IMPÔSTO DE CONSUMO — SERVIÇO DE TRANSPORTE

— É pacífica a diferença entre os tipos de impôsto de consumo sôbre produtos e sôbre serviços.

— Não existe, nem constitucionalmente pode existir, em nosso país, o impôsto de consumo sôbre transporte, pois o nosso sistema constitucional o proscreve.

PARECER

I

A Cia. Antártica Paulista, que conforme o art. 2º de seus estatutos, tem por objeto a produção e o comércio de bebidas, "e ainda a exploração dos serviços de transporte, na Matriz, nas filiais filiadas e associadas", vende as bebidas por preço fixo, pôsto fábrica.

O impôsto de consumo que nos têrmos do RIC, arts. 1º, 124, 145, 146 e 147 incide sôbre os produtos e é devido no momento da mercadoria sair da fábrica ou seus depósitos, "sôbre o preço de venda da fábrica" ou "sôbre o preço de venda dos seus depósitos", é calculado sôbre êsse preço, atendidos os arts. 145, 146 e 147.

O serviço de transporte dos seus produtos é feito por veículos desta companhia, e consiste em levá-los da Fábrica aos Depósitos, dos Depósitos à Freguesia o retirar os vasilhames da Freguesia para os Depósitos e dos Depósitos para a Fábrica. Aliás o próprio RIC prevê no art. 264 a devolução dos recipientes neste tipo de indústria.

Como determina o RIC no art. 145 e § 1º, esta companhia debita em separado as "despesas de carretos e fretes" e para isso ela cumpre o critério estabelecido nesse dispositivo da própria Lei Fiscal, que reza:

"Mesmo quando debitadas em separado, as despesas de carretos e fretes, nos casos de transportes por meio de veículos do próprio fabricante... não poderão em hipótese alguma, exceder os níveis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local".

Como se vê, a legislação fiscal separa nìtidamente a questão do preço do produto sôbre que incide o impôsto, do preço do serviço de transporte, e fornece o critério legal ou tabela móvel do preço do transporte, que é o vigorante no mercado.

O preço do transporte desta companhia é por ela fixado em razão da quantidade de garrafas e das distâncias do transporte. O preço do transporte não é calculado em relação ao preço da mercadoria e segundo laudo circunstanciado baseado nas "tarifas para Transporte Urbano" constante de tabelas do Sindicato de Emprêsas de Transporte Interestadual de Cargas do Estado de São Paulo. Os preços do transporte, cobrados por esta companhia, estão abaixo dos níveis normais dos preços vigorantes para êsse transporte, no mercado local.

Acontece, entretanto, que Agentes Fiscais do Impôsto de Consumo, verificando que esta companhia, em certo período, fêz contratos de transporte apenas para uma parte daquele tráfego, com freteiros, contratos êsses de outras épocas, pretendem sair do critério que o texto da lei fiscal lhes traçou, e ao invés de procurarem "os níveis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local", como estabelece a lei fiscal, querem substituir a base legal, pelo preço que vigorou naqueles contratos, afirmando em peça integrante da representação "que, destarte, a companhia, nas notas fiscais de vendas de seus produtos, cujos carretos de entrega ela própria realizou... era obrigada a observar o

mesmo nível do que pagava a terceiros".

Daí, fantasiarem uma esdrúxula cobrança, a título de diferença de impôsto de consumo sôbre o transporte, capitulando o § 1º do art. 145 do RIC e mais ainda, capitulando, como infringido, também, o art. 408, item II, do RIC, para pretenderem, além da quantia igual ao valor do impôsto, ainda a mesma quantia a título de multa do citado item II do art. 408.

Instaurado por essa forma o procedimento fiscal, esta companhia requereu ao Diretor da Recebedoria Federal em São Paulo fôsse, nos têrmos do § 1º do art. 145, apurado pelos fiscais, "os níveis normais de preços vigorantes, para transportes semelhantes, no mercado local" e aquela Repartição Fiscal negou o requerido na fase instrutória.

Pergunta-se:

1º Em Ciência das Finanças e na prática legislativa tributária, existe diferença entre impôsto de consumo sôbre produto e sôbre serviço?

2º Em caso positivo, existe ou pode ser cobrado, em nosso País, impôsto de consumo sôbre o serviço de transporte?

3º No caso de não existir e de não poder ser cobrado, há forma legislada para impedir, na prática, a tributação de impôsto de consumo sôbre transporte?

4º Qual a natureza, alcance e finalidade da figura punitiva prevista no art. 17 da Lei nº 3.520 e regulamenada pelo § 1º do art. 145 do vigente RIC?

5º Em face da pergunta anterior, pode ser acumulada a capitulação do § 1º do art. 145 com a do item II do art. 408 do RIC?

6º Qual a natureza jurídica, no campo do Direito Tributário, da prefixação do critério de base dos preços de transporte que podem ser debitados em separado pelo serviço de transporte do próprio contribuinte?

7º A Fiscalização está vinculada ao critério fixado na referida lei fiscal?

8º Qual a conseqüência jurídica de a Fiscalização ter abandonado, no procedimento fiscal, o critério previsto nesse dispositivo legal?

9º Do ponto de vista do Processo Administrativo Fiscal, quais os efeitos do ato do Diretor da Recebedoria que negou, ao contribuinte, a diligência requerida de apuração dos níveis previstos no citado dispositivo?

10º Finalmente, à vista de todo o exposto, poderá V. Exa. manifestar seu parecer sôbre a procedência ou não da ação fiscal de que se dá notícia, tendo em vista também a Jurisprudência Fiscal sôbre o tema?

II

1º É corrente em Finanças que os impostos de consumo são de vários tipos, e que são distintos o "impôsto de consumo sôbre produtos" e o "impôsto de consumo sôbre serviços". Veja-se, por exemplo, na magnífica *Encyclopaedia of the social sciences*, dirigida pelo maior jurista de *Fiscal Science* dos EE.UU. que foi o Prof. Seligman, N. Y., 1948, vol. V, págs. 669/671:

"O impôsto de consumo é um tributo sôbre produtos de fabricação interna, cobrado sôbre certo estágio da produção ou antes da venda dos produtos aos consumidores.

. . . . . .

Outros meios de tributação indireta do consumidor são o impôsto sôbre transporte, o impôsto sôbre a circulação ou venda de mercadorias.

. . . . . .

