

Do Impôsto do Consumo

Cobrança de tributos extra-orçamentários — A força das circulares fazendárias — O pagamento do impôsto — O fato gerador do impôsto — Impôsto e alíquota.

ALBERTO DEODATO

Os dispositivos do art. 17 da Lei 3.520, de 30-12-1958, do parágrafo 1º do art. 145, do Decreto 45.422, de 12-2-1959, que regulamentou a Lei 3.520, e da Lei 3.487, de 10-12-1958 são êsses:

«mesmo quando debitadas em separado, as despesas de carretos e fretes, nos casos de transporte por meio de veículos do próprio fabricante ou de Emprêsas que, com êle, tenham relação de interdependência, previstas, pela observação da tabela «A», não poderão, em hipótese alguma, exceder os níveis normais de preços vigorantes para transporte semelhante no mercado local, sob pena de nêle incidir o impôsto de consumo».

O parágrafo primeiro do art. 145, do Decreto 45.422, preceitúa:

«mesmo quando arbitradas em separado, as despesas de carreto e frete, nos casos de transporte por meio de veículos do próprio fabricante ou de Emprêsa que com êle tenha relações de interdependência, previstas no art. 146, não poderão, em hipótese alguma, exceder os níveis normais de preços vigorantes para transporte semelhante no mercado local, sob pena de, sôbre os valôres excedentes, incidir o impôsto de consumo e respectivas penalidades».

A Lei 3.487, de 10-12-1958:

«estima a Receita e fixa a Despesa da União para o exercício financeiro de 1959».

Pergunta-se, então:

«Em face dos dispositivos legais citados, não é manifesta e indiscutível a inconstitucionalidade da aplicação do art. 17, da Lei nº 3.520, no exercício de 1959».

Como se vê, a Lei 3.520 data de 30 de dezembro de 1958, e a Lei Orçamentária, de 10 de dezembro do mesmo ano.

A Lei 3.520 criou um tributo novo posteriormente à Lei Orçamentária. E a pergunta a ser feita é:

«poderão tributos, criados ou majorados, ser arrecadados no exercício financeiro de um orçamento anterior à Lei que os criou ou majorou?»

Isso tem dado motivo a debates acesos. São tão frágeis os argumentos dos que defendem o ponto de vista da possibilidade de cobrança de tributos extra-orçamentários, embora criados ou majorados por Lei, que poucos são os nomes conhecidos dessa corrente. Conheço, entre êsses poucos, Temístocles Cavalcanti e Ulhôa Canto, restringindo êste a admissão da constitucionalidade, somente ao caso em que a Lei, embora posterior à previsão orçamentária o é do mesmo ano. Citam-se, também, favoráveis a êsse ponto de vista, acórdãos do Tribunal de Recursos, mantidos alguns pelo Supremo Tribunal Federal. Conheço-os. Embora as espécies não sejam as mesmas, trata-se do dispositivo constitucional do art. 141, § 34. Um se refere ao caso dos Adicionais do Imposto de Renda, cuja cobrança era permitida por Decreto-lei de 1943 e cuja vigência iria até 31 de dezembro de 1946. Esqueceu-se o Relator do Orçamento na Câmara de o revigorar para 1947. E, sem êsse revigoramento, tal tributo não poderia ser cobrado no Orçamento dêsse ano, porque, se constava do Orçamento, não havia Lei que o criasse. Que fêz o Govêrno? Obteve, já no meio do ano, a 29 de agosto de 1947, uma Lei revigorando os Adicionais extintos em 31 de dezembro de 1946. O Tribunal

de Recursos, após votos ainda hoje censurados pelos financistas, admitiu a constitucionalidade da cobrança, no que foi confirmado pelo Supremo. O outro caso foi de 1952, quando o Supremo, aprovando o relato do Ministro Nelson Hungria, concluiu que não é constitucionalidade indispensável que a Lei tributária preceda à lei orçamentária.

