

## IMPÔSTO DE CONSUMO — ISENÇÃO FISCAL

— Ainda que imune ou isento o comprador, deve o impôsto de consumo o vendedor, responsável pelo seu recolhimento antes da saída da mercadoria do estabelecimento.

### SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Pirelli S.A. — Cia. Industrial Brasileira e outro *versus* União Federal

Recurso extraordinário n.º 68.888 — Relator: Sr. Ministro

THOMPSON FLORES

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso.

Brasília, 18 de setembro de 1970. — *Eloy da Rocha*, Presidente. — *Thompson Flores*, Relator.

#### RELATÓRIO

O Sr. Ministro *Thompson Flores* — Perante a 1.ª Vara da Fazenda Nacional de São Paulo, ajuizou a recorrente mandado de segurança, com o propósito de

se eximir do pagamento do impôsto de consumo, pelos produtos de sua fabricação, vendidos à Prefeitura Municipal de São Paulo.

2. Prestadas informações e com o parecer contrário do Ministério Público, foi concedido pelo magistrado, fls. 17-18.

3. Houve recurso *de officio* e voluntário da União, resultando provido pelo eg. Tribunal Federal de Recursos, por sua Primeira Turma, em acórdão unânime de 28/5/68, assim ementado, fôlha 39:

“Se a lei menciona como contribuinte do impôsto de consumo o vendedor da mercadoria, não enseja a imunidade tributária a que se referem o art. 31, V, a, da Constituição de 1946 e o art. 20,

III, a, da Constituição de 1967, o fato de ser essa mercadoria vendida à União, Estado, Município ou autarquia”.

4. Daí o extraordinário, manifestado pelo impetrante, admitido pelo despacho de fl. 53-56, e processado com razões das partes.

5. Parecer da Procuradoria-Geral da República, fls. 66-67, pelo não provimento, acaso conhecido o recurso.

É o relatório.

#### VOTO

*O Sr. Ministro Thompson Flores (Relator)* — Não conheço do recurso.

2. A espécie é idêntica aos que foram apreciados em sessão plenária de 9 do corrente: embargos no recurso extraordinário n.º 68.097, e 68.215, aos quais se seguiram os embargos no recurso extraordinário n.º 68.095, julgados em 16 do corrente.

Em todos êles foi aceita a tese do aresto ora recorrido.

3. Reporto-me, pois, ao voto proferido no segundo dêles, o qual justifica o não conhecimento do excepcional, nos termos da Súmula 286.

Seus termos são os seguintes:

#### VOTO

*O Sr. Ministro Thompson Flores — Senhor Presidente.*

Em sessão de 19/12/69 pedi vista dos presentes embargos, bem como dos que se referem aos que foram opostos no recurso extraordinário n.º 68.097, após o voto do eminente Relator, Ministro Barros Monteiro.

Devolvendo-os, passou o julgamento a ser renovado, porque alguns dos juizes não haviam assistido ao relatório.

II. Quero adiantar, desde logo, que, como o eminente Relator, conheço dos embargos, porque provado o dissídio nesta Côrte, de resto de todos sabido, mas, com a vênia de S. Exa., recebo os embargos.

Admito que a petição de embargos,

e porque é da douta Procuradoria-Geral da República, poderia ter sido mais completa a respeito da indicação dos julgados paradigma.

Todavia, porque precisados foram pelo número decisórios desta Côrte, os quais se presume sejam conhecidos, fui conferi-los, bastando-me para a formalização, e seu conteúdo prova o dissídio, no que se refere à tese. Assim, o recurso de mandado de segurança n.º 19.000, Relator o eminente Ministro Victor Nunes, onde S. Exa., como habitualmente fazia, rememora o vasto rol de julgamentos do Tribunal, afirmando o dissídio e apontando os vereditos dissidentes (*R.T.J.*, 46/19, *infra*). Entre êles se encontra o recurso extraordinário número 52.479, Relator o eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, cuja leitura, ainda que superficial, não permite negar a dissensão (*R.T.J.*, 40/695-8).

*O Sr. Ministro Barros Monteiro (Relator)* — Também entendi assim.

*O Sr. Ministro Thompson Flores —*  
1. Faço-o porque me mantenho fiel ao voto proferido neste Plenário, quando, após ter pedido vista dos autos do recurso extraordinário n.º 68.538, do qual era Relator o eminente Ministro Eloy da Rocha, focando a mesma tese, acompanhei o completo voto de S. Exa. Isso ocorreu em sessão de 3/12/69.