Excises como todos os impostos de consumo procuram distribuir o ônus da tributação na proporção do consumo dos produtos e serviços. Êles são aparentemente baseados na concepção de que o volume do consumo comporta uma relação final com a renda dos indivíduos e assim reflete sua capacidade de pagar.

. . . . . .

Acusa-se, justamente, que os impostos de consumo são regressivos porque impõem um ônus relativamente mais elevado sôbre a renda das classes pobres da população, porque as despesas destas em relação às necessidades absorvem maior proporção da sua renda do que a das famílias das classes médias ou altas.

"Excise is a tax on commodities of domestic manufacture levied either at some stage of production or before the sale to home consumers.

. . . . . .

Other means of indirectly taxing the consumer are a transportation tax, a turnover or sales tax...

. . . . . .

Excises like all consumption taxes seek to distribute the burdon of taxation in proportion to the consumption of goods and services.

They are apparently based on the assumption that the volume of consumption bears a definitive relationship to the income of the individual and thus reflectes his ability to pay.

. . . . . .

It is justly pointed out that consumption taxes are regressive in that they impose a relatively higher burden upon the income of the poorer classes of the population, because the latter's expenditures on necessaries absorb a much higher proportion of income then in the case of the middle or upper class families".

Países há, em que deparamos com a existência e cobrança, não só do "impôsto de consumo sôbre produto", como do "impôsto de consumo sôbre transporte".

Assim, veja-se na coleção "World Tax Series" do "International Program in Taxation" da Harvard Law School, no volume "Taxation in México", 1957:

4/3.2

b) Impostos de consumo. Os impostos federais de consumo são exigidos sôbre os produtos enumerados abaixo...

4/3.9 Companhias de transporte

Estradas de ferro e expressos, linhas de vapor e linhas aéreas estão sujeitas aos impostos de consumo calculados por diferentes taxas sôbre os recibos de transporte de passageiros e de frete.

"4/3.2 b. Consumption taxes. Federal consumption taxes are imposed on the products enumerated above...

4/.9 — Transportation Companies

Railroad and express companies, steamship lines, and airlines are subject to excise taxes computed at varying rates on the receipts from the transportation of passengers and freight)"

Na vigente Constituição da República Federal da Alemanha, temos da Discriminação Constitucional das Rendas Tributárias ou "O Regime Financeiro" (*X das Finanzwesen*), nitidamente previstos e separados:

Art. 106:

I) Correspondem à Federação ... as rendas provenientes dos seguintes impostos:

. . . . . .

2) Os impostos "de consumo" não correspondentes aos Estados segundo o inciso 2;

. . . . . .

4) o impôsto sôbre "transporte".

"(1... das Aufkommen der folgenden Steuern stehen dem Bund zu:

2. die Verbrauchsteuern, soweit sie nicht nach Absatz 2 den Ländern zustehen,

4. die Beförderungsteuer.)"

Portanto, respondendo ao primeiro quesito, afirmamos que, não só em Ciência das Finanças é pacífica a diferença entre os tipos de impôsto de consumo "sôbre produtos" e impôsto de consu-

mo "sôbre serviços", como na prática legislativa mundial encontramos essa diferença em texto de Lei e de Constituição.

* * *

2º A imposição tributária, como as demais manifestações de vontade do Poder Público, no Estado de Direito, está jurìdicamente, em primeiro plano vinculada à Constituição.

No Estado Federal como o nosso, onde coexistem três Fiscos ou três competências autônomas de imposição, o legislador constituinte enfrenta maior problemática tributária, pois tem desde logo de caracterizar, enumerar e partilhar os impostos cabíveis à União, aos Estados e aos Municípios.

Do ponto de vista do Direito Tributário, a Constituição federal, com agrupar as diferentes espécies tributárias, para poder distribuí-las, permite não só maior sistematização, como coloca todo o sistema tributário debaixo de um ordenamento geral comum.[1]

São assim, as disposições da Constituição, especialmente as da Discriminação das Rendas Tributárias, as limitadoras do Poder de Tributar, e as de Tutela Constitucional dos Direitos Individuais dos Cidadãos, que predeterminam a base, não só para a criação legislativa dos direitos e obrigações tributárias, como para sua interpretação.[2]

Vejamos, pois, em primeiro plano, se é possível, em nosso país, a existência ou cobrança do "impôsto de consumo sôbre transporte":

Ora, no Brasil a Discriminação Constitucional das Rendas Tributárias não previu o "impôsto de consumo sôbre transporte", como vimos na Constituição alemã, mas ao contrário, ela se restringe exclusivamente a:

"Art. 15 ... impostos sôbre:

II — consumo de mercadorias

III — ... consumo ... de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza ... aos minerais do país e à energia elétrica."

Mas não é só.

No capítulo "Dos Direitos e das Garantias Individuais", estabelece nossa Constituição o princípio da estrita legalidade para a criação e cobrança do impôsto, rezando:

"Art. 141

---

1 Cf. nosso trabalho "Problemática do Direito Tributário no Brasil", publicado na *Revista dos Tribunais*, vol. 305/18.

2 Cf. Ernst Blumenstein:
"§ 3º. A Interpretação do Direito Tributário.
I — O ponto de partida.

.....

A aplicação do Direito Tributário está, como tôda manifestação de vontade estatal, subordinada à Constituição. A observância das disposições desta e especialmente dos direitos constitucionais dos cidadãos, constituem a base, não sòmente para a criação da lei tributária, mas também para a sua interpretação".

"§ 3º. Die Auslegung des Steuerrechts.

I — Die Ausgangspunkte.

Die Anwendung des Steuerrechts ist, wie jede andere Aeusserung des staatlichen Willens, and die Verfassung gebunden. Eine Beobachtung ihrer Bestimmungen und namentlich der verfassungsmässigen Rechte der Bürger bildet daher die Grundlage nicht nur für das Zustandekommen des Steuergesetzes, sondern auch für seine Auslegung" (Grundriss des Sehweizerichbn Steuerrechts, vol. I, 1951, Zurique, pág. 15).

§ 34 — Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária..."

E, entre nós, como veremos com mais detalhe, não existe texto de lei, como não poderia mesmo constitucionalmente existir, instituindo, a título de impôsto de consumo, êsse tributo sôbre o transporte, nem dêle existe qualquer previsão orçamentária.

Mas ainda não é só. Entre as normas limitadoras do Poder de Tributar, vamos em nossa Constituição encontrar ainda, tradicionalmente, a peremptória proibição do impôsto sôbre o transporte.

