O IMPÔSTO SÔBRE CONSUMO E A POSIÇÃO DO CONTRIBUINTE LEGAL EM FACE DA ISENÇÃO FISCAL DE CONSUMIDORES

WALTER T. ALVARES
Advogado em Belo Horizonte

SUMÁRIO: *Delimitação da pesquisa. Orientação da DRI. Aspecto negativo contra a fazenda. O impôsto sôbre produção e suas conseqüências. Fato gerador do impôsto sôbre consumo de mercadorias. O contribuinte legal na sistemática do tributo. O direito de reembôlso. A incidência e o RIC. Decisão oferecida pelo STF. O critério da última instância fazendária.*

I

1. O objeto da presente pesquisa é o de fixar a posição dos contribuintes legais e dos titulares da isenção de impôsto sôbre o consumo de mercadorias, tendo em vista o novo Regulamento de Impôsto de Consumo (RIC) e a sua interpretação oferecida pelos órgãos administrativos fiscais.

Para êsse fim, a pesquisa naturalmente além de considerar a contribuição doutrinária deu particular importância às próprias decisões fiscais, além de penetrar no exame dos artigos do RIC e trazer o depoimento dos tribunais.

Sabe-se que esta matéria afeta a economia de grandes emprêsas e que centenas de milhões de cruzeiros teriam de ser recolhidos pelas mesmas, na hipótese de prevalecer a interpretação fiscal atual.

2. O tema central da pesquisa resume-se no seguinte: o antigo regulamento trazia nos arts. 2.º e 99 a regra de que o valor do impôsto de consumo era incorporado ao preço e pago pelo consumidor. Assim, se o consumidor gozava de isenção de impôsto de consumo, o fisco, pacìficamente, reconhecia ao contribuinte legal a desoneração da obrigação fiscal.

Com o novo RIC, aquêles dispositivos foram omitidos, e as autoridades fiscais pretendem que o impôsto é, realmente, um impôsto

sôbre a produção, sôbre a fabricação, alcançando o produtor, que, como contribuinte legal, é o único que sofre a carga fiscal. Assim, ao fisco não interessa conhecer o *status* do consumidor, e muito menos saber se o fabricante vai ou não utilizar os fenômenos econômicos da translação ou repercussão.

3. As decisões fiscais no momento seguem esta formulação da Diretoria de Rendas Internas: — a isenção do impôsto de consumo sôbre produtos adquiridos pelas emprêsas que gozam de isenção sòmente ocorre no caso em que as mesmas exercitam o papel de contribuintes legais.

Desta forma, emprêsas titulares da isenção de impôsto de consumo, como a Novacap, a Petrobrás, a Chesf, Rêde Ferroviária Federal, a CEMIG, e outras emprêsas de energia elétrica, etc., não gozariam de isenção ao adquirirem mercadorias no país, pois não se constituem, segundo interpretação fiscal, contribuintes legais.

O que importa ao fisco é que a imposição, o novo impôsto sôbre fabricação, realmente alcance o fabricante. Esclarecido, assim, o tema da atual pesquisa, passemos agora a trabalhar o material pertinente.

II

4. A lei de regência anterior ao novo RIC trazia, no seu texto, uma regra trivial e inseparável da natureza do impôsto indireto de consumo, isto é, o valor do impôsto seria acrescido ao preço da mercadoria e cobrado ao primeiro comprador.

A lei atual, o novo RIC, evidentemente, em nada alterou êste conceito normal do impôsto indireto de consumo, e, admitida a interpretação da DRI, teríamos as seguintes conseqüências: *a*) o contribuinte legal ficaria com o ônus do impôsto, indicando-o, separadamente, na nota fiscal; *b*) mas, como o impôsto, segundo essa interpretação, é ônus do contribuinte legal, e como desapareceu a regra dos arts. 2.º e 99 do antigo regulamento, que impunha a translação ao primeiro comprador, daí se segue que os produtores não podem adicionar ao preço o valor do impôsto, pois o mesmo passa a ser um impôsto direto sôbre o contribuinte legal; *c*) daí decorre, com efeito, que todos os compradores podem se recusar a pagar um tributo que está, segundo aquela interpretação, reservado ao contribuinte legal, e, se a lei já não autoriza a sua incorporação ao preço, para cobrança do primeiro comprador, efetivamente êste não verá motivo que o leve a pagar o impôsto, que é ônus do contribuinte legal, do produtor.

5. Então, aplicado êsse critério, inevitàvelmente seriam obtidas as seguintes conclusões: *a*) o impôsto indireto de consumo sôbre mercadoria passaria a impôsto direto sôbre o produtor de mercadoria, assim descaracterizando por completo o impôsto sôbre consumo de mercadorias fixado na Constituição de 1946; *b*) os consumidores que sempre pagaram o impôsto indireto de consumo ficariam perfeita-

mente protegidos para repelir a imposição, sob a alegação, com fundamento naquela interpretação, de que o ônus do tributo é do contribuinte legal; *c*) então, com estas características ficaria subvertido todo o conceito de impôsto de consumo sôbre mercadoria, desatendida a Constituição e levaria o produtor a assumir a carga do impôsto, que êle tentaria absorver na elevação do custo da mercadoria faturada.

6. E desta forma, a interpretação fiscal teria as seguintes conseqüências:

a) transformaria o impôsto indireto de consumo em impôsto direto sôbre a renda do produtor;

b) ou transformaria o impôsto de consumo sôbre mercadoria em impôsto direto sôbre produção;

c) assim flagrantemente violando a Constituição;

d) ou criando uma nova tributação sôbre a produção e forçando a obediência ao art. 15, § 2.º, da Constituição que impõe a forma de impôsto único e rateio da arrecadação do impôsto com Estados e Municípios;

e) ao mesmo tempo que, forçando o contribuinte legal a arcar com o ônus do impôsto, levará êste a elevar o custo da mercadoria em detrimento da circulação de mercadorias e da economia nacional, agravando a inflação com o aumento do custo das mercadorias.

