IMPÔSTO DE CONSUMO — PREÇO DE REVENDA — EMPRÊSAS INTERLIGADAS — SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

— Qualquer que seja a natureza da sujeição passiva, na obrigação tributária, só a lei pode dispor a respeito.

— O art. 147 *do Regulamento do Impôsto de Consumo não prevalece porque, dispondo sôbre matéria de exclusiva competência legislativa, criou nôvo sujeito passivo de obrigação tributária.*

— Interpretação dos arts. 146 *e* 147 *do Decreto n.º* 45 422, *de* 1959.

PARECER

1. Expõe a consulente que fabrica e vende, com exclusividade, à emprêsa "A", produtos conhecidos por marca devidamente registrada como própria da consulente. Fatura e emite notas fiscais, quando vende os produtos em cau-

sa à emprêsa "A", indicando apenas o seu preço de venda, e não o de revenda, que alega não conhecer, visto como se trata de adquirente que é sociedade autônoma, com personalidade jurídica própria, e com métodos e usos comerciais e que não são enunciados, no que tange aos preços pelos quais revenderá o que compra à consulente. De resto, é fácil de se entender que os preços de revenda por uma pessoa jurídica diversa da produtora, sofrendo variações determinadas por motivos de tôda sorte, dificilmente poderiam ser conhecidos antecipadamente pela produtora.

2. Deseja saber a consulente se, face à legislação do impôsto de consumo em vigor, pode ela ser punida por deixar de recolher qualquer diferença de tributo resultante da circunstância da revenda, pela emprêsa "A", se fizer por preço maior do que o indicado nas notas fiscais emitidas quando da venda dos produtos pela consulente, e se está ela sujeita a penalidade pelo fato de não ter, sistemàticamente, indicado, nas suas notas fiscais, o preço de revenda da emprêsa "A", nem pago o impôsto de consumo com base nesse preço.

3. As premissas elementares de todo o processo mental a ser desenvolvido para se atingir o deslinde das questões postas, estariam, desde lodo, nos artigos 146 e 147 do vigente regulamento do impôsto de consumo (aprovado pelo Decreto nº 45.422, de 12-2-1959), que dispõem:

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

.....

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

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

Deve-se, de logo, descartar de qualquer exame, por inútil na hipótese, o abrandamento que a Circular nº 33, de 2-4-1959, do Diretor das Rendas Internas (*Diário Oficial* de 3-4-1959) introduziu nos rigorosos têrmos da lei, quanto ao caso da letra *f* do art. 146 acima transcrito, pois que, na situação em exame, ocorre exclusividade, e a marca distintiva do produto fabricado pela consulente para a emprêsa "A" pertence àquela, e não a esta. Há, pois, inocorrência de dois requisitos que dita Circular fixou como condições excludentes da aplicabilidade da mencionada letra *f* do artigo 146.

4. No que tange à primeira pergunta da consulente, a saber se é dela ou da emprêsa "A" o ônus de pagar a diferença do impôsto de consumo resultante da revenda, pela segunda, de produtos fabricados para ela pela primeira, a preços superiores aos já tributados quando da saída dos mesmos da fábrica, o art. 147, acima transcrito, do regulamento vigente, daria resposta clara no sentido de que tal ônus é da emprêsa "A", revendedora, e não da consulente. A uma solução também favorável à consulente no caso concreto, mas por fôrça de outras circunstâncias, chegaríamos nós, com desprêzo do dito art. 147, o qual, em parecer anterior, chegamos à conclusão de que não encontra base legal de prevalência.

5. No estudo acima aludido, desenvolvemos, com amplitude que aqui não

se justificaria, análise dos fatos e das circunstâncias que nos levaram a considerar insubsistente o citado art. 147 do regulamento em vigor. Procuraremos, entretanto, resumir as considerações antes tecidas, para justificar o entendimento a que chegamos.