Em nosso país, de imenso território, de produção concentrada em poucas regiões e de inúmeras dificuldades de transporte, o impôsto de consumo interno sôbre transporte, não só seria iníquo, porque incidiria sôbre as populações mais afastadas e de menores recursos, como seria um obstáculo ao desenvolvimento econômico das regiões mais distantes dos centros produtores do país.

Assim, já na Constituição de 1891 estava expresso:

Art. 11. É vedado aos Estados como à União:

1º Criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sôbre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sôbre os veículos, de terra e água, que os transportarem."

A Constituição de 1934 dispunha:

"Art. 17. É vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal:

IX — cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos no território nacional, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem.

A Carta de 1937 também dispôs:

"Art. 25. O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado, assim, aos Estados, como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem."

E, a Constituição vigente, além de não ter previsto ou discriminado o impôsto de consumo sôbre transporte, e o ter confinado sòmente "sôbre mercadorias", expressamente reza:

"Art. 27. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais".

Daí, em conclusão, e respondendo ao 2º quesito, afirmamos: não existe, nem constitucionalmente pode existir em nosso país, o impôsto de consumo sôbre transporte, pois nosso sistema constitucional o proscreve.

* * *

3º Acontece que a Constituição estatui os princípios ou normas gerais da tributação. É preciso que o legislador ordinário emane a legislação complementar, inclusive para se executar o verdadeiro plano político-sócio-econômico e financeiro, que se contém na Constituição.

Ora, se a Constituição veda o impôsto de consumo sôbre o transporte, é preciso que se impeça essa tributação nas relações de fato, isto é, na prática.

Que fêz o legislador para atingir êsse fim?

Procurou as situações de fato em que poderiam, por defeitos de técnica, ocorrer essa tributação e as disciplinou, detalhadamente, para impedir essa incidência indesejável.[3] O nosso legislador estruturou em perfeito instituto jurídico a mecânica para impedir essa tributação, chegando à perfeição de estatuir, para o caso do seu descumprimento, até sanção específica, senão vejamos:

"Que se entende por instituto jurídico"?

As disposições do Direito objetivo nada mais são que comandos, ordenações normativas, procurando regular relações de fato.

Acontece, porém, que uma dada situação ou relação de fato, carece às vêzes de várias disposições legais para poder ser integralmente regulada. Embora essas disposições possam estar esparsas em várias leis ou regulamentos, elas guardam afinidade, entrelaçam-se e se completam no escopo comum de regular o mesmo objeto material.

São exatamente as normas girando em tôrno da mesma causa de fato, ou melhor, visando a regular as mesmas relações humanas, que formam um todo lógico denominado instituto jurídico. Podemos, pois, dizer que o instituto jurídico é a cobertura da relação de fato, pelas normas objetivas do Direito.[4]

No caso em exame, temos que, além de nossa Constituição não ter previsto na discriminação o impôsto sôbre transporte, mas ao contrário tê-lo vedado pelo art. 27, e ter no art. 15, item II, restringido êsse impôsto apenas e tão-só "sôbre: consumo de mercadorias", temos a Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958, que pela primeira vez em nosso país, veio assim caracterizar e estatuir a forma de incidência do nosso "impôsto de consumo sôbre produtos":

"Art. 1º

Alteração 1ª

O capítulo I das Normas Gerais passa a ter a seguinte redação, mantido o que dispõe o art. 2º:

"Art. 1º O impôsto de consumo incide sôbre os produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, discriminados nas tabelas anexas.

Aqui temos, no próprio texto da Lei nº 3.520, a premissa de que êsse impôsto sòmente alcança "os produtos", e mais ainda, sòmente os "industrializados", mas não basta que sejam produtos, e que sejam industrializados, pois pela técnica da lei, a incidência está vinculada a rol: sòmente haverá incidência do impôsto de consumo sôbre os produtos que se encontrarem discriminados nas tabelas anexas.

Por acaso em alguma das tabelas anexas está discriminado o "carreto", o "frete", o "transporte"? Òbviamente não.

Portanto, sem sombra de dúvida, a título de "impôsto de consumo sôbre o transporte", jamais se poderia ligitimar essa tributação, já porque a veda o art. 27 da Constituição; já porque pelo art. 141, § 34, da Constituição não poderia

---

3 Veja-se a notável obra do Prof. Günter Schmölders, catedrático em Colônia: *Teoria Geral do Impôsto*, 2ª parte, *A Arte da Tributação*, § 9º *Finalidade do Estado e finalidade do Impôsto* e 2ª cap., *A Técnica do Impôsto*, § 11, *A legislação do Impôsto*.

("Allgemeine Steuerienre, 2. Abschnitt, Die Kunst der Besteuerung. § 9 Staatszweek und Steuerzwecke 2 Kapitel Die Steuertechnik. § 11 Steuergesetzgebung— 3. Auflage", Berlin 1958).

4. De nosso trabalho "Princípios, Institutos e Sistemática do Direito Tributário", *in Revista dos Tribunais*, vol. 315, de 1962.

ser exigida nem cobrada; já porque pela própria natureza das coisas e *ex vi* do art. 15, item II, da Constituição, e do art. 1º da lei nº 3.520, o impôsto só alcança produto e não serviço; já porque pela técnica de incidência da mesma lei nº 3.520, e do RIC, não existe a tributação, pois ela não consta das "tabelas anexas".

Mas as disposições da Lei nº 3.520 não param aí.

Em sistemática com o citado art. 1º das Normas Gerais, ela estabelece a forma pela qual o "carreto", o "frete", devem ficar excluídos do cálculo do impôsto, dispondo:

Alteração 10ª:

1ª O impôsto será calculado ... sôbre o preço de venda da fábrica, constante da Nota Fiscal, ... incluídas as despesas de embalagem e, caso não sejam debitadas em separado, as de carreto, ... frete ...

e ainda, como inovação da Lei nº 3.520, para solucionar o caso de transporte por meio de veículo do próprio fabricante, a lei fiscal instituiu um critério, para facultar ao contribuinte não ser alcançado por êsse impôsto sôbre o seu serviço de transporte, critério êsse que traçando os limites dos preços, ao mesmo tempo vincula a êle tôda a Administração, nela compreendida a Fiscalização.

Essa nova disposição legislativa é a seguinte:

Art. 17. Mesmo quando debitadas em separado, as despesas de carretos e fretes, nos casos de transportes por meio de veículos do próprio fabricante ou de emprêsa que com êle tenha relações de interdependência, previstas pela observação 3ª da tabela "A", não poderão, em hipótese alguma, exceder os níveis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local, sob pena de nêle incidir o impôsto de consumo".

