

PROBLEMAS DO IMPÔSTO DE CONSUMO

RUI BARBOSA NOGUEIRA

Advogado em São Paulo

SUMÁRIO: 1 — *Generalidades: fundamento dos Impostos na teoria e na Constituição brasileira.* 2 — *Posição do Imposto de Consumo, como tributo objetivo e indireto, em face do art. 202 da Constituição.* 3 — *A casuística desse tributo e o método usado pela lei para alcançar os produtos: regra geral da discriminação nominal e as exceções com termos genéricos e conceitos peculiares.* 4 — *O problema central da casuística do imposto de consumo e os princípios da incidência, da não incidência e da isenção.* 5 — *A isenção constitucional dos artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica e o anteprojeto no Congresso Nacional.* 6 — *Qual a compreensão da palavra "artefato", utilizada pela Lei do Imposto de Consumo: solução da Suprema Corte dos EE. UU.* 7 — *O instituto da consulta: paralelo com a ação declaratória; seus efeitos.* 8 — *O pedido de pagamento do imposto pelo art. 200, seguido de mora do contribuinte requerente: cabe auto ou execução? Natureza e finalidade do auto de infração. A solução do Supremo Tribunal da Prússia e o comentário de Becker.* 9 — *Dever da autoridade fiscal de examinar se o recolhimento do imposto é devido ou não.* 10 — *Natureza da obrigação tributária e a possibilidade de o próprio contribuinte declarante voltar a discutir a legalidade da cobrança ou do pagamento — solução do Juízo dos Feitos da Fazenda Nacional em São Paulo.*

* 1. Várias são as teorias que procuram dar o fundamento dos impostos. Em seu notável "Ensaio sobre o Imposto", Seligman, cuja autoridade hodierna é incontestável, resume as teorias em duas: a teoria do seguro (*Benefit Theory*), segundo a qual o imposto é um prêmio pago pelo cidadão em virtude dos serviços que lhe presta o Estado, garantindo sua pessoa e bens; e a teoria da capacidade ou faculdade contributiva (*Faculty Theory*), segundo a qual o Estado distribui os encargos na proporção das possibilidades econômicas de cada um. Criticando-as e mostrando pontos de insuficiência, termina aceitando como mais indicada a segunda, em que são tomadas considerações de ordem social.¹

É curioso notar que já a Constituição do Império, há mais de um século, fundamentava o tributo como uma prestação baseada numa obrigação

* NOTA DA RED.: Conferência pronunciada no Centro de Estudos Fiscais (São Paulo), 10-11-48.

1 *Essais sur l'Impôt*, Edwin R. A. Seligman, trad. de Louis Suret, Paris, ps. 26 a 40.

político-social, dando ao impôsto uma conceituação das mais modernas. No art. 179, inciso 15.^o, dispunha aquela nossa primeira Constituição: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres.”

Disposição constitucional assemelhada, sômente vem aparecer na Constituição atual, cujo art. 202 dispõe: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

2. Em face dessa disposição constitucional, qual é a posição do impôsto de consumo, se êle tem caráter impessoal e, de outro lado, como impôsto indireto, como graduar sua incidência em razão da capacidade econômica do contribuinte?

Quanto à primeira disposição do preceito constitucional, vê-se que se trata apenas de uma diretriz ao legislador, isto é, os tributos terão caráter pessoal sempre que isto fôr possível, e no caso do impôsto de consumo, por sua natureza, não é possível, é êle um tributo impessoal, incide sôbre os objetos. Foi prudente o legislador constitucional em não traçar aí uma norma imperativa, mesmo porque se trata de matéria controvertida, essa da preferência de determinados tributos.

Quanto à segunda parte do dispositivo constitucional que declara que os impostos “serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”, o impôsto de consumo atende, segundo sua própria teoria.

O impôsto de consumo atinge indiretamente a renda dos contribuintes, tributando as suas despesas ou consumos na presunção de que as despesas são proporcionais às rendas. Incontestavelmente, a maior ou menor despesa ou gasto do individuo, é índice de sua riqueza ou capacidade econômica. Daí essa presunção ser, até certos limites, razoável, porque existe uma relação entre a riqueza e o consumo, as rendas e os gastos. Evidentemente há uma falha, porque não leva em conta o que os indivíduos possam economizar, sendo o próprio gasto subjetivo.²

A diretriz constitucional pode ainda ser atendida na própria técnica da elaboração legislativa do sistema do impôsto de consumo. Agrupando os produtos, tendo em vista sua natureza, e o destino de consumo de certos produtos, a pessoas menos aquinhoadas, pode o legislador graduar as taxas ou, ainda, isentar produtos. Aliás, tratando-se de um impôsto indireto, só através de medidas teóricas ou gerais se podem visar êsses efeitos. Teremos oportunidade de examinar melhor êsse aspecto, quando tratarmos do dispositivo constitucional que manda isentar os artigos considerados o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica e o anteprojeto respectivo, em estudos na Câmara federal.