6. Na evolução do sistema de incidência do impôsto de consumo, regista-se que o princípio vigorante por muito tempo foi o de se considerar, como regra, que a base de tributação seria o valor dos produtos quando do seu desembaraço aduaneiro, se importados, ou quando da respectiva saída da fábrica, quando nacionais. O Decreto-lei nº 7.404, de 22-3-1945 introduziu, porém, desde logo, uma exceção a êsse critério, quando, na Observação 3ª da Tabela "A", previu a tributação com base nos preços de revenda, para o caso de produtos nacionais fabricados e vendidos em situações específicas que denotavam a existência de interligação de emprêsas, ou de separação de departamentos de uma mesma emprêsa, possibilitando evasão de impôsto, através a atribuição, quando da saída da fábrica, de um valor artificiosamente baixo ao produto. Não cogitou, entretanto, de semelhante meio de evasão no que tocava aos produtos importados, os quais, anteriormente à Lei nº 3.244, de 14-8-1957 (Tarifa Aduaneira), poderiam, fàcilmente, ser objeto de subfaturamento.

7. Complementando as prescrições contidas nessa Observação 3ª a 4ª, que se lhe seguia, mandava o fabricante, nas hipóteses consideradas, como de interligação de emprêsas, "... indicar na "nota fiscal" (mod. 11), além do seu preço de venda, o do depósito ou do revendedor, pagando o impôsto nesta base; quando a revenda fôr feita por preço superior ao mencionado pelo fabricante na "nota fiscal" e houver, assim diferença de impôsto a favor da Fazenda, cumprirá ao revendedor comunicar o fato ao fabricante, por meio de carta devidamente copiada, dentro de oito dias para que êste recolha, dentro de igual prazo, a diferença em questão..."

8. Portanto, dos textos acima referidos, do Decreto-lei nº 7.404, podia-se inferir que o sujeito passivo da obrigação tributária, mesmo nos casos da Observação 3ª, seria o fabricante, não só no que dizia respeito ao impôsto por êle originàriamente pago à saída da fábrica, como à diferença resultante da revenda (ou venda pela mesma pessoa jurídica, em agência ou outro estabelecimento), por preço superior ao já tributado, cabendo, evidentemente, ao revendedor — quando pessoa diversa do fabricante —, dar a êste o aviso indispensável ao recolhimento do impôsto complementar resultante.

9. Por muitos anos subsistiu inalterado o sistema de incidência acima indicado. Sòmente em 1956, a Lei nº 2.974, de 26 de novembro, introduziu nêle duas alterações fundamentais: submeteu os produtos importados ao sistema de incidência com base no valor da primeira venda que o importador efetuasse, prevendo o pagamento do tributo em duas etapas; e instituiu, mesmo para os produtos nacionais das Alíneas XVII (Móveis) e X (Jóias, Obras de Ourives e Relógios), o regime de incidências sucessivas sôbre os acréscimos de preço até a última venda ao consumidor. Consolidando a legislação do impôsto de consumo, o Decreto nº 43.711, de 17-5-1958, incorporou as alterações feitas pela Lei nº 2.974, inserindo, todavia, na Tabela "A", algumas disposições que não procediam da própria lei em função da qual deveria atualizar os textos vigentes. Estendeu as prescrições da Observação 3ª aos casos de importadores ou arrematantes, ao passo que a lei não estipulara tais acréscimos; e introduziu nôvo texto, como Observação 5ª, que nem a Lei nº 2.974, nem outra anterior, houvera contemplado. Outorgou um processo opcional para os importadores ou arrematantes (que não estavam, por disposição legislativa, compreendidos na Observação 3ª, como já se viu) que se achassem nos casos da

Observação 3ª, transferirem produtos para estabelecimentos revendedores indicando apenas os seus preços de venda ou de transferência, e o impôsto correspondente, em parcela separada, cabendo, então, ao revendedor, recolher a diferença resultante da venda por preço superior; nesse caso seria obrigatória a menção, na nota fiscal do importador ou arrematante, do fato da diferença de impôsto dever ser paga pelo revendedor.

10. A ilegalidade das adições feitas pelo Poder Executivo não se destrói com invocar-se o art. 25 da citada Lei nº 2.974, já que as delegações nêle contidas não compreendiam a possibilidade de ampliar campo de incidência ou base de assento do tributo, nem a de substituir sujeito passivo da obrigação tributária. Nem tampouco no art. 28 da mesma lei haveria que buscar amparo para a delegação de podêres, tanto em face do texto dessa disposição legal, como pela indelegabilidade dos podêres e atribuições que sejam próprias e privativas do Legislativo.

