

IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES

ANTÔNIO DE OLIVEIRA LEITE

Livre Docente de "Elementos de Finanças e Legislação Tributária", da Faculdade Nacional de Ciências Económicas da Universidade do Brasil

SUMÁRIO: I — *Estudo comparativo entre o impôsto de vendas e consignações e o de consumo. Aspectos económicos. Repercussão, traslação e incidência. Diferença fundamental. Formulação do preço. Diferenças formais. Aspecto administrativo. Aspectos jurídicos. Aspectos políticos.* — II — *Discriminação por espécie. Dispositivos constitucionais. Diferenças de alíquotas entre os Estados.* — III — *Mudança do impôsto proporcional em razão do volume anual. Aplicação do princípio da capacidade contributiva. Impostos diretos e indiretos. Art. 202 da Constituição.* — IV — *Conclusão.*

I

1. Estabeleçamos, como ponto inicial de nosso trabalho, um paralelo entre o impôsto de consumo, de um lado, e de vendas e consignações, de outro, sem esquecer, preliminarmente, que, no âmbito da Ciência das Finanças, que realiza o estudo teórico, de natureza especulativa, dos problemas suscitados pelo fenômeno financeiro, e também no campo do Direito Tributário, simples projeção, em tempos idos, do Direito Financeiro, mas já hoje vestido em definitivo com as roupagens da autonomia, há que considerar, sempre, os aspectos económicos, jurídicos e políticos com vistas a cada assunto, aspectos êsses interdependentes, intimamente ligados, de maneira a demandar, sob pena de falsear os conceitos, acurada análise.

2. Ambos os impostos, de consumo e de vendas, são tributos que incidem sôbre a renda consumida. Gravam a riqueza, quando posta em circulação, até seu consumo final. Consumo, no sentido comum, isto é, de utilização da mercadoria, uma espécie do gênero coisa, para o fim a que é destinada, sem levar em conta a circunstância da des-

truição de sua substância, que, para efeitos fiscaes, não constitui fator ponderável.

3. No sentido econômico, a diferença decorre de análise sutil entre o impôsto de consumo e de vendas. Para deixá-la bem patente, recorramos a algumas noções elementares em Ciência das Finanças, que estuda os reflexos do impôsto no ciclo de circulação que a riqueza percorre ao passar das mãos do fabricante, em se tratando de artigo aqui produzido, ou da Alfândega, de artigo estrangeiro por nós importado, para as mãos do consumidor. Há que considerar, de outro lado, a divisão consagrada pelo Direito Mercantil, e amparada nas modalidades de comércio, a qual o classifica em atacadista, subatacadista e varejista.

4. Recordando definições de Economia, necessário é não perder de vista que a “repercussão” é o fenômeno pelo qual o contribuinte de direito, que é, perante a lei tributária aquêle que deve pagar o impôsto, descarrega, no todo ou em parte, o pêsso do mesmo sôbre outrem. A “traslação” é o processo de transferência consecutiva do impôsto, do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, que é aquêle que, em definitivo, paga o impôsto, não podendo mais descarregar o seu valor sôbre outrem, pela simples razão de que consome a mercadoria, aplicando-a no fim a que se destina, ou o que dá no mesmo, não a revende. A incidência do impôsto que representa o final dêsse ciclo de circulação ocorrerá, portanto, e afinal, sôbre o consumidor da mercadoria.

5. Com relação ao impôsto de consumo, sendo o impôsto pago, ou melhor, adiantado pelo contribuinte de direito, êste, o fabricante ou comerciante importador, o cobrará do primeiro comprador. Êste último poderá ser um atacadista, um subatacadista, um varejista, ou mesmo o próprio consumidor. O valor do impôsto será descarregado pelo fabricante ao comprador, que, se não fôr diretamente o consumidor, digamos um atacadista, descarrega-lo-á, por sua vez, a quem lhe comprar a mercadoria, que se não fôr também o consumidor, digamos o varejista, descarrega-lo-á, ainda e por sua vez, para aquêle a quem vender a mercadoria, até que esta chegue, por meios diretos ou indirectos, às mãos do consumidor, isto é, o contribuinte de fato.

6. Com o impôsto de vendas dá-se a mesma coisa. Os fenômenos definidos como repercussão, traslação e incidência agem da mesma forma. Aspecto peculiar oferece o caso de venda realizada no estrangeiro, através de filial no Brasil, com relação a mercadorias aqui fabricadas ou colocadas, hipótese em que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tendo vacilado a princípio, julgou devido o impôsto, sob o fundamento de que a venda “consumou-se no Brasil”.