Eis aí a forma legislada integralmente, compondo um perfeito instituto jurídico, para impedir na prática a incidência e a cobrança do indesejável e proibido impôsto de consumo sôbre transporte. Fica assim respondido o item 3º da consulta.

4º Mas qual a natureza, alcance e finalidade da figura ou categoria jurídico-tributário-penal instituída pelo art. 17 acima transcrito? Ou melhor, que instituiu, claramente, esta disposição legislativa, esta norma legítima e única criadora de Direito Tributário Material; aquela que pode transmudar o *factum* em *typus*, enfim que tem a qualificação de norma tipificadora ou categorial da obrigação tributária, da obrigação *ex lege*?

Sendo certo que uma emprêsa pode, por ela mesma, também ter o serviço de transporte, e inclusive explorar livremente êsse serviço, a lei estabeleceu um critério específico para os efeitos da lei fiscal: tôda vez que o transporte seja feito pelo próprio fabricante ou por emprêsas interdependentes,[5] "as despesas de carreto e fretes" que o fabricante ou essas emprêsas interdependentes deverão debitar em separado, "não poderão, em hipótese alguma, exceder os ní-

---

5 Nos têrmos do art. 17 da Lei nº 3.520, como do § 1º do art. 145 do RIC, as chamadas "emprêsas interdependentes" são as filiais, agências, postos de venda, depósitos ou outros estabelecimentos revendedores "enumerados de letra *a* a *g* do art. 146 do RIC e que têm os mesmos direitos e obrigações de fabricantes, elas são fiscalmente consideradas prolongamento dos estabelecimentos fabris. O art. 5º das "Normas Gerais do RIC" equipara a fabricante, para os efeitos do RIC, "os que estão obrigados a recolhimento de impôsto" e o art. 151 declara que o impôsto será "recolhido pelos fabricantes ...inclusive filiais, agências, postos de venda e depósitos". O art. 135 repete "os fabricantes, os contribuintes a êle equiparados" ... o art. 142 reitera "os fabricantes ... e revendedores de que trata o art. 146. Final-

veis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local", ou seja, o fabricante ou seus depósitos, nas citadas condições, têm a faculdade de debitar em separado o seu serviço de transporte em igualdade de condições com as demais emprêsas transportadoras. Se debitarem preços acima dos vigorantes no mercado local para igual transporte, ficarão sujeitos, a título de penalidade, ao pagamento da quantia equivalente ao valor do impôsto de consumo sôbre o transporte, ou, nos precisos têrmos da lei: "sob pena de nêle incidir o impôsto de consumo".

É evidente que a lei, após disciplinar por todos os citados dispositivos o instituto da não incidência do transporte no impôsto de consumo, terminou o art. 17 com uma sanção, uma penalidade imponível ao fabricante ou depósito que debitar preço de transporte superior ao do mercado.

Quem quer que percorra a legislação do impôsto de consumo, observará mesmo que as penalidades específicas estão no final de cada artigo ou de cada capítulo.

Também se percorrermos a legislação do impôsto de consumo, encontraremos essa mesma técnica do caso de não ser o *quantum* devido como impôsto, e no entanto o legislador usar como prefixação da pena o mesmo valor que corresponderia à aplicação da alíquota ou quantum do impôsto. Veja-se, como luva ao caso, o seguinte trecho já legislado sôbre o impôsto de consumo:

"Os industriais de produtos sujeitos ao impôsto, que fabricarem também artigos isentos, ficam obrigados a ter um talão especial para as vendas de produtos expressamente isentos ... sob pena de pagarem o impôsto sôbre todos os produtos de sua fabricação" (Obs. 8ª da Tabela A do Decreto nº 26.149, de 1949).

Eis aí uma penalidade especial imposta ao fabricante, pela fato de êle não separar na nota os produtos isentos dos incidentes, e a sanção consistindo em pagar êle o *quantum* do impôsto, a título de penalidade.

Assim, também, o fabricante ou depósito que não separar na nota o preço do transporte, do preço da mercadoria, ou que debitar, embora em separado, preço de transporte próprio, superior ao da praça, ficará sujeito, a título de penalidade, ao *quantum* do impôsto sôbre êsse valor, embora por sua natureza, não incida o impôsto sôbre o transporte.

Veja-se também que essa é a única penalidade prevista no *caput* do próprio art. 145, que diz que o impôsto "será devido e calculado sôbre o preço de venda da fábrica constante da nota fiscal ... e incluídas as despesas de embalagem e, caso não sejam debitados em separado, as de carreto ... frete", isto é, o fabricante que usa transporte de terceiro, deverá debitar o preço do carreto e do frete em separado, se o não fizer, ficará sujeito à penalidade de pagar o valor do impôsto também sôbre o preço do transporte. Essa é a única penalidade que existe no próprio *caput* do art. 145, e como a figura do seu § 1º regula espécie do mesmo gênero, não poderia mesmo dar tratamento diferente ao fato que disciplina. A penalidade é do mesmo tipo.

Assim, pensamos ter esclarecido a natureza, alcance e finalidade da figura punitiva instituída pelo art. 17 da Lei nº 3.520 e que o § 1º do art. 145 nada mais podia fazer do que dar fiel cum-

---

mente os arts. 145, 146 e 147 os coloca debaixo da mesma rubrica: "Do cálculo do impôsto". Daí, a não bastar o princípio constitucional da não incidência do transporte no impôsto de consumo, quer o fabricante, como qualquer dessas emprêsas, têm o direito e o dever de calcular o impôsto com exclusão do carreto, do frete, que só como infração poderá fazer parte do cálculo do impôsto.

primento, sem mudar essas características institucionais, cuja função é privativa da lei e não do Regulamento.

* * *

5. Em face da penalidade especial do art. 17 da Lei nº 3.520, repetida pelo § 1º do art. 145 do RIC, vejamos se tem cabimento ou procedência a capitulação cumulativa do item II do art. 408:

A questão é simples dentro da própria sistemática do RIC. Basta atentarmos para o próprio art. 408 que, como Norma Geral que é, reconhece a existência de penalidade especial, como o é a penalidade do art. 17 transcrita no § 1º do art. 145, pois assim reza o próprio texto do art. 408, esclarecendo que êle sòmente tem aplicabilidade sôbre "as infrações para as quais não haja penalidade especial", e a penalidade especial já está no § 1º do art. 145, até onde copia o texto da lei.