3. Quem quer que percorra os anais dos órgãos incumbidos da aplicação da legislação do impôsto de consumo ou os repertórios de jurisprudência, verifica que a sua casuística é a mais extensa entre as de quaisquer outros impostos no Brasil.

De fato, a própria legislação, sujeita sempre a alterações, provoca constante surto de consultas e litígios.

Além disso, incidindo o impôsto sôbre a quase totalidade dos produtos manufaturados, cuja linha de produção é hoje muito variada, tem essa legislação que cobrir um campo extenso de renovados problemas.

Incidindo sôbre objetos, o impôsto de consumo não pode ter outro sistema senão o discriminatório ou tarifário, segundo o qual estão sujeitos ao impôsto os produtos constantes das tabelas. Se êsse princípio geral pudesse ser observado, sem exceções, o sistema seria mais simples. Mas no momento de se abarcarem os produtos, surgem várias dificuldades. O ideal seria discriminar os produtos por seus nomes. Entretanto, há produtos inominados, e o legislador quer ainda incluir os futuros que possam aparecer. Além disso, há produtos

2 Cf. Luigi Cossa, *Science des Finances*, trad. Bonnet, Paris, 1899, p. 156.

mesclados. Há ainda, operações cujas atividades correspondem a atos de nova fabricação.

Surge então a necessidade de formas artificiais ou técnicas e às vezes verdadeiras fantasias jurídicas, para poder abranger tôdas essas situações.

A regra geral é a inclusão dos produtos pelos nomes e as tabelas trazem as relações nominais.

Para os nominados e os eventuais, o regulamento adota expressões genéricas como a palavra "artefato", sobre cuja compreensão falaremos adiante.

Para tributar os produtos compostos, estabeleceu um conceito peculiar de tributação, dizendo no art. 5.º: "Quando um produto não estiver nominalmente citado nas alíneas e se compuser de mais de uma matéria, o imposto devido será o que incidir sobre a matéria de tributação mais elevada."

Este conceito rígido tem criado várias dificuldades e a jurisprudência vem mitigando sua aplicação, especialmente nos casos em que haja matérias de tributação mais elevada, em quantidades insignificantes ou acessórias.

Para atingir o resultado de certas operações, estipula conceitos próprios, como o de transformação, em que manda pagar novo imposto, e de beneficiamento, em que cobra a diferença de tributo. Estes conceitos são particulares e divergem dos comuns.

Assim é que o art. 7.º formula estas duas categorias fiscais: "Entende-se por transformação a operação de que resulte uma nova classificação fiscal para o produto, isto é, o deslocamento do produto de uma para outra das alíneas enumeradas nas tabelas; e por beneficiamento a operação que, não modificando essa classificação, o sujeitar a imposto mais elevado."

A existência de categorias próprias ou peculiares, se tem a função de preencher certas necessidades, como vimos, de outro lado, distanciando essa legislação do conhecimento comum, torna o sistema de difícil acesso, o que é evidentemente um mal, pois as leis de impostos são exatamente as que necessitam ser de fácil compreensão para o povo contribuinte, já que ninguém pode cumprir com exatidão suas obrigações, sem a compreensão exata dos seus direitos e deveres.

4. Visto assim o método seguido pela legislação para tributar os produtos, passemos a um rápido exame do regulamento para salientar o problema em torno do qual gira quase toda a casuística, que é o de se saber se um produto está ou não tributado. Afora problemas marginais ou formais, sempre este é o problema central em que se debatem as questões do imposto de consumo, pois embora pareça simples o problema, em muitos processos se encontram debates conceituais, perícias técnicas, etc., para discussão da natureza de certos produtos; do seu emprêgo ou aplicação; da natureza de operações de fabricação, etc., cujas soluções vão influir no problema da incidência. O regulamento invoca mesmo, no art. 155, a colaboração da tecnologia.

A denominada Lei do Imposto de Consumo, decreto-lei n.º 7.404, de 23-3-45, sistematicamente compõe-se de três partes. A primeira parte, composta de 14 capítulos e 209 artigos, por natureza e denominação legal são "Normas Gerais". A segunda parte, mais extensa, é o que se poderia denominar de parte especial, constituída das tabelas que agrupam os produtos em 29 alíneas tarifárias. Finalmente, a terceira, apenas formal, contém os modelos de guias, notas, livros, etc.

Dado seu aspecto tarifário, é, como dissemos, o problema central, o de se saber qual o produto incluído ou não. Entretanto, esta questão encontra a premissa da sua solução no art. 1.º, que estatui o princípio da incidência do imposto de consumo.

