IMPÔSTO DE CONSUMO — ISENÇÃO — CONTRIBUINTE DE DIREITO — ESTADO DA GUANABARA

— A lei que rege a cobrança do impôsto de consumo só conhece um contribuinte: o de direito.

— As isenções de tributos reais se endereçam a coisas e não a pessoas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCESSO N.º 138.187-62

PARECER

Assunto: Solicita interferência junto ao govêrno do Estado da Guanabara, para esclarecê-lo de que não goza de isenção do impôsto de consumo.

O Sindicato das Indústrias de Tintas e Vernizes e da Preparação de Óleos Vegetais e Animais esclarece que, diante da recusa das repartições estaduais em pagarem o impôsto de consumo, ao qual entendem não estarem sujeitas, suas filiadas vêm sendo compelidas a fazerem, nas faturas, desconto correspondentes ao valor do impôsto de consumo, que é incluído regularmente, em parcela destacada, nas notas fiscais.

Pergunta se êste procedimento é correto e solicita a interferência junto ao govêrno do Estado para esclarecê-lo quanto à sua obrigação de pagar o impôsto de consumo.

Nada temos a opor ao desconto mencionado, garantido, como está, o recolhimento do tributo, através de sua inclusão, em parcela separada, nas notas fiscais, ficando, dêsse modo, resguardados os interêsses da Fazenda.

Quanto à isenção alegada pelo Estado da Guanabara, ela realmente não existe. Sòmente ao Ministério da Fazenda, através do pronunciamento de seus órgãos, compete o reconhecimento da isenção concedida pela lei a determinadas entidades. Carece, conseqüentemente, de amparo legal o ato do Govêrno do Estado, que não devia e não podia colocar-se a si mesmo na situação de entidade isenta do impôsto de consumo.

Já, no processo nº 404.886-62, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, apreciando assunto idêntico ao aqui tratado, assim se manifestou:

"O presente mandado de segurança é impetrado, objetivando a isenção do impôsto de consumo em mercadoria que, *após* o momento da incidência tributária, seria adquirida por uma sociedade de economia mista."

Improcede o pedido, como se demonstrará.

A questão não é nova e sua solução ressalta de simples reavivar de conceitos, básicos no direito tributário. O impôsto de consumo é um tributo *indireto* e tem sua incidência sôbre *coisas*. Pela repercussão é que vem a ser suportado por outras pessoas que não aquelas a quem a lei impôs o ônus do recolhimento.

Isto é matéria pacífica indiscutível.

Como ensina o douto Rubens Gomes de Sousa:

"A distinção entre impostos diretos é ainda uma forma de classificação baseada na incidência. Entretanto, aqui considera-se a incidência *legal*, ou seja aquela que foi fixada expressamente pelo legislador, além da incidência *fiscal*, ou econômica, que é a que de fato ocorrerá depois que se tenha ultimado a translação do impôsto. Por outras palavras, nos impostos diretos existe apenas um contribuinte, que é aquêle sôbre quem a lei faz incidir o ônus, e que é também aquêle que o suporta em definitivo, por não lhe ser possível, transferi-lo a outrem. Nos impostos indiretos, ao contrário, há sempre, por definição, dois contribuintes, o *legal de direito, que é aquêle que a lei torna responsável pelo pagamento do impôsto*, e o final *ou de fato*, que é aquêle que suportará em definitivo o impôsto que lhe seja transferido pelo contribuinte de direito, quer através de uma dedução nos pagamentos ou por outra forma qualquer". (*Estudos de Direito Tributário*, 1950, pág. 58 (nossos os grifos).

E adiante:

"Em qualquer hipótese, porém, nos casos de impostos *indiretos, a lei só conhece um contribuinte que é aquêle que está obrigado a recolher o tributo*, as mais das vêzes por antecipação, para em seguida *recuperá-lo do comprador* seguinte e assim sucessivamente e até o consumidor final" (op. cit., pág. 58-59 — nossos os grifos).

Daí por que se faz descabida no direito brasileiro a figura do responsável fiscal, da doutrina italiana, salienta o ilustre autor em nota no rodapé da página.

E, repetimos, se a lei *só conhece um contribuinte — o de direito* — não há como fazer interferir na relação fiscal, terceiro a quem falta essa qualidade indispensável de contribuinte, como a lei o define. De outra forma, ao ser vendido qualquer produto, em qualquer varejo a quem gozasse de isenção fiscal, necessária se faria o regresso sôbre inúmeras operações, atos jurídicos perfei-

tos e acabados, de modo a descontar do preço o valor do tributo que neste já se integrou.

Mas não é só:

Além de que a lei só conhece o contribuinte de direito — aquêle que é parte na relação fiscal — o certo é que ao ser adquirido o produto por quem goze de isenção ou imunidade — *intuitu personae*, já ultrapassado *estaria o momento da incidência*.

Se a lei não permite a saída de qualquer mercadoria da fábrica sem o pagamento de impôsto, e o momento da incidência é essa mesma saída; se o impôsto, por sua natureza adere e integra o preço após o momento da incidência, é fora de dúvida, que ao chegar às mãos do consumidor (contribuinte de fato), está perfeita e acabada a relação fiscal e, portanto, incabível se faz a distinção entre preço e impôsto e muito menos a possibilidade de viger a pretendida isenção.

Para que haja isenção é indispensável a existência de relação fiscal. A isenção é a exclusão da pessoa, coisa, ato ou fato do campo da incidência preexistente.

Êle só surge para excluir essa relação.

Ora, tratando-se, como se trata, de um impôsto *real*, a isenção de que cuida há que ser endereçada a *coisas* e não a *pessoas*.

Assim sendo, seja a imunidade, seja a isenção, concedidas *intuitu personae*, só poderão, indiretamente, alcançar êsse tributo; vale dizer só quando o beneficiado é o contribuinte de direito, só quando é parte na *relação fiscal* poderá, por fôrça da disposição excepcional, ser excluído dessa relação preexistente.

Ora, se as pessoas que gozam da alegada isenção não são partes na relação fiscal, de nada lhes serve essa mesma isenção, na hipótese. O favor legal que lhes teria sido concedido, se prende, necessàriamente, às incidências tributárias a que estejam sujeitas, como contribuinte de direito.

Se não são os contribuintes nos têrmos da lei, a isenção de que gozam — que é pessoal — não terá a virtude de rescindir as relações fiscais anteriores, perfeitas e acabadas, de que não participarem, de forma a lhes conceder uma redução do preço e não uma isenção de tributo.

Na verdade tôda a discussão, na espécie, nasce da *impossibilidade técnica* de se querer fazer incidir uma *isenção pessoal* sôbre um *tributo real*.

As isenções de tributos reais se endereçam a coisas e não a pessoas. Só assim poderão ter o conteúdo econômico invocado pelos impetrantes. Para admitir a isenção pessoal de tributos reais se fazem necessários dois requisitos: que a isenção seja indeterminada, genérica, e que alcance a *relação fiscal* em que seja parte e beneficiado.

No caso, não há o segundo requisito, pois a pessoa que se diz beneficiada não seria parte na relação fiscal, daí resultando que o tributo incide *antes de que haja* interêsse legítimo da mesma (os grifos são todos do original do parecer).

Assim deve ser respondido ao Sindicato consulente.

À consideração do Sr. Diretor. — Em 26 de setembro de 1962. — *Benito Lanzelotti*, Assessor-Técnico.

Responda-se por ofício, transmitindo cópia do parecer da A. T. que aprovo e adoto.

Publicado, arquive-se.

D. R. I., em 26 de setembro de 1962. — *Augusto Lins e Silva Filho*, Diretor.