11. Chegando-se, agora, à Lei nº 3.520, de 22-3-1958, que é a vigente, e ao respectivo regulamento, aprovado pelo Decreto nº 45.422, de 12-2-1959, é oportuno ressaltar que a matéria anteriormente objeto da Observação 3ª da Tabela "A" do Decreto-lei nº 7.404 e dos seus subseqüentes regulamentos, que veio a ser incorporada, com ampliações, no art. 146 do Decreto nº 45.422, teve sua fonte legal apenas na Alteração 10ª da citada Lei nº 3.520, que convém transcrever na parte que interessa:

"Alteração 10ª: Os produtos discriminados na Tabela "A" desta Lei, terão o regime de cálculo e pagamento do impôsto regulado, no que couber, pelo disposto nas Observações às Tabelas "A", "B" e "D" e notas das respectivas alíneas do Decreto nº 43.711, de 17 de maio de 1958, atendidas ainda as seguintes normas:

1º O impôsto será calculado, quando se tratar de produto nacional, sôbre o preço de venda da fábrica, constante da Nota Fiscal, deduzidos, (*Vetado*), os descontos, diferenças, bonificações ou abatimentos, excetuados os subordinados à condição de prazo para pagamento, e incluídas as despesas de embalagem e, caso não sejam debitadas em separado, as de carreto, utilização de pôrto, frete, seus adicionais, respectivas taxas e seguros;

2º Os fabricantes pagarão o impôsto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, deduzido, no mesmo período, o valor do impôsto relativo às matérias-primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados;

3º O impôsto será recolhido pelos fabricantes, importadores e outros responsáveis (inclusive filiais, agências, postos de venda e depósitos), quinzenalmente, à repartição arrecadadora local, até o último dia da quinzena subseqüente. O recolhimento espontâneo, fora do prazo a que alude êste item, será feito com as multas previstas no art. 213;

. . . . . .

8º O impôsto será devido sôbre o preço de venda das filiais, agências, postos de venda, depósitos ou outros estabelecimentos revendedores, nos seguintes casos:

a) quando a fábrica, o importador ou arrematante mantiver depósito de sua propriedade para a venda de seus produtos;

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

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

parte da firma ou sociedade fabricante, importadora ou arrematante, como sócio ou acionista;

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

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

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

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

12. Verifica-se que a Alteração 10ª acima referida e parcialmente transcrita, mandou aplicar aos produtos incluídos na nova Tabela "A" (dentre êsses, os da consulente), quanto ao regime de cálculo e pagamento do impôsto, no que coubesse, o prescrito nas Observações das Tabelas "A", "B" e "D" e notas das respectivas alíneas do Decreto nº 43.711, de 17-5-1958, atendidas, ainda, as normas que foram adotadas nos itens da já referida Alteração 10ª, parcialmente transcrita acima. É claro que os dispositivos da Tabela "A" que o Decreto nº 43.711 havia adotado, sem apoio em lei, foram legitimadas pela Alteração 10ª da Lei nº 3.520, que não se limitava a dar fôrça de lei a decreto do Executivo, mas encampava, como seu próprio, o texto a que fazia remissão.

13. As disposições da Alteração 10ª da Lei nº 3.520 foram estabelecidas de modo genérico e amplo para abranger tanto os produtos importados como os nacionais. Por motivos de disposição metódica, o regulamento aprovado pelo Decreto nº 45.422 tratou separadamente cada uma dessas categorias de produtos, de sorte que o art. 146 sòmente tomou, dos têrmos da Alteração 10ª, o que dizia respeito a mercadorias nacionais, cuidando dos importados no art. 154, fazendo, no inciso II, § 1º, remissão às hipóteses descritas no art. 146, para evitar repeti-las.