Ainda o art. 410, dando regras para graduação, também esclarece que êle se aplica sòmente às multas, "quando não proporcionais ao valor do impôsto ou do produto, ou quando não especificamente determinadas".

Logo, ou se admite, como está redigido o art. 17 da Lei nº 3.520, que aí a lei criou uma penalidade especial, ou seja, impõe ao contribuinte *de jure* a exigência do valor equivalente ao impôsto a título de multa, ou a disposição é nenhuma, pôsto que em nosso País a cobrança a título de "impôsto de consumo sôbre transporte" é constitucionalmente proibida.

Assim sendo, não tem a menor procedência a capitulação do art. 408 do RIC, para pretender aplicar, em arrepiante *bis in idem* punitivo, mais uma segunda multa, 100% igual à já correspondente ao *quantum* do impôsto não poderia existir: só existe como "medida" da penalidade.

É verdade que, cotejando-se o art. 17 da Lei nº 3.520, com o § 1º do art. 145 do RIC, vê-se nitidamente que o Poder Executivo, ao copiar o texto da lei, o excedeu, alterando-o e acrescentou as palavras "e respectivas penalidades". Basta o simples paralelo para se ver êste êrro jurídico:

Lei nº 3.520, de 1958.

Art. 17:

Mesmo quando debitadas em separado, as despesas de carretos e fretes, nos casos de transportes por meio de veículos do próprio fabricante ou de emprêsa que, com êle, tenha relações de interdependência, previstas pela Observação 3ª da Tabela "A", não poderão, em hipótese alguma, exceder os níveis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local, *sob pena de* nêle incidir o impôsto de consumo.

RIC — Decreto nº 45.422, de 1959.

Art. 145:

§ 1º Mesmo quando debitadas em separado, as despesas de carretos e fretes, nos casos de transporte por meio de veículos do próprio fabricante, ou de emprêsa que com êle tenha relações de interdependência, previstas no art. 146, não poderão, em hipótese alguma, exceder os níveis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local, *sob pena de*, sôbre os valôres excedentes, incidir o impôsto de consumo e respectivas penalidades.

Acontece, porém, que em primeiro lugar a expressão "e respectivas penalidades" não acrescenta nada dentro do próprio RIC, pois não existe outra penalidade senão a que consta do art. 17 da lei, e já está repetida aí no próprio § 1º *in verbis* "sob pena de ... incidir o impôsto de consumo". Esta é a multa respectiva, não existe outra que corresponda ao fato.

Em segundo lugar, além de ser uma superfetação, um pleonasmo teratológico, o texto do § 1º dizer depois da ex-

pressão "sob pena de ... incidir o impôsto de consumo" mais "e respectivas multas", não existe no campo do Direito Tributário Administrativo Penal a figura do *bis in idem*, pois, ao reverso, existe até o princípio expresso da absorção da pena, rezando expressamente o RIC:

Art. 313. Apurando-se, no mesmo processo, infração de mais de uma disposição dêste regulamento, aplicar-se-á sòmente uma pena, que será a maior das em que houver incorrido.

E, finalmente, a ampliação da lei ou acréscimo de uma figura de pena por meio de regulamento não tem existência no mundo jurídico. A obrigação ou penalidade sòmente pode ser criada por lei e o Poder Executivo sòmente pode "expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução" (Constituição federal, art. 87, n. I).

Logo, a expressão "e respectivas penalidades", além de inócua, é não escrita, nenhuma.

A capitulação do art. 408 do RIC é, no caso, absolutamente improcedente, incabível em face do próprio *caput* do art. 408 que excepciona no caso de penalidade especial e em face do art. 17 da Lei nº 3.520, que já instituíra a penalidade especial: "sob pena de nêle incidir o impôsto de consumo".

6º A pergunta implica no exame da natureza da própria lei tributária.

Antes do meado do século passado, quando ainda não havia entrado para o Direito Público a concepção do Estado de Direito, a imposição tributária decorria do poder de fato do soberano e se manifestava como uma simples relação de poder (*Gewaltverhältnis*). Não se podia falar da existência de um Direito Tributário.

Mas, desde o momento em que o Estado foi submetido ao Direito, surgiu a concepção do Estado de Direito, o tributo transformou-se em uma relação jurídica (*"Rechtsverhältnis"*), pois o tributo só passou a ter existência quando legislado e portanto sòmente nos têrmos do Direito objetivo.[6]

O contribuinte deve o impôsto e está sujeito às obrigações fiscais porque a lei o ordena e o Fisco não tem nenhum direito fora do que a lei lhe outorga; é o princípio da legalidade da tributação.

Disso decorre que o Fisco não pode preencher lacuna por nenhum ato do Poder Executivo ou da Administração ou de seus funcionários, nem pode raciocinar por analogia ou extensão, para ampliar o campo da incidência ou das obrigações do contribuinte.[7] Nossa Constituição federal, como a da Suíça, citada por Blumenstein, também o veda peremptòriamente, pois além do princípio genérico de legalidade do § 2º do art. 141, no § 34 temos o princípio es-

---

6 Cf. Marcel Wurlod, *Forme Juridique et Realité Economique dans la Application des Lois Fiscales*, Lausanne, 1947, pág. 11.

7 Não pode, seja por ato da Administração, como exemplo uma circular, seja por decreto regulamentar do Poder Executivo. Êste campo é privativo da lei. Cf. Hensel, *Enzyklopädie Derrechtsund Staatswissenschaft*, vol. XXVIII, Steuerrecht, Berlin, 1933, pág. 49:

"As disposições administrativas gerais", necessárias à execução das leis do país, que o govêrno deve expedir como base no art. 77 da Constituição, não têm, entretanto, segundo unânime entendimento, o caráter das disposições legislativas, porquanto elas se dirigem "como instruções aos funcionários e não como preceitos jurídicos aos cidadãos" (*"Die zur Ausfürrung der Reichsgesetze erforderlinchen" allgemeinen Verwaltungsvorschriften welche die Reichsregierung nach art. 77 RV zu erlassem hat, haben dagegem nach übereinstimmender Meinung nicht den Charakter von Rechtsverordnungen, sie wenden sich "instruktionell an die Behörden, nicht rechtsatzmässig an die Bürger*).

pecífico da estrita legalidade do crédito fiscal e da sua cobrança, chegando a legalidade da tributação em nosso país a ser até sancionada pela lei penal (Código Penal, § 1º do art. 316), tal é a nossa vinculação ao texto legislado, em matéria tributária, ou melhor, o excesso fiscal é um dano não só ao contribuinte e ao Tesouro, mas à própria Sociedade.

