IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — FATO GERADOR — IMPÔSTO DE CONSUMO

— O impôsto de vendas e consignações não incide sôbre o quantum *do impôsto de consumo que o fabricante recolhe ao efetuar a primeira venda.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Cia. Agrícola e Industrial Cícero Prado *versus* Estado de São Paulo
Recurso de mandado de segurança n.º 6.669 — Relator: Sr. Ministro Luís Gallotti

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de recurso de mandado de segurança n.º 6.669, decide o Supremo Tribunal Federal dar-lhe provimento, de acôrdo com as notas juntas.

Distrito Federal, 21 de agôsto de 1959. — *Orosimbo Nonato*, Presidente. — *Luís Gallotti*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Luís Gallotti — O acórdão, que negou a segurança, tem esta ementa, que bem o resume (fôlhas 40):

"Impôsto de vendas e consignações. O *quantum* pago a título de impôsto de consumo integra o preço da mercadoria negociada, e, portanto, o valor do bem para efeito de cálculo do impôsto de vendas e consignações".

Recorreu a impetrante.

O parecer da douta Procuradoria-Geral, que reproduz a parte substancial da decisão recorrida, é o seguinte (fôlhas 59-65):

"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 impôsto federal de consumo

da quantia que serve de base ao cálculo do impôsto de vendas e consignações devido, pela primeira venda dos produtos de sua fabricação.

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

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

Foi interposto recurso ordinário (fls. 41), regularmente processado.

II — A fundamentação do aresto impugnado está assim concebida:

"O fato gerador do impôsto 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 impôsto se torna devido antes do negócio de cessão do bem a terceiro. 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 foram as operações mercantis. Pressupõe venda ou consignação a 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 impôsto. Se êle incide sôbre o fabricante, êste é o sujeito passivo da relação tributária, e a circunstância de 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 da nota fiscal dos fabricantes de vendas das mercadorias ao primeiro comprador, entre o valor desta e a importância do impôsto 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 têrmos legais, dos textos federal e estadual, o impôsto de vendas e consignações sôbre o total dessa nota fiscal, uma vez na ocasião da venda, o *quantum* do impôsto de consumo se incorpora no preço da mercadoria".

III — 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.

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

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

É descabida, por êsse motivo a invocação que os contribuintes vem fazendo do art. 99 da Consolidação das Leis do Impôsto de Consumo (Decreto n.º 26.149, de 5-1-49), já revogado,

aliás, para se eximirem do pagamento do impôsto de vendas e consignações, com inclusão, no preço da venda do impôsto de consumo.

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

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 na Constituição.

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 "impôsto de consumo, quando *ad valorem*" ou seja o chamado impôsto por guia, diz o aludido publicista: "os demais produtos não pagam êsse impôsto *ad valorem*, por guia, prossegue o mesmo especialista, e sim, impôsto por unidade, pêso, volume, etc., ou mesmo por preço tabelado, mas mediante selagem direta. Aliás, nem mesmo a todos os produtos sujeitos ao regime chamado *ad valorem* é aplicável aquêle art. 99 e sim sòmente aos nacionais; os estrangeiros não estão sujeitos à norma" (*Memorial da Fazenda Pública de São Paulo*, pág. 65).

Como se vê, o art. 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 impôsto de consumo e de excluir, a sua parcela, da incidência do impôsto estadual de vendas e consignações.

Em verdade, o impôsto 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).

Rubens Gomes de Sousa também ensina que: "O impôsto 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. 273).

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.

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 de traslação, vindos ambos repercutir, afinal, sôbre 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 sôbre a produção, ou melhor, o produto; o de venda, constituindo gravame sôbre 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".

O impôsto de consumo recai, em verdade, sôbre o produto e por iso mesmo é incluído, por autores estrangeiros, entre os chamados "impostos de fabricação". Êle integra o custo do produto e, portanto, o seu preço.

O verdadeiro contribuinte do impôsto, 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.

Como adverte Antão de Morais (*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".

No mesmo sentido são invocadas as lições de Tesoro (*Diritto Tributario*, n.º 33, nota *a*, pág. 97), Hensel (*Diritto Tributario*, § 11, pág. 82 e Tangerra (*Trattato di Scienzia della Finanza*, § 760, pág. 856).

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 quota do cômputo, legìtimamente tributável, da taxação estadual.

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

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.

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.

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

Não há por que abandonar êsse julgado com prejuízo incomensurável para o fisco estadual e nenhum benefício, quer para o fisco federal, quer para o consumidor, mas sòmente para o vendedor do produto sujeito ao impôsto de vendas e consignações.

Opino, pois, pelo desprovimento do recurso.

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

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Luís Gallotti (Relator) — No caso relativo à incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre as bonificações cambiais, recebi emissários de vários governos estaduais, que apelavam no sentido de um reexame da jurisprudência, que se ia orientando no sentido de negar aquela incidência, com gravíssimas conseqüências para a Fazenda dos Estados.

Não por êste argumento *ad valorem*, mas porque nos convencemos de que tinham razão, vieram os Estados a ser vencedores, livrando-se inclusive de restituições que montariam a bilhões de cruzeiros, o hoje é tranqüilo o entendimento a êles favorável.

Logo depois, talvez animados com aquêle resultado, novos apelos surgiram para que reexaminássemos o problema relativo à incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre o *quantum* do impôsto de consumo que o fabricante

recolhe ao efetuar a primeira venda (pleito, por igual, de vultosíssima significação para os Estados).

Fiz o reexame mas não me convenci de que os Estados tivessem razão.

Agora, os apelos se renovam, ainda em maior número, inclusive com fundamento na nova lei do impôsto de consumo.

Mas, ainda desta vez, após ter lido atentamente alguns quilos de brilhantes memoriais e pareceres, não me convenci de que assista razão aos Estados.

Não era na lei do impôsto de consumo que verdadeiramente me baseava, mas na própria natureza, na própria essência do tributo.

