistema e finalidade diferentes. Cada um tem a sua sistemática e a sua função regulatória.

Não pode o *quantum* do impôsto de consumo ser objeto de incidência do impôsto estadual. Figurando em parcela separada, por determinação da lei, o *quantum* do impôsto de consumo recolhido constitui, por si, *uma categoria jurídica*, estranha ao fato gerador do impôsto estadual.

28. Em conclusão: A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a meu ver, em face da nova legislação, aplica-se agora *a fortiori*. Não ficou alterada, mas, antes, robustecida por mais ampla cobertura legal.

É meu parecer, s.m.j.

São Paulo, 28 de abril de 1959. — *Rui Barbosa Nogueira*, Professor de Ciência das Finanças na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.