14. Do que vem de ser exposto, resulta que as exorbitâncias já assinaladas, de regulamentos anteriores, incorporando disposições não contidas em lei, e que não haviam sido objeto de delegação ao Executivo nem poderiam tê-lo sido, ficaram sanadas. Mas o Decreto nº 45.422, vigente, por seu turno se excedeu, quando, no art. 147, previu que a diferença de impôsto oriunda da venda de produtos nas condições do art. 146, por preço maior do que o já tributado, fôsse recolhida pelo revendedor. É certo que nos casos de venda feita por filiais, postos ou agências do próprio produtor, a ilegitimidade da disposição do art. 147, não fundada em lei, seria de menor porte, porque apenas consistiria em alteração do sistema de pagamento do impôsto. Quando, porém, o caso é de revenda, ou seja, de venda feita por pessoa diversa do produtor, o art. 147 terá importado em verdadeira substituição do sujeito passivo da obrigação tributária, de vez que determina a outrem o pagamento do tributo devido pelo produtor, segundo decorre da

lei. Consubstancia caso grave de regulamentação infiel.

15. Essa substituição de sujeição passiva, feita pelo Poder Executivo, no art. 147 do Decreto nº 45.422, não encontra apoio algum em lei. Já vimos que a Alteração 10ª da Lei nº 3.520 encampou, legitimando, disposições que haviam sido enxertadas ilegalmente, pelo Executivo, no Decreto nº 43.711, fazendo válidos os textos que nesse Decreto tinham as Tabelas "A", "B" e "D". Mas, em nenhum tópico de tais Tabelas se encontrava a substituição de sujeito passivo introduzida pelo art. 147, como também não se encontra na própria Lei nº 3.520. A transferência da sujeição passiva que teria sido legitimada era apenas a da Observação 5ª que havia sido ilegalmente aditada, na Tabela "A", pelo Decreto nº 43.711, e que foi adotada pela Alteração 10ª da Lei nº 3.520. Mas só dizia respeito a importadores ou arrematantes, ademais de constituir uma forma optativa de substituição de sujeito passivo, só aplicável a produtos importados.

16. Nem se tente buscar no inciso 3º da Alteração 10ª da Lei nº 3.520 a base para a substituição de sujeito passivo feita pelo art. 147 do regulamento, porquanto, ao dizer êsse inciso que o recolhimento do impôsto será feito pelos fabricantes, importadores *e outros responsáveis* (*inclusive filiais, agências, postos de venda e depósitos*), òbviamente não autoriza a substituição, tendo o propósito puro e simples de compreender, na regra que consubstancia, as filiais, agências, postos de venda e depósitos que tenham responsabilidade pelo recolhimento do impôsto, por fôrça de norma que já houvesse criado essa responsabilidade, preexistente. E essa responsabilidade só poderia preexistir, para os estabelecimentos aludidos, no caso da Observação 5ª aditada à Tabela "A" pelo Decreto nº 43.711, de modo ilegal, mas posteriormente legitimada pela Lei nº 3.520; já se viu, porém, que a aludida Observação 5ª não cuidava de produtos nacionais, de sorte que a Lei nº 3.520 procedeu à legitimação do regulamento anterior apenas nos têrmos em que êle era vazado, não pela forma que o posterior Decreto nº 45.522 adotou, no seu art. 147, olvidando que o inciso 3º da Alteração 10ª da Lei nº 3.520 só abrangia, lògicamente, os produtos importados, em vista da remissão feita à anterior Observação 5ª.

17. Nem se poderia vislumbrar qualquer autorização do Legislativo ao Executivo para substituição do sujeito passivo do impôsto, no art. 4º da mesma Lei nº 3.520, cujos têrmos, embora amplos e variados, não contemplam a hipótese. Por outro lado, deve ficar bem claro que a norma do art. 147 do regulamento vigente só poderia ser entendida como configurando uma substituição do sujeito passivo, jamais a instituição de um sujeito autônomo, ligado, originàriamente, a outra obrigação tributária nova, pois esta, no caso, consistiria na venda do produto. E, sabidamente, a venda não pode ser obrigação tributária taxável pela União, já que foi reservada à competência privativa dos Estados. Vide, ao propósito, nosso parecer publicado *in Sociedades Anônimas*, nº 12, págs. 12 e segs., que foi endossado por Amílcar de Araújo Falcão (parecer na mesma *Revista*, nº 21, págs. 22 e segs., págs. 37 e segs., e nº 23, págs. 39 e segs.), tendo merecido, ainda, a honra de ser citado como argumento de decisão unânime do Supremo Tribunal Federal, no mandado de segurança nº 6.102, sendo relator o Exmo. Sr. Ministro Luís Gallotti (*Revista* cit., nº 32, pág. 22).

18. Qualquer que seja a natureza da sujeição passiva na obrigação tributária (contribuinte, responsável, substituto), só a lei (assim entendido o ato do Poder Legislativo) pode dispor a respeito. Foi nesse sentido, que dispôs, expressamente o art. 52, parágrafo único, I do Projeto de Código Tributário Nacional (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, ed. oficial, 1954), com taxativa alusão à hipótese de substituição, no art. 164, textos justificados no relatório da Comissão

(págs. 163 e 240 da obra citada). De resto, assim entende a melhor doutrina, como se vê em Giannini (*Il rapporto giuridico d'imposta*, ed. Giuffrè, Milão, 1937, pág. 142, Tesoro (*Principii di diritto tributario*, ed. Macri, Bari, 1938, pág. 105), Amílcar de Araújo Falcão (artigo *in Archivio Finanziario*, vol. V, págs. 87 e segs.). E também o "Tribunal Fiscal de la Federación", do México, em extenso julgado, afirmou a mesma tese (*Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, ano II, tomo III, nº 15, págs. 1.175 e segs.).

19. Aliás, ainda que a lei houvesse delegado ao Poder Executivo a faculdade de substituir o sujeito passivo da obrigação tributária, essa delegação seria inconstitucional, face ao artigo 26, § 2º, da Constituição federal, já que se trataria de matéria reservada ao Congresso, *ut* art. 65, II da mesma Carta. No poder de regulamentar se compreende o de esclarecer, regular pormenores, traçar normas de gestão administrativa, mas nunca o de dispor sôbre matéria de exclusiva competência do Legislativo, como é a de que se trata.

20. De tudo quanto vem de ser exposto, resulta que, no nosso entendimento, o art. 147 do vigente regulamento de consumo não prevalece, porque, dispondo sôbre matéria de exclusiva competência legislativa, inovou, modificou, criou nôvo sujeito passivo de obrigação tributária, sem que tivesse, para fazê-lo, qualquer base em ato emanado do Poder Legislativo. Conseqüentemente, para nós subsistem os atos anteriores, que no relativo a produtos nacionais, quando se trate das hipóteses previstas no art. 146 do vigente regulamento, cometiam o encargo de pagar a diferença de impôsto resultante da venda por preço superior ao já tributado, ao próprio fabricante, não ao vendedor.

21. Da nossa opinião não decorre, entretanto, que a resposta à pergunta primeira da consulente — a saber, se é passível de pena pelo não recolhimento da diferença de impôsto no caso vertente — lhe seja adversa, por afirmativa. Parece-nos que, a prevalecer o art. 147 do regulamento vigente — contra nossa opinião —, a resposta ao quesito dada por êsse dispositivo seria categòricamente no sentido da não responsabilidade da consulente. Mas, consoante nosso entendimento, ainda concluímos pela impunibilidade da consulente, uma vez que, a valer o regime anterior, que reputamos não alterado no ponto de que se cuida, ao revendedor que efetuasse a venda do produto por preço superior ao já tributado cabia informar o fabricante de que efetuara vendas por preços que acusavam diferença. Em se tratando de simples postos de vendas, filiais, ou estabelecimento do próprio produtor, havendo uma só personalidade jurídica envolvida, a responsabilidade pela não comunicação da venda por preço mais alto seria sempre do fabricante. Mas, na hipótese de revenda por outrem, que seja pessoa diversa, como está previsto no art. 146, do mesmo modo que o estava na antiga Observação 3ª da Tabela "A", é óbvio que o recolhimento da diferença devida não pode ser feito sem a comunicação pelo revendedor, e a falta dêste em efetuar essa comunicação, exonera o fabricante de qualquer responsabilidade pelo não pagamento do impôsto complementar devido.

22. De fato, Tito Rezende e Jaime Péricles (*Manual do Impôsto de Consumo*, ed. 1954, tomo IV, págs. 1186 e segs.) analisando o regime anterior, citam casos vários em que se reconheceu que nas hipóteses em que a exigibilidade de diferença de impôsto resulta de fato que o revendedor deve conhecer, mas não, necessàriamente o fabricante, embora caiba a êste o recolhimento do impôsto, não pode ser êle responsabilizado por haver cometido infração alguma. É claro que, na situação oposta — como, por exemplo, venda de mais de 50% da produção total a um só adquirente — na qual o fato determinante da diferença de tributo é conhecido do fabricante mas não do revendedor, a êste é que caberia a responsabilidade.