Ora, se o texto claro, imperativo e categórico da Lei nº 3.520, que estatui: "não poderão, em hipótese alguma, exceder os níveis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local", significa que êstes níveis normais de preços vigorantes, ... no mercado local" constituem "Direito material tributário que vincula a Administração e especialmente a Fiscalização, pois a lei opera em relação a ambos os sujeitos da obrigação fiscal — fisco e contribuinte — e essa disposição configura direito subjetivo público do cidadão, que face ao texto pode reclamar o seu cumprimento, como a satisfação dos danos do seu não cumprimento por parte da Administração, eis que o citado art. 316, § 1º, não admite a cobrança de impôsto sabidamente indevido e também proíbe o emprêgo de "meio gravoso que a lei não autoriza".

No caso, o abandono do texto para ir em busca de um meio mais gravoso que a lei não autoriza, é manifesta infração das leis da República.

É preciso ainda ressaltar que no caso não se trata de simples referibilidade do Direito Tributário à Economia.

Mesmo quando a lei tributária faz apenas referência a institutos da Economia ou de outros ramos do Direito, é sabido desde a obra pioneira de Von Myrbach Rheinfeld, traduzida para o francês — *Précis de Droit Financier*, Paris, 1910, § 15 — como pelos excelentes trabalhos de Blumenstein na Suíça e os trabalhos na Alemanha, como se vê dos magníficos comentários ao vigente Código Tributário Nacional e Leis Complementares,[8] já mostram que seria o suficiente para vincular as partes.

Mas no caso, não se trata de mera referibilidade à Economia. Não. A própria lei tributária estabeleceu uma categoria jurídica, pois embora o conteúdo seja também objeto da Economia, a lei a disciplina e a adotou para os fins fiscais, determinando que sejam obedecidos "os níveis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local".

Que poderiam querer mais os ilustres Agentes Fiscais? Acaso, que a lei desse a tabela dos preços? Mas exatamente a lei quis ser, e foi, mais perfeita, reportou-se aos preços vigorantes para estarem sempre atualizados e não haver o risco de tributar o serviço de transporte no ambiente inflacionário.

Também na Suíça, citando jurisprudência, E. Blumenstein diz: "o objeto do impôsto, segundo a concepção do Estado de Direito, deve estar sempre definido na lei. A sua prescrição, a sua ampliação ou a sua variação por meio de atos administrativos ou mediante interpretação extensiva da lei, é contrária à Constituição". (*"Muss das Steuerobjekt nach rechtsstaatlicher Auffassung stets in Gesetz umschrieben sein. Seine Bezeichnung, Erweiterung oder Abänderung durch blosse Verwaltungsverfügung oder durch extensive Auslegung des Steuergesetzes wäre verfassungswidrig"*, vgl. BGE 52 IS. 215 fls. 67 I ä 27) op. cit., pág. 97.

8 *Kommentar zur Reichsabgabenordnung und Nebengesetzen*, notável obra em 4 volumes, pelo sistema de fôlhas sôltas e em dia, elaborada por uma plêiade de Ministros do Supremo Tribunal Tributário (*Bundesfinanzhof*), professôres e juristas, entre os quais Hübschmann, Hepp e Spitaler, 4ª edição, Schmidt, Köln, 1951/1961, Comentário 7 ao § 1º da *Steueranpassungsgesetz*.

Logo, do ponto de vista do Direito Tributário estamos em face de um critério legal, instituído por norma jurídica de Direito Público obrigacional e, portanto, em essência, cogente.

Assim, temos respondido ao quesito 6º.

* * *

7º Sem sombra de dúvida, da própria natureza de norma obrigacional pública, decorre que a ela estão estritamente vinculados os Fiscais, especialmente no momento de apuração, pois sem obedecê-la, não apurarão nada, porque o que apurarem fora do texto da lei fiscal será tributàriamente nada.

Em face do conteúdo de vontade da lei tributária desaparece a vontade dos indivíduos, só lhes cabe, a êles fiscais, como aos contribuintes, cumprirem a ordem legal, na medida e na forma prevista pela lei.

Exatamente sôbre o tema, o eminente Prof. Mário Pugliese, que foi catedrático de Finanças, de Direito Financeiro e de Direito Tributário, ensina:

"Efetivamente a obrigação tributária é uma obrigação de estrito direito público, absolutamente indisponível, tanto por parte da Administração como por parte do contribuinte, não compromissível e não transigível (*"Infatti l'obligazione tributaria è un'obligazione di stretto diritto pubblico, assolutamente indisponible sia da parte dell'amministrazione che da parte del contribuente, non compromissibile non transigibile"*). *La Prova nel Processo Tributario*, ed. Cedam, 1935, pág. 97.

Para encerrar êste tema, bastaria lembrar um ponto alto e sintético de, talvez, o melhor livro institucional que já se publicou no mundo sôbre Direito Tributário, que é o *Steuerrecht* já citado do grande Prof. Albert Hensel, quando contrapõe à vontade dos sujeitos, que predomina no Direito Privado, a vontade da lei, que prima no campo do Direito Tributário, gizando:

"O fato legalmente descrito substitui, no Direito Obrigacional Tributário, o momento da vontade do Direito Privado" (*"Der gesetzliche Tatbestand ersetzt im Steuerschuldrecht das privatrechtliche Willensmoment*), pág. 57.

Portanto, sem sombra de dúvida, a Fiscalização está no caso vinculada ao critério expressamente estabelecido no art. 17 da lei e se os autores da representação não apuraram os "níveis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local", êles infringiram a lei; e

8º A conseqüência jurídica do abandono do critério previsto na disposição específica da lei é que o procedimento é nulo, pois vazio de conteúdo e portanto nenhum, é ato juridicamente ineficaz, por estar contra o texto da lei.

Como muito bem ressalta o eminente jurista patrício Seabra Fagundes, "O procedimento administrativo não tem existência jurídica se lhe falta, como fonte primária, um texto de lei. Mas não basta que tenha sempre por fonte a lei. É preciso, ainda, que se exerça segundo a orientação dela e dentro dos limites nela traçados" (*O Contrôle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, 3ª ed., 1957, nº 51).

* * *

9º Como se sabe, o procedimento administrativo fiscal visa à apuração da verdade legal e nêle está assegurado o sagrado Direito de Defesa.