2. O tema é o mesmo. O reexame que, nesse interregno procedi, por haver pedido vista dos presentes embargos e outros feitos, refletindo a mesma discussão, robusteceu o meu convencimento, antes de abalá-lo.

Permito-me, pois, reler o voto do eminente Ministro Eloy da Rocha, no que respeita ao mérito e cujos termos são os seguintes:

“A Fábrica impetrou mandado de segurança, alegando que os contribuintes de fato do impôsto de consumo eram os consumidores e êstes tinham isenção, ou, como no caso do batalhão, imunidade. Não havia, por isso, como exigir-se o impôsto. Embora o mandado de segurança não tivesse sido requerido pela

pessoa imune ou isenta do impôsto, mas pelo fabricante...

*O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Contribuinte de iure.*

*O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Relator) — ... contribuinte de direito, o Supremo Tribunal examinou a tese. Depois de referir, no relatório, ao transcrever a sentença de primeira instância e o acórdão recorrido, doutrina sôbre contribuinte de direito e de fato e a repercussão econômica, no impôsto de consumo, concluiu o voto do Sr. Ministro Relator, acompanhado pela Turma (R.T.J. 40/697-698):*

“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 fls. 19. O que o contribuinte pode é dobrar o 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 douda sentença de primeira instância”.

Declarou a ementa do acórdão:

“Impôsto de consumo sôbre mercadorias vendidas a compradores com isenção fiscal ou imunidade. Tributo devido. Recurso conhecido e provido”.

Ora, no caso, a Caixa Econômica Federal pretende que não seja devido o tributo, porque goza de imunidade. Embora ela não seja contribuinte legal, o impôsto é indevido.

No recurso de mandado de segurança n.º 16.489, a Caixa Econômica Federal do Rio de Janeiro requereu mandado de segurança contra ato do Diretor da Recebedoria do antigo Distrito Federal, hoje Estado da Guanabara, que lhe exigiu pagamento do impôsto de consumo sôbre automóveis adquiridos à Fábrica Nacional de Motores, para o uso de seus diretores.

Há divergência na interpretação da lei. Conheço do recurso extraordinário.

Tenho como certa a tese do acórdão recorrido, que parte da consideração de que, no antigo impôsto de consumo, como no atual impôsto sôbre produtos industrializados, contribuintes são as pessoas expressamente mencionadas na lei, e, entre elas, o industrial. A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. E sômente o sujeito passivo da obrigação tributária, e não a outrem, pode dizer respeito a imunidade ou a isenção. Para êsse efeito, nenhum relêvo tem a figura do contribuinte de fato. O contribuinte de fato, que é o consumidor, aparece nos imprôpriamente chamados impostos indiretos, como, por exemplo, no impôsto de vendas e consignações, hoje impôsto de circulação de mercadorias. Quem paga êsse impôsto é o comerciante, mas quem lhe suporta o ônus, que se insere no preço, é, no fim, o consumidor.

A luz das lições do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, que eu consulto sempre...

*O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — V. Exa. me desvanece e envaidece com isso.*

*O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Relator) — ... procurei examinar a fundamentação do acórdão recorrido: se, por lei, contribuinte é o industrial, sômente podia haver imunidade ou isenção, se êle gozasse do favor. A circunstância de, nesse impôsto, como em outros, ser contribuinte de fato o consumidor, ou nêle, a final, repercutir, economicamente, o impôsto, é irrelevante para o problema da imunidade. Nada importa que o contribuinte de fato tenha imunidade ou isenção, se o contribuinte legal não a tem.*

Anteriormente à Lei n.º 3.520, de 30/12/58, e ao Decreto n.º 45.422, de 12/2/59, a lei prescrevia que o impôsto de consumo, devido pelo contribuinte *de jure*, incorporado o seu valor no preço do produto, fôsse cobrado do consumidor

