IMPÔSTO DE CONSUMO — ISENÇÃO FISCAL

— A isenção fiscal do comprador não obsta a cobrança do tributo do fabricante, ou produtor, pois são êstes que devem o impôsto.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

União Federal *versus* Fábrica de Aço Paulista S. A.

Recurso extraordinário nº 52.479 — Relator: Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira

ACÔRDÃO

Vistos, etc.

Acorda a Terceira Turma do Supremo Tribunal Federal, por decisão unânime, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, de acôrdo com as notas taquigráficas.

Custas na forma da lei.

Brasília, 27 de outubro de 1966. — *Luis Gallotti*, Presidente — *Gonçalves de Oliveira*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira — Fábrica de Aço Paulista impetrou mandado de segurança contra ato, que reputa ilegal e arbitrário, do Diretor da Recebedoria de São Paulo, que exige impôsto de consumo acrescido de multa, de mercadorias de sua fabricação para Companhia Siderúrgica Belgo-Mineira, Cia. Hidrelétrica do São Francisco, Cia. Sul Mineira de Eletricidade, Cia. Paulista de Eletricidade e 2º Batalhão do Ministério da Guerra (tôdas com isenção fiscal, o último com imunidade).

A segurança foi denegada em brilhante sentença do juiz Bolivar Ferras Navarro:

"Minha decisão é realmente pela denegação.

O impôsto de consumo "incide sôbre os produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros" (cf. Lei número 3.520, de 30-12-58, art. 1º, Alteração 1.ª; art. 1º das Normas Gerais, do Decreto nº 45.422, de 12-2-59). É, sem dúvida, um impôsto indireto, dizendo a lei que "será pago pelos contribuintes" nela mencionados (art. 3º do citado Decreto nº 45.422). E, conforme explica o douto Rubens Gomes de Sousa, "contribuinte do impôsto de consumo é o produtor, como tal devendo ser entendidos os fabricantes e os importadores sendo ainda expressamente equiparados aos fabricantes os beneficiadores e os transformadores" (cf. *Compêndio de Legislação Tributária*, 2ª ed., pág. 178, nº 82). No mesmo sentido é a lição de Tito Resende e Jaime Péricles, segundo a qual "a palavra contribuinte designa a pessoa, física ou jurídica, a quem cabe recolher o impôsto aos cofres públicos, e, dentro dêsse critério prático, "contribuintes" serão, de modo ge-

ral, os "fabricantes de produtos nacionais (inclusive beneficiadores e transformadores, a êles equiparados), os "importadores" de produtos estrangeiros e, entre os estabelecimentos "comerciais", os varejistas de jóias e obras de ourives" (v. *Consolidação das Leis do Impôsto de Consumo*, 3ª ed., pág. 12). Êstes são, pois, os contribuintes legais, os devedores legais do tributo em aprêço, ou sejam os contribuintes de direito. Pouco importa que, a final o tributo, via de regra, acabe sendo, de fato, pago pelo comprador, dado que o produtor, importador, beneficiador ou transformador, acresce ao preço da venda, o valor do impôsto. E digo "via de regra" porque o vendedor pode, em certos casos (por se tratar de mera questão de preço), não ter interêsse em recuperar, do comprador, o impôsto. O comprador é, assim, o "contribuinte de fato" (em inglês, *tax bearer;* em alemão *Steuerträger;* em francês, *contribuable de fait),* ao passo que o produtor, importador, beneficiador ou transformador é o "contribuinte legal" (em inglês, *tax payer;* em alemão, *Steurzähler;* em francês, *contribuable légal*). O que ocorre, pois, é o seguinte: o contribuinte de direito paga o impôsto, podendo recobrar-se do contribuinte de fato. O tributo, conforme ensinam os mestres, "percute" o contribuinte de direito e acaba sendo "trasladado" para o contribuinte de fato, que é quem lhe suporta a carga real. Assim, sujeito passivo do impôsto é o primeiro, ou seja, o contribuinte legal, o contribuinte de direito. A relação tributária se estabelece apenas entre o poder tributante e o contribuinte de direito. A figura do contribuinte de fato nenhum relêvo tem para o direito tributário, que não leva em consideração o "fenômeno econômico": o Fisco cobra o impôsto do produtor, importador, beneficiador ou transformador, sabendo que êstes o poderão transferí-lo para outrem. A chamada questão de "política financeira", é alheio o legislador fiscal, por ser matéria relevante apenas para a ciência das finanças. São, pois, fenômenos distintos os da "incidência" e o da "repercussão" do impôsto: o Direitô Fiscal cuida apenas do primeiro; e a Ciência das Finanças do segundo. O Direito Tributário se preocupa sòmente com o contribuinte de direito, desinteressando-se pelo contribuinte de fato. Pouco importa, assim, a pessoa do comprador ou do consumidor. Aliás, em magnífico estudo doutrinário, sob o título de *O impôsto de consumo na Constituição Federal,* o ilustre e já citado Professor Rubens Gomes de Sousa explica que, em virtude da natureza dêste tributo "ser a de impôsto real", incide êle "sôbre um fato econômico, independentemente das despesas que nêle participam" (cf. *Revista Forense*, 117/347).