Entretanto, o próprio Supremo Tribunal Federal, em 1961, conforme se vê no Diário Oficial do dia 23 de novembro desse ano, julgando o Mandado de Segurança nº 8.981, de São Paulo, decidiu:

«que é inconstitucional a majoração do impôsto de consumo pela Lei 3.520, de 1958».

Tão absurdo foram os Acórdãos contrários a êste que o professor Aliomar Baleeiro escreveu à pág. 103 do seu livro «Direito Tributário da Constituição».

«nunca houve tanta vontade de violar o art. 141, § 34 da Constituição como depois que êle foi pôsto em relêvo».

Essa afirmação provém da clareza meridiana do dispositivo constitucional, nêstes têrmos:

«nenhum impôsto será exigido ou aumentado sem que a Lei o estabeleça; nenhum poderá ser cobrado em cada exercício sem prévia autorização do orçamento, exceto as tarifas aduaneiras e o impôsto decretado por motivos de guerra (art. 141, § 34)».

Dessa clareza constitucional só se admite a cobrança de um impôsto majorado ou criado, se Lei anterior à Lei Orçamentária o permitiu e se houve inclusão do mesmo no Orçamento a ter vigência no ano da cobrança. Não se trata apenas de um tributo majorado. O art. 17, da Lei 3.520, nunca foi dispositivo da legislação tributária nacional nem em parte nenhuma do mundo se admite **impôsto do consumo sôbre carrêto** e, principalmente, **sôbre o excesso de carrêto**. Foi um tributo nôvo criado e cobrado posteriormente à Lei Orçamentária, que o não incluiu na autorização para cobrança do exercício.

A proibição constitucional de não cobrança de tributo extra-orçamentário é garantia do contribuinte nos países democráticos. Entre nós, como entre as Nações ocidentais, o impôsto, para ser cobrado, necessita de três elementos:

a) a Lei tributária material, que cria o tributo e fixa as condições em que êle é exigível;

b) a Lei formal do Orçamento que autoriza a cobrança num determinado exercício dos tributos instituídos pela Lei tributária material;

c) finalmente, a atividade administrativa, que define e identifica em cada caso particular a obrigação tributária decorrente da Lei tributária material conjugada com a Lei Orçamentária (Rubens Gomes de Souza, Estudos de Direito Tributário, pág. 267)».

E Aliomar Baleeiro, à pág. 101, da obra já citada:

«é claro que, no exercício em que não houver autorização orçamentária, a Lei permanece em vigor mas não é executada, não podendo ser feita a cobrança».

Francisco Campos, em contradita às concepções de Laband, para quem o Orçamento não tem caráter de Lei, quer material quer formal, escreveu, em admirável parecer, o seguinte:

«o impôsto só se torna exigível por fôrça da Lei Orçamentária, e, assim, o preceito contido no orçamento, poderá ser invocado pelos indivíduos para se eximirem de uma obrigação tributária de que ainda não são devedores (Rev. do Serviço Público, fevereiro de 1949, pág. 92)».

Outro não é o nosso modo de pensar. Desde a Constituição de 1824 que o princípio democrático da anualidade permanece no nosso Direito Tributário. Com exceção da Inglaterra, onde a parte fixa do orçamento, o **Fundo Consolidado**, é arrecadado até revogação por Lei posterior, êsse princípio da anualidade está em tôdas as legislações tributárias do mundo, amparadas por dispositivos constitucionais. Na própria Rússia, apesar do planejamento, o orçamento é anual; isso porque, como diz Alix,

«a anualidade é a garantia essencial dos direitos políticos dos Parlamentos» (Traité Elementaire de Science des Finances et Legislation Financière Française — 5a. Ed., pág. 198).

Em página nenhuma melhor se tratou do assunto que no parecer do Instituto dos Advogados Brasileiros a uma indicação do dr. Oto Gil. A comissão foi composta de cinco membros, o indicante, dr. Oto Gil, Vizeu Gil, João de Oliveira Filho, Alcino Salazar, Júlio Melo e Aliomar Baleeiro. Nêste parecer, de 11 de dezembro de 1958, publicado in Rev. Forense, vol. 180, pág. 71, reafirma-se a inconstitucionalidade do tributo cobrado em razão de lei posterior ao orçamento. O parecer conclui que é inconstitucional e, portanto, nula a cobrança de tributos extraorçamentários: «não se tratando de tarifa alfandegária ou imposto lançado por motivo de guerra, qualquer majoração tributária só poderá ser cobrada, mediante autorização orçamentária».

Tão sério e tão profundo é o dispositivo constitucional do art. 141, § 34, que Marcel Waline escreve em seu livro «Traité Elementaire de Science et de Legislation Financière, Ed. de 1952, pág. 11:

«tôda cobrança de taxa ou impôsto, na França, sem autorização orçamentária, dá lugar a que o funcionário seja punido pelo delito de concussão».

O art. 17 da Lei 3.520, não tem substância.

AS CIRCULARES FAZENDÁRIAS

Em 9 de março de 1959, a Diretoria das Rendas Internas baixou a **Circular** de nº 24, prescrevendo:

«durante os primeiros noventa dias da vigência do nôvo Regulamento do Impôsto do Consumo, deverão evitar a instauração de processos fiscais em virtude de interpretação errônea dada pelos contribuintes aos novos dispositivos legais, procurando antes instruir e orientá-los sôbre a matéria».

O novo Regulamento do Imposto do Consumo, a que se refere a **Circular**, é o aprovado pelo Decreto nº 45.422. É, portanto, o da Lei 3.520. O prazo estipulado para vigência da Lei está disposto no art. 18. Tinham, então, os agentes fiscais, os seguintes prazos para instruir e orientar os contribuintes, na forma da circular: trinta (30) dias entre a Lei e a Regulamentação; noventa (90) dias a partir da vigência do Decreto, que começou a vigorar trinta (30) dias depois de publicado, pois a Lei só começou a ter vigência trinta (30) dias depois da publicação do Decreto e êste não podia ter vigência antes da Lei. Tendo sido o Regulamento de 12-2-1959, começou a sua vigência em 14 de março. Desde êsse dia até 14 de junho, nos termos da **Circular**, os agentes fiscais não deviam fazer processo fiscal, mas orientar e instruir o contribuinte. Sem orientar nem instruir, por palavras ou por letras, não poderiam promover processo fiscal **aberrante**, dentro do prazo de carência para vigência do Regulamento. Todo mundo sabe que, no serviço público, as **circulares** são ordens que orientam o funcionalismo na aplicação da Lei. Mas, nos serviços fazendários, as **circulares** têm maior e mais significativa expressão. Gianini, nas **Instituciones de Derecho Tributario**, Ed. de 1957, pág. 22, escreve:

«da complexidade da administração financeira devida, sobretudo, ao acúmulo das normas tributárias e às dificuldades de sua aplicação aos inúmeros casos da vida econômico-social, exercita-se amplamente a faculdade do Poder Executivo, particularmente do Ministério da Fazenda, de dar às repartições que dêle dependem critérios diretivos e regras de conduta e de sugerir resoluções concretas de casos controvertidos, a fim de que a própria administração se desenvolva com presteza e uniformidade. As **circulares**, regras e instruções em que essa faculdade se desenvolve, são atos administrativos, tanto em forma como em substância».

E mais:

«têm eficácia interna no âmbito da administração estatal, e mesmo no caso em que se dirijam, não a órgãos da administração, mas a pessoas ou a entes estranhos que exercitem uma função pública (arrecadadores ou arrendatários de impostos) a obrigação que sobre êles pesa de acatá-las tem sua origem na situação de particular submissão, análogas à de dependência hierárquica em que tais pessoas se encontram frente à administração em virtude do vínculo (contrato, concessão) que os liga à mesma».

Há outro motivo para a fôrça das **circulares** fazendárias. É que elas são formadoras do Direito Tributário. Êsse, nada mais é que um conjunto de Leis, Decretos, **Circulares**, Avisos e Portarias. Porisso mesmo é que Myrbach define o Direito Financeiro Administrativo como

«um corpo de preceitos legislativos, regulamentares e instrutivos».

Acrescente-se mais que, por dispositivo do próprio Regulamento, art. 344:

«A direção do Serviço de Fiscalização do impôsto do consumo compete, em geral, à Diretoria das Rendas Internas».

Os agentes fiscais são, portanto, a ela subordinados, obrigados a cumprir as instruções dela emanadas, sob pena de sanção.

A NOVA FORMA DE PAGAMENTO DO IMPÔSTO

O assunto versado nesse parágrafo está prescrito no art. 3º do Regulamento vigente que assim dispõe:

«o impôsto será pago pelos contribuintes referidos neste Regulamento, conforme se acha indicado nas tabelas «A» e «B» e respectivas alíneas, por guia e por estampilha, na forma estabelecida nos capítulos nono e décimo, devendo ser mencionado em parcelas separadas na nota fiscal».

Na tabela «A» enumeram-se os produtos sujeitos ao impôsto por guia, que são aquêles discriminados no capítulo IX. O dispositivo do Regulamento anterior, sôbre o assunto era:

«O impôsto 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».

A diferença entre o antigo e o nôvo Regulamento é que pelo Regulamento antigo, a cobrança do impôsto, quer por guia, quer por estampilha, deveria ser feita **antes** das mercadorias saírem das fábricas. No nôvo Regulamento, o impôsto sôbre os produtos subordinados ao regime de guia será pago **depois** da venda dos produtos. (Moacyr de Araújo Pereira e Correia da Costa Filho — **Regulamento do Impôsto do Consumo**, Ed. 1962, Vol. I, pág. 28). O artigo 3º exige, entretanto, a menção, destacadamente, nas notas fiscais, do impôsto.

A Lei atual converteu o fabricante em **arrecadador** do **impôsto**. Dá ao Fisco o tributo que recebeu do comprador. Êste que, na Lei anterior, era apenas o contribuinte de fato, passou a ser contribuinte de Direito e de Fato, com mais clareza que na Lei anterior, embora, também, o fabricante continui a ser contribuinte **de jure**. Êle o era de fato e de direito porque, embora o tributo recaísse, pela repercussão, no consumidor, a obrigação de pagar o tributo era do fabricante, anterior à saída das mercadorias da fábrica.

O FATO GERADOR DO IMPÔSTO DO CONSUMO

Prescreve o art. 15 da Constituição:

«Compete à União estabelecer impostos sôbre:

II — o consumo de mercadorias».

Não vamos entrar nos longos debates teóricos sôbre se o fato gerador do impôsto de consumo está na produção ou na destinação ao consumo. Tenham embora autores de prol a

seu favor, não é possível admitir-se dois tributos diferentes no ciclo econômico produção-consumo. Nem nos convence o autor do projeto do Código Tributário, Prof. Rubens Gomes de Souza, que assim dispôs no seu trabalho (Projeto do Código Tributário Brasileiro, art. 26; Estudos de Direito Tributário, págs. 105 e 106).

Penso com o professor Araújo Falcão (Direito Tributário Brasileiro, pág. 220) que o fato gerador do impôsto de consumo se verifica nos seguintes momentos:

- a) no momento da produção ou fabricação;
- b) no momento da retirada das mercadorias das fábricas;
- c) no momento da transposição das aduanas;
- d) no momento em que uma certa utilidade é gozada.

Tudo isso é impôsto do consumo. Dentro dêsse esquema, o legislador busca, em cada País, a sua espécie para a incidência do tributo sôbre o consumo: impôsto do consumo: porque produzida a mercadoria, ou fabricada, ou retirada das fábricas, ou consumida. Impôsto do consumo, com o nome de aduaneiro, porque produzido no exterior e introduzido no país.