23. Comentando uma decisão, especificamente, observou Tito Rezende:

"Erradíssima esta decisão, afinal confirmada pelo Conselho. A responsabili-

dade pela diferença do impôsto é sempre do fabricante: não se desloca para o revendedor ou depositário, pelo fato de não haver êle feito a comunicação a que se refere a Observação 4ª; e a falta dessa comunicação acarreta, para o depositário ou revendedor, apenas a multa de importância igual ao impôsto devido, não inferior a Cr$ 2.500,00, nos têrmos da letra *c* da Observação 11ª. Nem êsse dispositivo, nem nenhum outro, declara que o depositário ou revendedor fique também responsável pelo pagamento da diferença de impôsto: essa responsabilidade é sempre do fabricante, tenha ou não sido feita a comunicação de que trata a Obs. 4ª. *Estaria o fabricante, no caso, também sujeito à multa da letra* c *da mesma Observação* 11ª? *Não, porque lhe não foi feita a comunicação referida na Observação* 4ª, *para que êle providenciasse dentro de oito dias o pagamento da diferença de impôsto*" (op. e vol. cits. pág. 1.186, os grifos são nossos).

Portanto, penalidade alguma caberia à consulente no caso, muito embora devesse pagar a diferença de impôsto, a qual seria debitada ao revendedor, não constituindo, pois, encargo do fabricante.

24. No que tange à segunda pergunta da consulente, ou seja, se é responsável pela falta de indicação, nas suas notas fiscais, dos preços de revenda, parece-nos que a resposta só poderia ser afirmativa em caso de ficar provado que tais preços eram conhecidos da consulente, ao tempo da emissão das aludidas notas. Nada indica que assim houvesse sido. Ao revés, o comum é as emprêsas comerciais guardarem certa reserva quando se trata de divulgar a outras os seus preços. Acresce que os preços de venda ao consumidor variam em função de inúmeros fatôres, como sejam concorrência, fase do ano, condições de pagamento, e até a prevalência, na contabilidade da revendedora, do método que prefira, na sua política de reposição de estoques. Sabe-se que o método conhecido como Fifo significa que se supõe vendido primeiro o que primeiro entrou (*first in first out*), enquanto que o método Lifo corresponde ao contrário: o último que entra é o primeiro que sai (*Last in first out*). Portanto, também influi no preço de revenda o preço de custo.

25. Aliás, significativa é a nota de Jaime Péricles, aposta à decisão nº 966 da *Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*, de 1956, frisando ter sido adotada pela Junta Consultiva do Impôsto de Consumo, que "...a indicação do preço de venda do depósito ou do revendedor, referida no início da Obs. 4ª da Tabela "A", sòmente se torna obrigatória, quando êsse preço fôr conhecido do fabricante, no momento da emissão da nota fiscal."

26. Concluindo:

a) A consulente não está sujeita a penalidade alguma pelo fato de não haver recolhido diferença de impôsto, mesmo que haja vendido a terceiros com os quais mantivesse laços dos definidos no art. 146 do vigente regulamento do impôsto de consumo, e, em razão da revenda se haver feito por preço superior ao tributado. Isso resulta, para os que admitem a legalidade do art. 147 do mesmo regulamento, da expressa atribuição que êle faz, de tal encargo, ao revendedor. Para os que, como nós, consideram ilegal o art. 147 citado, prevalecendo o regime anterior não caberia à Consulente multa alguma, se o revendedor deixou de lhe comunicar que a revenda se fêz por maior preço poderia responder pelo simples acréscimo de tributo, que seria debitado ao revendedor.

b) A Consulente não está sujeita a penalidade alguma por haver deixado de indicar nas suas notas fiscais os preços de revenda, se os ignorava. E tudo indica que os não conhecia, pois isso é comum, em circunstâncias como as do caso. Caberia ao fisco provar o contrário. S. M. J. — Rio de Janeiro, 27 de abril de 1961. — *Gilberto de Ulhôa Canto*, Advogado no Rio de Janeiro.