III

7. Efetivamente compete à União decretar impostos sôbre o *consumo* de mercadorias ou sôbre a *produção*, podendo, por conseguinte, a Lei n.º 3.520 dispor que, o impôsto que estabelece a regência, seja, com efeito, um impôsto sôbre a produção, alcançando o produtor e indiferente ao consumo a cargo de um eventual consumidor, pela interpretação do fisco, e assim, como o contribuinte legal é o produtor e como a figura do consumidor é afastada da nova lei, dúvida não há de que o novo impôsto, apesar do mesmo *nomen juris* do impôsto de consumo, na realidade é um impôsto sôbre a produção.

8. Êste é, inequìvocamente, o entendimento administrativo fiscal a respeito, como se depreende de várias decisões publicadas em que, considerando que o contribuinte legal é o produtor, nega, sistemàticamente, isenção de consumidores. O fisco não nega aos titulares da isenção os favores que lhe são conhecidos, sòmente objeta que, sendo o contribuinte legal o produtor, efetivamente a isenção do consumidor não altera a relação fiscal entre o fisco e o contribuinte legal. Assim, dúvida não pode haver, que, segundo o entendimento do fisco, estamos, òbviamente, diante do impôsto de fabricação, do impôsto sôbre produção.

A análise do comportamento administrativo fiscal não deixa dúvida a respeito do completo afastamento do elemento caracterizador *consumo*, que decorreria de uma relação fiscal sôbre impôsto de con-

sumo. Realmente. O ponto de vista do fisco é de que sendo contribuinte legal o produtor, sòmente interessa-lhe a relação fisco-consumidor. E, assim, igualmente desaparecia o elemento *consumo*, como caracterizador do impôsto que lhe traz a designação.

Resta saber se o comportamento e orientação fiscais encontram o necessário arrimo legal.

De início, vale a pena considerar-se o *nomen juris* do impôsto. Muitas vêzes pode um impôsto estar utilizando um nome que não se coaduna com suas características e nem completam as exigências do seu fato gerador (Cf. Amilcar de Araujo Falcão, *in Revista de Direito Administrativo*, 54/9).

Verifiquemos, portanto, o que constitui o impôsto de consumo.

A primeira fonte a invocar será, necessàriamente, a Constituição de 1946, que é expressa em que "compete à União decretar impostos sôbre o consumo de mercadorias".

9. A lei de regência, portanto, tem que obedecer, necessàriamente, a estrutura tributária estabelecida na Constituição.

Poderia ocorrer a hipótese de até apresentar nome diverso, porém teria que seguir os critérios informativos do tributo autorizado pela Constituição.

Ora, na espécie, a Constituição autoriza a União a decretar *impôsto sôbre o consumo de mercadorias*, e não pode a lei ordinária cogitar de fato gerador diverso do previsto na Constituição federal, para cada impôsto (*Revista Forense*, 180-249).

Pois, justifica o Supremo Tribunal Federal, não é permitido descaracterizar-se impôsto alterando-se-lhe o conteúdo, embora mantido o *nomen juris* (Tito Resende, *Manual do Impôsto de Consumo*, I, 28, *Revista Fiscal*, consumo, Decreto n.º 460, 1948).

10. A primeira indagação a realizar-se, portanto, é a relativa ao entendimento do que é *consumo de mercadorias*.

Efetivamente logo de início pode-se afastar, imediatamente, a idéia, o conceito, o entendimento de *produção* ou *fabricação*. É despicienda a demonstração de que *consumo de mercadorias* não é *produção de mercadorias*, nem *fabricação de mercadorias*. Como é de clareza axiomática esta diferença, é evidente que se dispensa demonstração.

Por via de conseqüência, a lei de regência do impôsto sôbre consumo não pode transformar-se em lei de regência de impôsto de produção ou impôsto de fabricação. Há uma clara e invencível vedação constitucional.

Assim, a lei do *impôsto sôbre o consumo de mercadorias* tem que, necessàriamente, visar o *consumo de mercadorias* e não a sua produção ou fabricação.

Na seqüência dêste raciocínio, então, surge com veemência e clareza a indicação de que não há *consumo de mercadorias* sem a figura do *consumidor*. É evidente que o *fabricante* de mercadorias, tendo sua vista a atividade industrial ou comercial, não visa ser êle próprio o seu *consumidor*.

O fabricante produz sempre para um eventual consumidor.

11. Então, como é evidente, não poderia existir *consumo* de mercadorias sem a figura do *consumidor*, e, como o *impôsto é sôbre o consumo de mercadorias*, é indiscutível que o impôsto está reservado ao consumidor. Pois não teria o menor sentido, que havendo um *impôsto sôbre o consumo de mercadorias* dela ficasse resguardado o consumidor, passando o fabricante a ter o ônus pelo consumo de mercadorias realizado por terceiros.

Aliás, a própria União é que sustenta que sendo o impôsto de consumo um impôsto indireto, não recai sôbre o produtor e sim sôbre o consumidor (*Diário da Justiça*, apenso, pág. 2.159, de 8-6-59).

Ocorre-nos, logo, a argumentação de que a lei reserva ao fabricante a incômoda posição de contribuinte legal, e que a nova Lei n.º 3.520 retira a disposição da legislação anterior a respeito da incorporação do valor do impôsto ao produto e cobrada ao consumidor (arts. 2.º e 99).