Entanto, antes do próprio texto do regulamento, é preciso um conhecimento exato de certas elaborações da doutrina que, embora decorram dos textos legais, não figuram neles de modo explícito e vão também influir na solução do problema.

Refiro-me à conceituação de três institutos do Direito Tributário que são os princípios da incidência, da isenção e da não incidência. Para clareza de exposição, convém relembrarmos estas noções: *incidência* — é o fato de estar

o objeto sujeito ao impôsto, por se achar situado no campo de tributação; *isenção* — a dispensa do tributo concedida em lei pelo poder tributante³; *não incidência* — o fato de estar o objeto não sujeito ao impôsto, por se achar situado fora do campo de tributação.

Assim, pois, só é possível dar isenção a um produto quando êle esteja “a priori” tributado, pois a isenção é uma dispensa da obrigação tributária existente. A falta de observância dêsse princípio elementar, como veremos adiante, inquina o anteprojeto de isenção do impôsto de consumo, em tramitação na Câmara dos Deputados, de grave defeito. O próprio regulamento atual, na observação 8.^a da Tab. A, tem a êsse respeito um pequeno, diríamos, êrro de imprensa e que tem gerado confusões. Manda que os artigos isentos sejam vendidos em separado, em nota com a declaração “Produtos não tributados”. Evidentemente, o único intuito é separar dos que pagam impôsto, daí a solução ser a seguinte: nessa nota separada devem ser incluídos não só os isentos, como também os não tributados. Mas aí está uma confusão entre noções distintas.

Relembramos êsses conceitos, continuemos no exame do problema e vamos ao texto. O princípio da incidência está bem expresso no art. 1.^o da lei, que diz: “O impôsto de consumo incide sôbre os produtos... discriminados nas Tabelas anexas”; é o princípio da incidência discriminada. E, daí mesmo, decorre o da não incidência, a *contrario sensu*, isto é, os que não estão incluídos são produtos não tributados, não incidem no impôsto, nada têm a ver com a legislação dêsse tributo.

Estando as isenções dentro do regulamento (capítulo II), vê-se que isentos só estão, por lei, os produtos previamente tributados.

Os princípios da *incidência*, *não incidência* e *isenção*, precisam ainda ser bem distinguidos, porque as regras de hermenêutica, e segundo a jurisprudência, variam conforme essas situações fiscais.

No caso de isenção, tratando-se de um favor legal, é vedada a ampliação analógica para fins de dispensa do tributo; de outro lado, no caso da incidência, é vedada a ampliação do campo de tributação por analogia, visto como a obrigação tributária é vinculada, decorre sômente do texto de lei, é obrigação *ex-lege*.⁴ O campo da não incidência pode ser considerado como o extra-territorial, em relação a essa lei, pois de acôrdo com o próprio regulamento, arts. 10, 98, 100, 106, 108 e 130, sômente estão subordinados às exigências dêsse regulamento as pessoas que lidarem com produtos sujeitos ao impôsto de consumo. Aliás, nesse sentido é bem clara a redação do art. 100, que diz: “Estão subordinadas à fiscalização e ao regime fiscal previsto nesta lei tôdas as pessoas físicas ou jurídicas que fabricarem, beneficiarem, transformarem, expuserem à venda, transportarem ou tiverem em depósito para êsses fins mercadorias sujeitas ao impôsto de consumo.”

O único caso no regulamento que faz exceção a esta regra é a exigência de “patente de registro” para os que fabricam artefatos de papel ou de tecido, com papel ou tecido adquirido, isto porque a fiscalização precisa controlar se ocorre uma condição que a lei exige para que êsses produtos não incidam: de que o papel ou o tecido tenha sido adquirido de terceiro, com o impôsto pago. Êste artigo, aliás, termina sustentando a tese que chamamos, para facilidade, de extra-territorialidade dos produtos não tributados, em relação com as obrigações desta lei, pois assim termina: “não sendo, entretanto, obrigados às demais exigências desta lei”.

5. A Constituição federal vigente determinou no § 1.^o do art. 15: “São isentos do impôsto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo

3 Cf. Contribuição do Est. de S. Paulo à 1.^a Conferência Nacional de Legislação Tributária, subsídios, p. 22.

4 Cf. Constituição vigente, art. 141. § 34; *Instituciones de Derecho Financiero*, Pugliese, trad., México, p. 114.

indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

Examinando esse dispositivo em seus recentes *Comentários à Constituição Brasileira de 1946*, o ministro Carlos Maximiliano diz: “Afigura-se de difícil aplicação prática o § 1.º do art. 15; porque o imposto de consumo se refere às coisas e a ressalva constitucional visa as pessoas. Demais, varia o critério sobre o que é necessário ao pobre, cujo nível de vida tende a elevar-se continuamente.”⁵

A observação do grande constitucionalista é precisa, e quem conhece em seus detalhes a legislação do imposto de consumo, percebe logo que uma regulamentação nesse sentido tornará essa legislação imensamente complexa se passar a fazer uma outra tarifa dos produtos que ficam isentos, pois teremos mais um regulamento negativo de incidência, a criar problemas de limites.

