

IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — IMPÔSTO DE CONSUMO

— *O imposto de consumo integra o preço da mercadoria para o efeito de incidência do imposto de vendas e consignações.*

PARECER

I

1. A Cia. Agrícola e Industrial Cícero Prado impetrou, ao MM. Juiz da 2.^a Vara dos Feitos da Fazenda Estadual de São Paulo, mandado de segurança contra o Sr. Diretor do Departamento da Receita da Secretaria da Fazenda, do mesmo Estado, a fim de que fôsse excluído o imposto federal de consumo da quantia que serve de base ao cálculo do imposto de vendas e consignações, devido pela primeira venda dos produtos de sua fabricação.

2. A fls. 13-15, a autoridade apontada como coatora prestou informações e a sentença de fls. 24-26 concedeu a ordem.

3. Mas a 4.^a Câmara Civil do Tribunal de Justiça de São Paulo reformou a decisão de 1.^a instância para cassar a segurança.

4. Foi interposto recurso ordinário (fls. 44), regularmente processado.

II

5. A fundamentação do aresto impugnado está assim concebida:

"O fato gerador do imposto de consumo é a fabricação do produto ou o seu aparelhamento para circulação; enquanto o do de vendas e consignações é a transmissão da mercadoria do fabricante ao primeiro comprador. São fenômenos econômicos diversos, relativos a fases diferentes do ciclo da mercadoria, o que faz suscitar êsses tipos distintos de impostos. O de consumo se prende à produção, ao início da circulação. O fato gerador é a deslocação da matéria, na criação de utilidade, que se

destina ao consumo. Tributa-se a mercadoria, na saída do estabelecimento produtor ou da alfândega, para ser posta em consumo. Não interessa o ato jurídico pelo qual o artigo manufaturado vai aos intermediários e consumidores. O imposto se torna devido antes do negócio de cessão do bem a terceiros.

A responsabilidade do contribuinte se origina da produção e o seu pagamento precede à saída da mercadoria da fábrica ou entrega à circulação. Já o de vendas e consignações só se torna devido com a transferência do bem, isto é, com o negócio jurídico de caráter comercial, tantas quantas forem as operações mercantis. Pressupõe venda ou consignação à venda. Para qualificação jurídica da natureza dos tributos não interessa a sua repercussão, mas o fato gerador e os sujeitos da relação jurídica fiscal. Não se confundem repercussão e incidência de imposto. Se êle incide sobre o fabricante, êste é o sujeito passivo da relação tributária, e a circunstância do poder fazer repercutir a sua responsabilidade legal, pelo pagamento, em outrem, mesmo prevista pelo legislador, o qual lhe faculta transferir tais encargos, não altera a situação jurídica.

Por conseguinte, a discriminação, na nota fiscal dos fabricantes, de vendas das mercadorias ao primeiro comprador, entre o valor desta e a importância do imposto de consumo, determinada, em lei, na verdade, por motivos de boa fiscalização do seu pagamento, tanto que só prevista nos efetuados por verba, não constitui obstáculo, jurídico, para calcular-se, nos termos legais, dos textos federal e estadual, o imposto de vendas

e consignações sobre o total dessa nota fiscal, uma vez na ocasião da venda, o *quantum* do imposto de consumo se incorpora no preço da mercadoria”.

III

6. A questão não é nova e já tem sido objeto de várias decisões do Pretório Excelso. Mas a relevância da tese e sua profunda repercussão na vida financeira dos Estados da federação aconselha um reexame atento da controvérsia.

7. O texto constitucional dá à União competência para tributar o “consumo das mercadorias” (art. 15, II) e, aos Estados, autoriza a decretação de impostos sobre “vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais” (art. 19, IV).

8. Assim, na partilha tributária, êses impostos surgem com denominações próprias e inconfundíveis, pertencentes a entidades diversas. Cada poder tributário tem, portanto, a faculdade de elaborar normas próprias sobre a incidência e a arrecadação do imposto que lhe toca, atendendo às peculiaridades da taxação.

9. É descabida, por êsse motivo, a invocação que os contribuintes vêm fazendo do art. 99 da Consolidação das Leis do Imposto de Consumo (Decreto n.º 26.149, de 5-1-49), já revogado, aliás, para se eximirem do pagamento do imposto de vendas e consignações, com inclusão, no preço da venda, do imposto de consumo.

10. De fato, a regra do direito federal visa exclusivamente a cobrança do imposto federal de consumo; não pode ter influência na aplicação da norma de direito estadual, concernente à arrecadação do imposto estadual de vendas e consignações.

11. Insolúveis seriam os conflitos e irreparáveis os danos ao erário de cada entidade tributante se lhes fôsse dado interferir, mediante atos legislativos, no processo da tributação alheia, em se tratando de campo específico e privativo. Não só a União poderia criar

obstáculos aos Estados, como êstes àquela, de molde a tornar inócua, ou levar à subversão as regras da partilha tributária inscrita da Constituição.

12. Tito Resende, perito na matéria, explica, em parecer, a razão do dispositivo regulamentar federal (art. 99 da Consolidação das Leis do Consumo): “concerne apenas ao imposto de consumo, quando *ad valorem* ou seja o chamado *impôsto por guia*”, diz o aludido publicista; “os demais produtos não pagam êsse imposto *ad valorem*, por guia”, prossegue o mesmo especialista, “e sim imposto por unidade, pêso, volume, etc., ou mesmo por “preço tabelado”, mas mediante *selagem directa*. Aliás, nem mesmo a todos os produtos *sujeitos ao regime chamado do ad valorem*, é aplicável aquêle art. 99 e, sim, somente aos nacionais; os estrangeiros não estão sujeitos à norma (Memorial da Fazenda Pública de São Paulo, pág. 65).