Essa observação não oferece implicação jurídica de monta, pois, como nos dá notícia Tito Resende, ao comentar a consolidação das leis do impôsto de consumo, de 1949, "as leis anteriores do impôsto de consumo não consignam esta *obrigação* de descarregar sempre, efetivamente, o impôsto sôbre o consumidor" (*Manual*, I, 29).

O mesmo Tito Resende expõe que a "noção já existia, implícita, no fato que aludimos mais atrás, de ser o impôsto de consumo o típico impôsto indireto", e, cita ainda, nesse sentido, decisão do Ministro da Fazenda, de n.º 829, na *Revista Fiscal*, 1939.

IV

12. Por uma questão de método e depois da famosa contribuição de Jèze sôbre o fato gerador de tributo, não se pode conhecer da natureza jurídica de um tributo sem fixar-se o fato gerador que lhe é específico, pois o "fato gerador de tributo é a realização de tôdas essas condições da tributação" (*Revista Forense*, 104/41).

Ora, os autores são unânimes e bem os resume a lição do Prof. Rubens Gomes de Sousa: "O fato gerador do impôsto de consumo é a entrada da mercadoria em circulação" (*Compêndio de Legislação Tributária*, pág. 176). E ainda ensina: "Sob o ponto de vista jurídico, de acôrdo com a definição legal, chama-se impôsto de consumo o tributo federal (Constituição, art. 15, n.º II), que incide sôbre a circulação das mercadorias nacionais e estrangeiras, no *momento em que tais mercadorias são dadas ao consumo*" (ob. cit., pág. 175). E contribui a pesquisa de Oto Gil: "O impôsto de consumo — por sua própria natureza — é impôsto indireto, que o importador ou fabricante recolhe à repartição fiscal *pelo* verdadeiro contribuinte, que é o consumidor do produto (Tito Resende, *O Impôsto de Consumo*, 28-29; Veiga Filho, *Ciência das Finanças*, 3.ª ed., págs. 113 e 154-55; Dídimo da Veiga,

Ciência das Finanças, pág. 194, *Repercussão do impôsto*, pág. 184; Amaro Cavalcanti, *Elementos de Finanças*, págs. 188-189 e 213; *Parecer in* "Revista dos Tribunais", 285-27).

13. Temos, assim, elementos para conhecer com segurança a natureza jurídica do impôsto de consumo, que reside, substancialmente, no seu fato gerador.

Por conseguinte, o impôsto de consumo é o tributo que alcança a mercadoria entregue à circulação, ao consumo, sendo tìpicamente um impôsto indireto.

Donde se extrair a primeira conclusão: — não é um tributo sôbre a produção.

Se não é um impôsto sôbre a produção, efetivamente não pode recair sôbre o produtor; primeiro, porque não onera a produção, mas o consumo, a circulação da mercadoria; segundo, porque é um impôsto indireto, logo, não pode incidir sôbre o produtor, porém sôbre o consumidor.

Caso contrário, isto é, se recaisse sôbre a produção e sôbre o produtor, então, deixaria de ser impôsto sôbre o consumo, como expressamente o designa a Constituição federal.

14. Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal já tem definido que o impôsto de produção atinge, diretamente, o conjunto de operações industriais tendentes a transformar e aperfeiçoar, econômicamente, mercê de exploração agrícola, um determinado produto rural, como expõe o Professor Rubens Gomes de Sousa (*Estudos de Direito Tributário*, página 105), que ainda prossegue na sua magnífica lição: "Efetivamente o fato gerador é diverso no impôsto de produção e no impôsto de consumo, sendo que no primeiro é o fato econômico que consiste em confeccionar ou fabricar, com fins de lucro, bens destinados ao consumo, e no segundo é o fato econômico ulterior, de colocar em circulação aquêles mesmos bens destinados ao consumo; a circunstância do impôsto de consumo ser cobrado do produtor não altera a definição, porquanto êste tende assentar, necessàriamente, sôbre os elementos econômicos do tributo, e a figura do produtor como contribuinte legal é, como já vimos e o próprio nome indica, um elemento jurídico" (*Estudos do Direito Tributário*, págs. 105-106).

Assim, a lei em vigor é, certamente, uma lei de regência do impôsto sôbre o consumo, e a interpretação do fisco, como se verifica, baseia-se num entendimento parcial sôbre o contribuinte legal.

Examinemos, portanto, o contribuinte legal do impôsto sôbre consumo dentro da noção própria dêste tributo.

V

15. É matéria pacífica que o impôsto sôbre consumo de mercadorias, como o designa a Constituição federal, é:

a) um impôsto indireto;

b) que visa ao fato da circulação das mercadorias.

Assim, necessàriamente, a sua incidência não pode ser realizada sôbre o produtor, chamado contribuinte legal, porque se assim o fôsse, estaríamos em face a um impôsto direto, e ao mesmo tempo gravaria a produção, e não a circulação.

Deve-se, aqui, resumir, com tôda clareza, o problema da *translação* e *incidência*.

Como lembra Moacir Araujo Pereira, "o objeto do tributo é sempre um fato econômico", pois "o fato econômico é, no direito tributário, a base da imposição" (*Questões Fiscais*, pág. 434).

Ora, o impôsto de consumo sôbre mercadorias visa, como já se demonstrou, ao fato da circulação, ao momento em que as mercadorias são dadas ao consumo, por isto é que é tìpicamente um impôsto indireto, pois procura atingir, normalmente, o consumidor.

16. Por êste motivo é que, em se tratando de impôsto de consumo, funcionam com rigor notável os fenômenos de translação e incidência.