7. Em virtude dessa semelhança, relativa aos fenômenos econômicos de repercussão, traslação e incidência, que são observados pela Ciência das Finanças com o fim de formular princípios, a fim de que êsses possam servir de diretriz ao legislador ordinário, costuma-se

dizer que o impôsto de vendas é em realidade um impôsto de consumo rotulado com outra denominação: “impôsto de vendas e consignações”.

8. Há, entretanto, face aos fenômenos econômicos aludidos, diferença entre um e outro impôsto. No impôsto de consumo a repercussão, isto é, o aditamento ao preço da mercadoria, da importância do impôsto, realiza-se, pelo menos em teoria, ou melhor, segundo o que dispõe o nosso direito positivo, “uma única vez”, isto é, ao ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, isto é, a saída do artigo, da fábrica ou da Alfândega. Como, no impôsto de consumo, a hipótese que dá nascimento à obrigação tributária é a saída da fábrica ou da Alfândega, conforme se trata de mercadoria nacional aqui fabricada, ou estrangeira por nós importada, — segue-se que a ocorrência do fato gerador é “única”, dá-se, com relação a determinada mercadoria “uma só vez”. Se a ocorrência é única isso significa, também, que o contribuinte de direito, aquêle que está obrigado, perante a lei, a pagar o tributo, é também “um só”. Em nossa legislação tributária vigorante atualmente, a cobrança por uma só vez, e de um só contribuinte, está regulada no art. 2.º, Normas Gerais, da Consolidação das Leis de Impôsto de Consumo, Decreto n.º 26.149, de 5 de janeiro de 1949:

“O impôsto é devido pelos contribuintes definidos nesta lei antes da saída dos produtos das fábricas, estabelecimentos comerciais, Alfândega e Mesa de Rendas, devendo o seu valor ser incorporado ao dos produtos e cobrado do consumidor, de acôrdo com as disposições que se seguem”.

A alusão aos “estabelecimentos comerciais” — é conveniente o esclarecimento — é feita não só porque o comerciante importador é o contribuinte de direito, face às mercadorias importadas, mas, também, levando em conta casos especiais, isto é, os previstos na Observação 3.ª da Tabela A, da lei mencionada, em que o impôsto é cobrado do “estabelecimento comercial”, ao invés do fabril, responsável, assim, pelo pagamento do impôsto ou da diferença de impôsto, exigida. Por outro lado, a referência às Mesas de Rendas diz respeito, é claro, às Mesas de Rendas não Alfandegadas, cujas atribuições são idênticas às das Coletorias Federais. O dispositivo transcrito, além do mais, vigora como “norma geral”, isto é, de aplicação extensiva a tôdas as mercadorias tributadas pela lei, existindo norma especial, — de aplicação restrita às mercadorias “sujeitas à modalidade de impôsto *ad valorem*”, a que alcança, aliás, maior número de artigos, — o art. 99, que repete, com vista a tais mercadorias, a norma geral, mas cuja finalidade primacial foi estabelecer uma obrigação tributária acessória: a de fazer constar na “nota fiscal” o valor do impôsto, quando *ad valorem*.

9. Na prática as coisas se passam de maneira muito singela. A cobrança do impôsto ao primeiro comprador, que pode ser o próprio consumidor, se coincidirem as duas qualidades em uma só pessoa, opera a recuperação do impôsto adiantado pelo fabricante ou comerciante importador. Tendo já sido levado em conta, na primeira fase que caracteriza o ciclo de circulação das mercadorias, ao

passar das mãos do fabricante ou importador, para as do consumidor, ou então das mãos do fabricante ou importador para as do comerciante, o valor do imposto permanece em todo esse ciclo de circulação, como uma “constante”, o que equivale a dizer que, após ultrapassada a primeira fase da circulação, o imposto não mais pesará na balança, para efeito de formulação do preço da mercadoria.

10. Diz-se então que o imposto de consumo é de “incidência única”.

Constitui única exceção a esta regra, o caso das jóias em que o imposto incide mais de uma vez sobre um mesmo objeto. Conveniências de ordem administrativa, originadas da necessidade de uma perfeita fiscalização terão levado o legislador a impor o ônus aos objetos usados.

11. No imposto de vendas a cobrança do imposto dá-se, igualmente, sempre que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, isto é, a venda. A venda, no entanto, ocorre não só na fase inicial da circulação das mercadorias, mas em muitas outras fases posteriores, embora integrantes todas do ciclo de circulação. Sendo o imposto exigível “de cada venda”, claro é que ele será cobrado “mais de uma vez”, ou melhor, toda vez que tiver ocorrido venda, com vistas a uma mesma mercadoria. Importa em dizer que existem vários contribuintes de direito, com relação a uma determinada mercadoria, salvo, está bem de ver, na hipótese em que a mercadoria, longe de percorrer todas as escalas da circulação, seja vendida pelo fabricante diretamente ao consumidor.