O anteprojeto de autoria do emérito prof. Baleeiro, e que tem sido divulgado, adotou o sistema de relacionar produtos nominalmente como isentos e ainda fixar isenções pelo valor do objeto, determinando a marcação de preços.

Da relação dos produtos, feita no anteprojeto, já se encontram expressamente isentos no atual regulamento muitos dos ali mencionados.

Mas, engano reiterado no projeto é a declaração de isenção para inúmeros produtos não tributados. Assim, por exemplo, no anteprojeto, pretende-se dar isenção do imposto de consumo para produções da natureza, especificando: areia, barro, frutas e hortaliças frescas, arroz, etc., etc., que absolutamente nada têm que ver com o imposto de consumo, pois estão fora do campo de sua incidência.

Parecendo apenas inócua a declaração de isenção para essas produções não tributadas, que já constituiria absurdo, porque a lei não pode conter o supérfluo, é na verdade um grave elemento de confusão. Os que não conhecerem bem a lei do imposto de consumo, vendo isento do imposto o arroz pensarão que o feijão e outros cereais estão tributados; se a areia é declarada isenta, pensarão que o pedregulho está tributado. Neste nosso imenso Brasil, em muitos recantos desprovidos de certos recursos, essa confusão provocará o aparecimento de litígios prejudiciais.

Outro critério adotado no projeto é a marcação de preços de venda no varejo. Ora, esta lei é feita no intuito de favorecer certa classe de consumidores. Entretanto, comprovadamente, a marcação de preços no regime *ad valorem* é apenas utilizada com finalidade altamente fiscal porque quanto maior o preço marcado, maior o imposto. Como meio de favorecer o consumidor não serve esta forma, se não, vejamos.

Nos casos de mercadorias de muito volume e pouco valor, as despesas de transporte são tão elevadas que o fabricante, para poder vender sua mercadoria, terá de marcar preços exageradíssimos de revenda, a varejo, pois ele não sabe onde será seu produto finalmente vendido ao consumidor. O anteprojeto, por exemplo, isenta os copos marcados até Cr\$ 3,00. Tivemos oportunidade de verificar que um copo vendido pelo fabricante em sua cidade a Cr\$ 1,00, pode aí chegar às mãos do consumidor a Cr\$ 1,20 ou 1,50. Entretanto, se esse copo é mandado pelo seu fabricante para o R'io de Janeiro já terá o acréscimo de Cr\$ 0,30 de despesas (embalagem e frete), o que obrigará o comerciante no Rio a finalmente revendê-lo a Cr\$ 1,70 ou Cr\$ 2,00. Se esse mesmo copo é destinado a Belém do Pará, as despesas de transporte (embalagem, frete, docas, seguro etc.) elevarão o seu custo a Cr\$ 1,80, o que obrigará o comerciante de Belém a revendê-lo por Cr\$ 2,20 ou Cr\$ 2,50. Se de Belém é remetido para uma cidade da Amazônia, mais despesas obrigarão a ser revendido no mínimo por Cr\$ 3,00.

Como o fabricante ao marcar seu produto não sabe a praça em que vai ser vendido no varejo e como nenhum comerciante comprará um objeto sem a possibilidade de resultado, o fabricante para poder vender seus copos terá de marcá-los a Cr\$ 3,00.

5 Op. cit., p. 301.

Daí o que acontece é que, marcado sempre pelo maior preço, com o efeito psicológico da marcação, o copo será revendido por maior preço, pois a indicação dêste dá sempre a idéia do preço oficial ou autorizado pelo Governo.

Aliás, em parecer de membro governamental da Comissão Central de Preços, partindo do interesse do consumidor, manifestou êle o mal ocasionado pelo sistema fiscal de marcação de preços.

A disposição constitucional, embora falando em isenção, parece antes que se coaduna com certos princípios que apenas devam orientar o legislador no momento da tributação: o de evitar a tributação dos artigos de primeira necessidade.

Os autores em geral, ao tratar do impôsto de consumo, lembram que os produtos são classificados em artigos de primeira necessidade, artigos de uso geral, mas não indispensáveis, e artigos de luxo. Os de primeira necessidade, isto é, de uso geral e indispensáveis, não devem em princípio ser tributados.

Se êste fôr o espírito do dispositivo constitucional, o próprio regulamento vigente em muitos passos já o atende: basta percorrer as isenções nas tabelas e verificar que muitos produtos indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico, estão isentos. Muitos outros não foram sequer tributados. Os artefatos de tecidos, por exemplo, não estão mais tributados.