Vejamos a exposição de Nitti, como clássico em matéria de finanças: "A *translação* dos impostos é o processo por meio do qual o indivíduo gravado tende a transferir o encargo do tributo para outros". E agora o conceito também pacífico da incidência oferecida pelo mesmo Nitti: "Chama-se *incidência* a direção efetiva do impôsto: quando um indivíduo não pode transmiti-lo a outros o tributo por êle pago em realidade, é então *incidido* pelo impôsto. Há, pois, incidência, quando já não é possível nova repercussão" (*Princípios da Ciência das Finanças*, I, 371).

Vamos aplicar o ensinamento de Nitti ao impôsto de consumo. Neste tributo a sua queda *de jure* realiza-se sôbre o fabricante, que, pelo fenômeno da translação, transfere a carga ao consumidor.

O próprio Nitti oferece exemplo que se aplica sem discrepância à nossa espécie: "O produtor de petróleo foi gravado de um direito: há, portanto, fenômeno da *repercussão*. Por sua vez, transfere a outros o encargo daquele direito: há a *translação*. O *consumidor*, na realidade gravado pelo impôsto, é quem paga o direito: há incidência" (loc. cit.).

Não é possível maior clareza: o impôsto de consumo sôbre mercadorias *incide sôbre* o consumidor. E por quê? Porque é impôsto indireto e porque grava o consumo da mercadoria, o fato da entrega da mercadoria ao consumo. *Quando consumida*, diz o Supremo Tribunal Federal.

17. Então, em face desta configuração do problema, qual a posição exata do produtor, de contribuinte legal?

Representa, sòmente, o responsável pelo pagamento do impôsto por uma questão de conveniência fiscal, pois será sempre mais fácil fiscalizar poucos contribuintes do que a massa incontável dos consumidores.

A própria lei dispõe no art. 3.º do RIC que o impôsto será *pago* pelos contribuintes referidos no regulamento. A lei anterior daria

margem, talvez, a maiores dúvidas, quando dizia, no art. 2.º, que "o impôsto é devido pelos contribuintes definidos nesta lei".

Não é outra a lição de Giannini, quando expõe: *L'espresione "responsabile d'imposta" mi é parsa la più spontanea per indicare una persona a cui la legge impone l'obbligo di soddisfare un tributo che colpisce un'altra persona* (*Il rapporto giuridico d'imposta*, pág. 135, Milano, 1937). Pois, continua: *La responsabilità d'imposta ha ad oggetto, fondamentalmente, il pagamento del tributo*, de vez que *il responsabile d'imposta é ach'egli difronte all'ente pubblico, un debitore puro e semplice* (ob. cit., pág. 139).

18. Como se verifica, o impôsto não é mais *devido* pelo contribuinte legal, no caso o produtor, pois é *pago* por êle, por conta do consumidor. Recolhe o fabricante o impôsto pelo consumidor, como expõe Oto Gil, na citação transcrita no item n.º 12.

E em acórdão do Tribunal Federal de Recursos, lê-se em voto do Ministro Aguiar Dias, uma doutrina também correta, porém ainda mais avançada, quando diz: "O impôsto de consumo é pago pelo fabricante, mas o fabricante não age sequer como agente arrecadador; funciona apenas como adiantador de impostos" (*Diário da Justiça*, Apenso, 240, pág. 3.518, de 20 de outubro de 1959). E neste mesmo Tribunal, pelo voto do ministro Sampaio Costa, ensinava-se: "Os contribuintes declarados em lei, os *de jure*, apenas adiantam quantias para se pagarem na venda dos produtos, por efeito de translação do impôsto" (*Diário da Justiça*, Apenso, 129, pág. 1.844, de 10-6-59).

19. Justamente por êste motivo é que a lei de regência, que motiva tanta discussão, manteve o critério anterior de fazer constar em separado, na nota fiscal, o valor do impôsto. Por quê? Responde Oto Gil: "O que daí se colhe, a meu ver, é que, fazendo constar da nota fiscal, em parcela separada, o impôsto de consumo, o fisco quer é fiscalizar o *quantum* de impostos que o fabricante como cobrador dêste impôsto, deverá recolher antecipadamente (selagem por estampilhas) ou não (impôsto por guias) mas sempre pelo contribuinte-consumidor, eis que, como se sabe, o consumidor é o verdadeiro contribuinte do impôsto de consumo" (loc. cit.). Ou ainda, no mesmo parecer: "A indicação do impôsto de consumo, na nota fiscal, servirá para contrôle fiscal. E, ainda, para indicar ao comprador do produto — como bem salientou o Ministro Cândido Mota, em acórdão no recurso em mandado de segurança n.º 4.601 — que o fabricante dêle arrecadará o impôsto de consumo, para o recolher à repartição federal, tal como faculta a lei, na sua redação atual" (loc. cit.). No mesmo sentido a valiosa doutrina do Prof. Rubens Gomes de Sousa: "Por definição, portanto, os impostos de consumo são arrecadados por um contribuinte, expressamente designado pela lei, que funcionará como agente arrecadador, e em seguida recupera o impôsto do comprador, e êste por sua vez, do comprador seguinte e assim sucessivamente, até o *contribuinte final, em regra o consumidor*. Êste é o mecanismo dos impostos indiretos" (*Estudos de Direito Tributário*, pág. 60, Ed. Saraiva).

VI

20. Por sua vez o Prof. Rui Barbosa Nogueira oferece a magnífica exegese aqui transcrita, sôbre a posição do contribuinte legal, do consumidor e do fenômeno da translação e repercussão.