É a ordem natural e lógica: o consumo não pode preceder à primeira venda feita pelo fabricante, e, assim, sôbre o *quantum* do impôsto de consumo não deve incidir o impôsto relativo a esta primeira venda.

Para se obedecer a essa ordem natural, não é necessário que esteja expressa na lei. Mesmo no silêncio desta, deve ser respeitada.

Não se trata, ao contrário do que sustentam os Estados, de limite criado pela lei federal à competência dêles para decretar o impôsto de vendas e consignações. Se disso se tratasse, não o admitiríamos, como não admitimos no caso das Cooperativas.

Argumentava-se até aqui contra o Fisco com a lei federal, a meu ver desnecessàriamente mas porque ela dispunha atendendo à natureza do impôsto de consumo. Se o desnaturasse, para permitir que sôbre êle incidisse o impôsto de vendas relativo à primeira venda, aí sim, é que caberia impugnarlhe tal alcance.

Assim como uma lei federal não poderia restringir o legítimo conceito de preço, de modo a desfalcar o poder tributário dos Estados e reduzir o alcance do impôsto de vendas, também não poderia ampliar dito conceito, de maneira a verificar-se a incidência fiscal sôbre aquilo que preço realmente não é.

Os Estados não podem subverter o conceito de preço para efeito do impôsto de vendas, do mesmo modo como não podem (e assim temos sempre decidido) subverter o conceito de transmissão de propriedade quando decretam a respectiva tributação, e como não poderiam subverter o conceito de exportação para considerar exportação o que exportação não é.

Não há como, em nome da autonomia dos Estados, reconhecer que êles podem livremente fixar o fato gerador do impôsto, quando tal fato está enunciado na Constituição federal e tem um sentido próprio constante do direito federal.

Trata-se, na verdade, de competência tributária privativa dos Estados, mas tal competência exclusiva é para decretar aquêles impostos relativos aos fatos geradores que a Constituição federal menciona (art. 19). Se se reconhecesse liberdade aos Estados para indicar outros fatos geradores, vale dizer, decretar outros impostos, de nada serviria, seria inútil, não teria sentido a enumeração taxativa feita no art. 19.

Por isso o ilustre Professor Gilberto de Ulhôa Canto acentua muito bem, impugnando a pretensão dos Estados:

"Não se pretenda que a tese aqui exposta importaria, a prevalecer, em limitar a atuação dos Estados na decretação de seus tributos privativos. Se limitação houver, será ela decorrente do próprio processo de discriminação constitucional, que no caso foi o da referência ao fato gerador, como já se demonstrou".

E nota ainda:

"Se na fixação do fato gerador do impôsto de consumo pode o legislador ordinário federal escolher elementos índices da incidência com *certa* liberdade, outro tanto não se dá com o dos Estados, que se cingirá necessàriamente às integrantes do negócio jurídico — seja venda ou consignação, — e não a fatôres a êle estranhos na lógica das operações a gravar".

O ilustre Professor Rubens Gomes de Sousa, por sua vez, bem esclarece:

"Em primeiro lugar, pensamos que nem sequer se pode falar em interferência do legislador federal nos domínios reservados ao legislador estadual. Semelhante situação só ocorreria se o legislador federal tivessse arbitràriamente excluído do conceito de preço da compra-e-venda um elemento que dêle devesse fazer parte, segundo a definição jurídica que aquêle contrato tem no direito privado".

E acrescenta:

"Na realidade, a lei federal apenas definiu o impôsto de consumo como despesa a cargo do comprador, e em seguida esclareceu que o seu montante não se inclui no preço, mas êsse esclarecimento já era, a rigor, *ex abundantia*, de vez que, sôbre ser óbvio, é pacífico, na jurisprudência e no entender das próprias autoridades administrativas, que as despesas a cargo do comprador não se incluem no preço da compra-e-venda".

Diz ainda:

"Posta a questão nestes têrmos, não temos dúvida em afirmar que a solucionaríamos pela afirmativa, isto é, no sentido de que a lei estadual estava vinculada à conceituação da lei federal, e que a norma daquela, em contrário à desta, seria inoperante.

Assim pensamos porque a definição do preço da compra-e-venda (como, genèricamente, a definição de quaisquer elementos dos contratos nominados de direito civil ou de direito comercial) é matéria que se contém na competência legislativa da União, *ex vi* do art. 5.º, n.º XV, letra *a*, da Constituição federal. Não acolheríamos a objeção, que se fizesse, de que tal interpretação poderia deixar pràticamente sem efeito, ou pelo menos reduzida em seu alcance, a própria discriminação constitucional das receitas públicas, por subtrair ao contrôle pleno e exclusivo do legislador estadual o fato gerador de impostos privativos dos Estados, como é exatamente, o de vendas e consignações. Assim, pensamos, porque entendemos que, na exegese da Constituição, não é possível encarar isoladamente determinados dispositivos (no caso, o art. 19, n.º IV), ou mesmo todo o tratamento de determinado assunto (no caso, a discriminação de rendas), sendo essencial, ao contrário, encarar uns e outros dentro de uma visão de conjunto da estrutura constitucional, equacionando-os com os outros dispositivos (no caso, o art. 5.º, n.º XV, letra *a*), ou com o tratamento dos outros assuntos (no caso, a discriminação das competências legislativas) que com êles tenham relação, ou que sôbre êles devam ter prioridade.

