

ANO IX — SÃO PAULO — ABRIL-DEZEMBRO — NS. 1.º A 4.º

**REVISTA**  
**DE**  
**DIREITO MERCANTIL**  
**INDUSTRIAL, ECONÔMICO**  
**E**  
**FINANCEIRO**

DIRETOR:  
Professor **WALDEMAR FERREIRA**

**VOLUME IX**

**MAX LIMONAD**  
Editor de Livros de Direito  
**RUA QUINTINO BOCAIUVA, 191 — 1.º**  
**SÃO PAULO — BRASIL**

---

# REVISTA DE DIREITO MERCANTIL, INDUSTRIAL, ECONÔMICO E FINANCEIRO

Publicação trimestral

Diretor: PROFESSOR WALDEMAR FERREIRA

## REDATORES:

ALFREDO CECÍLIO LOPES  
BEMVINDO AYRES  
DIMAS RODRIGUES DE ALMEIDA  
EGBERTO LACERDA TEIXEIRA  
JAYRO FRANCO  
JOÃO DA GAMA CERQUEIRA  
JOÃO GOMES DA SILVA  
JOSÉ FREDERICO MARQUES  
JOSÉ GERALDO RODRIGUES ALCKMIN

LAURO MUNIZ BARRETO  
MOACYR AMARAL SANTOS  
PHILOMENO J. DA COSTA  
OSCAR BARRETO FILHO  
SYLVIO MARCONDES  
VICENTE SABINO JÚNIOR  
WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA  
YOUNG DA COSTA MANSO

## REDATOR SECRETÁRIO:

DIMAS RODRIGUES DE ALMEIDA

---

Assinatura anual ..... Cr\$ 380,00

---

Assinaturas: MAX LIMONAD — Editor de Livros de Direito  
São Paulo - Rua Quintino Bocaiuva, 191 - 1.º - Tel. 35-7393

---

## SUMÁRIO

## DOUTRINA

|                                                                                           |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Vendas e Consignações — VICENTE RÁO .....                                              | 11 |
| 2. O comerciante ambulante e o Fisco Municipal —<br>WALDEMAR FERREIRA .....               | 25 |
| 3. A reforma do Código Comercial — OTTO GIL .....                                         | 31 |
| 4. Algumas novidades jurídicas sobre sociedades anônimas<br>— PHILOMENO J. DA COSTA ..... | 34 |
| 5. Convenção sobre investimentos no exterior .....                                        | 74 |
| 6. Suplemento referente ao Tribunal de Arbitragem ....                                    | 78 |

## JURISPRUDÊNCIA

### CAPÍTULO I

#### DIREITOS E OBRIGAÇÕES PROFISSIONAIS DO COMERCIANTE

|                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------|----|
| I. A mulher e o exercício profissional de corretagem<br>oficial ..... | 87 |
|-----------------------------------------------------------------------|----|

### CAPÍTULO II

#### SOCIEDADES

|                                                                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| I. A posse do gerente do estabelecimento pertencente<br>a sociedade anônima e dos direitos desta .....        | 89 |
| II. As sociedades mercantis e os direitos e obrigações<br>dos sócios ( <i>Sumário jurisprudencial</i> ) ..... | 92 |

#### § 1.º

##### *Das sociedades de fato ou irregulares*

|                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. A existência da sociedade independentemente do<br>registro de seu contrato ..... | 92 |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----|

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2. A dissolução de sociedade de fato e os bens imóveis de um dos sócios ..... | 93 |
| 3. A falta de prova da existência e a impossibilidade de sua dissolução ..... | 94 |
| 4. A improcedência de ação dissolutória de sociedade inexistente .....        | 95 |
| 5. A nomeação do liquidante de sociedade irregular ..                         | 96 |

### § 2.º

#### *Das sociedades em nome coletivo ou com firma*

|                                                                                                                                       |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 6. A responsabilidade do sócio gerente para com a sociedade e terceiros pelo excesso de mandato e violação do contrato e da lei ..... | 97 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|

### § 3.º

#### *Das sociedades por quotas de responsabilidade limitada*

|                                                                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 7. A responsabilidade do sócio gerente perante terceiros e a sociedade pelos atos contra o contrato social e a lei ..... | 98  |
| 8. A imprestabilidade do aval do sócio gerente de sociedade por quitas em obrigação estranha a esta .....                | 100 |
| 9. A descabida da exclusão de sócio sem grave motivo que a justifique .....                                              | 101 |
| 10. A omissão do contrato social e a incabida de um dos sócios para pleitear a exclusão de outro .....                   | 103 |
| 11. A ineficácia relativamente aos herdeiros do balanço não assinado pelo autor da herança .....                         | 104 |
| 12. A dissolução parcial da sociedade pela exclusão do quotista indesejável .....                                        | 105 |
| 13. A irresponsabilidade do quotista por dívida da sociedade .....                                                       | 106 |
| 14. O cômputo dos haveres do sócio retirante da sociedade .....                                                          | 108 |
| 15. A dissolução judicial da sociedade e a forma de sua liquidação .....                                                 | 110 |

### § 4.º

#### *Das sociedades de capital e indústria*

|                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 16. A nomeação de liquidante estranho na divergência entre o sócio capitalista e o sócio de indústria ..... | 113 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## § 5.º

*Da sociedade em conta de participação*

- |                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 17. A distinção entre o contrato de locação de serviços e a sociedade em conta de participação ..... | 115 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## § 6.º

*Das sociedades anônimas*

- |                                                                                                                                                         |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 18. O fôro do domicílio das sociedades anônimas e o das filiais .....                                                                                   | 122 |
| 19. A partilha proporcional das ações novas do aumento de capital entre os antigos acionistas .....                                                     | 123 |
| 20. A imprescritibilidade quadrienal da ação de venda de comerciante a entidade paraestatal não comerciante, representativa de governo estrangeiro .... | 131 |

## CAPÍTULO III

## CONTRATOS E OBRIGAÇÕES

- |                                                                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. A cessão de crédito ou de contrato e a existência real do crédito ou do contrato .....                       | 141 |
| II. Os direitos e obrigações emergentes dos diversos tipos contratuais ( <i>Sumário jurisprudencial</i> ) ..... | 146 |

## Secção I

*Da compra e venda*

- |                                                                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| — A venda de máquina lavadeira de uso doméstico e o termo de garantia .....                                            | 146 |
| — O conflito de interesses entre o comprador e o vendedor da coisa com reserva de domínio .....                        | 154 |
| — A rescisão do contrato pela venda como novo de aparelho elétrico recondicionado .....                                | 155 |
| — O prazo prescricional da ação redibitória e a ausência de prazo para experiência, ou garantia da coisa vendida ..... | 156 |

## Secção II

*Da fiança*

- A ineficácia da fiança prestada pelo sócio sem os necessários poderes especiais para o ato ..... 158

## Secção III

*Da representação e distribuição de mercadorias*

- A prova do contrato de representação comercial .. 159

## Secção IV

*Do seguro*

- A interpretação de cláusula da apólice do seguro de fidelidade ..... 160
- A agravação dos riscos da seguradora e a perda do direito ao seguro ..... 164
- A prescrição ânua e a ação da seguradora contra o causador do dano ..... 165

## Secção V

*A hospedagem hoteleira*

- A inconfusão do contrato de hospedagem em hotel com o contrato de locação predial ..... 166

## CAPÍTULO IV

## TÍTULOS DE CRÉDITO

1. A ilicitude do preenchimento abusivo da letra de câmbio ou nota promissória em branco ..... 168

## Secção I

*Letra de câmbio*

## § 1.º

*Do endósso*

- |                                                                                |     |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. A inoponibilidade de compensação ao endossatário pelo devedor cambial ..... | 189 |
| 2. A prova da simulação do endósso e a integridade do título cambiário .....   | 189 |

## § 2.º

*Do aval*

- |                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3. A nulidade do aval dado por sócio contra expressa proibição do contrato social ..... | 191 |
| 4. A ilegitimidade do aval com infringência de proibição do contrato social .....       | 192 |

## § 3.º

*Do protesto*

- |                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5. A anulação do protesto de título cambial .....                         | 193 |
| 6. A fluência dos juros moratórios de cambiais a contar do protesto ..... | 194 |

## § 4.º

*Da ação cambiária*

- |                                                                                                        |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 7. O direito do credor de agir indistintamente contra todos os quaisquer dos devedores cambiários .... | 195 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## § 5.º

*Da prescrição da ação cambial*

- |                                                                                       |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8. A interrupção da prescrição e o caso julgado em relação ao avalista da parte ..... | 196 |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## § 6.º

*Da ação de enriquecimento ilícito*

- |                                                                                               |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 9. Os pressupostos especiais da ação e o exame da matéria com os elementos da convicção ..... | 199 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|



## Secção II

*Da nota promissória*

- |                                                                                                                |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. O preenchimento da nota promissória incompleta                                                              | 205 |
| 2. A ineficácia de notas promissórias dolosamente criadas por administrador de banco e em proveito deste ..... | 207 |

## Secção III

*Da duplicata*

- |                                                                                                                                 |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. O apontamento do título por falta de aceite e pagamento antes da entrega da mercadoria e as perdas e danos do protesto ..... | 210 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## CAPÍTULO V

## BANCOS E OPERAÇÕES BANCARIAS

- |                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. Os atos e contratos bancários e a responsabilidade civil dos bancos e diretores ( <i>Sumário jurisprudencial</i> ) | 213 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## § 1.º

*Da responsabilidade civil dos diretores*

- |                                                                                                                                                                                  |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. O sequestro dos bens dos diretores .....                                                                                                                                      | 213 |
| 2. A responsabilidade civil do diretor-secretário do estabelecimento bancário falido pelas quantias irregularmente recebidas dos subscritores do aumento do capital social ..... | 218 |

## § 2.º

*A responsabilidade do Banco para com o emitente de cheque*

- |                                                                                                                                 |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3. A responsabilidade do sacado perante o emitente pela recusa sem causa justificada de cumprimento da ordem de pagamento ..... | 219 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## CAPÍTULO VI

## PROPRIEDADE COMERCIAL

- I. A locação de prédio próprio para estabelecimento comercial (*Sumário jurisprudencial*) ..... 223

## I

*Das particularidades do contrato de locação mercantil*

1. A denegação injustificada da autorização para transferência da contrato de locação do prédio ..... 223
2. A aplicação da "lei de luvas" a locação de terreno para fim comercial. .... 225
3. A constituição de sociedade pelos locatários em face do contrato de locação ..... 226
4. A cessão da locação do prédio do estabelecimento comercial ao adquirente dêste ..... 227

## § 1.º

*Da ação renovatória do contrato de arrendamento*

5. A inaplicabilidade da lei de luvas a invernadas ou campos de engorda de gado ..... 228
6. A ausência de contestação e a legitimidade do locador para a propositura da ação renovatória ..... 229
7. A inadmissibilidade da renovação da locação por prazo inferior a cinco anos ..... 231
8. A renovação da locação e a revisão do aluguel .. 232

## § 2.º

*Do direito e ação de retomada do prédio destinado a fim comercial*

9. O prazo para desocupação de prédio ocupado por firma comercial há mais de dez anos ..... 235
10. A natureza do prazo de propositura da ação renovatória e a renúncia das partes a sua decadência .... 236
11. A retomada do prédio para sociedade de que o proprietário é parte ..... 239

## § 3.º

*Da ação revisional do aluguel*

|                                                                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 12. Os efeitos da falta de contestação da ação .....                                                                   | 239 |
| 13. O pagamento das custas para interposição do recurso e a apreciação judicial da exceção de retomada do prédio ..... | 241 |

## CAPÍTULO VII

## PROPRIEDADE INDUSTRIAL

|                                                                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. A semelhança nominal de marcas e sua diferença por via de retrato humano .....                                       | 247 |
| II. Os direitos e as obrigações decorrentes do registro da propriedade industrial ( <i>Sumário jurisprudencial</i> ) .. | 253 |

## Secção I

*Do nome comercial*

|                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. O conflito entre o título de estabelecimento e a marca de comércio .....                                           | 253 |
| 2. A inadmissibilidade da ação cominatória a fim de obstar o uso indevido de nome comercial e marca de comércio ..... | 255 |
| 3. O reconhecimento judicial do direito de uso exclusivo de título de estabelecimento no município .....              | 257 |

## Secção II

*Das marcas de comércio e indústria*

|                                                                                                     |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4. O uso privativo da marca de comércio pelo detentor de seu registro dentro de sua vigência .....  | 259 |
| 5. O uso de marca indicativa de falsa procedência e o característico do crime de ação pública ..... | 260 |
| 6. A especialidade da marca de produtos químicos e farmacêuticos .....                              | 261 |
| 7. A imitação de marca por semelhança e a liberação de perdas e danos por ausência de má fé .....   | 263 |

## Secção III

*Das patentes de invenção*

|                                                                                                  |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8. As diferenças accidentais de forma não excluem a contra-facção .....                          | 265 |
| 9. A indenização por contrafacção de patente de invenção .....                                   | 267 |
| 10. A interpretação restritiva dos privilégios de invenção .....                                 | 268 |
| 11. A anotação de transferência de patente de invenção a estrangeiro não residente no país ..... | 269 |