Pela doutrina que expõe, e certamente de modo irrefutável, a nova lei mais do que nunca atribui ao consumidor a carga do impôsto de consumo, ao criar para o contribuinte legal *o direito ao reembôlso*, colocado à parte do preço, como uma categoria jurídica.

Expõe o Prof. Nogueira: "São unânimes os autores do Direito Tributário em declarar que o fenômeno da repercussão ou translação da carga tributária, em princípio, não é fenômeno jurídico, mas econômico. Fica, em geral, debaixo da permissão do mercado ou da livre concorrência computam ou não, "no preço" o *quantum* do impôsto. Mas de simples repercussão pode ser transmudado em direito de regresso, se o legislador 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 dispôs*, expressamente, em todos os dispositivos citados, inclusive no modêlo oficial da nota fiscal, *que o "quantum" do impôsto deverá ficar em "parcela separada". Separada, por quê? 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). *No sistema atual, a lei veio exigir a colocação em parcela separada, sob pena de multa ou perda de crédito, porque, perante o novo sistema, ainda mais amplo e formalizado ficou o direito de reembôlso.* Agora não surge apenas o fabricante, se indenizando do impôsto quando venda a terceiros, porém, ainda tôdas as 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 a parte do preço passou a constituir uma categoria jurídica e resolvida pela lei federal brasileira.* 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"*. É, exatamente, o caso brasileiro do impôsto de consumo. *É preciso que seja explicitado o "quantum"* para que constitua, essa separação, uma categoria a 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, 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 (*Revista dos Tribunais*, 285/54-55). (Os grifos são nossos).

21. Neste particular o art. 148 do RIC não deixa a menor dúvida sôbre êste direito de reembôlso do contribuinte legal, de sorte que as normas do novo RIC não só substituem os arts. 2.º e 99 do antigo regulamento, como dão ao fenômeno da repercussão um fundamento iniludìvelmente jurídico.

Com relação aos artigos 2.º e 99 do antigo regulamento escrevia Gilberto de Ulhôa Canto: "Há um caso, pelo menos, em que a repercussão é fenômeno jurídico: o do impôsto de consumo, cuja legislação determina que o fabricante pague o impôsto *ad valorem*, indicando-o em parcela separada da nota fiscal, transferindo o ônus ao primeiro comprador. Só depois da primeira venda êsse impôsto se incorpora ao preço da mercadoria. Na hipótese, o fenômeno da repercussão é de índole jurídica, não apenas financeiro e econômico" (*Revista de Direito Administrativo*, 52/40).

22. Ora, se era êste o procedimento com o antigo regulamento, agora, então, com o novo RIC e o direito de reembôlso, a repercussão como fenômeno de índole jurídica é manifesta, e isto expressamente reconhece a própria DRI quando na circular 62, de 4 de junho de 1959 (*D. O.* de 5-6-59), dispõe no ítem III sôbre como utilizarem-se os fabricantes do *crédito do impôsto de consumo pago sôbre as matérias-primas e outros artigos adquiridos.*

Não se discutirá, pois, que o contribuinte legal não tenha a função de um adiantador de impostos, tanto assim que se credita, para fins de reembôlso. E isto é fenômeno atualmente com cobertura jurídica.

Assim, pelo antigo regulamento não se podia negar, em face dos arts. 2.º e 99, que a translação pelo produtor, com incidência sôbre o consumidor, tinha inegável caráter jurídico e não sòmente econômico.

Agora, com o novo RIC, em face dos arts. 3.º, 82, 137 e 148, dúvida não resta que permanece o mesmo caráter jurídico desta repercussão, translação e incidência, e ainda é firmemente delineado o direito ao reembôlso, a favor do contribuinte legal, reconhecendo o fisco *crédito de impôsto de consumo pago* (Circular 62).

Assim, o fabricante paga pelo consumidor, daí o insopitável desejo de citar-se De Vitti de Marco na sua famosa passagem, onde reconhece o consumidor também como contribuinte *de jure*: "O fabricante de açúcar paga por sua conta sòmente o impôsto direto do qual é contribuinte *de jure*; e antecipa ao fisco o impôsto de fabricação (nosso impôsto de consumo) por conta do consumidor que dêle é o contribuinte *de jure*" (*Principii di economia finanziaria*, pág. 82, 3.ª ed.).

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

VII

23. A lei é de clareza solar que o impôsto não incide sôbre os produtores.

O impôsto *incide* sôbre os produtos e será *pago* pelos contribuintes (arts. 1.º e 3.º do RIC).

Assim, a lei traz no seu texto o conceito fiscal, a contribuição doutrinária científica a respeito da incidência.

O impôsto incide, diz a lei. Que significa incidência? Vejamos a lição dos especialistas.

Ensinam Lafarrière e Waline: "*Incidence: elle marque le point de chute de "l'impôt", quand celui-ci "retombe finalement" sur un individu qui ne reussit pas à le transferer sur un autre, qui en est le porteur final. "L'impôt se fixe sur un contribuable qui en subit definitivement la charge*" (*Traité Elementaire de Science des Finances*, 261 — Paris, 1952).

E com sua peculiar clareza, De Plácido e Silva: "A incidência se entende como a direção ou *caída efetiva do impôsto sôbre a pessoa que o deve pagar*, ou contribuir com o encargo que lhe é atribuído. É o pêso efetivo do impôsto sôbre a pessoa que, realmente, cumpre a contribuição" (*Noções de Finanças e Direito Fiscal*, pág. 192, 3.ª edição).

Temos, portanto, que a *incidência* ocorre sôbre a *pessoa*, que *deve* o impôsto, que será *pago* pelo responsável pelo tributo perante o fisco.