É preciso, pois, que o anteprojeto não mencione a grande quantidade de produtos não tributados que relaciona; isto servirá apenas para dar impressão de estar isentando muitos produtos, quando na verdade está apenas trazendo confusão.

6. Abandonando em muitas passagens a discriminação nominativa, e com o fim de ampliar o campo dos produtos tributados, o regulamento utilizou-se de um termo genérico, designativo de uma série de produtos. É a expressão "artefato" que encontramos nas alíneas I, III, V, XI e XXIX. O regulamento não dá, como poderia fazê-lo para fins fiscaes, uma conceituação do termo artefato. Daí, tratando-se de um problema conceitual, surge um elemento de incerteza.

Como o próprio regulamento invoca a colaboração da tecnologia, resta saber o que se entenda por artefato no setor dessa ciência.

Para nós, entendemos que, partindo-se do princípio de que o impôsto é de consumo, devido pelos consumidores (art. 2.º), e na expressão da lei, devido no momento de ser dado a consumo, a regra geral é que êle incide sobre produtos acabados ou aptos ao consumo. Assim, artefato é o produto manufaturado, terminado, apto ao consumo.

Uma fixação, para fins fiscaes, é preciso constar do regulamento ou ser substituída a expressão artefato pela discriminação nominal dos produtos, porque do contrário continuará a ser uma fonte constante de dúvidas. Existe uma série de semi-manufaturas, produtos semi-acabados ou mesmo partes de outros. É o caso por exemplo da "vira" para calçados, que é uma tira de couro costurada, em pedaços e fornecida às fábricas de calçados; a gáspea; o fôrro para chapéu, vendido ao fabricante do chapéu, etc., produtos intermediários, que não têm aplicação ou possibilidade de, na fase em que se encontram, ser usados, e cuja tributação acarretaria sobreposição de taxas. Uma fábrica produz resinas sintéticas em pó, líquido ou pedaços, para fornecimento às fábricas de artefatos de resina. Este pó ou pedaços poderiam ser considerados "artefatos de resina"; para pagar o impôsto da alínea III?

Sob o aspecto de se fixar o conceito da palavra "artefato", que saibamos, não se encontra em nosso país um estudo ou solução conceituando o termo.

Ao tempo de Washington, nos Estados Unidos, foi o problema discutido em vários acórdãos da Suprema Côrte americana. O problema era exatamente a conceituação da palavra "artefato" ou "manufatura" na legislação fiscal (no inglês: *manufacture*). Em um caso, o coletor de Filadélfia pretendia incluir na designação de artefato de conchas as conchas aparelhadas, e que se destinavam às fábricas de artefatos de conchas para fabricação de botões, enfeites, etc.

Na decisão declara aquela Côrte: "Somos de opinião que as conchas em questão não são manufaturas e não são artefatos de conchas, dentro do significado da lei fiscal... mas são conchas não manufaturadas e sob esta designação vão para a lista dos isentos. Elas são ainda conchas. Elas não foram manufaturadas em um novo e diferente artigo, tendo um nome distintivo, caráter ou uso diferente do daquele de uma concha. A aplicação do trabalho a um artigo, quer manual quer mecânico, não o torna necessariamente artigo manufaturado, dentro do significado dêste termo na legislação tarifária."

No caso *V. S.^a v. Wilson*, 1 *Hunt's Merchants Magazine*, 167, o juiz Betts decidiu que "o mármore que tinha sido cortado em blocos, por conveniência do transporte, não era artefato de mármore, mas estava livre do impôsto por ser artigo não manufaturado".

Nessas condições, vê-se que é exatamente pelo aspecto de não estar apto ao consumo, acabado, que o produto não pode ainda ser considerado um artefato.

Um daqueles acórdãos, em que figura como presidente da Côrte o Juiz Marshall, contemporâneo e amigo de Washington, esclarece bem êsses aspectos. Diz o aresto: "A questão real é, se êsses fundos de rebordos revirados devem ser considerados como artefatos de cobre, ou melhor: como matéria prima (componente) ou como pratos de cobre acabados." "...as placas redondas de cobre, com os rebordos revirados, não são nunca usadas, nem importadas, para uso na forma em que elas são importadas, embora sejam susceptíveis de vir a ser usadas, mas nesse caso não com conveniência ou vantagem, nesse estado; mas vão ser acabadas pelos fabricantes neste país com a manufatura de vasilhas, a serem então usadas." "É evidente ser de interesse dos Estados Unidos distinguir entre o cobre como matéria prima e o cobre manufaturado. Em face dos fatos estabelecidos, o cobre em questão não pode ser considerado artefato de cobre, dentro da intenção da legislação."

Black, o conhecido jurista americano, em seu notável manual de hermenêutica, compendiando as soluções da Suprema Côrte americana na conceituação da palavra "artefato", fixou: "...quando um artigo tenha passado por um ou mais processos, a fim de tornar-se um artigo acabado, apto ao comércio, conhecido e reconhecido no mercado por um nome específico e distrutivo, nome êsse diverso do nome do material de que seja composto, e já tenha sido pôsto numa forma definitiva, e já seja destinado e adaptado a um uso particular, êle é chamado um artefato."⁶

Partindo-se, pois, da própria natureza do impôsto de consumo, que deve incidir sôbre os produtos destinados ao uso dos consumidores, o conceito de artefato não nos parece poder ser outro senão o de produto acabado, apto ao consumo público.

7. A lei do impôsto de consumo, como as outras leis fiscais, assegura ao contribuinte o direito de consulta (art. 156, § 1.^o).

Qual é o fundamento dessa garantia ao contribuinte?

O Estado, como meio que é, tem sua razão de existir fundada num fim: o bem estar dos indivíduos. Ora, a certeza do direito é um bem necessário à vida em sociedade, daí porque o Estado fornece garantia contra a incerteza do direito. Eis o próprio fundamento da existência de todo o organismo judicante.

Do ponto de vista fiscal, entretanto, pode-se dizer que se deparam fisco e contribuinte numa relação especial e então encontraremos mais alguns fundamentos especiais. Primeiramente, abrindo o direito de consulta ao contribuinte, o fisco se coloca numa posição altamente moral, pois o contribuinte não pode alegar ter deixado de cumprir a obrigação fiscal por dúvidas, uma vez que a Fazenda se propõe a recebê-las. De outra parte, o instituto da consulta é um instrumento eficiente de instrução fiscal, de política tributária e de acolhimento da boa-fé. Por meio da solução à consulta formulada, o fisco esclarece obrigações, não só instruindo diretamente o consulente, como, pela divulgação da solução em tese, instruindo grande parte dos obrigados.

6 *Handbook on Construction and Interpretation of the Laws*, second edition, p. 190.

Estudando o instituto da ação declaratória, que é um verdadeiro instituto de consulta ao Judiciário, diz o professor Piero Calamandrei: "O Estado, em tais casos (de incertezas) considera a certeza do direito como um momento necessário para a observância do mesmo; êle considera a eliminação preventiva da falta de certeza jurídica como uma parte das funções jurisdicionais, porque a falta de certeza do direito constitui potencial inobservância do mesmo, e o restabelecimento da certeza do direito é já em si mesmo uma garantia de sua observância."⁷

A consulta é, ainda, para os cofres do Tesouro, instrumento de sábia política tributária, complemento da fiscalização.

Para poder obrigar a arrecadação dos impostos devidos, a lei institui as penalidades, cuja simples cominação no texto já tem efeito psicológico intimidativo contra o não cumprimento.⁸ A fiscalização vai controlar o cumprimento. Entretanto, de efeito real, a fiscalização por sua natureza não pode ser totalizante ou mesmo uniforme, dada a própria dificuldade decorrente da localização geográfica dos contribuintes. Daí outra função importante do instituto da consulta: ela é uma auto-fiscalização, caracteriza-se pelo comparecimento espontâneo do contribuinte perante o fisco, para submeter-lhe à apreciação sua situação fiscal, desconhecida do fisco.

A consulta é, ainda, veículo de acolhimento e prêmio da boa-fé do contribuinte. Aquêles que espontaneamente comparecem para relatar sua situação fiscal, revela correção e propósito honesto, daí estar, segundo farta jurisprudência, livre de multa o contribuinte que, antes de qualquer ação fiscal, compareceu à repartição por meio da consulta⁹ (exceto naturalmente as multas de mora, que resultam da influência do tempo).

Há pouco, referimo-nos à ação declaratória, categoria do processo judiciário. Esta é, com efeito, destinada a tornar certo o direito incerto. O interessado pede ao Judiciário a declaração da existência ou inexistência de relação jurídica (C.P.C. art. 2.º, parág. único). Dentro de cada instância — a administrativa e a judiciária —, são paralelas em suas finalidades — a consulta e a ação declaratória. É preciso, entretanto, ressaltar a diferença ou, no dizer do prof. Liebman, a qualidade dos efeitos que produzem: a ação declaratória produz uma decisão definitiva, enquanto a solução da consulta proferida pelo administrativo não é final; podendo ser revista pelo Poder Judiciário. Pelo nosso sistema judiciário-constitucional, a competência conclusiva é reservada ao Judiciário, que cobre todo o campo legal.¹⁰

E assim, o Poder Judiciário exerce, por provocação, o controle de legalidade dos atos administrativos.¹¹ Daí ser impossível a solução administrativa com a qualidade de *res judicata*.

O caráter da solução da consulta é o de uma orientação traçada pelo fisco. Assim sendo, em relação ao próprio fisco, esta solução tem força obrigatória, vinculando-o pelo menos na órbita interna da administração, no caso consultado. No tocante à parte penal fiscal, a solução de consulta opera, sem dúvida, uma imunidade estabilizada.

7 *Instituciones de Derecho Processual Civil, segun el nuevo Codigo*, trad. de Melengo, ed. Depalma, Buenos Aires, 1943.

8 "Pela teoria do constrangimento psicológico, a pena exerce a sua força moral preventiva de dois modos. isto é, com a ameaça do mal e com a inegação do mal ameaçado" — Feuerbach, Impallomeni, *Com. Cód. Penal*, prof. Roberto Lira, vol. II, p. 26.

9 "De vez que o contribuinte, em tempo hábil, procurou nortear o seu procedimento, segundo consulta feita à Recebedoria do Distrito Federal, mantém-se apenas a exigência do imposto, dispensada a multa" (Ac. unânime do 2.º Cons. Contr., *Rev. Fiscal* de 1936, n.º 208).

10 Cf. "Exercício, pela Administração, de funções de natureza judicial", Francisco Campos, *Direito Administrativo*, ed. 1943, p. 3.

11 Cf. Des. Seabra Fagundes, *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, ed. 1941, Livr. Freitas Bastos.

Em matéria de consulta, surge, no impôsto de consumo, um problema a examinar: A legislação atual instituiu como órgão administrativo final de consulta a Diretoria das Rendas Internas, criando como seu órgão opinativo a Junta Consultiva do Impôsto de Consumo. Ficou, assim, o Segundo Conselho a decidir as questões litigiosas e a D.R.I. as consultivas.

Sob o ponto de vista da afirmação de teses, a dualidade é sobremodo inconveniente e os repertórios estão aí para indicar conflitos entre soluções de um e outro órgão. Esta situação, a nosso ver, tende a agravar-se, pois não há um órgão de unificação das soluções e não se tratando de um caso do mesmo contribuinte, legalmente, um órgão não está adstrito à solução do outro.

No caso, porém, de um mesmo contribuinte, havendo a identidade de causa e objeto, a nosso ver, a solução de um órgão obriga o outro, exatamente pelo princípio de que a solução, embora não tenha caráter de coisa julgada no sentido da imutabilidade em face do Judiciário, é, entretanto, vinculativa à administração. De outra forma, para um mesmo contribuinte, poderia haver, em espécie, duas soluções divergentes.

8. Outro problema a examinar é o seguinte: requerendo um contribuinte, espontaneamente, de acôrdo com o art. 200 e seu parágrafo, o pagamento de impôsto que supõe devido; autorizado êste, e não pagando no prazo marcado, cabe auto de infração ou execução da cobrança?

Começemos por examinar o auto de infração. Auto é a narração escrita e autenticada de qualquer ato. Se é auto de infração, é o relatório da infração que o agente presume ter havido e relata para levar ao conhecimento do órgão competente no seu julgamento. O auto de infração, peça base da instauração da ação fiscal, no caso de falta de pagamento de um impôsto, é lavrado como meio inicial de levar ao conhecimento da autoridade competente a ocorrência dêle desconhecida, dando início à cognição.

No caso proposto, o contribuinte mesmo levou ao conhecimento o fato; a autoridade dêle conheceu e autorizou o pagamento apenas com a multa de mora cabível. Houve assim a formação do processo, e a liquidação do débito.

Acontece que o contribuinte não paga. Qual é a sua situação jurídica? Evidentemente de devedor em mora, não existe outra. Os remédios legais são a execução da dívida e a aplicação das sanções dos decretos-leis ns. 5 e 42, não há outros. A fase do auto de infração foi transposta ou cumprida pelo próprio contribuinte, que apresentou o relatório de sua situação.

Enno Becker, o autor do projeto convertido no Código Tributário da Alemanha, considerado o mais perfeito diploma fiscal do mundo, comentando êste Código, aborda o problema negando a possibilidade da autuação em tais casos.

Terminando a argumentação, após citar ainda decisão do Supremo Tribunal da Prússia, diz: "como expõe com razão Jadesohn, em *Steuerarchiv* (*Arquivo Tributário*). 1925, p. 373, contraria diretamente a opinião corrente, assinalar-se como infração u'a mora no pagamento."¹²

Aliás, se a falta de pagamento pode ser porque o contribuinte tenha querido aplicar o dinheiro de outra forma, pode ainda ter sido por insolvabilidade ou mesmo porque, entendendo não devido o tributo, queira escolher a forma de defesa por embargos ao executivo.

Nossa opinião, pois, é de que não cabe ao caso a lavratura de auto de infração, exatamente porque não chegou a nascer a figura da infração; o que ocorreu depois foi apenas a mora do débito liquidado.

9. Mais uma questão: no caso dessa comunicação solicitando recolher impôsto, pode a autoridade apreciar se é devido ou não o impôsto, quando o próprio contribuinte está requerendo o recolhimento?

Evidentemente que, ao examinar o pedido é dever da autoridade verificar se o impôsto é devido, pois, se o recolher quando não seja devido em face da lei, virá a criar um possível litígio de conseqüências prejudiciais à própria Fazenda, e o fisco não recolhe impôsto que não seja devido, em face do texto

da lei. A entrada de imposto indevido para os cofres públicos é considerada um verdadeiro mal, a ponto de o legislador criminal ter considerado delito o simples fato de o funcionário exigir imposto que sabe indevido.¹³ No caso, é verdade que o elemento característico é a exigência, mas o aspecto do indébito é integrante da figura delitual.

10. Ainda mais uma questão conexa a esta: tendo o contribuinte feito a declaração de dever imposto, pode discutir se devido ou não, em face da sua própria declaração?

O simples fato de o contribuinte haver feito uma declaração errada, não cria a obrigação fiscal. Pugliese esclarece: “a obrigação tributária é uma obrigação de estrito direito público, absolutamente indisponível quer da parte da administração, quer da parte do contribuinte, não compromissível nem transigível. O vínculo obrigatório não pode surgir se não existe uma norma de lei que determine seu nascimento, em relação a um determinado fato jurídico, ao qual a lei atribua a eficácia de fazer surgir uma obrigação tributária. Portanto, se se pode admitir que em direito privado tenha eficácia uma confissão determinada de um erro de direito, não se pode absolutamente admitir no direito tributário que uma obrigação possa surgir sem uma norma positiva de lei que a crie, sem uma causa jurídica que a justifique, em virtude de uma simples declaração, voluntária ou involuntária de um indivíduo.

Se um poder impositivo não existe, a errada declaração do contribuinte não pode criá-lo, nem o caráter objetivo da ilegitimidade do ato administrativo pode mudar, pela errônea declaração do próprio contribuinte.”¹⁴

Exatamente decidindo estes dois últimos problemas, em autos já julgados pelo Tribunal Federal de Recursos, o eminente juiz dos Feitos da Fazenda Nacional em São Paulo, Dr. Cantidiano Garcia de Almeida, deixando solucionada uma preliminar, sentenciou:

“Lembra a Fazenda de iniciativa dos devedores a denúncia da obrigação, não podendo eles repudiá-la depois de acolhida. Ao fisco descumpria acolhê-la se indevidos os impostos. Não lhe toca receber dádivas, de pura benemerência. Se irregular o tributo lhe competia, quando declarado, repeli-lo, não recolhê-lo como um presente, uma espórtula. Carece de fundamento essa idéia da Fazenda para não se revisar a decisão administrativa. Ao contribuinte ainda, certo, então, da responsabilidade alegada, restava pensar de modo contrário, após, batendo-se por interpretação diversa, frente ao poder a fazê-lo em instância única e definitiva”... a competência da justiça ordinária vai até aonde vai a legislação, e, portanto, desde que haja uma lei a aplicar, sobre a aplicação desta lei se pode instaurar, perante a justiça comum, juízo contencioso, de caráter final e conclusivo, e, consequentemente, de efeitos obrigatórios para os demais poderes” (Francisco Campos, ob. cit., p. 6). Direito adquirido não se estabelece em prol da Fazenda, máximè partindo de erro, de fato ou de direito. A declaração do contribuinte, para o juízo tributário, nada mais é que um elemento de decisão, elemento esse cujo valor poderá ser livremente verificado. Diante de uma declaração que resulte divergente da verdade em prejuízo do contribuinte, o juízo tributário não tem necessidade de colocar-se em face daquelas interrogações, que têm sentido em presença da confissão — prova legal, isto é, se foi ela “determinada por erro de fato ou por violência”. O único quesito relevante consiste em se saber se ela, de fato, corresponde ou não à verdade, visto como o juízo tributário deve, só e precisamente, andar à procura da verdade tributária.”

Vê-se, pois, que constitui dever da autoridade examinar se o pedido de recolhimento é procedente, só autorizando o recolhimento se julgar devido o imposto, e assim como, decorrendo da natureza da obrigação fiscal ser vinculada ao texto da lei (*ex lege*), pode sempre o contribuinte pleitear o controle de legalidade, livremente.

13 Código Penal brasileiro, art. 316, § 1.º

14 *La Prova nel Processo Tributário*, ed. Cedam, Padova, 1935, p. 97.