Assim, no Capítulo do Processo Fiscal (tít. III, cap. XI) estabelece o RIC:

Art. 291 — Aos autuados serão facultados todos os meios legais de defesa.

Refere o art. 303 às análises de produtos como a "quaisquer outras diligências necessárias", sendo que pelo art. 301 "o preparo dos processos compete às repartições arrecadadoras sob cuja jurisdição tenham sido lavrados", que no caso é a Recebedoria Federal

em São Paulo, a qual, ao mesmo tempo é a repartição julgadora de primeira instância (art. 310, *b*).

Ainda, como condição para que possa ser julgado, estabelece:

Art. 309. Ultimado o preparo do processo com a defesa, a informação fiscal e as diligências necessárias à sua perfeita instrução, subirá o mesmo a julgamento.

Ora, que a diligência para apuração pela Fiscalização, dos "níveis normais de preços vigorantes para transporte semelhante, no mercado local", seja absolutamente necessária à instrução do procedimento, não comporta a menor dúvida, pois êsses níveis, *ex vi legis*, são o pressuposto da ação fiscal.

Êles não precisavam ser requeridos pelo contribuinte: é função especificamente atribuída pelo art. 17 à Fiscalização, pois é matéria de apuração dos fatos, tipicamente e por dever de ofício, atribuição da Fiscalização.

Só o fato de ela não ter apurado êsses níveis, a ação fiscal é natimorta. Impossível. Por isso, tendo a própria contribuinte requerido a diligência na fase instrutória, seria a oportunidade para a repartição sanar o vício.

Entretanto, tendo a repartição denegado o pedido, além de praticar uma violência processual, cerceando o direito de defesa, tornou irremediàvelmente nulo o julgamento, já porque proferido com infração do art. 309 do RIC, já porque visceralmente ao arrepio do art. 17 da Lei nº 3.520 e do § 1º do art. 145, que estabelecem como pressupostos dessa ação a apuração dos preços vigentes no mercado local, isto é, os níveis normais de preços no mercado e não de contratos de freteiros da Companhia que, como ela informa, são de outras épocas e de apenas parte do percurso.

É o caso de se perguntar aos autores da representação: e se a companhia fizer contratos com os freteiros, acima dos níveis normais do mercado, serão oponíveis ao Fisco, em face do art. 17 e do § 1º do art. 145? Evidentemente não. A baliza é o preço externo, isto é, do "mercado local" e não de possíveis contratos de direito privado, que inclusive poderão não oscilar com os vigentes no mercado, poderão estar vinculados a prazos e têrmos do campo do Direito Privado ou da liberdade contratual privada.

Mais uma vez, é o problema: o que vale é a vontade da lei, e não a vontade das partes, seja do contribuinte, seja do Fisco. A lei estabelece como limite o preço vigente no mercado, logo é sòmente êste o oponível a ambos os sujeitos da relação tributária.

Portanto, o indeferimento do pedido de diligência para apuração dos preços vigentes no mercado, selou a anulidade do procedimento, eis que falta o pressuposto da própria ação fiscal.

* * *

10º Em face de todo o exposto, não tenho a menor dúvida em afirmar que a meu ver a ação fiscal de que a consulente dá notícia, não só está errada na capitulação do item II do art. 408, porque não tem no caso cabimento, mas ainda que é nula procedimentalmente, por cerceamento de defesa e absoluta e decidida falta de "diligência necessária à sua perfeita instrução" (art. 309 do RIC), e mais ainda, que conforme se vê dos próprios têrmos de peça básica da representação, os próprios Fiscais afirmam que partiram não do critério da lei (art. 17 da Lei nº 3.520 e § 1º do art. 145 do RIC), mas de um critério dêles, isto é, não dos "níveis normais de preços vigorantes, para transporte semelhante, no mercado local", mas apenas e tão-só de preços que foram buscar, ao reverso, apenas dentro da companhia, em contratos de Direito Privado, que além de tudo, como informa a consulente, são de outras épocas e apenas de parte do transporte ou distribuição dos produtos. Portanto não são "os níveis normais", nem "os

vigorantes" contemporâneamente ao transporte, nem são de "transporte semelhante", nem são os do "mercado local".

Uma incursão pela Jurisprudência Fiscal não só confirma tudo que foi exposto, como demonstra que os precedentes são todos no sentido de que o procedimento em tela é visceralmente improcedente.

Assim, a Junta Consultiva do Impôsto de Consumo, por unanimidade de votos e com homologação do Diretor da D.R.I., no Parecer nº 9.828, publicado no *Diário Oficial*, Sec. II, de 29 de setembro de 1961, pág. 1.205, deixou bem nítido que não se trata de isenção, mas da não incidência das despesas de distribuição dos produtos, decidindo em caso de despesas de despacho, senão vejamos:

"Entende a recorrente que a lei não estabelece essa imposição, mas impõe que se englobe, no "preço da fábrica", outras parcelas que não concorram para a formação do preço industrial (preço do produto), sôbre que incide o impôsto, que incide, também, sôbre a sua embalagem, que fica assemelhada ao produto, mesmo porque, embalagem, representando uma utilidade, é, realmente, produto.

Ora, não há maneira que tanto ponha em evidência o valor tributável (preço da fábrica), como debitarem-se, extra nota fiscal, quaisquer verbas que, realmente, se possam classificar como despesa de distribuição do produto despesas comerciais portanto, as quais não incidem no impôsto, não por isenção, sim por natureza, isto é, por não formarem o preço do produto".

.....

Considerando que é a própria recorrente quem afirma que a parcela questionada não figura em a nota fiscal e sim na fatura.

Considerando que, não substituindo esta, aquela, nos têrmos da lei vigente, não há como cobrar as "tais despesas de despacho", porque as mesmas não integram o preço do produto e sim são cobradas por um imperativo de ordem legal dentro, ou não, do âmbito estadual;

"A Junta Consultiva do Impôsto de Consumo, por unanimidade de votos, opina no sentido de ser dado provimento ao recurso voluntário".