— arts. 2.º e 99 do Decreto-lei n.º 9.404, de 22/3/45, arts. 2.º e 99 do Decreto n.º 26.149, de 5/1/49, e arts. 3.º e 99 do Decreto n.º 43.711, de 17/5/58. Essa regra sôbre a cobrança do impôsto, pelo contribuinte legal, do consumidor, não se reproduziu na Lei n.º 3.520, de 1958, e na legislação subseqüente. Na Lei n.º 4.502, de 30/11/64 (arts. 34 e 35), regulamentada pelo Decreto n.º 56.791, de 26/8/65 (arts. 42 e 43), e, após a reforma tributária de 1965, resultante da Emenda Constitucional n.º 18, de 1/12/65, que se referiu a impôsto sôbre produtos industrializados (art. 11), na Lei n.º 5.172, de 25/10/66 — Código Tributário Nacional (art. 51), no Decreto-lei n.º 34, de 18/11/66, e no Regulamento aprovado pelo Decreto número 61.514, de 12/10/67 (arts. 52 e 53), menciona-se, sômente, o contribuinte de direito ou o responsável. Estes são os sujeitos passivos da obrigação tributária, expressamente determinados na lei. A indicação do valor do impôsto, em a nota fiscal, “quando se tratar de nota fiscal em que couber lançamento do impôsto” — art. 87, X, do Decreto número 61.514, de 12/10/67 —, significa lançamento pelo próprio contribuinte — art. 24, II, do mesmo Decreto n.º 61.514 —, e visa, unicamente, ao contrôle de autoridade administrativa. Não há reconhecer imunidade ou isenção, se o sujeito passivo da obrigação tributária não goza do favor.

O eminente Ministro Aliomar Baleeiro ensina, com tôda a clareza, quanto à determinação do contribuinte do impôsto sôbre produtos industrializados:

“Contribuinte do impôsto é: I. o importador ou quem a lei a êle equiparar; II. o industrial ou quem a lei a êle equiparar; III. o comerciante de produtos sujeitos ao impôsto, que os forneça aos contribuintes definidos; IV. o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Para os efeitos dêste impôsto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, indus-

trial comerciante ou arrematante (artigo 51 do Código Tributário Nacional)”. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 4. edição, 1968, p. 340.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Parece que, aí, estou transcrevendo as disposições do Código Tributário Nacional.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Relator) — Sim, mas sem nenhuma ressalva ou ponderação. É certo que, depois, ao examinar o problema da repercussão econômica, que é inegável, escreve Vossa Excelência:

“Os impostos de consumo, seja qual fôr o nome que os assinala, são os que mais se prestam à repercussão. O próprio legislador já a prevê expressamente” — p. 342.

Volto a repisar que, se, na conformidade da lei, contribuinte é o industrial, ou quem a lei a êle equiparar, pouco importa, para o efeito da imunidade ou da isenção, a repercussão econômica do tributo. O Decreto n.º 61.514, de 12 de outubro de 1967, que aprovou o Regulamento do impôsto sôbre produtos industrializados, dispõe, nos arts. 52 e 53:

“Art. 52. A pessoa obrigada ao pagamento do impôsto diz-se:

1. contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador;

II. responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa dêste Regulamento.

Art. 53. São contribuintes:

I. o industrial, inclusive os que lhe são equiparados pelo § 1.º do art. 3.º, com relação aos produtos tributados que saírem do seu estabelecimento, observadas as exceções previstas neste Regulamento;

II. o importador, com relação aos produtos tributados de procedência estrangeira que importar;

III. o arrematante, com relação aos produtos que arrematar”.

Seriam invocáveis a imunidade ou a isenção, pelo terceiro, na qualidade de

consumidor, se lhe atribuisse a lei qualquer responsabilidade pelo impôsto.

Entendo que não há, no caso, com a exigência do impôsto de consumo, violação da imunidade tributária assegurada na Constituição, ou de isenção conferida por lei.

Conheço do recurso, mas lhe nego provimento, para manter o acórdão recorrido, que julgou exigível, na espécie, em que compradora é a Caixa Econômica Federal, o antigo impôsto de consumo, hoje denominado impôsto sôbre produtos industrializados”.

3. Nada mais se faria mister aditar para mostrar que não ocorre nem imunidade, nem isenção. Desde que a lei considera contribuinte o produtor, que prevê o momento da incidência, saída da mercadoria do estabelecimento, que sujeita a co-responsabilidade àquele que adquire enfrentando a lei, indifferente, a meu ver, quem seja o adquirente.

Da tributação não se exime, sequer, a União, quando adquirente, a cujos cofres será recolhido o tributo. É que não atua na relação tributária como produtora.

Nem impressiona o fato da repercussão invocada pelo eminente Ministro Aliomar Baleeiro, fenômeno econômico e não jurídico, e do qual não há habilitação de ninguém.

*O Sr. Ministro Amaral Santos* — Sofre as conseqüências, mas não é bastante.

*O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro* (Presidente) — Isso acontece com qualquer impôsto.

*O Sr. Ministro Amaral Santos* — Mas se trata de um poder público. O poder público sofre as conseqüências do próprio ato!

*O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro* (Presidente) — Ele assim o quis, êle assim legislou.

*O Sr. Ministro Amaral Santos* — Devemos entender que êle não teve essa intenção.

*O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro* — Cabe saber se podia ter a intenção. Não

podia! O legislador ordinário não podia ter uma intenção que se chocasse, flagrantemente, com a Constituição.

*O Sr. Ministro Thompson Flores* — Interpreto a Constituição de outra maneira. Entendo que nela se assentam os princípios, as normas gerais, os rumos. O resto cabe às leis, complementares ou ordinárias, e seus regulamentos. E como posso harmonizá-las com a Carta Maior, de resto, tarefa do aplicador, do juiz, dou-lhes cumprimento.

*O Sr. Ministro Amaral Santos* — A todo momento estamos, aqui, a fazer distinção entre interesse público e privado. A todo momento, num caso desta natureza, de interesse público iminente, aplicamos o interesse privado.

*O Sr. Ministro Thompson Flores* — Com a máxima vênia, não estou me servindo de disposições rígidas do Direito Privado, inspirado que estou, desde o primeiro momento, em disposições constitucionais, e naqueles que lhes deram obediência.

*O Sr. Ministro Amaral Santos* — A todo momento estamos chamando a atenção para essa distinção, e neste instante vamos aplicar, exatamente, o inverso do que sustentamos.

*O Sr. Ministro Thompson Flores* — Absolutamente. Estamos aplicando disposições de direito tributário, muito de direito constitucional, orientadas pelos princípios, a tôda evidência do Direito Público. Estamos afirmando que na Constituição, como lhe é próprio, está a essência. Em seu cumprimento vieram as leis: Código Tributário Nacional; leis ordinárias comuns e regulamentos. Harmônicos todos, estatuindo quem seja o contribuinte pelo Impôsto sôbre Produtos Industrializados, e precisando o fato gerador. Como posso deixar de reconhecê-lo? Admitir seja o adquirente o responsável, e porque entidade pública, eximi-lo do pagamento? Sensível foi a evolução no que concerne à disciplinaação do tributo. Tenho em mãos trabalho do Prof. Rubens Gomes de Souza, que assim o afirma.

*O Sr. Ministro Amaral Santos* — É o caso de amanhã, quando tivermos de recorrer de officio, têrmos de pagar, também, as custas.

*O Sr. Ministro Thompson Flores* — Seria outra questão.

*O Sr. Ministro Amaral Santos* — É a mesma coisa.

*O Sr. Ministro Thompson Flores* — *Data venia.* Em tema tributário, V. Exa. o sabe, as Constituições vêm sofrendo constantes alterações, a partir da Emenda Constitucional n.º 18.

*O Sr. Ministro Amaral Santos* — A situação é a mesma.

*O Sr. Ministro Thompson Flores* — É tempo de encerrar. O debate já vai longe. Ele robustece meu convencimento.

Por último, não desejo encerrar estas considerações sem relembrar os efeitos que decorreriam da rejeição dos embargos.

Não me limitaria a admitir a imunidade para a União, e o resultado projeção não teria, porque credora do tributo. Mas, afirmado o princípio, dêle se prevaleceriam os Estados, os Territórios, os Municípios as Autarquias de todo o gênero, as demais pessoas jurídicas a elas equiparadas e entidades vá-

rias, que se procurariam abrigar sob o mesmo pálio.

A política financeira da União, que tem nesse impôsto o mais sólido esteio, não há como negar, ficaria comprometida.

Certo não poderia ser êste o propósito da Constituição, e menos das leis comentadas, máxime, quando se amplia o rol dos contribuintes, com as sucessivas reformas constitucionais.

Em conclusão, Senhor Presidente, com a máxima vênia do eminente Relator e daqueles que sufragam sua tese recebo os embargos.

É o meu voto.

#### EXTRATO DA ATA

RE 68.888 — SP — Rel., Ministro Thompson Flores, Rectes., Pirelli S.A. — Cia Industrial Brasileira e outra (Advs., Henrique Augusto Diniz de Andrada e outro). Recda., União Federal.

Decisão: Não conhecido, unânime.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha, na ausência justificada do Senhor Ministro Adalício Nogueira, Presidente. Presentes à sessão os Senhores Ministros Thompson Flores e Bilac Pinto. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Aducto Cardoso.