## § 1.º

*Da concorrência desleal*

|                                                                                               |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 12. O crime de falsa afirmação tendente a gerar confusão sobre as qualidades do produto ..... | 272 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## § 2.º

*Dos direitos autorais*

|                                                                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 13. As criações de linha original de vestuário feminino, o plágio e seu aproveitamento por terceiros ....                                   | 273 |
| 14. A ilegitimidade da reprodução de obra não caída no domínio público a pretexto de melhorá-la ou comentá-la, sem permissão do autor ..... | 277 |

## CAPÍTULO VIII

CONTRATOS E INSTITUTOS DA NAVEGAÇÃO  
E TRANSPORTES MARÍTIMOS E AÉREOS

|                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. As obrigações decorrentes do transporte marítimo e aéreo ( <i>Sumário jurisprudencial</i> ) ..... | 280 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## § 1.º

*Do abandono*

|                                             |     |
|---------------------------------------------|-----|
| 1. O conceito do abandono liberatório ..... | 280 |
|---------------------------------------------|-----|

## § 2.º

*Do transporte*

|                                                                                                                                            |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2. O reembolso da seguradora do pago pela indenização de avarias ao dono da carga .....                                                    | 283 |
| 3. A inoperância da cláusula de não indenizar no conhecimento marítimo .....                                                               | 283 |
| 4. A expedição de certificado de falta das mercadorias e a prescrição da ação de indenização do extravio .                                 | 284 |
| 5. A exigência legal da assinatura do conhecimento da carga pelo capitão do navio .....                                                    | 285 |
| 6. A irresponsabilidade do transportador pelo dano da carga pelo desvio da rota em consequência da exagerada violência da tempestade ..... | 298 |
| 7. A cláusula da eleição de fôro estrangeiro do conhecimento marítimo .....                                                                | 299 |

## § 3.º

*Das avarias*

|                                                                                           |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8. A distinção da avaria da falta ou extravio das mercadorias no ato do desembarque ..... | 301 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## § 4.º

*Do seguro*

|                                                                                                                             |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 9. A cláusula "cais a cais" na apólice do seguro ....                                                                       | 303 |
| 10. A cláusula "todos os riscos" da apólice e sua compreensão .....                                                         | 304 |
| 11. O dolo do segurado na provocação do sinistro marítimo, sua absolvição criminal e a ação de responsabilidade civil ..... | 305 |

## § 5.º

*Da assistência em alto mar*

|                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------|-----|
| 12. A distinção entre assistência e reboque e seus efeitos . | 309 |
|--------------------------------------------------------------|-----|

## CAPÍTULO IX

## FALENCIAS E CONCORDATAS

|                                                                                                                                   |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. A inarrecabilidade dos bens do sócio pré-morto na falência da sociedade em nome coletivo continuada com os sobreviventes ..... | 311 |
| II. O processo da falência e seus incidentes e recursos (Sumário jurisprudencial) .....                                           | 316 |

## § 1.º

*Os requisitos do pedido falimentar*

|                                                                                                                            |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. A nulidade da petição inicial desacompanhada da prova do registro do contrato da sociedade requerente da falência ..... | 316 |
| 2. A falta de qualidade do debenturista para, isoladamente, requerer a falência da companhia emissora ..                   | 317 |
| 3. O depósito elesivo da falência e seu efeito .....                                                                       | 321 |

## § 2.º

*Da declaração judicial da falência*

|                                                                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4. O critério para a fixação do termo legal da falência ..                                                                                  | 323 |
| 5. A inadmissibilidade da falência do espólio após um ano da morte do devedor .....                                                         | 325 |
| 6. O decreto de falência de sociedade por quotas e a responsabilidade do sócio retirante por não arquivamento do contrato de retirada ..... | 327 |

## § 3.º

*Da verificação dos créditos*

|                                                                                                                                                |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 7. A insubsistência da hipoteca dada no termo legal para obtenção de recursos para pagamento de alguns credores em detrimento dos demais ..... | 328 |
| 8. A necessidade da junção do título de crédito à primeira via da declaração dêste .....                                                       | 330 |
| 9. A exclusão da multa pecuniária na habilitação do credor .....                                                                               | 331 |

## § 4.º

*Dos embargos de terceiros*

10. A revogação do ato pedida em defesa no processo de embargos à arrecadação de imóvel de venda comprometida ..... 332

## § 5.º

*Da revogação de atos praticados pelo devedor antes da falência*

11. A ação revocatória de cessão de quotas sociais pelo falido ..... 333

## § 6.º

*Da realização do ativo*

12. A inadmissibilidade da venda dos bens da massa antes de iniciado o período da liquidação ..... 334

## § 7.º

*Do síndico*

13. A obrigação do síndico de comunicar à Recebedoria do Tesouro o decreto da falência ..... 335

## § 8.º

*Da concordata preventiva*

14. A justificação do pedido pela impossibilidade de satisfazer compromissos, ainda que não vencidos .. 336
15. A insuspensibilidade da ação contra o avalista por efeito da propositura de concordata preventiva pelo emitente da nota promissória avalizada ..... 338
16. As reclamações trabalhistas em face da concordata da empresa empregadora ..... 339
17. O impedimento de concordata preventiva ao comerciante com dívidas líquidas há mais de trinta dias, embora sem protesto ..... 341

## § 9.º

*Da extinção das obrigações*

- |                                                                             |     |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----|
| 18. O termo inicial do prazo para a extinção das obrigações do falido ..... | 345 |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----|

## § 10

*Dos recursos*

- |                                                                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 19. Os prazos de interposição de recursos e seu regime processual .....                                                  | 348 |
| 20. O agravo de instrumento é o recurso da sentença de indeferimento de pedido de concordata e decreto de falência ..... | 348 |

## § 11

*Dos crimes falimentares*

- |                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------|-----|
| 21. A validade do laudo firmado por um só perito ..                      | 349 |
| 22. A prescrição da punibilidade do crime de falência .                  | 350 |
| 23. O termo inicial do prazo da prescrição dos crimes falimentares ..... | 353 |

## CAPÍTULO X

## IMPOSTOS E TAXAS

- |                                                                                                                    |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. A ilegitimidade da incidência do imposto de vendas e consignações sobre o "quantum" do imposto de consumo ..... | 356 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

## CRÔNICA DA VIDA JURÍDICA

- |                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------|-----|
| O Instituto de Coimbra homenageia o Professor Waldemar Ferreira ..... | 390 |
|-----------------------------------------------------------------------|-----|

## DOCUMENTÁRIO LEGISLATIVO

- |                                                                                                                                                        |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| I. A restauração dos direitos de propriedade industrial e direitos autorais dos alemães atingidos pela guerra — Decreto n.º 43.956 — de 3-7-1958 ..... | 401 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|



|      |                                                                                                              |     |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| II.  | O fundo portuário nacional e a taxa de melhoramentos dos portos. — Lei n.º 3.421 — de 10-7-1958              | 406 |
| III. | A comissão executiva do sisal. — Lei n.º 3.428 — de 15-7-1958                                                | 418 |
| IV.  | A aposentadoria aos segurados dos institutos de aposentadoria e pensões. — Decreto n.º 44.172 — de 26-7-1958 | 421 |
| V.   | O sigilo das operações bancárias. — Projeto n.º 410 — de 1959                                                | 423 |
| VI.  | O projeto de lei supressora das ações ao portador ..                                                         | 448 |
| VII. | A portaria n.º 309, de 30 de novembro de 1959, e as sociedades de crédito, financiamento e investimentos     | 458 |

## CAPÍTULO X

### IMPOSTOS E TAXAS

#### A ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES SOBRE O “QUANTUM” DO IMPÔSTO DE CONSUMO

*(Supremo Tribunal Federal. Recurso de mandado de segurança n.º 6.669, de São Paulo. Companhia Agrícola e Industrial Cícero Prado vs. Fazenda do Estado de São Paulo. Relator, Ministro Luiz Gallotti).*

Por acórdão de 21 de agosto de 1959, publicado no “Diário da Justiça” de 16 de novembro de 1959, o Supremo Tribunal Federal deu provimento ao recurso do mandado de segurança n.º 6.669, na conformidade dos votos que se seguem:

“O Sr. Ministro LUIZ GALLOTTI — O acórdão, que negou a segurança, tem esta ementa, que bem o resume:

“Imposto de vendas e consignações. O “quantum” pago a título de Imposto de Consumo integra o preço da mercadoria negociada, e, portanto, o valor do bem para efeito de cálculo do imposto de vendas e consignações”.

Recorreu a impetrante.

O parecer da douta Procuradoria Geral, que reproduz a parte substancial da decisão recorrida, é o seguinte:

“A Cia. Agrícola e Industrial C. P. impetrou, ao MM. Juiz da 2.ª Vara dos Feitos da Fazenda Estadual de São Paulo, mandado de segurança contra o Sr. Diretor do Departamento da Receita da Secretaria da Fazenda, do mesmo Estado, a fim de que fôsse excluído o imposto federal de consumo da quantia que serve de base ao cálculo do imposto de vendas e consignações, devido pela primeira venda dos produtos de sua fabricação.

A autoridade apontada como coatora prestou informações e a sentença concedeu a ordem.

Mas a 4.ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de São Paulo reformou a decisão de 1.ª instância para cassar a segurança.

Foi interposto recurso ordinário regularmente processado.

## I

A fundamentação do aresto impugnado está assim concebida: "O fato gerador do imposto de consumo é a fabricação do produto ou o seu aparelhamento para circulação; enquanto o do da vendas e consignações é a transmissão da mercadoria do fabricante ao primeiro comprador. São fenômenos econômicos diversos, relativos a fases diferentes do ciclo da mercadoria o que faz suscitar êsses tipos distintos de impostos. O de consumo se prende à produção, ao início da circulação. O fato gerador é a deslocação da matéria, na criação de utilidade, que se destina ao consumo. Tributa-se a mercadoria, na saída do estabelecimento produtor ou da alfândega, para ser pôsto em consumo. Não interessa o ato jurídico pelo qual o artigo manufaturado vai aos intermediários e consumidores. O imposto se torna devido antes do negócio de cessão do bem a terceiro. A responsabilidade do contribuinte se origina da produção e o seu pagamento procede à saída da mercadoria da fábrica ou entrega à circulação. Já o de vendas e consignações só se torna devido com a transferência do bem, isto é, com o negócio jurídico de caráter comercial, tantos quantos foram as operações mercantis. Pressupõe venda ou consignação a venda. Para qualificação jurídica da natureza dos tributos não interessa a sua repercussão, mas o fato gerador é os sujeitos da relação jurídica fiscal. Não se confundem repercussão e incidência de imposto. Se êle incide sobre o fabricante, êste é o sujeito passivo da relação tributária, e a circunstância de poder fazer repercutir a sua responsabilidade legal, pelo pagamento, em outrem, mesmo prevista pelo legislador, o qual lhe faculta transferir tais encargos, não altera a situação jurídica. Por conseguinte, a discriminação da nota fiscal dos fabricantes de vendas das mercadorias ao primeiro comprador, entre o valor desta e a importância do imposto de consumo, determinada, em lei, na verdade por motivos de boa fiscalização do seu pagamento, tanto que só prevista nos efetuados por verba, não constitui obstáculo, jurídico, para calcular-se nos termos legais, dos textos federal e estadual, o imposto de vendas e consignações sobre o total dessa nota fiscal, uma vez na ocasião da venda, o "quantum" do imposto de consumo se incorpora no preço da mercadoria".

## II

A questão não é nova e já tem sido objeto de várias decisões do Pretório Excelso. Mas a relevância da tese e sua profunda

repercussão na vida financeira dos Estados da federação aconselha um reexame atento da controvérsia.

O texto constitucional dá à União competência para tributar o "consumo das mercadorias (art. 15, II) e, aos Estados autoriza a decretação de impostos sobre "vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais" (art. 19, IV).

Assim, na partilha tributária, êsses impostos surgem com denominações próprias e inconfundíveis, pertencentes a entidades diversas. Cada poder tributário tem, portanto, a faculdade de elaborar normas próprias sobre a incidência e a arrecadação do imposto que lhe toca, atendendo às peculiaridades da taxaço.

É descabida, por êsse motivo, a invocação que os contribuintes vem fazendo do art. 99 da Consolidação das Leis do Imposto de Consumo (Decreto n.º 26.149, de 5-1-49) já revogado, aliás, para se eximirem do pagamento do imposto de vendas e consignações, com inclusão, no preço da venda, do imposto de consumo.

De fato, a regra do direito federal visa exclusivamente a cobrança do imposto federal de consumo; não pode ter influência na aplicação da norma de direito estadual, concernente à arrecadação do imposto estadual de vendas e consignações.

Insolúveis seriam os conflitos e irreparáveis os danos ao erário de cada entidade tributante se lhes fôsse dado interferir, mediante atos legislativos, no processo da tributação alheia, em se tratando de campo específico e privativo. Não só a União poderia criar obstáculos aos Estados, como êstes àquela, de molde a tornar inúcia, ou levar à subversão as regras da partilha tributária, inscrita na Constituição.