A França o encontrou no fato da fabricação e da circulação, fazendo incidir o impôsto de consumo sôbre os gêneros de consumo, quer no momento da produção, quer no da circulação, quer no da entrada no País, quer no do consumo pròpriamente dito. São o **accises**. E lhes deu várias leis: sôbre direitos alfandegários, sôbre bebidas e tabacos e sôbre sêlos (André Turc-Finance et Fiscalité, Ed. de 1958, pág. 71; Louis Delboz, Elements de Finances Publiques, wd. 1955, pág. 186).

Na Itália, o **imposto sui fabricazione** atinge o consumo da riqueza que se revela no momento em que a coisa destinada a ser consumida vem à posse do consumidor, mas isso no momento anterior, quando da introdução da coisa no território Italiano se é produzida no exterior, ou quando da fabricação da coisa no território nacional. São essas duas operações, quando da introdução no território e quando da fabricação no território, os movimentos que mostram a destinação da coisa

ao consumo. São os sinais exteriores de um processo econômico, compra para o consumo e consumo no ato. Daí as leis italianas de impôsto de importação, os **Dazi di Importazione** e de **imposte sui fabbricazione** que seria a nossa lei de consumo pròpriamente dita (Gustavo Ingrosso, *Instituzioni di Diritto Finanziario*, vol. 2º, pág. 641; Giannini, *II Raportto Giuridico d'Imposta*, pág. 180 e 181).

No Direito Tributário Americano, o fato gerador está em qualquer estágio da produção ou do mercado. É o **Commodity Taxes**. É tributo sôbre mercadorias, gêneros, produtos, artigos de utilidades, qualquer objeto móvel de compra e venda (Buehler, *Public Finance*, pág. 415).

As **Commodity Taxes** são, nos Estados Unidos, os excises (impôsto sôbre a manufatura ou uso de artigos dentro do país); os **sale-taxes**, impôsto sôbre o total recebido por artigos vendidos; ou os **customs, duties**, tributos aduaneiros. Os excises e os **sales-taxes** são usualmente arrecadados dos vendedores. (Buehler, *ob. cit.* pág. 304).

Esse impôsto de consumo é, afinal, dos mais antigos do sistema tributário moderno, no mundo inteiro. Apesar dos seus defeitos é um grande fornecedor do Tesouro, absolutamente elástico, prestando-se a desapertar os cofres públicos com um simples aumento da alíquota. Serve para várias finalidades extra-fiscais. Mas não conheço, em nenhum País, o **carrêto** ou o **excesso do carrêto** como seu fato gerador. Porque **carrêto** é serviço e não bens. O que o art. 17 da Lei 3.520 tributa, é **carrêto**:

«mesmo quando debitadas em separado, as despesas de **carrêto** e fretes, nos casos de transporte e fretes por meio de veículos do fabricante ou de emprêsas que com êle tenha relações de interdependência, previstas pela observação terceira, da tabela «A», não poderão, em hipótese alguma, exceder os níveis normais dos preços vigorantes, para transporte semelhante, sob pena de nêle incidir o impôsto do consumo».

Mais absurdo ainda é o dispositivo do parágrafo 1º do art. 145 do Regulamento porque, além de repetir o dispositivo

constitucional da lei, acrescenta o que a Lei e o próprio artigo do Regulamento não prescrevem:

«e respectivas penalidades».

Há também a ser observado outro fato. O art. 1º da Lei e do Decreto que a regulamentou dispõem:

«o impôsto do consumo incide sôbre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, discriminados nas tabelas anexas».

Essas tabelas discriminam vinte e sete (27) espécies. Em nenhuma delas se fala em **despesas de frete e carrêto**. Afinal de contas, essas despesas não são bens industrializadas...

O § 1º do art. 145 do Regulamento, além de inconstitucional, cria obrigação nova que o art. 145 omitiu. Nem o art. 145 do Regulamento nem o art. 17 da Lei. Em nenhum deles se fala em «e **outras penalidades**». O artigo e o parágrafo viu mal os dispositivos do art. 87 nº I da Constituição, porque é ao Presidente da República que compete privativamente expedir Decretos e Regulamentos que são meios e detalhes da fiel execução da Lei. O acréscimo do «e **outras penalidades**» representa direito e obrigação que não estão na Lei.

IMPÔSTO SEM ALÍQUOTA

As alíquotas dos tributos estão na Lei. Na maioria das vezes, os Regulamentos apenas as especificam. Quando especificadas, o Regulamento repete a Lei, declarando e esclarecendo, mas nunca inovando-a. Foi isso que o professor Rubens Gomes de Souza incluiu no seu projeto de Código Tributário:

«compete, ainda, exclusivamente, à Lei Tributária:

I — definir o fato gerador da obrigação tributária principal, fixar o montante da alíquota do tributo e a base do cálculo» Art. 104, parágrafo único.

É, pois, a Lei Tributária que fixa «quanto» vai o contribuinte pagar, qualquer que seja a forma do impôsto: progressivo, regressivo, proporcional, por repartição, por quoti-

dade ou a forfait. A certeza do impôsto a pagar, máxima de Adam Smith, continua sendo cânone na Ciência das Finanças moderna.

Nem no art. 17, nem no Regulamento, se conhece a alíquota dêsse impôsto sôbre **excesso de carrêto**. Mesmo que a houvesse, necessário seria a quantia resultante do **excesso** para nêle incidir a alíquota. **Carrêto e transporte** são palavras que, econômica e juridicamente, não são iguais. O **transporte** tem como instrumento, apenas, o veículo que leva ou trás a mercadoria de um lugar para outro. Para sua cobrança, os fatôres que formam o preço são os do material nêle empregado, o combustível, o tempo, a distância e o trabalho do condutor de veículo. O carrêto tem maior amplitude. Não só abrange êsses elementos, como outros, estranhos ao transporte, que são os serviços de carga e descarga, de retirada da mercadoria da procedência e entrega da mesma nas mãos do destinatário e despesas de regresso. Tudo isso exige, muitas vêzes, maquinaria apropriada, estranha ao veículo transportador. É o caso específico das estradas de ferro e dos navios em que o transporte é barato mas o carrêto é caro. Por isso, a Junta Consultiva do Impôsto do Consumo, em parecer de 18 de abril de 1960, aprovado pelo Diretor das Rendas Internas, opinou:

«que o fabricante cobrasse de seus freguêses despesas de carga e descarga de seus produtos, da fábrica para os veículos transportadores e dêstes para os depósitos como adicionais previstas no art. 145 do Regulamento do impôsto do consumo».

Se o **excesso de carrêto**, nos têrmos do art. 145, não está previsto no modelo dezesseis (16) da nota fiscal nem no lançamento do livro modelo nº vinte (20), como poderá o contribuinte infringir o dispositivo do art. 145? Se a representação fiscal não alega a saída da fábrica de qualquer produto sem estar acompanhado da nota fiscal, nem que a importância de todos os produtos vendidos deixam de ser recolhidos quinzenalmente, o contribuinte não violou coisa nenhuma. Porque

só isso o contribuinte é obrigado a fazer: acompanhar com nota fiscal a saída dos produtos e recolher quinzenalmente a importância dos produtos vendidos.

Antes de terminar, quero transcrever as palavras de Fernando Sainz de Bujanda:

«Inspeccionar a conduta fiscal dos cidadãos de um Estado é tanto como fiscalizar o seu comportamento político. Uma missão de tão alta transcendência só pode ser fecunda se está cimentada sobre o conhecimento exato dos valores éticos, jurídicos e econômicos implicados no processo tributário. Do outro lado, se um dos objetivos essenciais do Direito Financeiro é abolir a insegurança nas relações entre o contribuinte e o Fisco, é óbvio que a segurança que se deseja deverá começar, precisamente, naquela zona da atividade fiscal em que entram em contacto mais íntimo as economias dos contribuintes com a Administração isto é, no trabalho de fiscalização» (Fernando Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho, pa. 458).