No caso da lei brasileira essa formulação é, inequívoca, e consta do próprio texto da lei, pois diz-se que o impôsto incide sôbre a mercadoria (e naturalmente só pode ser efetivamente devido pelo consumidor) e pago pelo fabricante.

24. Verifiquemos, agora, as conseqüências jurídicas desta clara colocação do problema pela própria lei (arts. 1.º e 3.º do RIC).

Ora, se o impôsto não incide sôbre o produtor, e se a mercadoria é adquirida pelo consumidor, é evidente que a incidência, com fundamento legal, realiza-se sôbre o mesmo consumidor.

Não se está, assim, em face da gasta argumentação de que a incidência é fenômeno econômico, e, portanto, fora do alcance imediato da lei fiscal. E não se está porque é a própria lei que emprega o conceito de incidência, e indicando claramente onde e como se realiza.

A incidência ocorre sôbre a mercadoria adquirida pelo consumidor, logo, a incidência, não só econômica, porém também jurídica, ocorre sôbre o consumidor.

Então, como a incidência, jurìdicamente estabelecida na lei, verifica-se sôbre o produto adquirido pelo consumidor, é muito claro que o impôsto não é carga do produtor, que a DRI denomina como contribuinte legal.

Êste produtor, nos têrmos da própria lei, sòmente *paga* o impôsto, que *incide* sôbre a unidade jurídico-fiscal *mercadoria-consumidor*.

Com efeito não haverá incidência sôbre a mercadoria sem a existência do consumidor, pois sem êste o produto não sai da fábrica, logo, não ocorre a formação do fato gerador de tributo.

Assim, o fato gerador do impôsto de consumo depende, essencialmente, do consumidor. Sem êste não sai o produto, e sem a saída, não há a incidência. Logo, a incidência alcança, inevitàvelmente, uma unidade jurídico-fiscal *mercadoria-consumidor*.

25. E por que esta unidade deve, necessàriamente, trazer o elemento consumidor? Primeiro, porque sem o consumidor não há a incidência sôbre a mercadoria; segundo, porque o impôsto jamais incidiria sôbre uma mercadoria em si, de vez que a mercadoria não tem meios de satisfazer a carga fiscal. Esta carga alcança sempre uma pessoa, um contribuinte. *A vrai dire tout impôt est sur les personnes, en ce sens que c'est toujours à une personne, physique ou morale, qui l'Etat en réclamera* (Laferrière *et* Waline, op. cit., 256). Não se discute o problema de impostos reais ou objetivos e pessoais ou subjetivos. Ora, como o consumidor é que adquire a mercadoria, à qual está presente o impôsto sôbre seu consumo, então, evidentemente, êste consumidor é o único devedor do mesmo impôsto. O impôsto é sua carga, não só econômicamente, como jurìdicamente, em face do que dispõe a própria lei, como se expôs.

Para se tirar a prova real desta argumentação basta verificar-se a posição do chamado contribuinte legal em face do mesmo impôsto.

26. A lei diz que o impôsto será *pago* por êle, mas isto não significa que seja devido por êle, como já se expôs.

Além disto, se o impôsto fôsse devido (e não simplesmente pago) pelo produtor, a simples saída do produto tornaria líquido o crédito fiscal. Era ônus do produtor. Mas, como a lei deseja que o ônus seja do consumidor, no que está rigorosamente certa, em se tratando de impôsto sôbre consumo de mercadorias, a própria lei estabelece que, se o produto fôr devolvido, o fabricante creditar-se-á pelo valor do impôsto incidente sôbre o produto devolvido (art. 137, § 1.º).

A própria DRI, a respeito do art. 137, § 1.º, do RIC, oferece a seguinte e única possível interpretação: "e se houver prova de sua devolução, hipótese em que o industrial anotará, na coluna própria do livro modêlo 20, a devolução feita *e se creditará do impôsto correspondente* indicado na nota fiscal" (Processo 231.667-59, no *Diário Oficial*, 1.ª Seção, pág. 23.629, de 9 de novembro de 1959).

Que quer isto dizer?

Que ao sair o produto, o fabricante sòmente adiantou o valor do impôsto, de vez que, não pago o mesmo pelo consumidor, em virtude da devolução do produto, determina a lei que o valor do adiantamento seja creditado ao fabricante para posterior venda, quando poderá recolhê-lo de consumidor futuro.

27. É assim inequívoco que o impôsto não é devido pelo fabricante, porém pelo consumidor, que adquiriu um produto sôbre o qual incide o impôsto.

Daí, então, decorre, necessàriamente, que se o consumidor tem isenção de impôsto de consumo sôbre mercadorias, a incidência sôbre a mercadoria não se realiza, pois há um obstáculo fiscal intransponível. Esquematizemos:

a) o impôsto incide sôbre a mercadoria;

b) que é adquirida pelo consumidor;

c) logo o *consumidor é que deve o impôsto*;

d) que é *pago pelo fabricante ao fisco*;

e) em virtude de recolhê-lo do consumidor;

f) tanto assim que se o consumidor devolve o produto, o fabricante credita-se do impôsto adiantado, não ficando, portanto, com seu ônus;

g) de sorte que, se o consumidor tem isenção do impôsto, não se torna possível a incidência sôbre a mercadoria:

1. porque a incidência sôbre a mercadoria alcança o consumidor, e, se êste é isento do tributo, não há o crédito fiscal, pois a mercadoria em si não paga impôsto;

2. porque sendo a incidência sôbre a mercadoria, o fabricante não deve o mesmo, cabendo-lhe só pagar pelo que vier a adquirir a mercadoria tributada, porém se o consumidor é isento do tributo, nada há que recolher, e por conseguinte nada terá o fabricante que pagar.

28. Outro pormenor que merece ponderação é a isenção do impôsto de consumo sôbre produtos exportados para o estrangeiro, conforme o art. 7.º, *a*, do RIC.

Se o produto sai da fábrica e o ônus do tributo é do fabricante, segundo o fisco, por que a mercadoria exportada goza de isenção? Ùnicamente por êste motivo: — porque não seria possível a incidência sôbre pessoa física ou jurídica no exterior, de vez que o tributo tem caráter territorial.

Não é outra a lição de Carlos Maximiliano, citando Kimball (*The National Government of The U. S. A.*, 448, Cooley, *On Taxation*, I, 84), de que "o impôsto é cobrado dentro da jurisdição do poder que o instituiu", pois, prossegue êle, "o poder de exigir dinheiro dos particulares para as despesas com os serviços públicos está sujeito, em tôda parte, ao que em Economia e Direito se denomina *limitação territorial*. Dentro da jurisdição do Govêrno que lançou o impôsto, deve achar-se a pessoa, a propriedade ou o valor tributado. Os que ali não vivem, nem possuem bens, não gozam de proteção alguma das autoridades federais ou locais, e, portanto, não podem ser compelidas a concorrer para a manutenção das mesmas" (Carlos Maximiliano, *Comentários à Constituição Brasileira*, 1949, I, pág. 273).

Trata-se de matéria pacífica.

Ora, por que a lei isenta os produtos exportados, se, segundo o fisco, o ônus do tributo é do fabricante? Isenta, exatamente, por isto: — o ônus do tributo é do comprador, mas, como por estar êste

no exterior, até lá não vai a imposição fiscal brasileira, então é declarada, abertamente, uma isenção decorrente de um imperativo geográfico e político-nacional. Se o ônus do tributo fôsse do fabricante, todos êstes dispositivos seriam ociosos na lei, o que não se admite.

29. Finalmente, o § 2.º do art. 137 é conclusivo, definitivo e irrespondível, sôbre a posição do consumidor como realmente o contribuinte desejado pela lei, tal como o formula o próprio RIC.

Diz o fisco que o impôsto é ônus do fabricante, pouco interessando saber se o mesmo irá ou não transferi-lo ao consumidor.

Muito bem. Vejamos agora o texto do § 2.º do art. 137, que diz: "Excetuam-se da exigência do novo impôsto os produtos que tenham de voltar à fábrica para consêrto em virtude de defeitos ou garantia de funcionamento dada pelo fabricante (Multa de Cr$ 1.000,00 a Cr$ 2.000,00 aos que infringirem o disposto neste artigo e seus parágrafos, etc.").

Com êstes elementos verifiquemos a implicação jurídica dêste pagamento e sua cominação penal.

Se o produto volta à fábrica para consêrto não deve pagar novo impôsto, mas, se o fabricante cobra novo impôsto, é multado entre Cr$ 1.000,00 a Cr$ 2.000,00.

Pergunta-se: cobrar novo impôsto de quem?

De si próprio? — como contribuinte legal, e, segundo o fisco de quem é a carga do impôsto. Se o fabricante cobra o impôsto de si próprio, não tem o menor sentido a multa. Pois se retira de sua renda duas vêzes o impôsto, e entrega ao fisco, como pode sofrer uma multa?

É, portanto, evidente, que o art. 137 e § 2.º visa ao consumidor, sem sombra de dúvida. Assim, depois de haver êste sofrido a incidência na ocasião da aquisição, e se o produto volta para consêrto, não deve sofrer nova tributação, e, se isto ocorre, o fabricante é multado.

Aí, sim, funciona perfeitamente o parágrafo e a multa, porém, também é irrespondível a afirmação de que o consumidor é quem *deve* o impôsto, de que sòmente o fabricante arrecada. Então, porque o consumidor *deve* o impôsto e já entregou o seu valor ao fabricante, justamente por isto é que o *fabricante é multado se cobrar novo impôsto* do consumidor pelo consêrto realizado em produto que volta à fábrica.

30. Em resumo: se a lei diz que o impôsto incide sôbre a mercadoria, e é pago pelo fabricante, é óbvio que o impôsto não incide sôbre o fabricante, pois a incidência do impôsto, a caída efetiva, o pêso efetivo, segundo a lei, não é do fabricante. A incidência é sôbre a mercadoria, que, adquirida pelo consumidor, a êste adere com o ônus tributário.

O RIC, portanto, estabelece uma incidência sôbre o consumidor com característica e índole de manifesta figura jurídica, e não como simples fenômeno econômico.

31. Uma coisa é certa: pela lei não há incidência sôbre o fabricante. Logo, êste não sofre a carga tributária. Esta, pelo RIC, adere à mercadoria, pois sôbre ela incide, e faz o consumidor ser devedor

de jure do impôsto, sendo o fabricante o contribuinte legal para fins de arrecadação.

E isto foi claramente desejado pela lei, como em tese ensinam Laferrière e Waline: *Il est frequent que là ici impose le "payement" de l'impôt à un individu dont-elle sait parfaitement qu'il pourra le rejeter sur autrui, dont même "il est dans ses prévisions et ses intentions qu'il opère ce rejet". Il faut alors distinguer "le payer de l'impôt", le tax payer, le contribuable légal, celui dont le fisc exige le payement de l'impôt, e le porteur de l'impôt, le tax bearer, individu, qui finalement, en supporte la charges réelle"* (*Traité Élementaire de Science des Finances*, 261, Paris, 1952).

VIII

32. O Supremo Tribunal Federal em mandado de segurança concedido ao impetrante, pelo voto do Ministro Luís Gallotti, colocou a questão de impôsto de consumo, seu conceito e discriminação constitucional, nos devidos têrmos, em face do novo RIC.