Igualmente no parecer unânime nº .. 9.856, *Diário Oficial* de 2 de outubro de 1961, as mesmas Junta e DRI, aprovando decisão da própria Recebedoria Federal em São Paulo, que é a repartição da jurisdição fiscal da consulente, deixou claro que, "nos têrmos do disposto no art. 145, devem ser incluídas para cálculo do impôsto de consumo as despesas de carreto, apenas, quando as mesmas não forem debitadas em parcela separada e destacada, embora na mesma nota fiscal"

Também em outra decisão recente, publicada no *Diário Oficial* (Parte I), de 4 de novembro de 1961, a Recebedoria do Distrito Federal decidiu no Processo 258.257/61, consulta 494/61:

"Frete — Carreto — Excluídos do cálculo do impôsto por guia quando debitados em parcela separada na nota fiscal, quer seja emitida pela fábrica ou suas filiais, agências, depósitos, postos de venda, distribuidores e outros estabelecimentos equiparados aos mesmos".

Face ao Regulamento do Impôsto de Consumo (Decreto nº 45.422/59), as filiais, agências, postos de vendas, depósitos e outros estabelecimentos mencionados no art. 146 e os citados no art. 5º equiparam-se a fabricante para todos os efeitos dêste Regulamento.

Assim, o disposto no art. 145 é extensivo aos estabelecimentos retromencionados, já que, equiparados que são, sujeitam-se às mesmas obrigações e conseqüentemente direitos dos fabricantes.

Em se tratando de como calcular o impôsto de consumo devido, temos que recorrer ao já mencionado art. 145, onde encontraremos a forma disciplinadora de se calcular o *quantum* tributável, bem como as deduções e acrésci-

mos permitidos, isso tanto para os fabricantes como para os estabelecimentos citados no art. 146.

Nas vendas efetuadas pelos depósitos o impôsto de consumo incide sôbre o preço de venda, isto é, sôbre o valor da mercadoria constante da nota fiscal, "deduzidos os descontos, bonificações, diferenças ou abatimentos, executados ou 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 seguro", como preceitua a parte final do art. 145 do vigente Regulamento do Impôsto de Consumo.

Dêsse modo, o depósito da fábrica, por equiparado que é ao fabricante, pode, desde que debite em separado na nota fiscal a parcela referente ao frete, deixar de computar a mesma para efeito de cálculo do impôsto de consumo".

Assim, também, a Egrégia Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de seus Juízes, decidiu em acórdão do dia 17 de julho de 1961, em que cita a uniformidade de seus julgados, dispensando assim maiores citações de acórdãos, que são muitos nesse sentido:

Considerando que a lei e a jurisprudência dêste Conselho têm reconhecido a exclusão, do cálculo do impôsto de consumo, das despesas de fretes e carreto desde que debitados em separado, como consta dos documentos anexados ao processo;

considerando que o transporte da fábrica para o depósito de vendas da mesma entidade não modifica o critério legal para dedução de tais despesas, pois que o cargo da mesma pessoa jurídica, através de seus depósitos, em última análise, são despesas do vendedor;

considerando não haver porque modificar o critério legal e jurisprudencial quando, no caso, está provada a menção expressa e em separado de tais despesas:

Acordam os membros da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso".

Como se vê, a orientação uniforme e reiterada de todos os órgãos específicos da Fazenda, é no sentido de que as despesas de distribuição e especìficamente a de transporte (carreto, frete) está fora da incidência, não se trata da figura da isenção, mas como decide a jurisprudência citada, da não incidência, pois enquanto a isenção é um favor legal, a não incidência é a inexistência do fato gerador, não existe lei tipificando o fato como tributável e por isso êle é não incidente, está fora do alcance da lei fiscal.

No caso, como vimos, pelo sistema do RIC, da Lei nº 3.520 e da Constituição, além de não tributado, o transporte e intributável, porque a Constituição veda a sua tributação. Ora, é sabido que o Poder de Tributar é concedido ou proibido pela Constituição. Se ela o nega, êle não tem existência e no caso ocorre a exclusão da incidência pelo instituto da imunidade, senão vejamos:

"Imunidade — é instituto mais amplo que o da isenção, porque enquanto a isenção é uma dispensa do pagamento de um tributo devido, a imunidade é um obstáculo ao próprio nascimento da obrigação tributária. Como a imunidade é um obstáculo à própria imposição, portanto uma restrição à capacidade de tributar que é outorgada pela Constituição, a imunidade é, de regra, instituída pela Constituição.[9]

---

9 Vide nosso trabalho "Incidência, Não Incidência, Isenção e Imunidade", em *Revista dos Tribunais*, vol. 305/26 e *Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*, Seção Impôsto de Consumo, 1961, pág. 8.

O próprio projeto de Código Tributário Nacional elaborado pelo Ministério da Fazenda, assim a prevê:

"Art. 5º A imunidade tributária exclui o nascimento da obrigação tributária principal relativa aos tributos nela compreendidos".

Logo, sem sombra de dúvida, sòmente a título de pena poderia o legislador ordinário ter previsto a aplicação do *quantum* correspondente ao valor do impôsto, e assim ficamos no campo penal tributário, que é de Direito Público estrito.

Além de tudo, resta lembrar que nesse mesmo campo a própria Fazenda através de decisões de consulta e da jurisprudência fiscal administrativa vem, reiteradamente, nesse sentido, orientando o contribuinte. Poderia, nesse passo, a Fazenda deixar de honrar essa orientação dada? Evidente e juridicamente não.

O Poder Judiciário tem fixado nesse mesmo sentido a sua jurisprudência.

Assim, por exemplo, especificamente sôbre impôsto de consumo, na Apelação Cível nº 1.008, *in Diário da Justiça*, de 13 de setembro de 1950, o Tribunal Federal de Recursos decidiu, ressaltando, entre outros, os seguintes fundamentos:

"Não é possível que as autoridades fiscais orientem a parte de certo modo, para o pagamento do tributo, e que posteriormente, variando a orientação fiscal, venha a parte a responder pelo recolhimento de tributos indiretos, relativos a mercadorias já vendidas a consumidor na base da primeira orientação fiscal, ficando assim sem cobertura".

Em conclusão, em face da Constituição, da Lei nº 3.520, do RIC e da jurisprudência fiscal das próprias repartições orientadoras, inclusive da DRI, e especialmente dos acórdãos da Primeira Câmara do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, o procedimento fiscal em foco não pode prosperar, porque, além de formalmente nulo, é manifestamente improcedente, pois, além de não ter sido diligenciado pelos Fiscais os preços do mercado, com infração da lei e do RIC, de outro lado a própria companhia juntou laudo circunstanciado dêsses preços, provando que os níveis normais do mercado local são superiores aos seus. É o nosso parecer.

São Paulo, 6 de abril de 1962. — *Rui Barbosa Nogueira*, Professor de Ciência das Finanças da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo.