FUNDO DE ASSISTÊNCIA AO TRABALHADOR RURAL — NATUREZA JURÍDICA — BASE DA CÁLCULO — IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

— A contribuição para o Funrural é um tributo que incide sobre a circulação de riquezas, gravando o consumo de produtos não-industrializados, de origem animal ou vegetal.

— O valor comercial do produto rural, para os fins do Funrural, é o valor que a cooperativa vier a pagar ou creditar ao produtor, na qualidade de mandatária para a venda de seus produtos.

— No sistema de impostos não-cumulativos, como é o caso do imposto sobre circulação de mercadorias, o tributo, conquanto recolhido pelo vendedor, é transferido ao comprador, que dele se credita na sua conta corrente fiscal.

I

Tendo em vista o que dispõe o art. 15 da Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971, indaga-se:

a) É válido o procedimento determinado pelas autoridades que administram o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, no sentido de considerar integrado no cálculo da contribuição devida àquele Fundo a parcela correspondente ao imposto sobre circulação de mercadorias, incidente sobre a operação de circulação de produtos rurais?

b) Esse procedimento é extensivo às operações a cargo das cooperativas de agricultores?

Posteriormente ao encaminhamento da presente indagação, fui informado pela Consulente de que agentes fiscais do denominado Funrural, sob a alegação de que a contribuição em epígrafe, no período compreendido entre julho de 1971 e outubro de 1974, não foi calculada e recolhida inclusive sobre a parcela correspondente ao imposto sobre circulação de mercadorias — notificaram-na para pagar a diferença de contribuições, estimada em quantia superior a um milhão de cruzeiros. Indaga-se, assim, da legalidade desse procedimento fiscal.

II

A primeira notícia da controvérsia a que se refere a Consulente remonta ao ano de 1970, e vem sucintamente relatada no ofício que o Sr. Presidente da Comissão do Comércio de Cacau da Bahia encaminhou à Assessoria para Assuntos do Funrural, do Instituto Nacional da Previdência Social. Remarco, como subsídio para o deslinde da questão, que a contribuição em apreço vigora desde o ano de 1963, criada, que foi, pelo art. 158 do Estatuto do Trabalhador Rural, assim chamada a Lei nº 4 214, de 1963. Essa contribuição, estabelecida a uma alíquota de 1% sobre o valor dos produtos rurais colocados, destinava-se a suprir o Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural. Vigia, a esse tempo, o antigo imposto de vendas e consignações, de que é substituto declarado o atual sobre circulação de mercadorias, parecendo estranho

que o dissídio que ora envolve o imposto substituto não haja vicejado à época do imposto substituído. Essa estranheza mais se acentua do momento em que se leva em linha de conta, de um lado, a) que a contribuição para o denominado Funrural é, a rigor, e como segue adiante demonstrado, um autêntico *imposto de consumo,* e que essa característica se manteve sob toda a numerosa reformulação legislativa por que passou a referida contribuição; e, b) que fermentava, nos idos da promulgação da Lei nº 4 214/63, a conhecida controvérsia relacionada com o cômputo da parcela do então imposto de consumo no cálculo do antigo imposto de vendas e consignações. Invertidos os termos, a questão apresenta contornos bastante assemelhados.

III

A explicação dessa tranqüilidade inicial verificada na execução do Estatuto do Trabalhador Rural, mormente na parte relacionada com a arrecadação da contribuição para o Funrural, só pode resultar do fato de que as autoridades do INPS, destacadas para a gestão do Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, estavam convencidas de que a parcela do extinto imposto de vendas e consignações não engrossava o preço do produto rural para fins de cálculo da contribuição prevista no art. 158 da Lei nº 4 214, de 1963, em outras palavras, aquelas autoridades não consideravam como subsumido no preço do produto rural o montante imputado ao imposto sobre circulação de mercadorias (Ementa Constitucional nº 18, de 1965), e a sua caracterização como imposto substituto do antigo imposto de vendas e consignações, veio possivelmente encontrar ambiente propício à manutenção do antigo regime, tanto assim que o Sr. Presidente da Comissão Diretora do Funrural, fundado em parecer que lhe dirigiu o Sr. Consultor Jurídico do Instituto do Cacau da Bahia, esclareceu a dúvida suscitada pela Comissão de Comércio de Cacau da Bahia, decidindo que:

"A contribuição de 1% devida ao Funrural incide sobre o valor do produto agrário, em natureza, recebido pelo produtor, na venda que este efetua para o comércio ou para a indústria. O ICM não integra o referido valor, em qualquer das transações; logo, a citada contribuição não incide sobre a quantia correspondente àquele tributo.

Se a contribuição para o Funrural não for recolhida sobre o valor do produto *in natura,* na venda feita pelo produtor, será devida sobre o valor de uma das vendas seguintes, ainda que entre partes estranhas ao produtor; todavia, sempre em relação à quantia correspondente ao produto propriamente dito, abstraído, para esse efeito, o ICM."

IV

Posteriormente à decisão a que acima me referi, amplamente difundida pelo Sr. Presidente da Comissão de Comércio de Cacau da Bahia entre as entidades exportadoras e industriais de cacau em amêndoas, *"para sua orientação e observância"*, o mesmo prolator da citada decisão fez chegar ao conhecimento daquela Comissão os Pareceres números 34/73 e 168/74, da Procuradoria lotada no Conselho Diretor do Fundo de Assistência do Trabalhador Rural do Ministério do Trabalho e Previdência Social, datados, respectivamente, de 31 de julho de 1973 e 12 de setembro de 1974, e *aprovados pelo Presidente do Conselho Diretor do Funrural,* em datas, também respectivamente, de 14 de março de 1974 e 1º de outubro de 1974. Tais opinamentos, que se afinam pela mesma argumentação jurídica, o segundo visivelmente debruçado sobre o primeiro, consi-

deraram, à vista do que estabelece o *parágrafo 7º do artigo 2º do Decreto-lei nº 406, de 31/12/68*, segundo o qual

"o montante do imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere esse artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle",

que a contribuição para o Funrural, incidindo *sobre o valor comercial dos produtos rurais*, não pode deixar de ser computada inclusive sobre a parcela do imposto sobre circulação de mercadorias.

V

Essas duas últimas e recentes decisões do Conselho Diretor da Funrural foram encaminhadas à sua Delegacia Regional, na Baria, que as retransmitiu ao já referido Instituto do Comércio de Cacau da Bahia, salientando, nessa oportunidade, o seguinte:

a) que aquelas decisões definiam, de uma vez por todas, "o controvertido problema da integração do ICM ao valor tributável da produção rural de cacau";

b) que à vista do disposto no § 6º do art. 15 da Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971, o Funrural só poderia levantar débitos das empresas adquirentes a partir de 1º de julho de 1971;

c) que, dessa forma, estava "sumariamente revogado, *a partir daquela data*, o entendimento constante do Ofício nº .... 04-00-12/28/70, de 29.1.70, da então Assessoria para Assuntos do Funrural, do INPS neste Estado"; e

d) que a Divisão de Fiscalização da Arrecadação daquela Delegacia, estava aparelhada "para promover o levantamento dos débitos relativos ao período de 07/71 até o presente, propondo-se a conciliar os interesses da Instituição com os da empresas contribuintes, evitando, sempre que possível, qualquer procedimento de natureza judicial, quer pela complexidade que se faz acompanhar, quer pelos constrangimentos e indisposições que a medida acarreta".

VI

Parece oportuno, antes mesmo de comentar os reflexos retroativos que se pretende atribuir à nova e recente orientação da Comissão Diretora do Funrural, e as demasias que neles se podem eventualmente conter, parece oportuno tentar focalizar os aspectos essenciais da contribuição em causa, situando-a, com a maior precisão possível, dentro da estrutura que orienta o sistema tributário brasileiro. De fato, dadas as limitações de caráter tributário inseridas no nosso esquema constitucional (artigos 18 e segs. da Constituição Federal de 1969, em que a) já não se consagra mais a competência residual de estados e municípios, e b) a competência concorrente da União Federal ficou circuitada pela regra explicitada no § 5º do art. 18 (combinadamente com o § 1º do art. 21), é imprescindível, toda a vez que se depara com qualquer tipo de manifestação de poder impositivo da parte de qualquer órgão de direito público interno, ou da parte de órgãos outros da administração federal direta, fixar a legitimidade constitucional da imposição, isto é, a conformidade e a adequação do exercício desse poder impositivo com a matéria imponível reservada àquelas entidades. O problema não passou despercebido ao ilustre Assessor Jurídico da Consulente, já que o parecer que o referido profissional nos encaminhou, conquanto não haja se demorado na análise do tema, fez refletir — pela invocação dos artigos 16 e 77 do Código Tributário Nacional, combinadamente com o preceito do § 2º do art. 18

da Constituição Federal — a sua preocupação quanto ao enfoque adequado do problema.

VII

A contribuição para o Funrural remonta a 1963, tendo sido criada ao amparo da Constituição Federal de 1946, sabidamente mais elástica, em matéria de tributos, do que as Constituições que sucederam as reformulações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Realmente, além da competência concorrente assegurada à União Federal, estados e municípios — de tributar os negócios de sua economia e os atos regulados pelas respectivas legislações (artigos 15, VI; 19, VI e 29, V) — a Constituição Federal de 1946 ainda permitia à União e aos estados o exercício de uma certa competência residual que o sistema constitucional vigente já não tolera. Atualmente, excluídos os casos de empréstimo compulsório (art. 18, § 3º), de contribuição de melhoria (art. 18, II) e de imposto lançado por motivo de guerra externa (art. 22), todo o campo imponível reservado à União, estados e municípios fica adstrito à matéria tributária compreendida no capítulo V da Constituição, e nela se exaure. Assim, a) *as taxas,* arrecadadas "em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição" (art. 18, I, da Constituição Federal), e, b) *os impostos,* discriminados nos artigos 21, 23 e 24 desse diploma, atendida apenas a faixa residual de que tratam, combinadamente, os artigos 18, § 5º, e art. 21, § 1º, e observado o mandamento inarredável constante do § 2º do art. 18 do mesmo diploma: para a cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

VII

A dificuldade na caracterização da contribuição para o Funrural está no fato de que a mesma, sobre não se ajustar ao conceito constitucional de taxa (art. 18, I, da Constituição Federal), também não encontra *referência específica* em nenhum dos dispositivos que compõem o sistema tributário brasileiro, englobados no capítulo V da Constituição vigente. Também não creio que se possa deslocar a solução do problema para o setor da ordem econômica. O art. 163 da Constituição Federal, é certo, ao estabelecer a intervenção no domínio econômico, faculta, em contrapartida, a criação de recursos (contribuições) destinados ao custeio de serviços e encargos dessa intervenção (art. 163, parágrafo único). Mas essas contribuições não têm a mesma natureza da do Funrural. O Estatuto do Trabalhador Rural apenas reflete um programa de assistência ao trabalho do campo, englobando, em favor do trabalhador rural, e de seus dependentes, os mesmos benefícios de caráter previdenciário atribuídos às demais categorias profissionais, assim a aposentadoria, por velhice e invalidez, a pensão, o auxílio-funeral, os serviços de saúde e o serviço social. Não existe, portanto, entre aquele Programa e qualquer tipo de intervenção no domínio econômico, qualquer assemelhação: O Estatuto do Trabalhador Rural tem a conotação de um efetivo sistema de previdência social, tal como previsto no art. 165, XVI, da Constituição Federal.

IX

Mas a configuração desse programa como um *sistema de previdência social* não esclarece a natureza dos recursos que lhe são destinados, já que os mesmos não se ajustam às linhas conhecidíssimas das demais contribuições de previdência, a começar pelo fato de que não são originá-

rios, aqueles recursos, da contribuição tríplice a que se refere o mandamento constitucional, o que vale dizer, não se apresentam com a roupagem bem definida de um *seguro social*. Não se trata, portanto, de uma contribuição previdenciária, mas de verdadeiro imposto, caracteristicamente *de consumo*, como transparece da legislação que lhe é pertinente. Esse imposto, a rigor, é uma variante do imposto de consumo de que trata o item V do art. 21 da Constituição Federal, com a diferença marcante de que, ao invés de alcançar os produtos industrializados, o *tributo* vai atingir os *produtos rurais*, assim definidos no inciso I, *b*, § 1º do art. 15 da Lei Complementar nº 11, de 1971 (com a redação do art. 1º da Lei Complementar nº 16, de 30 de outubro de 1973), *verbis*:

"Entende-se como produto rural todo aquele que, não tendo sofrido qualquer processo de industrialização, provenha de origem vegetal ou animal, inclusive as espécies aquáticas, ainda que haja sido submetido a beneficiamento, assim compreendidos os processos primários de preparação do produto para consumo imediato ou posterior industrialização, tais como descaroçamento, pilagem, descascamento, limpeza, abate e seccionamento de árvores, pausterização, resfriamento, secagem, aferventação e outros do mesmo teor, estendendo-se aos subprodutos e resíduos obtidos através dessas operações a qualificação de produtos rurais."

X

A contribuição para o Funrural é um tributo que incide *sobre a circulação de riquezas*, gravando o consumo de produtos não-industrializados, de origem animal ou vegetal. Essa característica de imposto de consumo que parece colorir a contribuição para o Funrural resulta de sua própria conformação legal, o que vale dizer, do tratamento que lhe dispensou, em diversas épocas, a legislação que lhe é pertinente, desde a primitiva Lei nº... 4 215/63, passando pelo Decreto-lei nº 276, de 28.2.67, e seu Regulamento, o Decreto nº 61 554, de 17.10.67, pela Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971, e seu Regulamento (Decreto nº 69 919, de 11 janeiro de 1972), à Lei Complementar nº 16, de 30 de outubro de 1973, e ao vigente e recentíssimo Decreto nº 73 617, de 12 de fevereiro do corrente ano. O primeiro diploma a tratar do assunto, que foi a Lei nº 4 214, de 1963, remarcou a característica a que acima aludi, e que se mantém, ainda agora, malgrado todas as modificações introduzidas naquele diploma.

XI

É bem verdade que deficiências técnicas na feitura daquele primitivo ordenamento poderiam induzir a confusão daquele tributo com um autêntico *imposto de produção*. Criado à alíquota de 1% incidente sobre o valor dos produtos agropecuários colocados, aquele tributo, disse-o o art. 158 da Lei nº 4 214/63, deveria ser recolhido *"pelo produtor*, quando da primeira operação, ao IAPI, mediante guia própria, até 15 dias daquela colocação". A responsabilidade tributária que esse art. 158 atribuiu ao produtor, evidenciando que a ele competia o *débito do imposto*, permaneceu inalterada no curso das diversas modificações introduzidas na Lei nº 4 214/63, inclusive quando se cogitou, por força da Lei Complementar nº 11, de 1971, de majorar para 2% a alíquota daquela contribuição:

"Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural provirão das seguintes fontes: I — da contribuição de 2% *devida pelo produtor*, sobre o valor comercial dos produtos rurais..."

Lei Complementar nº 11, de 1971, art. 15. Essa disposição foi literalmente reproduzida no art. 60, I, do Dec. nº 73 617, de 12.2.74, que é o atual Estatuto do Trabalhador Rural).

XII

Penso que não se trata de um imposto sobre a produção, malgrado a sujeição passiva atribuída ao produtor. Ocorreu apenas que o legislador, fruindo a licenciosidade que lhe permite o trato de um material imponível essencialmente elástico e flexível, como é o caso da circulação das riquezas, optou por considerar o produtor como o sujeito passivo da obrigação, embora a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, por razões óbvias, tenha sido atribuída, de regra, ao adquirente, ao consignatário ou à cooperativa, "que ficam sub-rogados, para esse fim, em todas as obrigações do produtor" (Decreto nº 73 617, de 1974, art. 60, I, *a*). A obrigação tributária, entretanto, nasce e se aperfeiçoa *do momento em que o produto rural é entregue ao consumo,* quanto basta para caracterizar essa tributação como um imposto de consumo:

"O recolhimento da contribuição estabelecida no item I deverá ser recolhida até o último dia do mês seguinte *àquele em que tenha ocorrido a operação de venda pelo produtor, pelo consignatário ou pela cooperativa, ou a transformação industrial,* quando realizada pelo produtor."

(Decreto nº 73 617/74, art. 60, § 2º)

XIII

Sucedeu que o legislador, a modo de facilitar a arrecadação do tributo e evitar qualquer enfraquecimento no programa previdenciário custeado pelo Funrural, deu à matéria, sem prejuízo de sua característica de imposto incidente sobre o consumo, uma orientação diversa da acolhida para o imposto de consumo sobre produtos industrializados. Ali, no caso do IPI, o débito é do primeiro adquirente, embora quem por ele responda seja o industrial. Aqui, na hipótese da contribuição para o Funrural, o débito é declarada e indisfarçavelmente do produtor, embora quem por ele responda, de regra, seja o adquirente, o consignatário ou a cooperativa a que esteja aquele produtor filiado. Como o consumo só se inicia quando a utilidade é entregue a alguém que dela se utiliza, e como a contribuição em apreço só é devida, em princípio, quando o produto rural é vendido, ainda que por intermédio de consignatário ou cooperativa, parece incontroverso que, coincidindo o nascimento do débito tributário com a entrega a consumo do produto rural — e esse é o fato da obrigação tributária (*Código Tributário Nacional,* art. 114) — a contribuição para o Funrural reveste todo o aspecto de um tributo sobre a circulação de riquezas, gravando a riqueza consumida, que é o produto rural, como tal definido na legislação específica.

XIV

Essa digressão em torno da natureza jurídica do Funrural tem uma finalidade prática evidente, assim a de encontrar a viabilidade constitucional indispensável ao exercício da competência impositiva de que trata o art. 15 da Lei Complementar nº 11, de 1971, ou seja, o permissivo constitucional suscetível de justificar e legitimar, já na vigência da Constituição Federal de 1969, a continuação do recolhimento da contribuição em apreço. Mas ainda que configurada essa contribuição como um imposto, com todas as características de um imposto de consumo sobre produtos não-industrializados, de origem animal ou vegetal, penso que a falta de uma citação dessa contribuição no elenco

dos impostos atribuídos à competência da União Federal (art. 21, incisos I a IX, da Constituição Federal), não invalida, em razão disso, a imposição: a regra residual constante do § 5º do art. 18, combinadamente com o § 1º do art. 21, da Constituição Federal, confere a essa contribuição uma adequada cobertura:

"A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos artigos 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos cuja incidência seja definida em lei federal." (Const. Federal, art. 18, § 5º)

.....

"A União poderá instituir outros impostos, além dos mencionados nos intens anteriores, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos nos artigos 23 e 24." (Constituição Federal, art. 21, § 1º)

XV

A contribuição para o Funrural, melhormente denominada imposto sobre produtos rurais, pode, portanto, coexistir com a Constituição Federal de 1969, ainda mais porque o impedimento de que dá notícia o o art. 62, § 2º, do mesmo diploma, não tem aplicação à hipótese da Consulta. Refiro-me à proibição da decretação dos denominados *impostos vinculados*, que são aqueles cuja arrecadação é afetada a uma finalidade específica, como é o caso do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, e do imposto único sobre minerais (incisos VIII e IX do art. 21 da Constituição Federal de 1969), que a Constituição excepcionalmente tolera:

Art. 62:

§ 1º — .....

§ 2º — Ressalvados os impostos mencionados nos ítens VIII e IX do art. 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes."

Como a vinculação da receita da contribuição para o Funrural ao programa de previdência social do trabalhador rural foi decretada por *lei complementar à Constituição* (Lei Complementar nº 11, de 1971), parece-me contornada a aparente inconstitucionalidade do tributo: a afetação ao Funrural do produto daquela contribuição, exatamente porque estabelecida em lei complementar, inclui-se na ressalva permisiva constante do pré-citado § 2º do art. 62 da Constituição Federal.

XVI

Quando se discutiu, há algum tempo, a controvertida indagação sobre se a parcela do antigo imposto de consumo deveria ser computada no cálculo do também antigo imposto de vendas e consignações, as autoridades estaduais apresentavam três sortes de considerações que, ao seu modo de ver, justificavam a tentativa de consagração da tese fiscal. E argumentavam: a) que o montante do imposto de consumo é parte do preço de aquisição do produto, ainda que omissa a lei estadual (e a maioria das lei estaduais omitia a referência); b) que o imposto de consumo é devido *antes* da saída do produto da fábrica, integrando-se,

portanto, no custo ao ser o produto negociado por venda ou consignação; finalmente, c) que a transferência do imposto ao primeiro adquirente significa que aquele quantitativo se incorpora ao preço justamente antes da venda, que a inclui na base tributável, como elemento integrante do custo de aquisição. Note-se que a questão girava, como agora, em torno de dois tributos incidentes sobre a circulação de riquezas, *o de consumo,* gravando a riqueza consumida, e *o de vendas e consignações,* alcançando a riqueza transmitida. A equação, sim, apresentava-se invertida: ali, discutia-se a incidência do imposto de vendas e consignações (substituído pelo imposto sobre circulação de mercadorias) sobre a parcela do imposto de consumo (ora substituído, no caso de produtos industrializados, pelo IPI, e, no caso de produtos rurais não-industrializados, pelo que se poderia denominar de imposto sobre produtos rurais); e, aqui, discute-se a incidência desse imposto de consumo sobre produtos rurais (que outra coisa não é que a contribuição para o Funrural) sobre a parcela do imposto sobre circulação de mercadorias, que é o substituto declarado do imposto sobre vendas e consignações.

XVII

Não me consta que se tivesse discutido, com a mesma intensidade com que se controverteu a tese oposta, a indagação sobre se o então imposto de consumo deveria ser calculado inclusive sobre a parcela do antigo imposto de vendas e consignações. Há, nos repertórios de jurisprudência administrativa, decisões esparsas ao propósito do assunto, parecendo ter prevalecido, na área do Conselho de Contribuintes, o entendimento de que o imposto de consumo deveria incidir apenas sobre o preço do produto, excluída, entre outras parcelas cuja dedução a lei autorizava, a do imposto de vendas e consignações e quaisquer outros tributos ou encargos pagos a terceiros. É que o Regulamento do imposto de consumo vigente à época (Decreto nº 26 149, de 5.1.1949) aludia, tanto para o cálculo do imposto incidente sobre o produto nacional como para o incidente sobre o produto estrangeiro, *a preço* — preço de venda na fábrica, para o produto nacional, e preço de importação, para o produto estrangeiro — não se considerando como subsumidos no preço as despesas e os encargos pagos a terceiros que não o vendedor do produto ou o seu importador, no caso de produto estrangeiro.

XVIII

A disceptação, entretanto, não ficou pacificada, assumindo posteriormente uma certa gravidade quando o Governo Federal intentou, força da Circular nº 19, de 19 de março de 1954, da então Diretoria das Rendas Internas (*Diário Oficial,* Seção I, de 22 de março de 1954), submeter ao imposto de consumo, engrossando o preço do produto importado, os ágios e as sobretaxas de câmbio devidos pelo imposto de consumo, engrossando o preço do produto importado, os ágios e as sobretaxas de câmbio devidos pelo importador por força das determinações contidas no § 1º do art. 6º e art. 9º e seu § 1º da Lei nº 2 145, de 29.12.53. Considerou aquela Circular que, à vista do preceito da alínea *b* da Observação 1ª da tabela A anexa ao Regulamento do imposto de consumo (Decreto nº 26 149/49), segundo o qual o imposto de consumo seria calculado, na hipótese de produto importado,

"sobre o preço de importação calculado nas Alfândegas e Mesas de Rendas, ao câmbio do dia do pagamento do despacho, deduzidas as bonificações e descontos constantes da fatura comercial e in-

cluídas as despesas de frete e respectivas taxas e adicionais e seguros (exceto nas vendas CIF), e, mais os direitos aduaneiros, taxas e seus adicionais indispensáveis à entrada do produto no País",

eram de ser computados — como despesas indispensáveis à entrada do produto no País — os ágios e as sobretaxas que a legislação cambial da época impunha aos importadores.

XIX

A despeito da consagração que a tese obteve do Supremo Tribunal Federal, aquela Circular era, a todas as luzes, ilegal, entre outras considerações que não vêm ao propósito deduzir, pela razão de que aqueles ágios e sobretaxas, não representando mais que o custo pelo qual o importador pagava a terceiro (no caso, a Carteira do Comércio Exterior do Banco do Brasil, como agente contratado do Tesouro Nacional) o direito de receber divisas e, conseqüentemente, de importar mercadorias ao câmbio oficial, não era lícito ao fisco federal agravar o ônus tributário à força do cômputo de encargos que não poderiam, no indispensável rigorismo jurídico do termo, ser considerado como integrantes do preço efetivo da importação. De mais a mais, como a lei mencionava, taxativamente, todas as despesas que deviam compor o preço, e. porque aqueles ágios e sobretaxas, exatamente porque criados posteriormente, não figuravam no elenco daqueles encargos, a pretensão fiscal não deveria vingar. Mas vingou. E apesar das inúmeras sentenças e dos incontáveis acórdãos do Tribunal Federal de Recursos, de excelente lavra jurídica, o Supremo Tribunal Federal, alarmado possivelmente com o acervo enorme de ações de repetição de indébito que então se avolumavam, terminou por acolher a pretensão fiscal, consagrando-a definitivamente na Súmula nº 83: "Os ágios de importação incluem-se no valor dos artigos importados para incidência do imposto de consumo."

XX

A hipótese inversa, já referida neste parecer, relacionada com o cômputo do imposto de vendas e consignações sobre a parcela do imposto de consumo, também encontrou desate definitivo através de Súmula do Supremo Tribunal Federal, a de número 125, em que se decidiu não ser devido o imposto de vendas e consignações sobre a parcela do imposto de consumo. Duas decisões, ou melhor dizendo, duas tendências jurisprudenciais girando em torno da mesmíssima indagação jurídica, mas diametralmente opostas. Realmente, considerar que o imposto de vendas e consignações não é devido sobre a parcela correspondente ao imposto de consumo, e, de outro lado, e em sentido inverso, determinar que os ágios e as bonificações cobrados aos importadores devem ser computados no cálculo do imposto de consumo, é decidir — usando soluções diversas e contraditórias — a mesmíssima controvérsia jurídica, toda ela voltada para a indagação sobre se, *em tema de impostos cuja base de cálculo é o preço do produto,* será lícito imputar-se a esse preço encargos que na realidade revertem a terceiro sem qualquer relação econômica com o fato gerador do tributo. O dilema é incontornável, e, de duas, uma:

a) ou se considera que os tributos cuja base de cálculo seja o *preço* do produto (ou da operação) devam ser recolhidos levando-se em consideração, não apenas as despesas e encargos cujo cômputo a legislação determinar, mas quantos na realidade venham a engrossar o custo desse produto (ou da operação), o que vale dizer, a base de cálculo resultaria de uma

noção puramente fiscal de preço — e, nessa hipótese, tal qual sucedeu no caso dos ágios em relação ao antigo imposto de consumo, não haveria como deixar de se computar, no cálculo do imposto de consumo;

b) ou se considera, ao contrário, que atendidas as licenciosidades que o legislador fiscal se permitir no tocante à determinação expressa de incluir no preço do produto (ou da importação) certas despesas e encargos desvinculados da relação econômica propriamente dita, quaisquer outros que não vierem declaradamente mencionados não devem ser incluídos na base de cálculo do tributo — e, nessa segunda hipótese, não haveria como admitir-se que os ágios, as bonificações e o próprio imposto de vendas e consignações acrescessem aquela base de cálculo.

XXI

Os pareceres que induziram o Conselho Diretor do Funrural a modificar o seu antigo entendimento ao respeito da matéria estão fundados num único e exclusivo argumento: o de que, a teor do § 7º do inciso II do art. 2º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, o montante do imposto de circulação de mercadorias, integrando a base de cálculo desse mesmo imposto, adere ao preço do produto rural para fins de cálculo da contribuição para o Funrural, "ou, em outros termos, que o valor comercial do produto rural é composto do custo, adicionado aos encargos e lucro". O argumento, convenhamos, ombreia com o paralogismo, roçando-lhe as mangas. Reflete, aquele argumento, uma autêntica petição de princípio, em que se tem por demonstrado exatamente ... o *quod demonstrandum*. Toda a controvérsia que cerca essa matéria se resolve precisamente na dúvida sobre se o valor comercial do produto rural, o seu preço, a bem dizer, comporta a junção do imposto sobre circulação de mercadorias. A assertiva de que esse tributo inclui-se na sua própria base de cálculo, caracterizando o que se poderia denominar, na linguagem pitoresca da fiscalização, de *imposto por dentro*, é válida para esclarecer a sistemática de cálculo desse tributo, mas é inoperante para a solução da base de cálculo da contribuição para o Funrural, cujas regras estão fixadas em diploma próprio e específico. Esse diploma é o Decreto nº 73 617, de 12 de fevereiro de 1974, que regulamentou a Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971, com a modificação introduzida pela Lei Complementar nº 16, de 30 de outubro de 1973. E a disposição pertinente está redigida nestes termos:

"Art.º 63 — A arrecadação da contribuição de que trata o item I do art. 60, compreendendo seu desconto e recolhimento, obedecerá às seguintes normas básicas:

I O cálculo para recolhimento será efetuado:

a) pelo adquirente, em relação ao valor da compra;

b) pelo consignatário e pelo produtor que vender seus produtos no varejo, diretamente ao consumidor, em relação ao valor da venda;

c) *pela cooperativa, em relação ao valor creditado ou pago aos associados pela venda de seus produtos;*

d) pelo produtor, quando ele próprio industrializar os seus produtos, tomando-se por base o preço corrente no mercado."

XXII

Combinados os preceitos dos artigos 60 e 63 do Regulamento do Funrural, tem-se que — focalizada a hipótese de produtos

rurais vendidos por cooperativas, que é o que se discute na presente consulta —

a) a contribuição para o Funrural é devida pelo produtor;

b) a uma alíquota de 2% (dois por cento);

c) incidente sobre o valor comercial dos produtos rurais, assim considerado, nas vendas realizadas por cooperativas na qualidade de sub-rogatárias do produtor em todas as suas obrigações;

d) *o valor efetivamente creditado ou pago ao produtor pela venda de seus produtos.*

O *valor comercial* do produto rural, para fins de recolhimento da contribuição do Funrural, é, na hipótese da consulta, *o valor que a cooperativa vier a pagar ou creditar ao produtor, na qualidade de mandatária para a venda de seus produtos.*

XXIII

Valeria assinalar, neste passo, que existe uma *diferença* acentuada entre a posição das cooperativas e consignatários, de um lado, e a dos adquirentes de produtos rurais, do outro lado. Essa diferença, que não afeta a tese central deste parecer, no sentido da intributabilidade da parcela do imposto sobre circulação de mercadorias, resulta do fato de que os primeiros, os consignatários e as cooperativas, exatamente porque não se encontram em relação econômica direta com o fato tributado, que é a entrega a consumo do produto rural — atuando, na hipótese, em decorrência do mandato que lhes é conferido pelo produtor — assumem a característica de contribuintes meramente substitutos, sub-rogados, essa é a expressão da lei, nas obrigações do devedor. Os adquirentes, ao contrário, devem ser considerados como co-partícipes do mesmo fato gerador, figurantes de um mesmíssimo fenômeno econômico. A lei teria podido, nesse último caso, escolher qualquer dessas duas figuras como *sujeito passivo* da obrigação tributária, fosse o primeiro adquirente, tal como sucede no terreno do imposto sobre produtos industrializados, fosse o próprio produtor, como ocorre com a contribuição para o Funrural.

XXIV

Ficou esclarecido, de resto, que malgrado a incidência generalizada desses dois tributos sobre o mesmo fato econômico, um dos aspectos que melhor os distingue, afora o que resulta da própria diferença entre os produtos sujeitos à tributação, é o da fixação dissímil das responsabilidades: ao primeiro adquirente, no caso do imposto sobre produtos industrializados, toca a carga tributária, que lhe é transferida pelo produtor, principal responsável pelo recolhimento do tributo, enquanto que na hipótese da contribuição para o Funrural é o comprador, inversamente, quem responde pelo recolhimento do tributo, mas é o produtor quem lhe suporta o ônus. Ambos, porém, tanto no caso do imposto sobre produtos industrializados como na hipótese da contribuição para o Funrural, co-participam de uma mesma relação tributária, são figurantes de um mesmo fato econômico, que é a circulação da riqueza, industrializada ou rural. Aí, na hipótese generalizada de venda de produto rural diretamente a terceiro, em que se determina que o valor comercial do produto, para fins de cálculo do imposto, *é o valor da compra,* ainda se poderia discutir, embora sem maiores convicções, que o valor da compra deve ser entendido como o somatório de tudo quanto o comprador gastou para haver o produto, assim o custo e todas as demais despesas que lhe fossem aderentes. Ter-se-ia, no caso, em contra-

posição jurídica, *uma noção eminentemente fiscal de preço.*

XXV

Não creio, entretanto, que a tese possa prosperar nem mesmo nessa hipótese em que a referência para a base de cálculo seja o *valor da compra.* Não sou daqueles que negam ao direito tributário a viabilidade de fixar ou estabelecer conceitos peculiares ao seu campo de atuação, até mesmo em oposição a noções já sedimentadas na área do direito privado. Quando se diz, por exemplo, na atual regulamentação do imposto sobre produtos industrializados (Decreto nº 70.162, de 18 de fevereiro de 1972, art. 22, I, *a,* que o imposto sobre produtos de procedência estrangeira deverá ser calculado sobre o preço de importação, nele incluída a parcela dos direitos aduaneiros (imposto de importação) pagos pelo importador, há, sem sombra de dúvida, um desbordamento da noção jurídica do preço, que não comporta senão aquilo que o comprador *paga ao vendedor como equivalente da coisa vendida,* em outras palavras,

"a soma em dinheiro que o comprador obriga-se a pagar como valor da coisa que o vendedor, por sua vez, obriga-se a entregar-lhe".

Carvalho de Mendonça, J. X. *Tratado de direito comercial,* v. 6, p. II).

Preço, portanto, na compra e venda, *é o objeto da prestação do comprador,* da mesma forma que a entrega da coisa vendida é o objeto da prestação do vendedor. "A prestação do preço é prestação correspectiva à do objeto comprado" (Pontes de Miranda, *Tratado de direito privado,* v. 39, p. 33):

"O contrato de compra e venda é contrato oneroso. Cada um dos contraentes quer e procura vantagem econômica, prestando, por sua vez, outra vantagem econômica ao outro contraente. Para o vendedor a vantagem é o preço; para o comprador, o bem. Há correspectividade no contrato de compra e venda. A prestação do comprador, o preço, é correspectiva à prestação do vendedor, que é o bem, objeto da compra e venda. Há a bilateralidade, de que já falamos." (Pontes de Miranda, op. cit. p. 14).

XXVI

Nada impedia que a legislação relacionada com o Funrural determinasse, para efeito de recolhimento e cálculo do tributo, que o *valor da compra* fosse acrescido de tal ou qual encargo, inclusive o correspondente ao imposto sobre circulação de mercadorias. A Lei Complementar nº 11, de 1971, teria podido referir-se expressamente a esse tributo como integrante da base de cálculo da contribuição para o Funrural, da mesma forma pela qual a legislação do imposto sobre produtos industrializados e a legislação do imposto sobre circulação de mercadorias incluíram, ambas, para efeito de cálculo da carga tributária, certos encargos *inteiramente alheados da noção jurídica de preço.* É o caso, já referido, das parcelas do imposto de importação, das taxas exigidas para a entrada do produto no País e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis, que o art. 47, I, do Código Tributário Nacional manda computar para fins de cálculo do imposto sobre produtos industrializados. E é o caso, também, da parcela do imposto sobre circulação de mercadorias, que o § 7º do art. 2º do Decreto-lei nº 406, de 1968, manda incluir no cálculo desse mesmo imposto. Observados esses dois exemplos tem-se que, omissos que fossem aqueles diplomas no tocante à determinação, que é expressa, de compu-

tar-se os referidos encargos nas bases de cálculo dos respectivos tributos, não haveria esforço de exegese capaz de considerá-los como implicitamente subsumidos no preço do produto (IPI) ou no da operação (ICM).

XXVII

Acredito que esteja ocorrendo um entendimento equivocado a respeito do preceito do § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 406, de 1968, que não tem o alcance que lhe estão emprestando as autoridades encarregadas da gestão do Funrural. O sistema do chamado *imposto por dentro*, i.é, o que manda acrescer ao cálculo do imposto a sua própria parcela, nada mais reflete que um aspecto de mera técnica fiscal, relevante apenas na quadratura do imposto a que a mesma se endereça. Fiz referência, em passagem anterior deste parecer, à célebre questão do cômputo do antigo imposto de consumo no cálculo do extinto imposto de vendas e consignações, e o que se alegava, na época, contra a pretensão fiscal, era exatamente o absurdo a que se chegaria se se considerasse a parcela do imposto de consumo (que a lei determinava fosse incorporada ao preço somente a partir da primeira operação de venda do produto) como desde logo subsumida no preço, do que resultaria de se ter um tributo calculado sobre si próprio. Mas como a lei vigente à época determinava que esse imposto de consumo só fosse incorporado ao preço do produto tributado *após a entrega do mesmo a consumo*, era inadmissível tributar-se, com o imposto sobre vendas e consignações, uma parcela apenas devida depois da venda consumada, e, mais que isso, parcela transferida ao próprio comprador do produto. Aliás, antes mesmo da vigência do Decreto nº 26 149, de 1949, já se entendia, com fulcro no preceito do art. 67, § 2º, do velho Regulamento do imposto de consumo, não ser cabível a cobrança de imposto de consumo sobre a própria parcela do imposto de consumo. O eminente Tito Rezende, de saudosa memória, então escrevia:

"Quanto à dedução pelo fisco federal, da importância do seu próprio imposto essa é perfeitamente cabível, — porque, a não ser assim, teríamos que o selo de consumo iria incidir sobre si mesmo... Além disso, a determinação do preço que vai servir à selagem é, evidentemente, um ato anterior a esta e portanto no momento em que se faz dita determinação não é possível computar uma despesa posterior, que ainda não gravou o produto."

(Tito Rezende & Péricles, Jaime. *Manual do imposto de consumo*, tomo IV, p. 1 149).

XXVIII

O Código Tributário Nacional, na redação primitiva da Lei nº 5 172, de 25 de outubro de 1966, não determinava que a parcela do imposto sobre circulação de mercadorias fosse computada no cálculo desse mesmo tributo. A modificação do salutar e tradicional princípio foi introduzida pelo Decreto-lei nº 406, de 1968, e de lá para cá o tributo passou a engrossar o valor da operação. Esse novo critério, entretanto, como já ficou declarado, serve de regra apenas para o cálculo do próprio imposto sobre circulação de mercadorias, sendo inoperante no que se refere ao dimensionamento da base de cálculo de um outro tributo, definida em diploma próprio e específico, como é o caso da contribuição para o Funrural (Decreto nº 73 617, de 1974, art. 63). O valor da compra, que é a base de cálculo da contribuição para o Funrural, no caso generalizado de venda de produtos agrícolas, é o quantitativo em dinheiro que

o adquirente paga ao produtor, ou seja, *a vantagem econômica* que este último percebe em decorrência da operação. Em outras palavras, *o preço do produto,* tomada a expressão, à falta de quaisquer derivações ou alargamentos da lei fiscal — *no seu sentido estritamente jurídico.* Toda a vez que o legislador, seja na conceituação do pressuposto imponível, seja na definição da base de cálculo seja, enfim, na regulação de qualquer norma atinente à decretação ou arrecadação de determinado tributo, reporta-se a uma noção, princípio ou instituto de linhas jurídicas definidas e assentadas, torna-se incontroverso o reconhecimento do primado dessa noção, princípio ou instituto jurídico sobre os de natureza econômica. É a lição magistral de Marcel Murlod, na sua conhecida monografia *Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales,* (p. 25):

"Le simples fait que le législateur ait utilisé dans la loi des notions économiques vagues, ne viole pas en soi le principe de la légalité, car tout reste, théoriquement, "prévu par la loi". Mais, de toute évidence, admettre que l'impôt est un droit de créance strictement légal, implique que les faits générateurs qui déclechent ce mécanisme soient définis de façon précise dans la loi.

Partir d'une idée contraire, ou laisser au fisc l'appréciation économique des faits générateurs même quand ils sont décrits dans la loi précisement, c'est vider le principe de la légalité stricte de son sens.

En effet, suivant que le fisc classera les faits dans l'une ou l'autre des vagues categories économiques, les effets juridiques seront considérés comme nés différement.

Remplacer, pour qualifier les faits générateurs, le critère de leur forme juridique, qui est sûr, par celui de leur signification économique, oui est élastique, c'est faire du principe de la légalité une protection purement illusoire."

XXIX

No sistema dos impostos não-cumulativos, como é o caso do imposto sobre circulação de mercadorias, o tributo, conquanto recolhido pelo vendedor, é transferido ao comprador, que dele se credita na sua conta corrente fiscal. Trata-se, portanto, de despesas que o vendedor recolhe por conta do comprador, que é, na realidade, o destinatário último do encargo. O comprador paga ao vendedor exatamente aquilo que o vendedor despendeu na colocação do produto, reembolsando-o do custo, lucro e despesas adicionais, e o indenizando do imposto recolhido. Essa reposição do quantitativo tributário recolhido pelo vendedor lhe confere, a ele, comprador, um crédito contra a Fazenda Estadual competente: a parcela do imposto, ainda que incorporada ao preço inicial do produto, gira sempre à margem da relação jurídico-tributária da compra e venda, alheando-se do preço, como despesa a cargo do comprador.

XXX

No que toca à venda de produtos rurais por intermédio de cooperativas — e essa é a hipótese precisa da consulta — a demasia fiscal mais se agiganta. Aí, nessa hipótese, não se poderá nem de leve supor que a parcela do imposto sobre circulação de mercadorias deva ser incluída no valor da compra. Essa expressão — *valor da compra* — é substituída pela referência *ao valor creditado ou pago aos associados pela venda de seus produtos* (Decreto nº 73 617, de 1974, art. 63, I, *c*), o que vale dizer, aquele quantitativo exato de dinheiro que a cooperativa, como

mandatária de seu associado, credita-lhe ou paga-lhe. Se a legislação do Funrural determina que a contribuição seja recolhida sobre o montante que a cooperativa paga ou credita ao associado em decorrência da venda de seus produtos, não é lícito que se compute essa contribuição sobre um *plus* que não é nem pago e nem creditado ao produtor, e que não pode, por essa só razão, ser tido como despesa acessória a cargo do comprador.

XXXI

No despacho em que o Sr. Diretor Regional do Funrural, na Bahia, transmitiu ao Instituto do Comércio de Cacau daquele Estado a nova orientação do Conselho Diretor do Funrural há dois aspectos que merecem ser focalizados. O primeiro diz com a afirmação do que o Funrural, a teor do que estabelece o § 6º do art. 15 da Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971, "só poderia levantar débitos das empresas adquirentes a partir de 1º de julho de 1971". Não é bem assim. A contribuição para o Funrural, como ficou esclarecido neste parecer, vigora, sem qualquer solução de continuidade, desde 1963, quando foi promulgada a Lei nº 4 214, daquele ano. Sucedeu que em 1971, por força da pré-citada Lei Complementar nº 11, foi majorada para 2% (dois por cento) a alíquota devida sobre a entrega a consumo dos produtos rurais, e o que o § 6º do art. 15 desse diploma esclarece é que, malgrado a determinação de vigência da lei "na data de sua publicação", a nova alíquota só seria aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1971. E a segunda observação que me ocorre com respeito àquela decisão diz com a revogação sumária, a partir daquela data, "do entendimento constante do Ofício nº 04-0012/23/70, de 29 de outubro de 1970, da então Assessoria para Assuntos do Funrural, do INPS, neste Estado". Essa revogação deve de ser conciliada com o preceito do *art. 100, parágrafo único,* do Código Tributário Nacional, ou seja, a retroperância daquele entendimento — fixado, que foi, em decisão normativa da autoridade administrativa — não poderá legitimar "a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo" contra o contribuinte que tiver agido na exata conformidade da orientação que lhe foi aconselhada.

Em conclusão, respondo:

A) Não é válido o procedimento das autoridades que administram o Funrural no sentido de considerar integrado no cálculo da contribuição devida àquele Fundo a parcela correspondente ao imposto sobre circulação de mercadorias, incidente sobre a operação de circulação de produtos rurais.

B) De qualquer forma, e com maior razão, tal procedimento não poderá ser estendido às operações realizadas por intermédio da Consulente, já que a base de cálculo da contribuição para o Funrural, nas operações a cargo das cooperativas, é restrita ao quantitativo que efetivamente houver sido pago ou creditado ao produtor em decorrência da venda de seus produtos.

Se a diferença da contribuição em apreço, como tudo indica venha a ocorrer, vier a ser realmente exigida, a Consulente tem, para se defender, a via administrativa que lhe é franqueada pelo Título VI do Decreto nº 73 619, de 12.2.74, ciente de que: a) o recurso para o Conselho do Funrural, da decisão proferida pelo Diretor da Divisão de Fiscalização e Arrecadação "somente será admitido mediante depósito do valor da condenação ou apre-

sentação de fiador idôneo, feitos dentro do prazo de recurso" (Decreto nº 73 619/74, art. 131, parágrafo único; e, b) de que os débitos apurados pelo Funrural desfrutam das mesmas regalias e privilégios reservados à Fazenda Nacional (Decreto nº 73 619, de 1974, art. 70,

Estudarei, na oportunidade, se vier a ser solicitado, a conveniência do acesso imediato às vias judiciais.

Salvo melhor juízo, é o Parecer.

Rio de Janeiro, 24 de dezembro de 1974. *Otto Eduardo Vizeu Gil*, Advogado no Rio de Janeiro.

Nós, da Fundação Getulio Vargas, estamos trabalhando para o Correio.

Para **O Correio da Unesco**

Entregamos cultura.

Cultura sem preconceitos, em artigos escolhidos que tratam de temas que interessam a todos: educação, ciência, arte, comunicação. Que apresentam um diagnóstico dos grandes problemas do mundo atual — poluição, drogas, espionagem eletrônica, por exemplo — e suas possíveis soluções.

Tudo isso bem pesquisado pelos melhores técnicos de informação e bem escrito pelos maiores especialistas.

Quem lê **O Correio da Unesco** está sempre na frente, pois muita coisa que é novidade agora para a maioria, o leitor de **O Correio da Unesco** já está sabendo há muito tempo.

Editado em português pela Fundação Getulio Vargas.

Nas principais livrarias ou pelo reembolso postal. Pedidos para a Editora da FGV: Praia de Botafogo 188, C. P. 9 052, ZC-02, Rio de Janeiro