A lição do Supremo Tribunal é a seguinte: "Alega-se que a anterior lei do impôsto de consumo *camuflou* um desvio do fato gerador do tributo, pois, por ela, o impôsto é pago pelo fabricante e depois cobrado do consumidor (art. 2.º), quando, na verdade, se trata de impôsto de fabricação, como é denominado na Itália. Ora, a Constituição, no art. 15, n.º II, declara competir à União o impôsto sôbre o *consumo* de mercadorias, e, no mesmo artigo, n.º III, cuida de outro impôsto, único, que incide sôbre a *produção*, comércio, distribuição, *consumo*, importação e exportação de lubrificantes e combustíveis. Distingue-se aí, nìtidamente, entre o impôsto de *consumo* sôbre as mercadorias em geral, previsto no n.º II e que estamos examinando e o impôsto de n.º III, que pode incidir sôbre a produção de lubrificantes e combustíveis, mas nada tem a ver com o problema ora em exame. *Assim, o impôsto de consumo poderá ser impôsto de fabricação, na Itália; no Brasil, não.* E, como pondera Rubens Gomes de Sousa, se a União desfigurasse e transformasse o impôsto sôbre consumo das mercadorias em geral no impôsto de produção, já não poderia a instituí-lo como privativo, mas só em concorrência com os Estados e com as limitações previstas no art. 21 da Constituição. Aliás, se alguma dúvida restasse quanto a ser impossível considerar o nosso impôsto de consumo como um impôsto de fabricacão, bastaria ver, para arrecadá-lo, que o *vigente Decreto n.º* 45.422, reproduzindo o parágrafo único do art. 141 da antiga Consolidação, dispõe: "serão restituídos os valores das estampilhas aplicadas em produtos que, por motivo de incêndio, naufrágio ou qualquer outro acidente devidamente comprovado, *não tiverem sido entregues a consumo*" (parágrafo único do art. 106). Evidentemente, portanto, *que o impôsto de consumo, ao contrário do que pretende a Fazenda recorrida, é mesmo de consumo*

e não pode ser considerado impôsto de produção ou fabricação; não é, nem poderia ser, despesas de produção ou de fabricação. Assim, dou provimento ao recurso, para conceder a segurança" (*Diário da Justiça*, apenso n.º 261, pág. 3.697, de 18 de novembro de 1959). (Os grifos são nossos).

33. O acórdão transcreve longa exposição do Prof. Rubens Gomes de Sousa, onde se demonstra à saciedade que o impôsto onera a mercadoria *quando consumida* e não *quando produzida*, pois a lei não admite que o impôsto de consumo integre o custo de produção, porquanto se tal ocorresse estaria incidindo, jurìdicamente, sôbre a produção e não sôbre o consumo. E sua incidência, sem sombra de dúvida é sôbre o consumidor em virtude do fato da entrega da mercadoria ao consumo. *Quando consumida*, diz o STF.

E, no mesmo acórdão lembra o ministro Mota Filho que no impôsto indireto, como o de consumo, há por definição, dois contribuintes: — o que adianta e o que afinal realmente paga.

34. Esta clara posição do problema muito bem equacionada pelo STF, é também a orientação do segundo Conselho de Contribuintes, no acórdão unânime n.º 35.027, publicado no *Diário Oficial*, IV seção, de 25 de agôsto de 1958, onde o egrégio Conselho orienta que "*em recaindo o impôsto*, exclusivamente, *sôbre o consumidor, a não ser a êste, a ninguém mais interessa a isenção legal* de que se trata, muito menos ao fabricante, porque a imposição não diz respeito".

E ainda: "admitida mesmo a figura de dois contribuintes, o *de jure* e o *de facto*, sòmente êste irá suportar em definitivo o ônus tributário".

Por êsses motivos o Segundo Conselho de Contribuintes reconhecia a isenção de impôsto de consumo da Companhia Hidrelétrica do São Francisco, concessionária de serviço público federal de energia elétrica, pois, continua: "o fabricante apenas cobra o impôsto do consumidor, razão pela qual sòmente a êste e não àquele deve ser deferida a isenção".

35. Exposta assim, a posição da doutrina, da jurisprudência, quer dos tribunais e a administrativa, com referência a impôsto de consumo, vejamos qual a posição do próprio Ministro da Fazenda, que não autoriza em absoluto as conclusões do fisco aqui examinadas.

Com efeito, diz o fisco: "a isenção só aproveita ao contribuinte legal, logo, se o titular da isenção não é o contribuinte legal do impôsto de consumo, não goza da isenção".

Êsse é o resumo de várias decisões publicadas.

Enquanto isto, o Ministro da Fazenda, em decisão publicada no *Diário Oficial*, I Seção, de 22 de outubro de 1959, no processo n.º 149.029-59, processo da própria Diretoria de Rendas Internas, reconhece a isenção de instituições de educação e assistência social quanto ao impôsto de consumo sôbre bens que adquirirem no mercado interno. Ora, *essas instituições não são, evidentemente, contribuintes legais do impôsto de consumo, no entanto, o Ministro da Fazenda reconhece-lhes a isenção.*

O critério, por coerência, deve ser o mesmo para todos os titulares da isenção.

36. Está, portanto, evidente que a isenção do impôsto de consumo, da qual é titular um consumidor, aproveita-lhe necessàriamente, em virtude mesmo da natureza jurídica do impôsto de consumo, como se demonstrou, como ensina a jurisprudência, e como tem decidido a própria autoridade fiscal, inclusive o próprio Ministro da Fazenda.