13. Como se vê, o art. 99 da citada Consolidação, a que se apegam os contribuintes, tem um objetivo estrito, de facilitar a arrecadação do tributo federal. Não pode ter a virtude de influir na conceituação do próprio imposto de consignações e de excluir, a sua parcela, da incidência do imposto estadual de vendas e consignações.

14. Em verdade, o imposto de consumo, segundo Aliomar Baleeiro, “... tem por fato gerador não o negócio jurídico da venda, mas o fato econômico de ser a mercadoria posta no comércio, consumo ou uso, ainda que gratuitamente, *pela saída da fábrica ou da alfândega*” (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, pág. 549).

15. Rubens Gomes de Sousa também ensina que “O imposto de consumo é devido *por ocasião da saída da mercadoria tributada, do estabelecimento produtor ou da Alfândega*, qualquer que seja o título a que se faça a saída, e seja ela onerosa ou gratuita, isto é, quer se trate de venda ou de doação, troca, devolução, etc.” (*Compêndio de Legislação Tributária*, pág. 313).

Não se confunde, o impôsto de consumo, com o de vendas e consignações porque êste último só é devido quando haja venda mercantil ou operação comercial do produto.

16. Confrontando os dois tributos Rui de Sousa (*Memorial da Fazenda Pública de Minas Gerais*, pág. 21), faz a sua distinção em têrmos claros e inequívocos:

“Como se vê, os dois impostos são irmãos, tendo como causa a despesa individual, sendo ambos indiretos e, por via da traslação, vindo ambos repercutir, afinal, sobre o consumidor. O fato econômico, que lhes serve de ponto incidente, não é comum, porém, o que faz originar o aparecimento de fatos geradores bem diversos e nítidos; o Impôsto de Consumo, sendo, antes, tributo sobre a produção, ou melhor, sobre o produto; o de Vendas, constituindo gravame sobre o negócio jurídico da venda ou da consignação da mercância. O de Consumo, cobrado *a priori*, antes do produto deixar a fábrica e independentemente de qualquer negócio com êle; o de Vendas, *a posteriori*, quando o produto sair da fábrica e fôr objeto de um negócio jurídico de compra-e-venda. O de Consumo, carregando só uma vez; o de Vendas, em tantas operações quantas se realizarem com a mercância”.

17. O impôsto de consumo recai, em verdade, sobre o produto e, por isto mesmo, é incluído, por autores estrangeiros, entre os chamados “impostos de fabricação”. Êle integra o custo do produto e, portanto, o seu preço.

18. O verdadeiro contribuinte do impôsto de consumo, quem está obrigado a pagá-lo, quando faz sair da fábrica, o produto, é o produtor. E, sendo o devedor real do impôsto, êle o inclui no custo da mercadoria, no seu preço de venda.

19. Como adverte Antão de Moraes (*Memorial da Fazenda Pública de São Paulo*, pág. 29):

“Não pago o impôsto (de consumo), quem fica sujeito à execução fiscal é

o fabricante ou produtor e não o primeiro consumidor: logo, devedor do impôsto é aquêle e não êste”.

20. No mesmo sentido são invocadas as lições de Tesoro (*Direito Tributário* n.º 33, nota a, pág. 97; Hensel (*Direito tributário*, 11, pág. 82) e Tangorra (*Trattato di Scienze della Finanza*, § 760, pág. 836).

21. Excluir-se, portanto, da incidência do impôsto estadual de vendas e consignações a parcela relativa ao impôsto federal de consumo, que o produtor paga e inclui no custo e no preço do produto, só porque um dispositivo de ordem prática, inscrito entre as regras consolidadas para a arrecadação dêste último, mandava escriturá-la, destacadamente, é subtrair, indevidamente, uma cota legitimamente tributável do cômputo da taxaço estadual.

22. Com a exclusão de parcela do impôsto federal, de consumo, que se incorpora, de fato, ao preço da mercadoria, a incidência do tributo estadual em causa poderia ficar irremediavelmente sacrificada, com o aumento desmesurado da taxaço federal.

23. E tal exclusão não beneficia o consumidor porque, em verdade, na formação do preço da mercadoria, para o efeito de venda, pelo seu fabricante, ou importador, já foi computada a parcela do tributo federal.

24. Assim, é o contribuinte do impôsto de vendas e consignações e não o consumidor do produto quem se locupleta com a não incidência, ora em discussão.

25. Com acêrto decidiu o Pretório Excelso, quando em 1.ª Turma, sendo Relator o Sr. Ministro Ari Franco, em 20-12-56, no recurso extraordinário n.º 31.717, que “O impôsto de vendas e consignações incide sobre o preço total da mercadoria nêle incluído o impôsto de consumo” (*Revista do Direito Administrativo*, vol. 51, pág. 81).

26. Não há por que abandonar êsse julgado com prejuízo incommensurável

para o fisco estadual e nenhum benefício, quer para o fisco federal, quer para o consumidor, mas somente para o vendedor do produto sujeito ao imposto de vendas e consignações.

27. Opino, pois, pelo desprovemento do recurso.

Distrito Federal, 18 de maio de 1959,
— *Carlos Medeiros Silva*, Procurador-Geral da República.