Finalmente, é preciso se notar que nenhuma importância tem o fato de a Lei obrigar que, na nota fiscal, se mencione, em parcela separada, o impôsto. Conforme explica Tito Resende, tal providência foi tomada apenas para o efeito de fiscalização (cf. *Impôsto sôbre vendas e consignações, pág.* 98). E isso, por sinal, o que também sustenta o impetrado, em suas informações.

No que diz respeito à questão da multa, é preciso se notar que a inicial não esclarece em que época foram feitas as vendas. Não se sabe, assim, se foram levadas a efeito antes ou depois de proferidas as decisões administrativas, baseadas nas quais a impetrante diz haver deixado de recolher o impôsto. E o Sr. Diretor da Recebedoria Federal informa que, de acôrdo com o "levantamento fiscal" da escrita da impetrante, as vendas foram efetuadas no período compreendido entre 20 de março de 26 de outubro de 1959 (v. f. 20). Não se fica sabendo, portanto, quais as transações que teriam sido levadas a efeito após as citadas decisões administrativas.

Assim pensando, denego a segurança e condeno a impetrante no pagamento das custas."

A sentença foi reformada pela 1.ª Turma do egrégio Tribunal Federal de

Recursos. O voto do relator, Ministro Cândido Lôbo, diz o seguinte:

"Senhor Presidente, pretende a agravante que lhe seja reconhecido direito ao não pagamento do impôsto de consumo sôbre mercadorias que fabricou e vendeu a sociedades favorecidas com isenção fiscal.

Argumenta que o impôsto de consumo, sendo impôsto indireto, onera a mercadoria, quando consumida, e não, quando produzida, por isso, lhe parece, — desde que reconhecida a isenção em favor de seus compradores, como no caso, — indevido é o impôsto.

O impôsto de consumo não incide sôbre a produção ou fabricação mas, sim, sôbre a venda do bem manufaturado. A venda é que motiva a incidência, e o recolhimento do tributo é feito pelo fabricante ou produtor, resguardado o seu direito de ser reembolsado pelo comprador.

Na hipótese, provado está que os *compradores* das mercadorias vendidas pela agravante e sôbre as quais se pretende cobrar o impôsto, gozam de isenção de quaisquer tributos (Companhia Siderúrgica Belgo-Mineira; Cia. Hidrelétrica do São Francisco, Cia. Sul Mineira de Eletricidade; Cia. Paulista de Eletricidade e Segundo Batalhão Rodoviário, do Ministério da Guerra).

Se, portanto, os *compradores* estão isentos do impôsto, que é parcela adicional ao preço da venda do produto, reembolsável ao produtor ou fabricante, como extrair-se, dêste, o pagamento, por *antecipação,* daquilo que, por Lei, é indevido?

O tributo é pago pelo produtor ou fabricante, a fim de que o Fisco fique acobertado, desde logo, no seu direito de recebê-lo, através da fonte de mais fácil fiscalização e contrôle, mas tal só pode ocorrer se devido pelo comprador.

Não está obrigado a recolher impôsto o produtor ou fabricante que vende o seu produto a quem goza de isenção tributária, porque, dêle, não pode exigir reembôlso.

O impôsto de consumo, — em última análise, — é obrigação fiscal do comprador, do consumidor, segundo a regra do § 1.º do art. 82 do vigente Regulamento do Impôsto de Consumo, aprovado pelo Decreto n.º 45.422, de 1959, e não do fabricante do produto.

Conheço dos recursos e lhes dou provimento, para reformar a sentença e conceder a segurança."

A decisão se tomou por unanimidade. Daí o presente recurso, admitido por êste despacho:

Admito o recurso. A matéria é de direito federal. Na conformidade da Lei n.º 3.520/58, art. 1.º, o impôsto de consumo, que é um impôsto indireto, incide sôbre os produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, sendo pagos pelos contribuintes (artigo 3.º do Decreto nº 45.422/1959).

Ora, segundo os tratadistas, o contribuinte de dito impôsto é o produtor, como tal devendo ser entendidos os fabricantes, os importadores, como beneficiadores e transformadores. Se são êsses os contribuintes e não gozando êles de isenção, devem pagar o impôsto, pouco importando que o contribuinte, de fato, goze de isenção, dado que, no sistema tributário vigente, o levado em consideração é o contribuinte de direito. Assim posta a questão parece-nos aconselhável admitir o recurso para melhor exame."

A Procuradoria-Geral opina pelo provimento.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira (Relator) — Conheço do recurso e dou-lhe provimento. Ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido, o impôsto de consumo é devido pelo fabricante e produtores. Neste sentido é a

nossa legislação, como se vê da informação de f. 19. O que o contribuinte pode é cobrar do comprador o valor dêsse impôsto, salvo acôrdo em contrário.

A isenção fiscal do comprador não obsta a cobrança do tributo do fabricante ou produtor, pois, como se disse, são êstes que devem o impôsto.

Conheço e dou provimento para restabelecer a douta sentença de primeira instância.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Conhecido e provido. Unânime.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Luís Gallotti. Relator, o Excelentíssimo Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira. Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Eloy da Rocha, Prado Kelly, Gonçalves de Oliveira e Luís Gallotti. Licenciado, o Exmo. Sr. Ministro Hermes Lima.