Com efeito, a objeção acima antecipada, se aceita, projetaria suas conseqüências muito além dos próprios têrmos em que é formulada. Em primeiro lugar, implicaria em admitir que a competência do legislador estadual (ou municipal) para instituir e regulamentar os impostos atribuídos privativamente aos Estados (ou aos Municípios), pudesse sobrepor-se hieràrquicamente, à competência atribuída à União para legislar sôbre o direito civil e o direito comercial. Em segundo lugar, implicaria em cristalizar, em têrmos nem sempre possíveis de definir com precisão, os institutos de direito civil e de direito comercial na forma de que se revestissem, na lei federal, ao tempo em que fôsse atribuída aos Estados (ou aos Municípios) a competência para sôbre êles instituir tributos. Ora, é evidente que qualquer dessas conseqüências excederia o campo, limitadamente tributário, da legislação ordinária dos tributos estaduais e municipais, para invadir o campo constitucional das definições de competência na órbita legislativa, atingindo a própria estrutura do regime federativo pela subversão da hierarquia das leis, conduzindo ao absurdo de exigir-se a reforma da Constituição para alterar tal ou qual artigo do Código Civil ou do Código Comercial".

Dispondo a Constituição (art. 15, n.º II), que compete à União decretar impôsto sôbre o consumo de mercadorias, evidente que a lei federal podia tornar claro, podia dizer (art. 99), que, embora êle seja arrecadado por ocasião da primeira venda (cobrado pelo fabricante ao primeiro comprador), só depois dela se incorpora ao preço, porque o consumo é necessàriamente posterior, e nunca anterior à primeira venda; mas, por isso mesmo, não poderia dizer que o impôsto de consumo já se incorpora ao preço antes da primeira venda.

Observa, com precisão, Rubens Gomes de Sousa que, para o legislador do impôsto de consumo, se apresentava como fundamental a necessidade de deixar isenta de qualquer dúvida a afirmação de que o impôsto onera a mercadoria *quando consumida*, e não *quando produzida*, embora seja arrecadado nas mãos do produtor. Sòmente quando essas duas definições a da incidência e a da forma de cobrança, estivessem perfeitamente caracterizadas e extremes de confusão, poderia o legislador atingir simultâneamente o seu duplo objetivo de garantir a segurança e a comodidade da arrecadação e de evitar as argüições de descaracterização do impôsto de consumo em impôsto de produção.

Foi, portanto, acrescenta, com êsse objetivo que o legislador elaborou o sistema, consubstanciado nos arts. 2.º e 99 da lei anterior, pelo qual o impôsto incide sôbre a mercadoria dada a consumo, mas é arrecadado, por antecipação, do respectivo produtor".

Diz, a seguir:

"Assentado, como ficou, que a norma de o impôsto de consumo, arrecadado do produtor, ser obrigatòriamente recuperado por êste do primeiro comprador é essencial à definição do próprio impôsto como sendo "de consumo", entendemos que a norma de que essa recuperação se faça individualizadamente e não por integração no preço é necessàriamente complementar da primeira. Por outras palavras, o que o legislador visou, ao ditar a norma, que chamamos de "complementar", foi deixar claro que o impôsto de consumo nunca é uma parcela a cargo do produtor, ou seja, é um ônus da mercadoria mas não um elemento de seu custo de fabricação ou de importação. Assim entendia, a regra do art. 99, de que o montante do impôsto de consumo não integra o preço da primeira venda, significa que aquêle montante é adiantado ao fisco, pelo produtor, ainda que recuperável, mas como despesa do comprador, que o produtor adianta por conta dêste.

Posta a questão nestes têrmos, torna-se clara a procedência da nossa afirmativa de que a norma de não incorporação do impôsto de consumo ao preço da primeira venda é um complemento necessário da norma da sua incidência sôbre o consumo e não sôbre a produção. Com efeito, para definir a incidência do impôsto (que, como vimos, é o objetivo essencial das disposições em exame), seria necessário, mas não [illegible], autorizar (ou obrigar) o produtor a recuperá-lo do primeiro comprador: necessário, porque de outro modo o impôsto seria, pelo menos legalmente, ônus do próprio produtor; mas não suficiente porque, se a recuperação se fizesse como elemento integrante do preço, o impôsto seria uma despesa da produção, ao mesmo título que o custo industrial; ora,

Se o legislador admitisse que o impôsto de consumo integrasse o custo de produção, estaria confessando que êle incidia, jurìdicamente, sôbre a própria produção, e não sôbre o consumo".

Esclarece ainda:

"Em resumo, a norma do art. 99, na parte em que proíbe que, na primeira venda efetuada pelo produtor, o impôsto de consumo seja tomado como um elemento integrante do preço, significa que em tempo algum (nem mesmo antes da sua recuperação), o legislador admite que aquêle impôsto seja um encargo da produção. Isso, por sua vez, explica que aquela norma só esteja pre-

vista na lei em relação à primeira venda, isto é, à venda feita pelo produto: nas vendas subseqüentes, com efeito, é indiferente ao legislador federal que o impôsto de consumo seja ou não integrado no preço, ao passo que na primeira venda é, como vimos, essencial que não o seja. E isto porque o preço das vendas posteriores à primeira já não é mais preço do produtor, mas preço do atacadista, ou do varejista, ou, em suma, do revendedor; todos êsses intermediários podem, para os efeitos fiscais do impôsto de consumo, — ser equacionados com o consumidor (com o qual, aliás, de fato se confundem quando o primeiro comprador seja o próprio consumidor), porque o que importa à definição do impôsto de consumo é, como já ficou claro, isolar nìtidamente o elo inicial da cadeia da circulação das mercadorias, isto é, o produtor, de todos os demais elos sucessivos da mesma cadeia até o último, isto é, o consumidor.

Assim, para a conceituação do impôsto de consumo só interessa regular jurìdicamente o processo de repercussão ou traslação em sua primeira fase, isto é, na passagem da mercadoria do produtor para o primeiro comprador, que tanto pode ser um intermediário como pode ser o próprio consumidor. Nessa primeira fase, é essencial demonstrar, jurìdicamente, que a repercussão ou traslação do impôsto ocorreu, não a título de recuperação de um elemento do custo de produção, mas a título de reembôlso de uma despesa a cargo do consumidor, adiantada, por conta dêle e por expressa disposição legal, pelo produtor. A partir dêsse momento, é indiferente, ao legislador do impôsto de consumo, a forma pela qual o processo de repercussão ou traslação do impôsto prossiga, e até mesmo é indiferente que aquêle processo se interrompa ou cesse difinitivamente: demonstrado, jurìdicamente, que o impôsto, desde o primeiro momento de repercussão, já estava a cargo do consumidor (ou dos intermediários que antecedam ao consumidor), e fôra simplesmente adiantado ao fisco, pelo produtor, por conta do consumidor, o impôsto estará definido como incidindo sôbre o consumo".

Gilberto de Ulhôa Canto também observa de modo preciso:

"A lei previu o pagamento de impôsto de consumo pelo produtor, não como débito próprio em sentido substancial, mas apenas formal, porque o declarou o sujeito passivo da obrigação tributária que se forma em favor do Estado.

Em sentido substancial, o contribuinte é, entretanto, o primeiro comprador, a quem manda a lei seja cobrado o valor do tributo recolhido pelo produtor".

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 *consumo* de mercadorias, e, no mesmo art. n.º III, cuida de outro impôsto único, que incide sôbre a *produção*, comércio, distribuição, *consumo*, importação e exportação de lubrificante 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 do 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 de produção, já não poderia 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 fabricação, bastaria ver para arredá-la, 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).

Evidente, 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, despesa de produção ou de fabricação.

Assim, dou provimento ao recurso, para conceder a segurança.

PEDIDO-DE-VISTA

O Sr. Ministro Antônio Vilas-Boas — Sr. Presidente, peço vista dos autos.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: O Exmo. Sr. Ministro Relator deu provimento ao recurso. Adiado com o pedido de vista do Exmo. Sr. Ministro Vilas-Boas.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Lafayette de Andrada, na ausência justificada do Exmo. Sr. Ministro Orosimbo Nonato.

Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Barros Barreto.

Relator: O Exmo. Sr. Ministro Luís Gallotti.

VOTO

O Sr. Ministro Vilas Boas — Peço desculpas ao egrégio Tribunal pela demora em pronunciar-me sôbre a importante questão da inclusão do valor do impôsto de consumo na importância da venda para efeito do cálculo do impôsto sôbre vendas e consignações.

Reporto-me aos doutos pareceres dos ilustres Desembargadores Antão de Morais e doutores Tito Resende, Jaime Péricles e Rui de Sousa.

Detenho-me no resumo do último.

Em síntese, o ilustre professor da Universidade de Minas Gerais afirma o seguinte:

1) Sob o aspecto *constitucional*, não caberia à União, regulando o impôsto de consumo estabelecer limitações ao poder exclusivo que a Carta de 1946 distribuiu ao Estado-membro para decretar o impôsto sôbre vendas. O poder de tributar do Estado não poderia ser limitado, arbitràriamente, pela regra privativa da lei federal, que se refere, de maneira doméstica, *a um impôsto federal*. Nem se poderia falar em *norma geral* de Direito Financeiro, exatamente porque o preceito do antigo art. 99 da Consolidação das Leis do Impôsto de Consumo é *particular, especial*, só se referindo à disciplina administrativa do tributo federal.

A limitação realizada, na área da atuação do poder tributário estadual, à vista de um preceito particular de lei relativa ao impôsto de consumo, "atentaria contra o princípio federativo, agrediria a autonomia do Estado federado e não encontraria fundamento nem na competência para editar normas gerais de Direito financeiro, nem em qualquer o pressuposto poder implícito".

2) Sob o aspecto *financeiro*, observar-se-ia a diversidade de fato gerador entre os impostos de consumo e de vendas. Nêles, só a causa é comum. Quanto ao fato gerador, a nossa lei dá o impôsto de consumo como tributo sôbre o *fato econômico da produção*, ou *impôsto sôbre a fabricação*, ao passo que o impôsto de vendas é tributo *sôbre o negócio jurídico, sôbre o fato econômico da circulação da riqueza*. Sendo impôsto sôbre a produção, ou sôbre o produto, o impôsto de consumo é cobrado *antes; a priori*, quando o produto deixa a fábrica e independentemente de qualquer negócio com êle; o de vendas

é cobrado *depois, a posteriori*, quando o produto fôr objeto de negócio jurídico de compra-e-venda mercantil.

3) Sob o aspecto *econômico*, firmar-se-ia, originàriamente, o pressuposto de que a traslação tributária é problema *econômico* e não *jurídico*. Logo, não se sujeitaria êle à ordem do legislador, porque a ficção legal, criada em tôrno da possibilidade da transferência a terceiros da carga do impôsto, iria ser condicionada pelos fatos de economia (monopólio, elasticidade da oferta e da procura, etc.), e não pelo querer do legislador. Logo, não se poderia dizer que o contribuinte do impôsto de consumo *é o consumidor*, porque para êle será transferido o pêso da carga, como mandou o legislador, mas impõe-se a afirmação de que o contribuinte em aprêço é o *fabricante*, o que paga o impôsto e, se possível, como é comum, irá trasladá-lo. Não se poderia falar em *representação*, porque esta só diria respeito ao pagamento certo por conta de terceiro.

Então, o impôsto de consumo será fator do preço, desde a produção do bem econômico. Daí assentar-se a tese de que, jurìdicamente, só interessa o contribuinte legal, sendo nula a convenção do legislador que alcance o contribuinte de fato, mera ficção obstada pela realidade econômica".

Por outro lado, essa incorporação iria realizar-se *no momento* da venda e não *depois* desta, conforme se verifica dos dizeres do art. 99 em discussão. É *contemporânea* da venda e, como tal, não elidirá a carga do impôsto de vendas, que se faz *a posteriori*, depois de realizado o negócio jurídico.

E, ainda mais: se fôsse feita a análise econômica da formação do preço, segundo a contabilidade de custos, verificar-se-ia que a carga do impôsto de vendas é feita como provisão do custo variável, sabendo o produtor que o produto vai ao comércio já com preço que inclui a parcela relativa àquele tributo. Então, diz o Advogado do Estado, vira-se o disco: "quando o impôsto de consumo vem carregar *ad valorem*, o valor do produto (custo *mais* lucro), será êle que estará carregando a parcela do impôsto de vendas, antes incorporada ao custo da produção".

4) Sob o aspecto *jurídico*, observar-se-ia que o preço da mercadoria é o *convencional*, o que quer dizer que "quando vamos a uma tabacaria e queremos comprar um maço de cigarros cujo preço fixado é de Cr$ 10,00, concordamos em dar os Cr$ 10,00 pelo maço de cigarros, porque é a coisa que *queremos*, e não em pagar, digamos, Cr$ 6,00 pelos cigarros e mais Cr$ 4,00 de impôsto de consumo. Fomos ali comprar cigarros, não pagar impôsto. Pagamos um preço pelos cigarros, correspondente ao negócio mercantil que entabolamos e concluímos, e êsse preço constitui-se pela quantidade de moedas que entregamos em troca da mercadoria. Quem nos vendeu os cigarros é um comerciante, não um coletor de impostos. Quando compramos a mercadoria diretamente do produtor, pelo preço X, realizamos um negócio sem procurar saber se no preço está incluído algum impôsto, porque isto jurìdicamente não importa a nós, quem nos vendeu é o contribuinte legal: pagou o impôsto e só isto é jurìdicamente importante".

Por outro lado, tanto será verdade que a função administrativa do art. 99 é a de mera fiscalização do impôsto de consumo, que outra fôsse a interpretação, tornar-se-ia incompreensível o problema das vendas a prazo, quando a duplicata emitida contém só o preço, e só êle, pelo total, sem discriminação da parcela do impôsto de consumo. É o que está na Lei n.º 187, de 15 de janeiro de 1936, e o impôsto de vendas, então, aplicar-se-ia esdrùxulamente de duas maneiras:

a) nas vendas a vista, sôbre o líquido, excluída a parcela do impôsto de consumo;

b) nas vendas a prazo, sôbre o valor da duplicata, incluída aí a carga do impôsto de consumo.

Por último, especialmente no tocante ao tributo sôbre fumo, alega o professor Rui de Sousa, que é também advogado do Estado de Minas Gerais, que não é êle *ad valorem*, nos têrmos das tabelas anexas à Consolidação, o que excluiria totalmente a aplicação no caso, do art. 99. Se na Tabela "A" são especificados os produtos sujeitos ao impôsto *ad valorem*, os produtos de fumo estão arrolados na Tabela "D".

Passo a enunciar o meu voto em têrmos breves, em adendo ao douto parecer que adoto.

Cabe à União legislar sôbre normas gerais de direito financeiro (Constituição, art. 5.º, n.º XV, *b*). Comparte-se entre a União e os Estados, na medida da sua competência impositiva, segundo a discriminação constitucional de rendas o legislador sôbre direito tributário.

Não seria fácil determinar o conteúdo do direito financeiro e do direito fiscal, espécie e sub-espécie, para se saber até que ponto poderia chegar a imissão do legislativo federal nas atividades das administrações estaduais.

As relações tributárias formam a parte mais relevante do direito financeiro.

Por isso mesmo, importa sempre conservar em mente que ao legislador federal incumbe ditar normas gerais de direito financeiro, e nada mais.

Que normas são essas? Hão-de ser necessàriamente as que atendam ao aspecto social da atividade financeira.

No regime que adotamos, o poder de tributar está sujeito a freios e contrapesos quem nem sempre entram no âmbito da fiscalidade.

À União cabe organizar a ordem econômica e social, podendo instituir monopólios. Aos Estados, Distrito Federal e Municípios, é defeso estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza. São vedadas limitações ao tráfego. É proibida a pluritributação, com a indiscriminada coincidência de contribuições diversas.

Para a manutenção da integridade dêsses princípios, importa que dite o legislador federal normas gerais ou definições, que tôda Administração pública deve acatar.

Fora disso, há-de prevalecer a lapidar proposição de Pugliese, de que "a atividade financeira não pode considerar-se senão como a atuação em concreto da faculdade que constitui a essência mesma do conceito de soberania".

Ninguém contesta a unicidade do direito. Nenhum tratadista de Direito Administrativo sustentará com probidade científica, que as disposições fiscais referentes a atos definidos pelo direito privado podem desfigurar-lhes a fisionomia.

Blumenstein recomenda, mesmo que, se o legislador fiscal difere, no caso concreto, do conceito civil — o que naturalmente é possível — terá de caracterizar de modo mais exato o objeto impositivo.

Mas também não é corretamente científico que, por amor ao aforisma *de uno universo jure*, se vá ao excesso de negar a existência das várias disciplinas jurídicas, com os seus postulados e orientação peculiar.

Do exagêro de condicionar os preceitos de direito tributário aos do direito privado, segundo uma concepção individualista, ainda se ressente a jurisprudência nacional.

Entretanto, as reações da doutrina, bastante vigorosas, vão sendo atentamente ponderadas.

Quando a Constituição, por exemplo, assegura aos Estados, o direito de tributar as transmissões imobiliárias ou as vendas e consignações de mercadorias, irrecusàvelmente lhes atribui o poder de estabelecer as condições e as tarifas da tributação.

Não lhes será possível, certamente, por uma razão de transparente moralidade, lançar impôsto de transmissão sôbre atos que não sejam translativos.

Mas, se há uma transferência de domínio, êsse negócio jurídico se representa como fato gerador do tributo, em relação ao qual o Poder público exerce,

com plenitude, a sua competência impositiva.

E êle a desempenha pela irrestrita determinação quantitativa ou acertamento do crédito fiscal, não com os dados do ordenamento jurídico privado, senão por um critério político, como convém ao conceito de soberania ou autonomia; isto é, por uma participação, maior ou menor na vantagem econômica auferida pelo contribuinte, para a conversão dêsse ingresso em meio de satisfação das necessidades públicas.

Trotabas, que tomou posição contra a tendência de tornar o direito financeiro tributário do direito comum, assim se exprimiu: "Confesso que não compreendo esta espécie de crença mística que a maioria dos autores, que abordam o estudo dos problemas financeiros e, principalmente, as questões relativas aos impostos, tem na superioridade do direito privado nestas matérias. O fundo de seu pensamento deve ser o de proteger o contribuinte contra o Fisco, considerando que o Código Civil, com as suas concepções individualistas, constitui um excelente sistema de defesa".

Evidentemente, a orientação condenada desnatura o conceito de impôsto e empobrece o conteúdo dêsse importante ramo do direito público que é o direito financeiro.

O fundamento do impôsto não é jurídico, senão estatal e político. A êste pensamento de Blumenstein, acrescenta Fernando S. de Busanda: *La facultad del Estado de procurarse los medios economicos necesarios para el cumplimiento de sus fines pertence al ambito de los poderes de supremazia y de imperio que corresponde "ab origine" al ente publico.*

No tocante aos Estados federados, êsses podêres só não se dizem ilimitados ou intangíveis, porque estão sujeitos, como assinalei, à injunção de normas gerais traçadas pelo Estado federal, responsável pela ordem econômica e social.

Resta, pois, dizer se o art. 99 da Consolidação das Leis do Impôsto de Consumo contém normas dessa categoria.

Prescreve êle: "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".

Não posso tomar um preceito, em que não se entrevê proteção ao consumidor, um preceito de pura conveniência para a fiscalização do impôsto de consumo, como norma qual de direito financeiro.

E assim não lhe imputo fôrça restritiva da atividade tributária dos Estados.

Em outra oportunidade, afirmei que com a restrição, se evitava a proibida duplicidade de tributação, isto é, o impôsto de impôsto.

Verifico, com mais demorada meditação, que na matéria não é possível ajustar o raciocínio à realidade, sem graves perturbações no sistema tributário nacional.

A legislação do impôsto de renda, por exemplo, não inclui entre as deduções a importância do tributo pago no exercício corespondente à declaração.

E, assim, acaba o contribuinte por pagar o impôsto de impôsto.

No caso concreto, o produto é notòriamente onerado com várias contribuições fiscais e parafiscais, que não se discriminam na fatura que serve de base à expedição da duplicata, a que se adere o sêlo correspondente ao impôsto de vendas e consignações.

São estas as pálidas razões que dou, para modificar os meus votos anteriores, com o reconhecimento de que o objeto da tributação é, no caso, tôda a importância consignada em a nota fiscal, como determina a legislação estadual, que reputo imune ao contrôle judicial.

EXPLICAÇÃO

O Sr. Ministro Luís Gallotti (Relator) — Sr. Presidente, não desejo travar discussão com o eminente Sr. Ministro Vilas-Boas, cujo voto merece, como sempre, todo o meu respeito. Mas, dado o período decorrido entre o início do

julgamento e esta data — mais de um mês — peço vênia ao Tribunal apenas para recordar do meu voto, que é longo, alguns trechos.

Disse eu na parte inicial do meu voto:

"Agora, os apelos se renovam, ainda em maior número, inclusive com fundamento na nova lei do impôsto de consumo.

Mas, ainda desta vez, após ter lido atentamente alguns quilos de brilhantes memoriais e pareceres, não me convenci de que assista razão aos Estados.

Não era na lei do impôsto de consumo que verdadeiramente me baseava, mas na própria natureza, na própria essência do tributo.

É a ordem natural e lógica: o consumo não pode preceder à primeira venda feita pelo fabricante, e, assim, sôbre o *quantum* do impôsto de consumo não deve incidir o impôsto relativo a esta primeira venda.

Para se obedecer a essa ordem natural, não é necessário que esteja expressa na lei. Mesmo no silêncio desta, deve ser respeitada.

Não se trata, ao contrário do que sustentam os Estados, de limite criado pela lei federal à competência dêles para decretar o impôsto de vendas e consignações. Se disso se tratasse, não o admitiríamos, como não admitimos no caso das Cooperativas.

Argumentava-se até aqui contra o Fisco com a lei federal, a meu ver desnecessàriamente, mas porque ela dispunha atendendo à natureza do impôsto de consumo. Se o desnaturasse, para permitir que sôbre êle incidisse o impôsto de vendas relativo à primeira venda, aí sim, é que caberia impugnar-lhe tal alcance.

Assim como uma lei federal não poderia restringir o legítimo conceito de preço, de modo a desfalcar o poder tributário dos Estados e reduzir o alcance do impôsto de vendas, também não poderia ampliar dito conceito, de maneira a verificar-se a incidência fiscal sôbre aquilo que preço realmente não é.

Os Estados não podem subverter o conceito de preço para efeito do impôsto de vendas, do mesmo modo como não podem (e assim temos sempre decidido) subverter o conceito de transmissão de propriedade quando decretam a respectiva tributação e como não poderiam subverter o conceito de exportação para considerar exportação o que exportação não é.

Não há como, em nome da autonomia dos Estados, reconhecer que êles podem livremente fixar o fato gerador do impôsto, quando tal fato está enunciado na Constituição federal e tem um sentido próprio constante do direito federal.

Trata-se, na verdade, de competência tributária privativa dos Estados, mas tal competência exclusiva é para decretar aquêles impostos relativos aos fatos geradores que a Constituição federal menciona (art. 19). Se se reconhecesse liberdade aos Estados para indicar outros fatos geradores, vale dizer, decretar outros impostos, de nada serviria, seria inútil, não teria sentido a enumeração taxativa feita no art. 19".

Em seguida, reproduzi trechos dos pareceres dos ilustres Professôres Gilberto de Ulhôa Canto e Rubens Gomes de Sousa, que já li ao Tribunal.

Depois, disse o seguinte:

"Dispondo a Constituição (art. 15, n.º II) que compete à União decretar impôsto sôbre o consumo de mercadorias, evidente que a lei federal podia tornar claro, podia dizer (art. 99) que, embora êle seja arrecadado por ocasião da primeira venda (cobrado pelo fabricante ao primeiro comprador), só depois dela se incorpora ao preço, porque o consumo é necessàriamente posterior e nunca anterior à primeira venda; mas por isso mesmo, não poderia dizer que o impôsto de consumo já se incorpora ao preço antes da primeira venda".

E ponderei ainda:

"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 de-

pois 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 *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, nitidamente, 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 num impôsto de produção, já não poderia 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 fabricação, bastaria ver, para arredá-la, 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).

Evidente, 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, despesa de produção ou de fabricação.

O eminente Sr. Ministro Vilas-Boas retificou o seu argumento anterior, baseado em que se trataria de "impôsto sôbre impôsto". Entendo que S. Excia. retificou bem, pois o tributo poderia ser daqueles que concorrem para o custo da produção, hipótese em que passariam a integrar o preço e, assim, sôbre êles incidiria lògicamente, o impôsto de vendas. Mas, no caso do impôsto de consumo, tal não ocorre.

O Sr. Ministro Vilas-Boas — O impôsto de consumo concorre para o preço da venda: o Sr. Ministro Luís Gallotti está fazendo um jôgo inteligente.

O Sr. Ministro Luís Gallotti (Relator) — Não estou fazendo jôgo algum: estou argumentando com a lei e, antes de tudo, com a Constituição, que é a suprema lei.

O Sr. Ministro Vilas-Boas — Mas êsse impôsto encarece a produção.

O Sr. Ministro Luís Gallotti (Relator) — Não é êle, porém, um impôsto sôbre a produção, êle é relativo a uma fase que se segue à produção.

Mostrei que o problema é, sobretudo, de ordem constitucional, sendo assim irrelevantes os argumentos que busquem o só apoio em modificações de lei ordinária. Pelo argumento que o Sr. Ministro Vilas-Boas acaba de verificar, vê-se que S. Excia. tinha opinião contra os Estados ainda mais radical do que a minha. E considero que S. Excia. aceitou em retificá-la, mas isso não altera o meu voto, pois de tal argumento não me utilizei. Mantenho, *data venia*, o voto, que proferi, pelo provimento do recurso.

PEDIDO DE VISTA

O Sr. Ministro Cândido Mota Filho — Sr. Presidente, peço vista dos autos.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: O Sr. Ministro Vilas-Boas negou provimento. Vista ao Sr. Ministro Cândido Mota Filho.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Orosimbo Nonato.

Relator: O Exmo. Sr. Ministro Luís Gallotti.

VOTO

O Sr Ministro Cândido Mota Filho — Como o eminente Ministro Vilas-Boas reabriu debate sôbre a questão dêstes autos, que já parecia encerrada, invocando exatamente as prerrogativas constitucionais dos Estados-membros da Federação, achei de meu dever reexaminar o assunto.

Confesso que, assim procedendo, senti voltar em mim a experiência de homem público, para ver no conflito que se prolonga neste e noutros autos, uma conseqüência lamentável do sistema de discriminação de rendas na Constituição de 1946 que empobreceu os Estados, empobrecendo orgânicamente a Federação.

Mas, mesmo assim, com essa disposição não pude, de modo algum, desviar o meu roteiro de Juiz que julga diante das leis existentes e não pode se transformar em legislador.

A primeira vez que me pronunciei a respeito, declarei em meu voto o seguinte:

"Pouco importa que o art. 99 das normas gerais da Consolidação disponha que o impôsto *ad valorem* figure obrigatòriamente em parcela separada da nota fiscal e seja cobrada do primeiro comprador pelo fabricante, ficando a partir dêsse momento incorporado ao preço do produto. Se prevalecer essa interpretação, que o Estado-membro quer dar, dizia eu — haverá, evidentemente, nma deturpação das finalidades impositivas, pois não vejo como obrigar o recorrente como fabricante a êsse pagamento, uma vez que êle não vende ao primeiro comprador o respectivo *quantum*, mas tão-só recupera um valor antecipadamente recolhido aos cofres do Estado. Não se trata de definir competências atribuíveis ao Estado-membro ou à União, nem se discute lei federal em caso de incidência indevida, mas a composição do impôsto de consumo que é aquêle que atinge à mercadoria, sem atenção à pessoa, à sua renda e à sua fortuna (Gianinni, *Rapporte giuridico d'imposta*, pág. 123).

Pretendia demonstrar então que não havia choque de competências, ou aquela espécie esquiva de casos marginais, de que fala Francisco Campos, cuja ambigüidade dá lugar que sôbre êles se concentrem os fogos cruzados dos fiscos concorrentes (*Direito Constitucional*, 1.º vol.).

Não se nega assim ao Poder federal competência para decretar impôsto de consumo, porque é da Constituição: não se nega ao Estado-membro competência para o impôsto de vendas e consignações, porque é da Constituição. O que se examina é uma situação do contribuinte, comprometido por uma dupla carga fiscal nascida da composição dos encargos, em frente a competências indiscutíveis.

O eminente Ministro Vilas-Boas, em seu douto voto, tendo em conta os pareceres do Desembargador Antão de Morais, e do Dr. Tito Resende, Jaime Péricles e Rui de Sousa, reviveu a questão constitucional, para concluir que o já famoso art. 99 da Constituição das Leis do Impôsto de Consumo não contém normas gerais de direito financeiro, mas traça um preceito de pura conveniência para a fiscalização do impôsto de consumo. E diz, finalizando, que no caso concreto, o produto é notòriamente onerado com várias contribuições, fiscais e parafiscais, que não se discriminam na fatura que serve de base à expedição da duplicata, a que se adere o sêlo correspondente ao impôsto de vendas e consignações.