TITO REZENDE, perito na matéria explica, em parecer, a razão do dispositivo regulamentar federal, (art. 99 da Consolidação das Leis do Consumo); "concerne apenas ao "imposto de consumo, quando "ad valorem" ou seja o chamado imposto por guia, diz o aludido publicista: "os demais produtos não pagam êsse imposto "ad valorem", por guia prossegue o mesmo especialista, e sim, imposto por unidade, pês, volume, etc., ou mesmo por preço tabelado, mas mediante selagem direta. Aliás, nem mesmo a todos os produtos sujeitos ao regime chamado "ad valorem" é aplicável aquêle art. 99 e sim somente aos nacionais; os estrangeiros não estão sujeitos à norma" ("Memorial da Fazenda Pública de São Paulo", pág. 65).

Como se vê, o art. 99 da citada Consolidação, a que se apegam os contribuintes, tem um objetivo estrito, de facilitar a arrecadação do tributo federal. Não pode ter a virtude de influir na conceituação do próprio imposto de consumo e de excluir, a sua parcela, da incidência do imposto estadual de vendas e consignações.

Em verdade, o imposto de consumo, segundo ALIOMAR BALEEIRO. "...tem por fato, gerador não o negócio jurídico da venda, mas o fato econômico de ser a mercadoria posta no comércio, consumo ou uso, ainda que gratuitamente, pela saída da fábrica ou da alfândega" ("Uma Introdução à Ciência das Finanças", pág. 549).

RUBENS GOMES DE SOUZA também ensina que: "O imposto de consumo é devido por ocasião da saída da mercadoria tributada, do estabelecimento produtor ou da Alfândega, qualquer que seja o título a que se faça a saída, e seja ela onerosa ou gratuita, isto é, quer se trate de venda, ou de doação, troca, devolução, etc." ("Compêndio de Legislação Tributária", pág. 373).

Não se confunde, o imposto de consumo, com o de vendas e consignações porque este último só é devido quando haja venda mercantil ou operação comercial do produto.

Confrontando os dois tributos RUY DE SOUZA ("Memorial da Fazenda Pública de Minas Gerais", pág. 21) faz a sua distinção em termos claros e inequívocos:

Como se vê, os dois impostos são irmãos, tendo como causa a despesa individual, sendo ambos indiretos e, por via de traslação, vindos ambos repercutir, afinal, sobre o consumidor. O fato econômico, que lhes serve de ponto incidente, não é comum, porém, o que faz originar o aparecimento de fatos geradores bem diversos e nítidos: o Imposto de Consumo sendo, antes, tributo sobre a produção, ou melhor o produto; o de Venda, constituindo gravame sobre o negócio jurídico, da venda ou da consignação da mercância. O de Consumo, cobrado "a priori", antes do produto deixar a fábrica e independentemente de qualquer negócio com êle; o de Vendas, "a posteriori", quando o produto sair da fábrica e fôr objeto de um negócio jurídico de compra e venda. O de Consumo, carregando só uma vez; o de Vendas, em tantas operações quantas se realizarem com a mercância".

O imposto de consumo recai, em verdade, sobre o produto e por isto mesmo é incluído, por autores estrangeiros, entre os chamados "impostos de fabricação". Ele integra o custo do produto e, portanto, o seu preço.

O verdadeiro contribuinte do imposto, nem está obrigado a pagá-lo, quando faz sair da fábrica o produto, é o produtor. E, sendo o devedor real do imposto, êle o inclui no custo da mercadoria, no seu preço de venda.

Como adverte ANTÃO DE MORAIS ("Memorial da Fazenda Pública de São Paulo", pág. 29): "não pago o imposto (de consumo), quem fica sujeita à execução fiscal, é o fabricante ou produtor e

não o primeiro consumidor: logo, devedor do impôsto é aquêle e não êste”.

No mesmo sentido são invocadas as lições de TESORO (“Distrito Tributário”, n.º 33, nota “a”, pág. 97), HENSEL (“Diritto Tributário”, § 11, pág. 82) e TANGORRA (“Trattato di Scienze della Finanza”, § 760, pág. 856).

Excluir-se, portanto, da incidência do impôsto estadual de vendas e consignações a parcela relativa ao impôsto federal de consumo que o produtor paga e inclui no custo e no preço do produto, só porque um dispositivo de ordem prática inscrito entre as regras consolidadas para a arrecadação dêste último, mandava escriturá-la, destacadamente, é subtrair, indevidamente, uma quota legitimamente tributável do cômputo da taxaço estadual.

Com a exclusão da parcela do impôsto federal, de consumo, que se incorpora, de fato, ao preço da mercadoria, a incidência do tributo estadual em causa poderia ficar irremediavelmente sacrificada, com o aumento desmesurado da taxaço federal.

E tal exclusão não beneficia o consumidor porque, em verdade, na formação do preço da mercadoria, para o efeito de venda, pelo seu fabricante, ou importador, já foi computada a parcela do tributo federal.

Assim, é o contribuinte do impôsto de vendas e consignações e não o consumidor do produto, quem se locupleta com a não incidência, ora em discussão.

Com acêrto decidiu o Pretório Excelso, quando em 1.<sup>a</sup> Turma, sendo Relator o Sr. Ministro ARY FRANCO, decidiu, em 20-12-56, no recurso extraordinário n.º 31.717 que:

“O impôsto de vendas e consignações incide sôbre o preço total da mercadoria nêle incluído o impôsto de consumo (“Rev. de Dir. Adm.”, vol. 51, pág. 81).

Não há porque abandonar êsse julgado com prejuízo incomensurável para o fisco estadual e nenhum benefício, quer para o fisco federal, quer para o consumidor, mas sômente para o vendedor do produto sujeito ao impôsto de vendas e consignações.

Opino, pois, pelo desprovemento do recurso.

Distrito Federal, 16 de maio de 1959. — CARLOS MEDEIROS DA SILVA, Procurador Geral da República”.

É o relatório.

No caso relativo à incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre as bonificaçoões cambiais, recebi emissários de vários Governos Estaduais, que apelavam no sentido de um reexame da jurisprudência, que se ia orientando no sentido de negar aquela incidência, com gravíssimas consequências para a Fazenda dos Estados.

Não por este argumento "ad terrorem", mas porque nos convencemos de que tinham, razão, vieram os Estados a ser vencedores livrando-se inclusive de restituições que montariam a bilhões de cruzeiros e hoje é tranqüilo o entendimento a êles favorável.

Logo depois, talvez animados com aquêles resultados, novos apelos surgiram para que reexaminássemos o problema relativo à incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre o "quantum" do impôsto de consumo que o fabricante recolhe ao efetuar a primeira venda (pleito, por igual, de vultosíssima significação para os Estados).

Fiz o reexame mas não me convenci de que os Estados tivessem razão.

Agora, os apelos se renovam, ainda em maior número, inclusive com fundamento na nova lei do impôsto de consumo.

Mas, ainda desta vez, após ter lido atentamente alguns quilos de brilhantes memoriais e pareceres, não me convenci de que assista razão aos Estados.

Não era na lei do impôsto de consumo que verdadeiramente me baseava, mas na própria natureza, na própria essência do tributo.

É a ordem natural e lógica: o consumo não pode preceder à primeira venda feita pelo fabricante, e, assim, sôbre o "quantum" do impôsto de consumo não deve incidir o impôsto relativo a esta primeira venda.

Para se obedecer a essa ordem natural, não é necessário que esteja expressa na lei. Mesmo no silêncio desta, deve ser respeitada.

Não se trata, ao contrário do que sustentam os Estados, de limite criado pela lei federal à competência dêles para decretar o impôsto de vendas e consignações. Se disso se tratasse, não o admitiríamos, como não admitimos no caso das Cooperativas.

Argumentava-se até aqui contra o Fisco com a lei federal, a meu vêr desnecessariamente mas porque ela dispunha atendendo à natureza do impôsto de consumo. Se o desnaturasse, para permitir que sôbre êle incidisse o impôsto de vendas relativo à primeira venda, aí sim, é que caberia impugnar-lhe tal alcance.

Assim como uma lei federal não poderia restringir o legítimo conceito de preço, de modo a desfalcar o poder tributário dos Estados e reduzir o alcance do impôsto de vendas, também não poderia ampliar dito conceito, de maneira a verificar-se a incidência fiscal sôbre aquilo que preço realmente não é.

Os Estados não podem subverter o conceito de preço para efeito do impôsto de vendas, do mesmo modo como não podem (e assim temos sempre decidido) subverter o conceito de transmissão de propriedade quando decretam a respectiva tributação, e como

não poderiam subverter o conceito de exportação para considerar exportação o que exportação não é.

Não há como, em nome da autonomia dos Estados, reconhecer que eles podem livremente fixar o fato gerador do imposto, quando tal fato está enunciado na Constituição Federal e tem um sentido próprio constante do direito federal.

Trata-se, na verdade, de competência tributária privativa dos Estados, mas tal competência exclusiva é para decretar aqueles impostos relativos aos fatos geradores que a Constituição Federal menciona (art. 19). Se se reconhecesse liberdade aos Estados para indicar outros fatos geradores, vale dizer, decretar outros impostos, de nada serviria, seria inútil, não teria sentido a enumeração taxativa feita no art. 19.

Por isso o ilustre Professor GILBERTO DE ULHÔA CANTO acentua muito bem, impugnando a pretensão dos Estados:

"Não se pretenda que a tese aqui exposta importaria, a pre-  
valecer, em limitar a atuação dos Estados na decretação de seus  
tributos privativos. Se limitação houver, será ela decorrente do  
próprio processo de discriminação constitucional, que no caso foi  
o da referência ao fato gerador, como já se demonstrou".

E nota ainda:

"Se na fixação do fato gerador do imposto de consumo pode  
o legislador ordinário federal escolher elementos índices da inci-  
dência com "certa" liberdade, outro tanto não se dá com o dos Es-  
tados, que se cingirá necessariamente às integrantes do negócio  
jurídico — seja venda ou consignação, — e não a fatores a ele es-  
tranhos na lógica das operações a gravar".

O ilustre Professor RUBENS GOMES DE SOUZA, por sua  
vez, bem esclarece:

"Em primeiro lugar, pensamos que nem sequer se pode falar  
em interferência do legislador federal nos domínios reservados ao  
legislador estadual. Semelhante situação só ocorreria se o legisla-  
dor federal tivesse arbitrariamente excluído do conceito de preço  
da compra e venda um elemento que dêle devesse fazer parte, se-  
gundo a definição jurídica que aquêle contrato tem no direito  
privado".

E acrescenta:

"Na realidade, a lei federal apenas definiu o imposto de con-  
sumo como despesa a cargo do comprador, e em seguida esclareceu  
que o seu montante não se inclui no preço, mas êsse esclarecimento  
já era, a rigor, "ex abundantia", de vez que, sôbre ser óbvio, é  
pacífico, na jurisprudência e no entender das próprias autoridades  
administrativas, que as despesas a cargo do comprador não se in-  
cluem no preço da compra e venda".



Diz ainda:

“Posta a questão nestes termos, não temos dúvida em afirmar que a solucionariamos pela afirmativa, isto é, no sentido de que a lei estadual estava vinculada à conceituação da lei federal, e que a norma daquela, em contrário à desta, seria inoperante.

Assim pensamos porque a definição do preço da compra e venda (como, genericamente, a definição de quaisquer elementos dos contratos nominados de direito civil ou de direito comercial) é matéria que se contém na competência legislativa da União, “ex-vi” do art. 5.º, n.º XV, letra “a”, da Constituição Federal. Não acolheríamos a objeção, que se fizesse, de que tal interpretação poderia deixar praticamente sem efeito, ou pelo menos reduzida em seu alcance, a própria discriminação constitucional das receitas públicas, por subtrair ao controle pleno e exclusivo do legislador estadual o fato gerador de impostos privativos dos Estados, como é exatamente, o de vendas e consignações. Assim pensamos, porque entendemos que, na exegese da Constituição, não é possível encarar isoladamente determinados dispositivos (no caso, o art. 19, n.º IV), ou mesmo todo o tratamento de determinado assunto (no caso, a discriminação de rendas), sendo essencial, ao contrário, encarar uns e outros dentro de uma visão de conjunto da estrutura constitucional, equacionando-os com os outros dispositivos (no caso, o art. 5.º, n.º XV, letra “a”), ou com o tratamento dos outros assuntos (no caso, a discriminação das competências legislativas) que com eles tenham relação, ou que sobre eles devam ter prioridade.

Com efeito, a objeção acima antecipada, se aceita, projetaria suas consequências muito além dos próprios termos em que é formulada. Em primeiro lugar, implicaria em admitir que a competência do legislador estadual (ou municipal) para instituir e regulamentar os impostos atribuídos privativamente aos Estados (ou aos Municípios) pudesse sobrepor-se, hierarquicamente, à competência atribuída à União para legislar sobre o direito civil e o direito comercial. Em segundo lugar, implicaria em cristalizar, em termos nem sempre possíveis de definir com precisão, os institutos de direito civil e de direito comercial na forma de que se revestissem, na lei federal, ao tempo em que fôsse atribuída aos Estados (ou aos Municípios) a competência para sobre eles instituir tributos. Ora, é evidente que qualquer dessas consequências excederia o campo, limitadamente tributário, da legislação ordinária dos tributos estaduais e municipais, para invadir o campo constitucional das definições de competência na órbita legislativa, atingindo a própria estrutura do regime federativo pela subversão da hierarquia das leis

conduzindo ao absurdo de exigir-se a reforma da Constituição para alterar tal ou qual artigo do Código Civil ou do Código Comercial”.

Dispondo a Constituição (art. 15, n.º II), que compete à União decretar imposto sobre o consumo de mercadorias, evidente que a lei federal podia tornar claro, podia dizer (art. 99), que, embora ele seja arrecadado por ocasião da primeira venda (cobrado pelo fabricante ao primeiro comprador), só depois dela se incorpora ao preço, porque o consumo é necessariamente posterior e nunca anterior à primeira venda; mas, por isso mesmo, não poderia dizer que o imposto de consumo já se incorpora ao preço antes da primeira venda.

Observa, com precisão, RUBENS GOMES DE SOUZA que, para o legislador do imposto de consumo, se apresentava como fundamental a necessidade de deixar isenta de qualquer dúvida a afirmação de que o imposto onera a mercadoria “quando consumida”, e não “quando produzida”, embora seja arrecadada nas mãos do produtor somente quando essas duas definições, e da incidência e a da forma de cobrança, estivessem perfeitamente caracterizadas e extremes de confusão, poderiam o legislador atingir simultaneamente o seu duplo objetivo de garantia a segurança e a comodidade da arrecadação e de evitar as arguições de descaracterização do imposto de consumo em imposto de produção.

Foi portanto, acrescenta, com esse objetivo que o legislador elaborou o sistema, consubstanciado nos arts. 2.º e 99 da lei anterior, pelo qual o imposto incide sobre a mercadoria dada a consumo, mas é arrecadado, por antecipação, do respectivo produtor.

Diz, a seguir:

“Assentado, como ficou, que a norma de o imposto de consumo, arrecadado do produtor, ser obrigatoriamente recuperado por este do primeiro comprador é essencial à definição do próprio imposto como sendo “de consumo”, entendemos que a norma de que essa recuperação se faça individualizadamente e não por integração no preço é necessariamente complementar da primeira. Por outras palavras, o que o legislador visou, ao ditar a norma, que chamamos de “complementar”, foi deixar claro que o imposto de consumo nunca é uma parcela a cargo do produtor, ou seja, é um ônus da mercadoria mas não um elemento de seu custo de fabricação ou de importação. Assim entendida, a regra do art. 99, de que o montante do imposto de consumo não integra o preço da primeira venda, significa que aquele montante é adiantado ao fisco, pelo produtor, não como despesa dele produtor, ainda que recuperável, mas como despesa do comprador, que o produtor adianta por conta dêste.

Posta a questão nestes termos, torna-se clara a procedência da nossa afirmativa de que a norma de não incorporação do imposto de consumo ao preço da primeira venda é um complemento necessário da norma da sua incidência sobre o consumo e não sobre a produção. Com efeito, para definir a incidência do imposto (que, como vimos, é o objetivo essencial das disposições em exame), seria necessário, mas não suficiente, autorizar (ou obrigar) o produtor a recuperá-lo do primeiro comprador: necessário, porque de outro modo o imposto seria, pelo menos legalmente, ônus do próprio produtor; mas não suficiente porque, se a recuperação se fizesse como elemento integrante do preço, o imposto seria uma despesa da produção, ao mesmo título que o custo industrial; ora, "se o legislador admitisse que o imposto de consumo integrasse o custo de produção, estaria confessando que ele incida, juridicamente, sobre a própria produção, e não sobre o consumo".

Esclarece ainda:

"Em resumo, a norma do art. 99, na parte em que proíbe que, na primeira venda efetuada pelo produto, o imposto de consumo seja tomado como um elemento integrante do preço, significa que em tempo algum (nem mesmo antes da sua recuperação), o legislador admite que aquele imposto seja um encargo da produção. Isso, por sua vez, explica que aquela norma só esteja prevista na lei em relação à primeira venda, isto é, à venda feita pelo produto; nas vendas subsequentes, com efeito, é indiferente ao legislador federal que o imposto de consumo seja ou não integrado no preço, ao passo que na primeira venda é, como vimos, essencial que não o seja. E isto porque o preço das vendas posteriores à primeira já não é mais preço do produtor, mas preço do atacadista, ou do varejista, ou, em suma, do revendedor: todos esses intermediários podem, para os efeitos fiscais do imposto de consumo, — ser equacionados com o consumidor (com o qual, aliás, de fato se confundem quando o primeiro comprador seja o próprio consumidor), porque o que importa à definição do imposto de consumo é, como já ficou claro, isolar nitidamente o elo inicial da cadeia da circulação das mercadorias, isto é, o produtor, de todos os demais elos sucessivos da mesma cadeia até o último, isto é, o consumidor.

Assim, para a conceituação do imposto de consumo só interessa regular juridicamente o processo de repercussão ou traslação em sua primeira fase, isto é, na passagem da mercadoria do produtor para o primeiro comprador, que tanto pode ser um intermediário como pode ser o próprio consumidor. Nessa primeira fase, é essencial demonstrar, juridicamente, que a repercussão ou traslação do imposto ocorreu, não a título de recuperação de um elemento do custo de produção, mas a título de reembolso de uma despesa a

cargo do consumidor, adiantada, por conta dêle e por expressa disposição legal, pelo produtor. A partir dêsse momento, é indiferente, ao legislador do impôsto de consumo, a forma pela qual o processo de repercussão ou traslação do impôsto prossiga, e até mesmo é indiferente que aquêlo processo se interrompa ou cesse definitivamente: demonstrado, juridicamente, que o impôsto, desde o primeiro momento de repercussão, já estava a cargo do consumidor (ou dos intermediários que antecedam ao consumidor), e fôra simplesmente adiantado ao fisco, pelo produtor, por conta do consumidor, o impôsto estará definido como incidindo sôbre o consumo”.

GILBERTO DE ULHÔA CANTO também observa de modo preciso:

“A lei previu o pagamento de impôsto de consumo pelo produtor, não como débito próprio em sentido substancial, mas apenas formal, porque o declarou o sujeito passivo da obrigação tributária que se forma em favor do Estado.

Em sentido substancial, o contribuinte é, entretanto, o primeiro comprador, a quem manda a lei seja cobrado o valor do tributo recolhido pelo produtor”.

---

Alega-se que a anterior lei do impôsto de consumo “camuflou” um desvio do fato gerador do tributo, pois, por ela, o impôsto é pago pelo fabricante e depois cobrado do consumidor (art. 2.º), quando, na verdade, se trata de impôsto de fabricação, como é denominado na Itália.

Ora, a Constituição, no art. 15 n.º II, declara competir à União o impôsto sôbre “consumo” de mercadorias, e, no mesmo artigo n.º III, cuida de outro impôsto, único, que incide sôbre a “produção”, comércio, distribuição, “consumo”, importação e exportação de lubrificante e combustíveis.

Distingue-se aí, nitidamente, entre o impôsto de “consumo” sôbre as mercadorias em geral, previsto no n.º II e que estamos examinando, e o impôsto do n.º III, que pode incidir sôbre a “produção” de lubrificantes e combustíveis, mas nada tem a vêr com o problema ora em exame.

Assim, o impôsto de consumo poderá ser impôsto de fabricação, na Itália; no Brasil, não.

E, como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a União desfigurasse e transformasse o impôsto de produção, já não poderia instituí-lo como privativo, mas só em concorrência com os Estados e com as limitações previstas no art. 21 da Constituição.

Aliás, se alguma dúvida restasse quanto a ser impossível considerar o nosso imposto de consumo como um imposto de fabricação, bastaria vêr, para arredá-la, que o vigente Decreto n.º 45.422, reproduzindo o parágrafo único do art. 141 da antiga Consolidação, dispõe:

“Serão restituídos os valores das estampilhas aplicadas em produtos que, por motivo de incêndio, naufrágio ou qualquer outro acidente devidamente comprovado, “não tiverem sido entregues a consumo” (parágrafo único do art. 106).

Evidente, portanto, que o imposto de consumo, ao contrário do que pretende a Fazenda recorrida, é mesmo de consumo e não pode ser considerado imposto de produção ou fabricação; não é, nem poderia ser, despesa de produção ou de fabricação.

Assim, dou provimento ao recurso, para conceder a segurança.

O Sr. Ministro VILLAS BÔAS — Peço desculpas ao Egrégio Tribunal pela demora em pronunciar-me sobre a importante questão da inclusão do valor do imposto de consumo na importância da venda para efeito do cálculo do imposto sobre vendas e consignações.

Reporto-me aos doutos pareceres dos ilustres Desembargadores ANTÃO DE MORAIS e doutores TITO REZENDE, JAYME PÉRICLES e RUI DE SOUZA.

Detenho-me no resumo do último.

Em síntese, o ilustre Professor da Universidade de Minas Gerais afirma o seguinte:

1) Sob o aspecto “constitucional”, não caberia à União, regulando o imposto de Consumo estabelecer limitações ao poder exclusivo que a Carta de 1946 distribuiu ao Estado-membro para decretar o Imposto sobre vendas. O poder de tributar do Estado não poderia ser limitado, arbitrariamente, pela regra privativa da lei federal, que se refere, de maneira doméstica, “a um imposto federal”. Nem se poderia falar em “norma geral” de Direito Financeiro, exatamente porque o preceito do antigo art. 99 da Consolidação das Leis do Imposto de Consumo é “particular, especial”, só se referindo à disciplina administrativa do tributo federal.

A limitação realizada, na área da atuação do poder tributário estadual, à vista de um preceito particular de lei relativa ao Imposto de Consumo, “atentaria contra o princípio federativo, agrediria a autonomia do Estado federado e não encontraria fundamento nem na competência para editar normas gerais de Direito financeiro, nem em qualquer pressuposto poder implícito”.

2) Sob o aspecto “financeiro”, observar-se-ia a diversidade de fato gerador entre os Impostos de Consumo e de Vendas. Nêles,

só a causa é comum. Quanto ao fato gerador, a nossa lei dá o Imposto de Consumo como tributo sobre o "fato econômico da produção", ou imposto "sobre a fabricação", ao passo que o Imposto de vendas é tributo "sobre o negócio jurídico, sobre o fato econômico da circulação da riqueza". Sendo imposto sobre a produção, ou sobre o produto, o imposto de consumo é cobrado "antes, a priori", quando o produto deixa a fábrica e independentemente de qualquer negócio com ele; o de vendas é cobrado "depois, a posteriori", quando o produto fôr objeto de negócio jurídico de compra e venda mercantil.

3) Sob o aspecto "econômico", firmar-se-ia, originariamente, o pressuposto de que a traslação tributária é problema "econômico" e não "jurídico". Logo, não se sujeitaria êle à ordem do legislador, porque a ficção legal, criada em torno da possibilidade da transferência a terceiros da carga do imposto, iria ser condicionada pelos fatos de economia (monopólio, elasticidade da oferta e da procura, etc.) e não pelo querer do legislador. Logo, não se poderia dizer que o contribuinte do Imposto de Consumo "é o consumidor", porque para êle será transferido o peso da carga, como mandou o legislador, mas impõe-se a afirmação de que o contribuinte em apreço é o "fabricante", o que paga o imposto e, se possível, como é comum, irá trasladá-lo. Não se poderia falar em "representação", porque esta só diria respeito ao pagamento certo por conta de terceiro.

Então, o Imposto de Consumo será fator do preço, desde a produção do bem econômico. Daí assentar-se a tese de que, juridicamente, só interessa o contribuinte legal, sendo nula a convenção do legislador que alcance o contribuinte de fato, mera ficção obstada pela realidade econômica".

Por outro lado, essa incorporação iria realizar-se "no momento" da venda e não "depois" desta, conforme se verifica dos dizeres do art. 99 em discussão. É "contemporânea" da venda e, como tal, não elidirá a carga do Imposto de Vendas, que se faz "a posteriori", depois de realizado o negócio jurídico.

E, ainda mais: se fôsse feita a análise econômica da formação do preço, segundo a contabilidade de custos, verificar-se-ia que a carga do Imposto de Vendas é feita como provisão do custo variável, sabendo o produtor que o produto vai ao comércio já com preço que inclui a parcela relativa àquele tributo. Então, diz o advogado do Estado, vira-se o disco: "quando o Imposto de Consumo vem carregar "ad valorem", o valor do produto (custo "mais" lucro), será êle que estará carregando a parcela do Imposto de Vendas, antes incorporada ao custo da produção".

4) Sob o aspecto “jurídico”, observar-se-ia que o preço da mercadoria é o “convencional”, o que quer dizer que “quando vamos a uma tabacaria e queremos comprar um maço de cigarros cujo preço afixado é de Cr\$...., concordamos em dar os Cr\$.... pelo maço de cigarros, porque é a coisa que “queremos”, e não em pagar, digamos, Cr\$.... pelos cigarros e mais Cr\$.... de Imposto de Consumo. Fomos ali comprar cigarros, não pagar imposto. Pagamos um preço pelos cigarros, correspondente ao negócio mercantil que entabulamos e concluímos, e esse preço constitui-se pela quantidade de moedas que entregamos em troca da mercadoria. Quem nos vendeu os cigarros é um comerciante, não um coletor de impostos. Quando compramos a mercadoria diretamente do produtor, pelo preço X, realizamos um negócio, sem procurar saber se no preço está incluído algum imposto, porque isto juridicamente não importa a nós, quem nos vendeu é o contribuinte legal: pagou o imposto, e só isto é juridicamente importante”.

Por outro lado, tanto será verdade que a função administrativa do art. 99 é a de mera fiscalização do Imposto de Consumo, que outra fôsse a interpretação tornar-se-ia incompreensível o problema das vendas a prazo, quando a duplicata emitida contém só o preço, e só êle, pelo total, sem discriminação da parcela do Imposto de Consumo. É o que está na Lei n.º 187, de 15 de janeiro de 1936, e o Imposto de Vendas, então, aplicar-se-ia esdrúxulamente de duas maneiras:

a) nas vendas a vista, sobre o líquido, excluída a parcela do Imposto de Consumo;

b) nas vendas a prazo, sobre o valor da duplicata, incluída aí a carga do Imposto de Consumo.

Por último, especialmente no tocante ao tributo sobre fumo, alega o Professor RUY DE SOUZA, que é também advogado do Estado de Minas Gerais, que não é êle “ad valorem”, nos termos das tabelas anexas à Consolidação, o que excluiria totalmente a aplicação no caso do art. 99. Só na Tabela “A” são especificados os produtos sujeitos ao imposto “ad valorem”: os produtos de fumo estão arrolados na Tabela “D”.

Passo a enunciar o meu voto em termos breves, em adendo ao douto parecer que adoto.

Cabe à União legislar sobre normas gerais de direito financeiro (Constituição, art. 5.º, n.º XV, “b”). Comparte-se entre a União e os Estados, na medida da sua competência impositiva, segundo a discriminação constitucional de rendas o legislador sobre direito tributário.

Não seria fácil determinar o conteúdo do direito financeiro e do direito fiscal, espécie e subespécie, para se saber até que ponto

poderia chegar a emissão do legislativo federal nas atividades das administrações estaduais.

As relações tributárias formam a parte mais relevante do direito financeiro.

Por isso mesmo, importa sempre conservar em mente que ao legislador federal incumbe ditar normas gerais de direito financeiro, e nada mais.

Que normas são essas? Não de ser necessariamente as que atendam ao aspecto social da atividade financeira.

No regime que adotamos, o poder de tributar está sujeito a freios e contrapesos que nem sempre entram no âmbito da fiscalidade.

A União cabe organizar a ordem econômica e social, podendo instituir monopólios. Aos Estados, Distrito Federal e Municípios, é defeso estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza. São vedadas limitações ao tráfico. É proibida a pluritributação, com a indiscriminada coincidência de contribuições diversas.

Para a manutenção da integridade desses princípios, importa que dite o legislador federal normas gerais ou definições, que toda administração pública deve acatar.

Fora disso, há de prevalecer a lapidar proposição de PUGLIA-SE de que “a atividade financeira não pode considerar-se senão como a atuação em concreto da faculdade que constitui a essência mesma do conceito de soberania”.

Ninguém contesta a unidade do direito. Nenhum tratadista de Direito Administrativo sustentará com probidade científica, que as disposições fiscais referentes a atos definidos pelo direito privado podem desfigurar-lhes a fisionomia.

BLUMENSTEIN recomenda mesmo que, se o legislador fiscal difere, no caso concreto, do conceito civil — o que naturalmente é possível — terá de caracterizar de modo mais exato o objeto impositivo.

Mas também não é corretamente científico que, por amor ao aforisma “de uno universo jure”, se vá ao excesso de negar a existência das várias disciplinas jurídicas, com os seus postulados e orientação peculiar.

Do exagêro de condicionar os processos de negar a existência das várias disciplinas aos do direito privado, segundo uma concepção individualista, ainda se ressentem a jurisprudência nacional.

Entretanto, as reações da doutrina, bastante vigorosas, vão sendo atentamente ponderadas.

Quando a Constituição, por exemplo, assegura aos Estados o direito de tributar as transmissões imobiliárias ou as vendas e con-



signações de mercadorias, irrecusavelmente lhes atribui o poder de estabelecer as condições e as tarifas da tributação.

Não lhes será possível, certamente, por uma razão de transparente moralidade, lançar imposto de transmissão sobre atos que não sejam translativos.

Mas, se há uma transferência de domínio, êsse negócio jurídico se representa como fato gerador do tributo, em relação ao qual o Poder Público exerce, com plenitude, a sua competência impositiva.

E êle a desempenha pela irrestrita determinação quantitativa ou acertamento do crédito fiscal, não com os dados do ordenamento jurídico privado, senão por um critério político, como convém ao conceito de soberania ou autonomia; isto é por uma participação, maior ou menor, na vantagem econômica auferida pelo contribuinte, para a conversão dêsse ingresso em meio de satisfação das necessidades públicas.

TROTABAS, que tomou posição contra a tendência de tornar o direito financeiro tributário do direito comum, assim se exprimiu: "Confesso que não compreendo esta espécie de crença mística que a maioria dos autores, que abordam o estudo dos problemas financeiros e, principalmente, as questões relativas aos impostos, tem na superioridade do direito privado nestas matérias. O fundo de seu pensamento deve ser o de proteger o contribuinte contra o Fisco, considerando que o Código Civil, com as suas concepções individualistas, constitui um excelente sistema de defesa".

Evidentemente, a orientação condenada desnatura o conceito de imposto e empobrece o conteúdo dêsse importante ramo do direito público que é o direito financeiro.

O fundamento do imposto não é jurídico senão estatal e político. A êste pensamento de BLUMENSTEIN, acrescenta FERNANDO S. DE BUSANDA: "La facultad del Estado de procurar-se los medios economicos necessários para el cumplimiento de suas fines pertence al âmbito pelos poderes de supremacia e de imperio que corresponden "ab origine" al ente publico".

No tocante aos Estados federados, êsses poderes só não se dizem ilimitados ou intangíveis, porque estão sujeitos, como assina-lei, à injunção de normas gerais traçadas pelo Estado federal, responsável pela ordem econômica e social.

Resta, pois dizer se o art. 99 da Consolidação das Leis do Imposto de Consumo contém normas dessa categoria.

Prescreve êle: "O imposto, quando "ad valorem", figurará obrigatoriamente em parcela separada, na nota fiscal e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando a par dêsse momento, incorporado ao preço do produto".

Não posso tomar um preceito em que não se entrevê proteção ao consumidor, um preceito de pura conveniência para a fiscalização de imposto de consumo, como norma qualquer de direito financeiro.

E assim não lhe imputo força restritiva da atividade tributária dos Estados.

Em outra oportunidade, afirmei que com a restrição, se evitava a proibida duplicidade da tributação, isto é o imposto de imposto.

Verifico com mais demorada meditação, que na matéria não é possível ajustar o raciocínio à realidade, sem graves perturbações no sistema tributário nacional.

A legislação do imposto de renda, por exemplo, não inclui entre as deduções a importância do tributo pago no exercício correspondente à declaração.

E, assim, acaba o contribuinte por pagar imposto de imposto.

No caso concreto, o produto é notoriamente onerado com várias contribuições fiscais e parafiscais, que não se discriminam na fatura que serve de base à expedição da duplicata, a que se adere o selo correspondente ao imposto de vendas e consignações.

São estas as pálidas razões que dou, para modificar os meus votos anteriores, com o reconhecimento de que o objeto da tributação é, no caso, toda a importância consignada em a nota fiscal, imposto de consumo inclusive como determina a legislação estadual, que reputo imune ao controle judicial.

O Sr. Ministro LUIZ GALLOTTI (Relator) — Senhor Presidente, não desejo travar discussão com o eminente Sr. Ministro VILAS BOAS, cujo voto merece, como sempre, todo o meu respeito. Mas dado o período decorrido entre o início do julgamento e esta data — mais de um mês — peço vênua ao Tribunal apenas para recordar do meu voto, que é longo, alguns trechos.

Disse eu na parte inicial do meu voto:

“Agora, os apêlos se renovam, ainda em maior número, inclusive com fundamento na nova lei do imposto de consumo.

Mas, ainda desta vez, após ter lido atentamente alguns quilos de brilhantes memoriais e pareceres, não me convenci de que assista razão aos Estados.

Não era na lei do imposto de consumo que verdadeiramente me baseava, mas na própria natureza, na própria essência do tributo.

É a ordem natural e lógica; o consumo não pode preceder à primeira venda feita pelo fabricante, e, assim, sobre o “quantum” do imposto de consumo não deve incidir o imposto relativo a esta primeira venda.

Para se obedecer a essa ordem natural, não é necessário que esteja expressa na lei. Mesmo no silêncio desta, deve ser respeitada.

Não se trata, ao contrário do que sustentam os Estados, de limite criado pela lei federal à competência dêles para decretar o impôsto de vendas e consignações. Se disso se tratasse, não o admitiríamos como não admitimos no caso das Cooperativas.

Argumentava-se até aqui contra o Fisco com a lei federal, a meu ver desnecessariamente, mas porque ela dispunha atendendo à natureza do impôsto de consumo. Se o desnaturasse, para permitir que sôbre êle incidisse o impôsto de vendas relativo à primeira venda, aí sim, é que caberia impugnar-lhe tal alcance.

Assim como uma lei federal não poderia restringir o legítimo conceito de preço, de modo a desfalcar o poder tributário dos Estados e reduzir o alcance do impôsto de vendas também não poderia ampliar dito conceito, de maneira a verificar-se a incidência fiscal sôbre aquilo que preço realmente não é.

Os Estados não podem subverter o conceito de preço para efeito do impôsto de vendas, do mesmo modo como não podem (e assim temos sempre decidido) subverter o conceito de transmissão de propriedade quando decretam a respectiva tributação e como não poderiam subverter o conceito de exportação para considerar exportação o que exportação não é.

Não há como em nome da autonomia dos Estados, reconhecer que êles podem livremente fixar o fato gerador do impôsto, quando tal fato está enunciado na Constituição Federal e tem um sentido próprio constante do direito federal.

Trata-se, na verdade, de competência tributária privativa dos Estados mas tal competência exclusiva é para decretar aquêles impostos relativos aos fatos geradores que a Constituição Federal menciona (art. 19). Se se reconhecesse liberdade aos Estados para indicar outros fatos geradores vale dizer, decretar outros impostos, de nada serviria, seria inútil, não teria sentido a enumeração taxativa feita no art. 19".

Em seguida, reproduzi trechos dos pareceres dos ilustres Professôres GILBERTO DE ULHÔA CANTO e RUBENS GOMES DE SOUZA, que já li ao Tribunal.

Depois, disse o seguinte:

"Dispondo a Constituição (art. 15, n.º II) que compete à União decretar impôsto sôbre o consumo de mercadorias, evidente que a lei federal podia tornar claro, podia dizer (art. 99) que, embora êle seja arrecadado por ocasião da primeira venda (cobrado pelo fabricante ao primeiro comprador), só depois dela se incorpora ao preço, porque o consumo é necessariamente posterior e nunca anterior à primeira venda; mas por isso mesmo, não poderia dizer que o impôsto de consumo já se incorpora ao preço antes da primeira venda".

E ponderei ainda:

"Alega-se que a anterior lei do imposto de consumo "camuflou" um desvio do fato gerador do tributo, pois, por ela, o imposto é pago pelo fabricante e depois cobrado do consumidor (art. 2.º), quando, na verdade, se trata de imposto de fabricação, como é denominado na Itália.

Ora, a Constituição, no art. 15, n.º II, declara competir à União o imposto sobre "consumo" de mercadorias, e, no mesmo artigo n.º III, cuida de outro imposto, único, que incide sobre a "produção", comércio, distribuição, "consumo", importação e exportação de lubrificantes e combustíveis.

Distingue-se aí, notadamente, entre o imposto de "consumo" sobre as mercadorias em geral, previsto no n.º II e que estamos examinando, e o imposto de n.º III que pode incidir sobre a "produção" de lubrificantes e combustíveis, mas nada tem a ver com o problema ora em exame.

Assim, o imposto de consumo poderá ser imposto de fabricação, na Itália; no Brasil, não.

E, como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a União desfigurasse e transformasse o imposto sobre consumo das mercadorias em geral num imposto de produção, já não poderia instituí-lo como privativo, mas só em concorrência com os Estados e com as limitações previstas no art. 21 da Constituição.

Aliás, se alguma dúvida restasse quanto a ser impossível considerar o nosso imposto de consumo como um imposto de fabricação, bastaria ver, para arredá-la, que o vigente Decreto n.º 45.422, re-produzindo o parágrafo único do art. 141 da antiga Consolidação, dispõe:

"Serão restituídos os valores das estampilhas aplicadas em produtos que, por motivo de incêndio, naufrágio ou qualquer outro acidente devidamente comprovado, "não tiverem sido entregues a consumo" (parágrafo único do art. 106).

Evidente, portanto, que o imposto de consumo, ao contrário do que pretende a Fazenda recorrida, é mesmo de consumo e não pode ser considerado imposto de produção ou fabricação; não é, nem poderia ser, despesa de produção ou de fabricação.

O eminente Sr. Ministro VILAS BOAS retificou o seu argumento anterior, baseado em que se trataria de "imposto sobre imposto". Entendo que S. Exa. retificou bem, pois o tributo poderia ser daqueles que concorrem para o custo da produção, hipótese em que passariam a integrar o preço e, assim, sobre eles incidiria logicamente o imposto de vendas. Mas, no caso do imposto de consumo, tal não ocorre.

O Sr. Ministro VILAS BÔAS — O imposto de consumo corre para o preço da venda; o Sr. Ministro LUIZ GALLOTTI está fazendo um jôgo inteligente.

O Sr. Ministro LUIZ GALLOTTI (Relator) — Não estou fazendo jôgo algum; estou argumentando com a lei e, antes de tudo, com a Constituição, que é a suprema lei.

O Sr. Ministro VILAS BÔAS — Mas êsse imposto encarece a produção.

O Sr. Ministro LUIZ GALLOTTI (Relator) — Não é êle, porém, um imposto sôbre a produção, êle é relativo a uma fase que se segue à produção.

Mostrei que o problema é, sobretudo, de ordem constitucional, sendo assim irrelevantes os argumentos que busquem o só apoio em modificações de lei ordinária. Pelo argumento, que o Sr. Ministro VILAS BÔAS acaba de retificar, vê-se que S. Exa. tinha opinião contra os Estados ainda mais radical do que a minha. E considero que S. Exa. aceitou em retificá-lo, mas isso não altera o meu voto, pois de tal argumento não me utilizei. Mantenho, “data vênua”, o voto, que proferi, pelo provimento do recurso.

O Sr. Ministro MOTA FILHO — Como o eminente Ministro VILAS BÔAS reabriu debate sôbre a questão dêstes autos, que já parecia encerrada, invocando exatamente as prerrogativas constitucionais dos Estados-membros da Federação, achei de meu dever reexaminar o assunto.

Confesso que, assim procedendo, senti voltar em mim a experiência de homem público, para ver no conflito que se prolonga neste e noutros autos, uma consequência lamentável do sistema de discriminação de rendas na Constituição de 1946 que empobreceu os Estados, empobrecendo organicamente a Federação.

Mas, mesmo assim, com essa disposição não pude, de modo algum, desviar o meu roteiro de Juiz que julga diante das leis existentes e não pode se transformar em legislador.

A primeira vez que me pronunciei a respeito, declarei em meu voto o seguinte:

“Pouco importa que o art. 99 das normas gerais da Consolidação disponha que o imposto “ad valorem” figure obrigatoriamente em parcela separada da nota fiscal e seja cobrada do primeiro comprador pelo fabricante, ficando a partir dêsse momento incorporado ao preço do produto. Se prevalecer essa interpretação, o Estado-membro quer dar, dizia eu — haverá, evidentemente, uma deturpação das finalidades impositivas, pois não vejo como obrigar a recorrente como fabricante a êsse pagamento, uma vez que êle não vende ao primeiro comprador o respectivo “quantum”, mas tão

só recupera um valor antecipadamente recolhido aos cofres do Estado. Não se trata de definir competências atribuíveis ao Estado-membro ou à União, nem se discute lei federal em caso de incidência indevida, mas a composição do imposto de consumo que é aquêle que atinge à mercadoria, sem atenção à pessoa, à sua renda e à sua fortuna (GIANNINNI, "Rapporte giuridico d'imposta", pág. 123).

Pretendia demonstrar então que não havia choque de competências, ou aquela espécie esquiva de casos marginais, de que fala FRANCISCO CAMPOS, cuja ambiguidade dá lugar a que sobre êles se concentrem os fogos cruzados dos fiscos concorrentes ("Direito Constitucional", vol. 1.º).

Não se nega assim ao Poder Federal competência para decretar imposto de consumo, porque é da Constituição; não se nega ao Estado-membro competência para o imposto de vendas e consignações, porque é da Constituição. O que se examina é uma situação do contribuinte, comprometido por uma dupla carga fiscal nascida da composição dos encargos, em frente a competências indiscutíveis.

O eminente Ministro VILAS BÔAS em seu douto voto tendo em conta os pareceres do Desembargador ANTÃO DE MORAIS, e do Dr. TITO RESENDE, JAIME PERICLES e RUI DE SOUSA, reviveu a questão constitucional, para concluir que o já famoso art. 99 da Consolidação das Leis do Imposto de Consumo não contém normas gerais de direito financeiro, mas traça um preceito de pura conveniência para a fiscalização do imposto de consumo. E diz, finalizando, que no caso concreto, o produto é notoriamente onerado com várias contribuições, fiscais e parafiscais, que não se discriminam na fatura que serve de base à expedição da duplicata, a que se adere o selo correspondente ao imposto de vendas e consignações.

Não morro de amores pelo que se fez legalmente no país com o imposto de consumo. Vejo as leis a êle referentes marcadas de defeitos graves. Mas, não é disso que se trata. Nem encontro contudo no art. 99 regra geral de direito financeiro. Há uma regra consubstanciada na determinação da cobrança através do fabricante, porque isso se impõe por conveniência do Estado e do próprio contribuinte. Assim, o que diz o art. 99 decorre do sistema admitido pelo legislador em matéria de imposto de consumo.

Aliás, as regras gerais de direito financeiro referidas no art. 5.º, letra "b", não estão em jogo, mas o exercício de uma competência proclamada da Constituição, pelo seu art. 15, n.º II.

O parecer do eminente RUI DE SOUSA também insiste no problema em suas várias facetas, para dizer também que o art. 99 é de mera fiscalização. Mas como já disse, êle tão só consagra que

é inerente à teoria do imposto de competência federal. A existência ou não, do artigo, não tiraria a competência federal.

Portanto, por sua vez, entende o ilustre Des. ANTÃO DE MORAIS que devedor é, para o jurista, o contribuinte legal ou seja o fabricante e o produtor.

Por certo que o contribuinte legal é o que contribui. Mas, acontece que se trata de imposto de consumo, que é imposto indireto. Não há dúvida, nesse lance, que o contribuinte não pode ser o industrial somente, que apenas adianta a importância do imposto, que é lançado a cargo do primeiro comprador.

Trata-se de um imposto indireto e, dêse modo, como ensina HUGEN, atinge o contribuinte sem levar em conta a sua capacidade contributiva. Cada vez que recai sobre produtos de consumo indispensável, o mesmo é exigível ("O Imposto", pág. 327).

O imposto de consumo é, em última análise, dado por quem consome: isto é, pelo consumidor através do produtor.

No imposto direto existe tão só um contribuinte, que é aquele em que a lei faz recair o ônus. No indireto, ao contrário, há, por definição, dois contribuintes: o que adianta e o que afinal realmente paga. Como diz RUI DE SOUSA, por definição:

"Os impostos de consumo são arrecadados por um contribuinte expressamente designado pela lei, que funciona como agente arrecadador..." ("Revista de Direito Administrativo", vol. X, pág. 61)".

Alegou-se também que o imposto é de fabricação. Mas essa matéria se faz carne, na Constituição Brasileira. Pode ser, como disse o eminente Ministro LUIZ GALLOTTI, imposto de fabricação na Itália; aqui não... Basta, aliás, considerar o art. 2.º do Decreto n.º 22.149, que diz que o seu valor deve ser incorporado aos produtos e cobrado ao consumidor.

Ouvi, por fim, com maior atenção, as argumentações da tribuna dêste Tribunal, pelo ilustre advogado do Estado de São Paulo, reexaminei demoradamente, o art. 6.º invocado, que se refere ao produto transformado fora da fábrica, distinguindo-o do beneficiado e não sei sem êle, como se possa concluir diferentemente daquilo que aqui temos concluído.

Tudo o que vem sendo alegado pode ser uma crítica ao próprio imposto, maxime, quando se volta para a sua percução, mobilidade e alcance. Mas não vai ao ponto de, com isso transformar-se em despesa de produção e ser por isso componente de preço.

Também dou provimento.

O Sr. Ministro NELSON HUNGRIA — Sr. Presidente, também reconheço que, no sistema da atual Constituição, os Estados ficaram numa situação de inferioridade financeira em face da União. Tive oportunidade de ouvir no Instituto dos Advogados Brasilei-

ros uma conferência proferida pelo nosso ilustre colega, Desembargador SEABRA FAGUNDES, em que êle acentou muito bem essa situação criada de 1946 para cá. Enquanto a União desfruta de profusas fontes financeiras, os Estados vivem numa situação de pobreza franciscana. A União são atribuídos os impostos mais rendosos, e ainda vieram a ser-lhes atribuídos os ágios cambiais e a faculdade de emissão à margem da lei.

Por outro lado, quando a União se dispõe a socorrer os Estados, é notória a discriminação ou iniquidade com que procede: para uns é maternalmente dadivosa, enquanto que para outros não os acode com, sequer, um centavo.

Mas, Sr. Presidente, não há que negar, na espécie, o texto da lei ou iludir a sua lógica. Não é possível que se leve a conta de preço, à conta do valor da mercadoria aquilo que é pago a título de imposto devido à União e antecipadamente cobrado pelo fabricante, como Delegado do Fisco Federal, ao primeiro comprador, sendo êste o único devedor do tributo. Não se trata de imposto de fabricação que fôsse acaso devido pelo industrial e se incorporasse ao valor ou preço da mercadoria.

Não é admissível que o imposto de vendas e consignações incida sobre um "quantum" do imposto de consumo que se alheia ao preço da primeira operação de compra e venda. Já fomos acusados, por defensores do Fisco estadual, de percepção mental deficiente. Infelizmente, ao contrário da crítica, ainda não pudemos decifrar o mistério das fontes e o sêgrêdo dos abismos, nem nos ajustar a unilaterais e agudíssimos pontos de vista.

Assim, Sr. Presidente, estou de pleno acôrdo com o eminente Senhor Ministro Relator: também dou provimento ao recurso.

#### COMENTÁRIO

Tão largo foi o debate, que o recurso provocou, que isso só por si demonstra a importância de tese, que se tornou vitoriosa.

Discutiu-se se o imposto de vendas e consignações deve recair sobre o montante do imposto de consumo que recai sobre as mercadorias em geral.

Como se sabe, o imposto de vendas e consignações é um tributo estadual; ao passo que o imposto de consumo é um tributo federal.

Êste se torna devido desde que as mercadorias a êle sujeitas se acham em ponto de entrar na circulação econômica.

Nenhum produto, diz o art. 124 da Consolidação do Imposto de Consumo, sujeito a êste imposto, poderá sair da fábrica, nem ser exposto à venda, vendido ou mantido em depósito, fora da fábrica, ainda que em armazéns gerais, sem estar acompanhado da nota fiscal, devendo os sujeitos a selagem direta estar estampilhados.



E os de procedência estrangeira sómente poderão sair das repartições aduaneiras acompanhados da guia de recolhimento do imposto ou da aquisição de estampilhas, ou ainda devidamente estampilhados, na forma da lei.

Vendidos esses produtos, entrou a Fazenda do Estado de São Paulo a exigir que o imposto de vendas e consignações, que lhe é próprio, se computasse também sobre o imposto federal de consumo, acima referido.

Surgiu a tese, agora resolvida, sumariada na pergunta de poder, ou não, recair imposto sobre imposto ou ainda imposto estadual sobre imposto federal.

Toda a bitributação, em princípio, deve ser proscrita; e, no caso, se teria, inequivocamente, a incidência de dois impostos, um federal e estadual o outro, sobre os mesmos produtos, o que é repugnante a direito.

De resto, a Constituição Federal, no art. 31, n.º V, ("a"), vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, lançar imposto sobre "bens, rendas e serviços uns dos outros".

Ora, o imposto de consumo é *renda* da União; e, dessarte, esse dispositivo era, e é, bastante para impedir o cômputo do imposto de consumo no preço da venda dos produtos para o efeito da cobrança do imposto de vendas e consignações.

Esse é um dos aspectos do problema, que os votos, compendiados na sumula dos votos que a ementa do acórdão reproduziu.

Bem demonstra isso a complexidade do problema, sobre o qual, de resto, se manifestou o Dr. *Otto de Andrade Gil*, jurista e advogado dos de maior renome em nosso país, alçado ao posto de presidente do Instituto dos Advogados Brasileiros, a mais que centenária instituição que honra a cultura jurídica brasileira.

Este comentário se enriquece, pois, em reproduzir as considerações daquele eminente jurista, que constam deste brilhante e exaustivo

### P a r e c e r

1 — Não é de hoje que o Fisco dos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul e, mais recentemente, o do Distrito Federal, está a exigir que os contribuintes do "Imposto de Vendas e Consignações" incluam no cálculo desse tributo, a parcela representativa do Imposto de Consumo "ad valorem", sem nenhuma repugnância pela cobrança de imposto sobre imposto!

2 — O Tribunal de Justiça de São Paulo, tal como o do Distrito Federal, em jurisprudência que se tornou pacífica, tem decidido pela "improcedência" daquela exigência fiscal. A "Revista dos Tribunais", de São Paulo, e o "Diário da Justiça" (Distrito Federal), amiudamente, inserem decisões daqueles Tribunais, nesse sentido. O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, porém, continua a declarar ser devido o imposto de vendas e consignações sobre a parcela do imposto de consumo ("Revista Jurídica", Porto Alegre, vol. 34, pág. 101).

3 — É verdade que o Supremo Tribunal Federal tem reformado essas decisões do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, conforme se colhe, entre outros, do Acórdão no recurso de mandado de segurança n.º 4.601, do qual foi Relator o Ministro CÂNDIDO MOTTA ("Revista de Dir. Adm.", vol. 52, pág. 57).

4 — A controvérsia entre o Fisco Estadual e os contribuintes do imposto de vendas e consignações se situou, como se sabe, a teor da redação dos arts. 3.º e 99 do Regulamento do Imposto de Consumo que baixou com o Decreto n.º 43.711, de 1958 (o qual, no particular, reproduz o texto do Decreto-lei n.º 7.404, de 1945).

5 — Esses dispositivos declaram o seguinte:

"Art. 3.º — O imposto é devido pelos contribuintes definidos nesta lei, antes da saída dos produtos das fábricas, estabelecimentos comerciais, Alfândegas e Mesas de Rendas, "devendo o seu valor ser incorporado ao dos produtos e cobrado do consumidor", de acordo com as disposições que se seguem".

"Art. 99 — O imposto, quando "ad valorem", figurará, obrigatoriamente, em parcela separada na "nota fiscal" e será cobrado do primeiro comprador pelo fabricante, "ficando, a partir desse momento, incorporado ao preço do produto".

6 — Entendeu o Fisco Estadual, notadamente o do Distrito Federal e os dos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul, que o imposto de consumo, mesmo quando "ad valorem", integrava o preço da mercadoria. E, como o vendedor recebia do comprador da mercadoria o respectivo imposto de consumo, incorporado ao preço do produto, então, não havia como deixar de fazer incidir o imposto de vendas e consignações sobre a parcela que, na "nota fiscal", correspondia ao imposto de consumo "ad valorem"!

7 — Essa pretensão fiscal, que, em certo momento (e num acórdão único) logrou êxito no Supremo Tribunal Federal (Acórdãos no Recurso Extraordinário n.º 31.717, relator Ministro ARY FRANCO, "Revista de Dir. Adm.", vol. 51, págs. 81 e 84), está, hoje, totalmente desautorizada pelos ulteriores pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, sendo que, num dos seus últimos acórdãos, consta, até, declaração do Ministro ARY FRANCO, dando as razões pelas quais mudara de voto, passando, assim, a acompanhar os demais Ministros do Colégio Supremo Tribunal Federal.<sup>1</sup>

---

1. São de citar, ao propósito, estes Acórdãos recentes do Supremo Tribunal Federal, com a seguinte ementa:

*"Exclui-se do imposto de vendas e consignações o valor correspondente ao imposto de consumo".*

8 — Arrazoando um recurso dêsses perante o Tribunal de Justiça de São Paulo, o ilustre advogado Dr. FERNANDO RUDGE LEITE, teve oportunidade de tecer as seguintes considerações em abono da tese da não tributabilidade, pelo imposto de vendas e consignações, da parcela do imposto de consumo "ad valorem":

"Pela Tabela "A" do Decreto n.º 26.149, de 1949, relativa a produtos sujeitos ao imposto "ad valorem", o ônus fiscal "deve ser calculado sobre o preço de venda", o que mostra não se incluir o tributo nesse preço de venda".

E depois de fazer uma distinção entre o imposto pago de acordo com o preço tabelado (alínea B) e o imposto "ad valorem", conclui:

"Já nos demais casos, aqueles em que o imposto "não" é "ad valorem", o tributo incorpora-se ao preço, em virtude do que a sua cobrança ao primeiro comprador fica sujeita apenas às contingências da lei da oferta e da procura. Isso porque, o fabricante — como se trata de preço que engloba valor do produto e do imposto — pode submeter esse preço às oscilações do mercado, sofrendo a carga total ou parcial do tributo.

No entanto, em se tratando de imposto "ad valorem", tal não se dá. O preço da venda do produto não se confunde com a importância do imposto. Ao contrário, necessariamente um e outro são independentes, porque o valor do imposto calcula-se sobre o preço da venda. Assim, "obrigatoriamente", o fabricante deve separar uma coisa da outra. Dest'arte, em se cuidando de produto sujeito ao imposto "ad valorem", o fabricante, necessariamente, deve cobrar o valor exato do imposto, não podendo deixar de fazê-lo sempre no todo".

9 — Esse entendimento da lei, que consona com o que lhe deu, em notável Parecer, o saudoso Ministro COSTA MANSO ("Rev. dos Tribs.", vol. 232, pág. 55) teve favorável acolhimento pela Justiça do Estado de S. Paulo ("Rev. dos Tribs.", vol. 276, pág. 658).

10 — Ante a uniformidade de jurisprudência dos Tribunais do Estado de S. Paulo e do Distrito Federal, e, principalmente, dos acórdãos irrecorríveis do Supremo Tribunal Federal, tudo fazia crer que a controvérsia estava finda e que o próprio Fisco se convenceria da inutilidade da renovação de pleitos nos quais a única coisa certa que lhe resultava, "era pagar as custas do processo..."

---

Acórdão do Supremo Tribunal Federal, no recurso de mandado de Segurança n.º 4.678, Relator: Ministro *Barros Barreto* (decisão unânime).

— Idem no recurso de mandado de segurança n.º 4.873, Relator: Ministro *Nelson Hungria* (ambos publicados in "Jurisprudência" do Supremo Tribunal Federal, vol. IV, págs. 136 e 194).

11 — Eis, senão quando, o legislador federal resolve reformar, parcialmente, a legislação do impôsto de consumo, numa lei de tramitação tão rápida que quase ninguém poudesse manifestar a respeito. E, os que o poderiam ter feito (os legítimos representantes do povo) êstes, por uma lamentável subserviência ao Poder Executivo, aprovaram, quase sem nenhuma alteração substancial o figurino que êste enviou ao Congresso. E, as poucas emendas que, discreta e parcimoniosamente, introduziram no Projeto Governamental, “o Executivo vetou...”.

12 — A nova lei do impôsto de consumo, que tem o n.º 3.520, de 20 de dezembro de 1958, suprimiu as disposições constantes dos arts. 3.º e 99 do anterior Decreto n.º 43.711, de 1958, e introduziu, pela primeira vez, na sistemática dêsse tributo, entre nós, a de poderem os produtos não sujeitos à selagem direta, sair da fábrica sem ter o impôsto de consumo previamente pago, como, até então, se exigia (art. 98 do Decreto n.º 43.711, de 1958).

13 — Face a essas inovações fundamentais da Lei n.º 3.520, de 1958, notadamente pela supressão das normas dos arts. 3.º e 99 do Decreto n.º 43.711, de 1958, e modificação da redação do art. 98, mostram-se os contribuintes novamente apreensivos e desejam saber se, força daquela supressão, terá o Fisco Estadual o direito de insistir na cobrança do impôsto de vendas e consignações sôbre a parcela do impôsto de consumo “ad valorem”, constante das “notas fiscais”.

14 — Respondendo a uma indagação que me foi formulada por contribuinte sujeito à legislação do impôsto de vendas e consignações do Estado de S. Paulo (que, no particular, não difere muito da do Estado do Rio Grande do Sul e da do Distrito Federal), contribuinte que, em relação ao impôsto de consumo, está sujeito ao impôsto “ad valorem”, por “selagem direta”, assim me manifestei:

15 — No respeitante à incidência do impôsto de consumo, a nova sistemática adotada pela Lei n.º 3.520, de 1958, exige o tributo, — quando se trata de “selagem direta”, no momento da retirada da fábrica com destinação ao consumo (art. 98 parte final da Lei n.º 3.520 de 1958). Nos casos de produtos sujeitos ao impôsto de consumo, “por guia”, — o recolhimento do impôsto se fará, “quizenalmente”, à repartição arrecadadora local, “até o último dia da quizenza subsequente” (Alteração 10.ª, ns. 2.º e 3.º da Lei n.º 3.520, de 1958).

16 — Daí se segue que, nêste último caso (mercadoria não sujeita à selagem direta), o impôsto de consumo poderá ser pago, até mesmo, “a posteriori” (à venda e à saída da fábrica). Nos casos de “selagem direta”, como é o das bebidas da antiga alínea XXI (hoje alínea XXII da Lei n.º 3.520, de 1958) é que os produtos

não poderão sair da fábrica, nem ser expostos à venda, vendidos ou mantidos em depósito fóra da fábrica, sem estar acompanhados da nota fiscal, “devendo estar estampilhados” (art. 98, do Decreto n.º 43.711, na nova redação que lhe deu a Lei n.º 3.520, de 1958).

17 — Face ao exposto, e considerando que o fato gerador do imposto de vendas e consignações é a “venda” ou a “consignação”, e que esta se realiza, normalmente, “antes da saída do produto da fábrica”, sucede, que, quando o imposto de vendas e consignações se torna “devido”, (e é pago pela extração da nota fiscal estadual) ainda não existe, para ser considerada no cálculo dêsse imposto, a parcela correspondente ao imposto de consumo, eis que êsse “imposto” só passa a ser “devido”, por um “ato posterior ao da venda”, que “é o da saída da fábrica”, sendo que, nos produtos cujo imposto é pago por “Guia”, o seu recolhimento pode ser feito, como se disse, até quinze dias depois da saída do produto da fábrica!

18 — O imposto de vendas e consignações devido, no Estado de São Paulo, à razão de 4,8% “sobre a importância da venda ou consignação” (art. 9.º do Decreto n.º 28.252, de 29 de abril de 1957, combinado com o art. 15 da Lei n.º 5.021, de 18 de dezembro de 1958), é pago, pelo contribuinte, “adiantadamente”, i. é., “antes de efetuada a remessa da mercadoria” (art. 2.º do Decreto n.º 28.252, de 1957), para o que os contribuintes deverão fazer, “antecipadamente, o recolhimento, mediante Guia, da verba necessária ao pagamento do tributo” (art. 12).

19 — Torna-se claro — face a êsses dispositivos, que o contribuinte — ao tornar efetiva a venda ou a consignação, vale dizer, “ao emitir a respectiva Nota Fiscal” (art. 1.º da Lei n.º 3.775, de 24-1-1957) já deve ter, a seu favor, verba fiscal suficiente para o pagamento do imposto de vendas e consignações, cujo fato gerador é, como se disse, a venda ou a consignação da mercadoria de sua fabricação ou comércio. O imposto estadual se torna “pago” pela simples “extração” da “Nota Fiscal” (“estadual”) (art. 56, combinado com o art. 133 do Decreto n.º 28.252, 1957).

20 — As “Leis Estaduais”, acima referidas, não esclarecem o que se deve entender por “valor da venda” ou consignação. Mas, as normas que completam o art. 9.º do Decreto n.º 28.252 de 1957, deixam fora de dúvida que o Fisco aceita, mesmo em caso de dúvida, “o valor corrente da mercadoria”.

E, nem poderia deixar de ser assim, porque o que o contribuinte vende é, sempre, “a mercadoria” e, não, o imposto “ad valorem” que o Fisco Federal sôbre ela cobra. Imposto não é objeto de comércio: não se vende, se arrecada (COSTA MANSO, “Parecer” in “Rev. dos Tribs.”, vol. 232, pág. 57).

21 — Por outro lado, em nenhum dos preceitos do Decreto Estadual n.º 28.252, de 29 de abril de 1957, aplicáveis ao pagamento do imposto se declara, expressa ou tácitamente, que, no preço ou no valor da mercadoria, se incluí a parcela relativa ao imposto de consumo (vide arts. 1.º, 2.º e seu parágrafo único; 9, art. 12 e seu § 1.º; art. 56; art. 57 e sua letra “g” e art. 133).

22 — Foi a “Lei Federal” (Decreto-lei n.º 7.404, de 1945), e, depois, os sucessivos regulamentos do Imposto de Consumo que criaram a controvérsia, submetida por diversas vezes aos Tribunais, e dirimida no sentido de que o imposto de vendas e consignações não incide sobre a parcela de imposto de consumo “ad valorem” (vide recentes acórdãos do Supremo Tribunal Federal no Recurso de Mandato de Segurança n.º 4.601, relator Ministro CANDIDO MOTTA, “Rev. de Dir. Adm.”, vol. 52, pág. 57; idem no Recurso Extraordinário n.º 35.309, relator Ministro ARY FRANCO, “Rev. de Dir. Adm.”, vol. 52, pág. 60).

23 — A verdade é que a redação dos arts. 3.º e 99 do Decreto n.º 43.711, de 1958, “mandando incorporar o imposto ao preço do produto” dava lugar às dúvidas que o Supremo Tribunal dirimiu, como acima se disse, em acórdãos bem fundamentados.

24 — Assim, a supressão do art. 99 do Decreto n.º 43.711, de 1958, e a modificação da redação do art. 3.º dêsse Decreto pela recente lei 3.520, de 1958, vieram, a nosso vêr, espancar, definitivamente, as dúvidas que êsses dispositivos suscitavam,<sup>2</sup> com o declarar, como expressamente declaravam, que “o valor do imposto de consumo devia ser “incorporado ao valor dos produtos e cobrado do consumidor” (art. 3.º), ou, como dizia o antigo art. 99 do Decreto n.º 43.711, de 1958”:

---

2. Basta considerar, v. gr., os fundamentos a que se arrima o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, para julgar devido o imposto de vendas e consignações sobre a parcela do imposto de consumo. Lê-se no acórdão proferido no agravo de petição n.º 6.102, de Porto Alegre, do qual foi Relator o Desembargador *Decio Pelegrini*: “...O imposto de vendas é calculado sobre o preço da transação em que se compreendem as despesas correlatas cobradas do adquirente, inclusive, impostos em geral. A Consolidação das Leis do Imposto de Consumo dispõe no art. 2.º (refere-se ao art. 2.º, do Decreto n.º 26.149 de 1949), que êsse imposto será incorporado ao valor do *produto*, antes mesmo da saída das fábricas, estabelecimentos, Alfândegas e Mesas de Rendas, acentuando o mesmo princípio no art. 98. Ao ser realizada a operação de compra e venda, o preço, sobre que recai o imposto de vendas e consignações, já sofreu o acréscimo, por essa integração”.

Ora, tendo a recente Lei n.º 3.520, modificado a redação do antigo art. 2.º do Decreto n.º 26.149, de 1949 (art. 3.º do Decreto n.º 43.711, de 1958) e abolido a referência à incorporação do imposto ao preço do produto, desaparece o único fundamento do Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

"Art. 99 — O imposto, quando "ad valorem", figurará, obrigatoriamente, em parcela separada na nota fiscal e "será cobrado" do primeiro comprador pelo fabricante, ficando a partir desse momento, "incorporado ao preço do produto".

25 — Com a supressão desses dois preceitos, o imposto de consumo, como imposto indireto, poderá ser, ou não ser, incorporado ao preço do produto, pelo importador ou fabricante, eis que a incorporação do imposto "não é mais obrigatória", "ex lege".

26 — Ainda mais: Face à nova Lei n.º 3.520, de 1958 (que, no particular, reproduz a legislação anterior) o imposto de consumo "ad valorem" incide sobre o preço de fábrica e deve constar, na Nota Fiscal, em parcela separada do preço".

Isso deixa bem claro que, de acordo com essas normas legais, o preço que serve de base ao cálculo do imposto não inclui, como é óbvio, a parcela do imposto de consumo: as únicas parcelas que compõem o preço do produto são as a que, expressamente e taxativamente, se refere a Obs. 1.ª da Tabela "A" da Lei n.º 3.520, de 1958 e o seu art. 16 (no respeitante a bebidas: cerveja, chope e refrigerantes).

27 — A indicação do imposto de consumo, na Nota Fiscal, servirá para controle fiscal (Fisco Federal). E, ainda, para indicar ao comprador do produto — como bem salientou o Ministro CANDIDO MOTTA, no Acórdão no Recurso em Mandado de Segurança n.º 4.601 — que o fabricante dê arrecadará o imposto de consumo, para o recolher à Repartição Fiscal, (em alguns casos, "a posteriori"), tal como faculta "a lei", na sua redação atual (Alteração 10.ª, ns. 2 e 3, da Lei n.º 3.520, de 1958).

28 — Embora só "o imposto pago por Guia goze" dessa faculdade (de recolhimento "a posteriori" da saída da fábrica), eis que os produtos sujeitos à selagem direta, como as bebidas, já devem "sair da fábrica" devidamente estampilhados, vale dizer, com o imposto pago (art. 98 do Decreto n.º 45.711, na nova redação que lhe deu a Lei n.º 3.520, de 1958), tanto num caso, como noutro, a nova Lei n.º 3.520, "não manda incorporar o imposto ao preço do produto, nem antes, nem depois da saída da fábrica!

29 — Assim, em ambos os casos: selagem direta, ou selagem por Guia, "se o imposto é "ad valorem", deverá ser calculado sobre o preço da venda da fábrica" e, nesse preço, a lei não manda incluir a parcela do imposto de consumo, a qual figurará, apenas, em separado, na respectiva Nota Fiscal. O que a "lei" manda incluir, no preço é o que consta da Observação 1.ª da Tabela "A", (com a restrição do art. 16, da Lei n.º 3.520, de 1958, quanto as bebidas (cerveja, chope e refrigerante), "in verbis":

“Obs. 1.<sup>a</sup> — O imposto será calculado, quando se tratar de produto nacional, sobre o preço de venda da fábrica, constante da Nota Fiscal, deduzidos, (vetado), os descontos, diferenças, bonificações ou abatimentos, excetuados os subordinados à condição de prazo para pagamento e incluídas as despesas de embalagem e, caso não sejam debitadas em separado as de carreto, utilização de porto, frete, seus adicionais, respectivas taxas e seguros”.

30 — O preço sobre o qual deverá recair o imposto de vendas e consignações é, portanto, o preço do produto (tal como o conceitua essa Obs. 1.<sup>a</sup> da Tabela “A”) — sem quaisquer outros adicionais, porque, repetimos, o que se vende é o “produto” e, não, “produto mais imposto”.

31 — É verdade que, no tocante às bebidas (cerveja, chope e refrigerantes) o art. 16 da Lei n.º 3.520, de 1958, faz uma referência ao ressarcimento do imposto de vendas e consignações, “in verbis”:

“Art. 16 — Para efeito de cálculo do imposto de consumo sobre os produtos dos incisos 1 e 7 da atual alínea XXI, da Tabela “D” (cerveja, chope e refrigerantes), não se computará o valor dos recipientes ou embalagens, desde que debitados ao preço de custo, majorado de até 10% (dez por cento), para compensação de quebras e despesas outras, “inclusive o imposto de vendas e consignações”.

32 — Entendo que o imposto de vendas e consignações (que o legislador federal aí menciona) é o que recairá “sobre o vasilhame”, eis que este, sim, como embalagem necessária do produto, se inclui no seu preço, para efeito do imposto de vendas e consignações. Embora debitado em separado, para efeito do controle da Lei Federal n.º 3.520, de 1958, “não se computa no preço para” efeito de imposto de consumo “ad valorem”. A exceção, no caso, vem confirmar a regra geral.

33 — A meu modo de vêr, os processos até hoje submetidos à apreciação dos Tribunais (inclusive do Supremo Tribunal Federal) se originaram, única e exclusivamente, do fato da antiga lei do imposto de consumo “mandar incluir, no preço dos produtos, o imposto de consumo”.

E tanto é verdade que, num caso especial de produto que esteve sujeito a imposto de consumo (a eletricidade),<sup>3</sup> em cujas “contas ao consumidor,” (equivalentes às Notas Fiscais), se incluía, em parcela em separado, o imposto de consumo, o próprio Fisco

---

3. Hoje sujeita ao imposto único.



declarava que essa parcela “não integrava o preço” para efeito do cálculo do imposto do selo (art. 100 da Tabela do Decreto-lei n.º 4.655, de 1942, Nota 8.ª letra “j”; — Idem no Decreto n.º 32.392, de 1953; Acórdão n.º 2.291, do 1.º Conselho de Contribuintes, no “Diário Oficial” de 15-1-1959, Seção IV, pág. 99).

34 — O que daí se colhe, a meu vêr, é que fazendo constar da “Nota Fiscal”, em parcela separada, o imposto de consumo, o que o Fisco quer é fiscalizar o “quantum” do imposto que o fabricante, como cobrador desse imposto, deverá recolher, antecipadamente (selagem por estampilhas) ou não (imposto pago por Guia), mas sempre, “pelo” contribuinte-consumidor, eis que, como se sabe, o consumidor é o verdadeiro contribuinte do imposto de consumo.

35 — Mas, uma cousa é “arrecadar o imposto” (devido pelo consumidor), e recolher o imposto ao Erário, e outra cousa é incluir esse imposto no preço do produto, como mandava fazer o antigo art. 99 do Decreto n.º 45.711, de 1958, para, “com o preço”, cobrá-lo do consumidor.

36 — O imposto de consumo — por sua própria natureza — é imposto indireto, que o importador ou o fabricante recolhe à Repartição Fiscal “pelo” verdadeiro contribuinte, que é o consumidor do produto (TITO REZENDE “O Imposto de Consumo”, págs. 28 e 29; VEIGA FILHO, “Ciências das Finanças”, 3.ª ed., págs. 113, 154 e 155; DIDIMO DA VEIGA, “Ciências das Finanças”, pág. 194; “Repercussão do Imposto”, pág. 184; AMARO CAVALCANTI, “Elementos de Finanças”, págs. 188, 189 e 213).

Mas é obvio que a incorporação do imposto ao preço, não sendo mais obrigatória, como não é (pela revogação do art. 99) poderá, até mesmo, em certos casos, nem ocorrer, arcando o produtor, êle próprio, com o ônus fiscal do tributo, eis que a traslação já agora é facultativa, e, não, obrigatória.

37 — Em refôrço dêste argumento, note-se que — ao vender o seu produto a “entidades governamentais, imunes de tributação”, o vendedor não modifica “o preço” do produto: Deixa, apenas, de arrecadar, dessas entidades, a parcela do imposto de consumo.

Mas o “preço” do produto é o “mesmo”, tanto para quem paga imposto, como para quem dêle está imune.

38 — Assim sendo, e examinada a situação do fabricante, concretamente, ao efetuar (no Estado de S. Paulo) a venda de produto sujeito ao imposto de consumo, “ad valorem”, tem-se que êle, ajustada a compra e venda, emite a respectiva “Nota Fiscal”, nela mencionando, separadamente: 1.º) a parcela correspondente ao preço de venda do produto; 2.º) a parcela correspondente ao imposto de consumo, “ad valorem”, calculado pela aplicação da per-

centagem X sobre aquele preço de venda, guardada a Observação 1.<sup>a</sup> da Tabela "A" do Decreto n.º 43.711, de 1958, na redação que lhe deu a Lei n.º 3.520, de 1958.

39 — O imposto de consumo "ad valorem" (que não mais integrará, obrigatoriamente, o preço) não poderá ser alcançado pelo imposto de vendas e consignações porque este imposto, segundo a própria lei estadual (a que já nos referimos) é calculado sobre a importância da venda, e o que o fabricante "vende" é o seu "produto" e, não, o produto mais o imposto de consumo (que ele apenas "arrecada" do consumidor e recolhe ao Erário), como "exator autorizado", por lei, para esse fim.

40 — Se o imposto de consumo incidisse sobre o "produto", no momento da "produção", ainda se poderia argumentar que ao ser efetuada a respectiva venda, no cálculo do custo da produção, ou no preço, já devia ter sido incluído, pelo fabricante, o respectivo "imposto de consumo", cujo fato gerador (produção) seria anterior ao fato gerador do imposto de vendas e consignações (compra e venda).<sup>4</sup>

41 — Mas, da sistemática da nossa lei de imposto de consumo, decorre que esse imposto incide no "momento de retirada da fábrica", com destinação ao consumo, vale dizer, esse "imposto" só é "devido depois da compra e venda", eis que esta precede àquela, e o fator que enseja, via de regra, o imposto de consumo, é a saída da fábrica!

Dissemos via de regra, porque há duas situações diferentes a considerar: a "da selagem direta" e do pagamento "por Guia" (que poderá ser efetuado "a posteriori").

42 — Sobre o assunto, é de ver o que dispõe o "art. 26" do Projeto de Código Tributário Nacional: Diz esse dispositivo: "O imposto de consumo de mercadorias tem como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro quando de procedência estrangeira, "ou a saída do respectivo estabelecimento produtor, quando de produção nacional", a fim de serem utilizados para as finalidades a que se destinam por sua natureza própria, ainda que essa utilização não lhes destrua a substância".

4. Como ressalta W. Merk, a determinação do fato gerador deve ser procedida, sob duplo ponto de vista: o ponto de vista objetivo, em que se verifica qual é o fato, conjunto de fatos ou relação econômica que a lei considera relevante para a tributação e o ponto de vista da ocorrência no tempo em que se verifica qual é a situação no tempo do fato ou fatos relevantes (*Apud*, Amílcar Falcão, "Revista de Direito Administrativo", vol. 52, pág. 472).

O momento da ocorrência do fato gerador é de suma importância para a definição dos impostos (*Amílcar Falcão*, loc. citado).

Acorde, no particular, com a melhor doutrina: RUBENS GOMES DE SOUZA, "Compêndio de Legislação Tributária", págs. 181 e 182; SPINELLI, "Imposto de Consumo", vol. I, págs. 4, 16, 23 e 97; A. D. GIANNINI, "Istituzioni", pág. 446; Idem, "Il apporto giuridici d'imposta", pág. 180.

43 — Assim, sou de Parecer que a supressão do art. 99 do Decreto n.º 45.711, de 1958, e a alteração da redação do art. 3.º do mesmo decreto, ao em vez de favorecer a pretensão fiscal, de fazer incidir o imposto de vendas e consignações sobre a parcela representativa do imposto de consumo "ad valorem", tolhe essa pretensão, porque esse imposto não mais se integra no preço e figura, em separado, na Nota Fiscal, para efeito de ser arrecadado para o Fisco Federal.

Rio de Janeiro, 13 de fevereiro de 1959.

OTTO DE ANDRADE GIL