Não morro de amôres pelo que se fêz legalmente no País com o impôsto de consumo. Vejo as leis a êle referente marcadas de defeitos graves. Mas, não é disso que se trata. Nem encontro, contudo, no art. 99 regra geral de direito financeiro. Há uma regra consubstanciada na determinação da cobrança através do fabricante, porque isso se impõe por conveniência do Estado e

do próprio contribuinte. Assim, o que diz o art. 99 decorre do sistema admitido pelo legislador em matéria de impôsto de consumo.

Aliás, as regras gerais de direito financeiro referidas no art. 5.º, letra *b*, não estão em jôgo, mas o exercício de uma competência proclamada na Constituição, pelo seu art. 15, n.º II.

O parecer do eminente Rui de Sousa também insiste no problema em suas várias facêtas, para dizer também que o art. 99 é de mera fiscalização. Mas, como já disse, êle tão-só consagra que é inerente à teoria do impôsto de competência federal. A existência ou não, do artigo, não tiraria a competência federal.

Portanto, por sua vez, o ilustre Desembargador Antão de Morais, declara que devedor é, para o jurista, o contribuinte legal ou seja o fabricante e o produtor.

Por certo que o contribuinte legal é o que contribui. Mas, acontece que se trata de impôsto de consumo, que é impôsto indireto. Não há dúvida, nesse lance, que o contribuinte não pode ser o industrial sòmente, que apenas adianta a importância do impôsto, que é lançado a cargo do primeiro comprador.

Trata-se de um impôsto indireto e, dêsse modo, como ensina Hugen, atinge o contribuinte sem levar em conta a sua capacidade contributiva. Cada vez que recai sôbre produtos de consumo indispensável, o mesmo é exigível (*O Impôsto*, pág. 327).

O impôsto de consumo é, em última análise, pago por quem consome: isto é, pelo consumidor através do produtor.

No impôsto direto existe tão-só um contribuinte, que é aquêle em que a lei faz recair o ônus. No indireto, ao contrário, há, por definição, dois contribuintes: o que está adiante é o que afinal realmente paga. Como diz Rui de Sousa, por definição:

"Os impostos de consumo são arrecadados por um contribuinte expressamente designado pela lei, que funciona como agente arrecadador..." (*Revista de Direito Administrativo*, vol. X, página 61).

Alegou, também, que o impôsto é de fabricação. Mas essa matéria se faz carne, na Constituição brasileira. Pode ser, como disse o eminente Ministro Luís Gallotti, impôsto de fabricação na Itália; aqui não... Basta, aliás, considerar o art. 2.º do Decreto n.º 22.149, que diz que o seu valor deve ser incorporado aos produtos e cobrado ao consumidor.

Ouvi, por fim, com maior atenção, as argumentações da tribuna dêste Tribunal, pelo ilustre advogado do Estado de São Paulo, reexaminei demoradamente, o art. 6.º invocado, que se refere ao produto transformado fora da fábrica, distinguindo-o do beneficiado e não sei, sem êle, como se possa concluir diferentemente daquilo que aqui temos concluído.

Tudo o que vem sendo alegado pode ser uma crítica ao próprio impôsto, máxime quando se volta para a sua percussão, mobilidade e alcance. Mas não vai ao ponto de, com isso, transformar-se em despesa de produção e ser por isso componente de preço.

Também dou provimento.

VOTO

O Sr. Ministro Nélson Hungria — Sr. Presidente, também reconheço que, no sistema da atual Constituição, os Estados ficaram numa situação de inferioridade financeira em face da União. Tive oportunidade de ouvir no Instituto dos Advogados Brasileiros uma conferência proferida pelo nosso ilustre colega, Desembargador Seabra Fagundes, em que êle acentou muito bem essa situação criada de 1946 para cá. Enquanto a União desfruta de profusas fontes financeiras, os Estados vivem numa situação de pobreza franciscana. À União são atribuídos os impostos mais rendosos, e ainda vieram a ser-lhe atribuídos os ágios cambiais e a faculdade de emissão à margem da lei.

Por outro lado, quando a União se dispõe a socorrer os Estados, é notória a discriminação ou iniqüidade com que procede: para uns é maternalmente dadivosa, enquanto que para outros não os acode com, sequer, um centavo.

Mas, Sr. Presidente, não há que negar, na espécie, o texto da lei ou iludir a sua lógica. Não é possível que se leve à conta de preço, à conta do valor da mercadoria aquilo que é pago a título de impôsto devido à União e antecipadamente cobrado pelo fabricante, como Delegado do Fisco Federal, ao primeiro comprador, sendo êste o único devedor do tributo. Não se trata de impôsto de fabricação que fôsse acaso devido pelo industrial e se incorporasse ao valor ou preço da mercadoria.

Não é admissível que o impôsto de vendas e consignações incida sôbre um *quantum* do impôsto de consumo que se alheia ao preço da primeira operação de compra-e-venda. Já fomos acusados, por defensores do Fisco estadual, de percepção mental deficiente. Infelizmente, ao contrário da crítica, ainda não pudemos decifrar o mistério das fontes e o segrêdo dos abismos, nem nos ajustar a unilaterais e agudíssimos pontos de vista.

Assim, Sr. Presidente, estou de pleno acôrdo com o eminente Sr. Ministro Relator: também dou provimento ao recurso.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Deram provimento, contra o voto do Exmo. Sr. Ministro Vilas-Boas.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Orosimbo Nonato.

Relator: o Exmo. Sr. Ministro Luís Gallotti.

Ausentes, justificadamente, os Excelentíssimos Srs. Ministros Rocha Lagoa e Hahnemann Guimarães.

Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Vilas-Boas, Cândido Mota Filho, Ari Franco, Nélson Hungria, Luís Gallotti, Ribeiro da Costa, Lafayette de Andrada e Barros Barreto.