12. Mas, ao contrário do que ocorre no imposto de consumo, a importância do tributo, ao invés de representar uma constante, na formulação do preço, apresenta o caráter de variabilidade, ou melhor, de crescimento gradativo, isso porque, permanecendo a mesma alíquota, com relação a determinada mercadoria, o preço da mercadoria vai crescendo ao passar das mãos do fabricante para o comerciante atacadista, dêste para o subatacadista, dêste para o varejista, e dêste, finalmente, para o consumidor. O fabricante, ao vendê-la para o comerciante atacadista, adicionará ao custo fabril, o seu lucro, as despesas de embalagem, frete, carroto, seguro, etc., incluindo no preço o imposto a que está obrigado. O atacadista, tendo comprado por um determinado preço, que inclui todas essas parcelas, ao vendê-la, incluirá no seu preço de venda, o lucro, todas as despesas de embalagem, frete, etc., que terá realizado para que a mercadoria chegasse às suas mãos, e mais o imposto de vendas, imposto esse que será maior do que o já pago pelo fabricante, visto incidir em um montante mais elevado. E assim sucessivamente até chegar a mercadoria às mãos do consumidor.

Diz-se, por isso, que o imposto de vendas é de “incidência múltipla”. Este traço diferenciador do imposto de vendas é, no entanto, o que lhe dá grande produtividade, conforme veremos, decorrente da cobrança do imposto, por mais de uma vez, com relação a uma mesma mercadoria. Mas é, também, o que o torna mais indesejável, alvo que vem sendo sempre de críticas as mais ferozes.

13. Incide o impôsto sôbre o consumo da mercadoria tributada em lei. O legislador poderia ter estatuído o momento de cobrança em qualquer das fases de circulação que a mercadoria percorre, desde a fábrica até o consumidor. Preferiu, no entanto, a fase inicial de circulação, atribuindo a obrigação tributária ao fabricante ou comerciante importador. Êsses existem em muito menor número do que os particulares que consomem a mercadoria, e, geralmente, mantêm escrita organizada, oferecendo, além do mais, maior garantia de solvência, do que decorrem reais vantagens para o fisco, que realiza assim as regras de simplicidade e comodidade na cobrança do tributo. Em virtude disso o legislador cobra o impôsto do fabricante, com relação às mercadorias aqui produzidas, e do comerciante importador, com vistas à mercadoria importada do estrangeiro, para comércio, erigindo ambos, fabricante e comerciante importador, em sujeito passivo da obrigação tributária. Sômente nos casos em que é impossível lançar mão dessa técnica, por exemplo, mercadorias importadas do estrangeiro por particular, cobra diretamente dêsse o impôsto. O fabricante e o comerciante importador, essas são as pessoas que estão em relação econômica com o fato que dá origem à tributação: a saída da mercadoria da fábrica ou da Alfândega.

Costuma-se dizer, em consequência, que o fabricante e o comerciante importador “adiantam” à Fazenda Nacional o impôsto de consumo, que será pago, afinal, pelo consumidor, o contribuinte de fato.

14. A regra vigorante, em nossa legislação positiva, e que regula êsse assunto, é o art. 98, das Normas Gerais:

“Nenhum produto sujeito a impôsto de consumo poderá sair das fábricas, das Alfândegas ou Mesas de Renda, nem ser exposto à venda ou vendido, sem que o impôsto tenha sido prèviamente recolhido, ou sem que esteja devidamente estampilhado...”

A alusão ao recolhimento de impôsto ou estampilhamento do produto decorre da dupla modalidade de pagamento, adotada pela lei, ou o recolhimento por guia, ou o estampilhamento do artigo tributado.

15. Atendendo ao que ficou dito, conclui-se que cada mercadoria é objeto apenas de um consumo. Importa em afirmar que em ambos os impostos, de vendas e de consumo, existe sempre apenas um contribuinte de fato. Daí a razão de o impôsto de consumo incidir “uma única vez”, em cada mercadoria. Daí, também, a razão de cada mercadoria poder vir a ser objeto de várias vendas, o que acarreta a “incidência múltipla” no impôsto de venda.

16. No impôsto de consumo, o motivo determinante da imposição fiscal foi sempre, conforme o seu próprio nome está indicando, o consumo da mercadoria. O vigente dispositivo constitucional que atribui competência à União para instituí-lo e cobrá-lo alude expressamente a essa circunstância:

“Compete à União decretar impôsto sôbre:

II — consumo de mercadorias.”

17. No impôsto de vendas e consignações, que, em nosso país, assumiu, inicialmente, a feição e conteúdo de impôsto federal de “sêlo sôbre títulos cambiários”, o motivo da imposição mudou, isto é, foi posta de lado essa determinante, e adotada, a partir de 1922, uma outra, a venda mercantil.

18. No impôsto de consumo, como se viu, a razão determinante da imposição fiscal não coincide com o fato gerador da obrigação: uma coisa é o consumo da mercadoria e outra a saída dela da fábrica ou da Alfândega.

No impôsto de vendas, ao contrário, a razão determinante da imposição fiscal coincide com o fato gerador: a venda ou consignação da mercadoria.

19. Os aspectos econômicos até agora mencionados revelam a diferença fundamental entre o impôsto de consumo e o de vendas e consignações, embora existam outras diferenças, que passamos a estudar a seguir.

Em virtude dela, não nos parece de ser acolhida, não obstante a autoridade de quem a emitiu, a opinião do prof. Rubens Gomes Sousa, em seu *Compêndio de Legislação Tributária*, 1952, pág. 387, ao fazer alusão à questão da discriminação do impôsto de vendas, por espécie:

“Silenciando quanto à espécie ou natureza destas, a Constituição naturalmente pretendeu permitir aos Estados graduar as alíquotas, cobrando impôsto menor nas vendas de artigos de necessidade e maior nas de artigos de luxo. Todavia, parece-nos que isso não pode ser feito, porque o impôsto incide sôbre a operação de venda ou consignação, e não sôbre a mercadoria vendida ou considerada; ora, a operação de venda ou consignação é juridicamente igual, seja qual fôr a natureza da mercadoria vendida ou consignada, e portanto o impôsto deve ser sempre o mesmo, isto é, deve ser uma única alíquota: a não ser assim, com efeito, deixaria de ser um impôsto sôbre a venda e passaria a ser um impôsto sôbre a mercadoria, confundindo-se portanto com o impôsto de consumo, que é de competência federal e não estadual.”

20. Analisados os principais aspectos econômicos, dirijamos uma vista de olhos para a questão, relacionada com êles, da inclusão ou não no preço da mercadoria — que constitui objeto direto e indireto, respectivamente de tributação, nos impostos de consumo e de vendas e consignações — do valor de certas despesas e abatimentos.

Incidindo o impôsto de consumo também sôbre mercadorias estrangeiras, circunstância já estudada, claro é que o legislador ordinário sentiu-se na necessidade de fixar normas quanto ao cálculo do impôsto nessa hipótese. Mas, afora a indispensável regulamentação da conversão em cruzeiros, da moeda estrangeira, ao câmbio do dia do despacho — atendeu ao princípio doutrinário vigorante. O impôsto calcula-se sôbre a importância total que o comprador tem de dispender para entrar na posse da mercadoria.

21. Não fôsse o princípio vigorante, e o impôsto de consumo não incidiria, também, sôbre os direitos e taxas aduaneiras, mas, apenas,

sôbre as despesas de caráter comercial, isto é, as de frete, carroto e seguro. Não atuasse êsse princípio, e o impôsto de vendas e consignações, semelhantemente com o que ocorre com o impôsto de consumo das mercadorias importadas, não incidiria, conforme resolveu o Supremo Tribunal Federal, sôbre o impôsto de consumo, pago pela mercadoria vendida.

22. Como conseqüência do princípio mencionado surgem então outras regras. Devem ser incluídas no preço as despesas de caráter comercial, relativas ao frete, carroto e seguro. A embalagem, quando o custo seja cobrado do comprador, deve, igualmente, ser incluída, evitando-se assim um artifício, prejudicial ao fisco, que consistiria em atribuir à mercadoria um valor insignificante, e valor exagerado ao preço da embalagem, com evasão do impôsto.

23. Os abatimentos e descontos devem ser deduzidos do preço, quando forem concedidos pelo vendedor, em caráter definitivo, sem depender de condições que podem ou não ocorrer no futuro. Sempre que êles estiverem subordinados a condição, que pode ou não ser preenchida, não são levados em conta.

24. Não impôsto de vendas vigoram as mesmas regras. As despesas acessórias devem ser incluídas no preço da mercadoria vendida, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal, malgrado a anterior discrepância do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Excluir o valor das despesas acessórias seria, como já se viu com relação à embalagem, possibilitar a fraude, consistente em elevar o seu valor, diminuindo o preço da mercadoria.

Os descontos e abatimentos obedecem à mesma regra já mencionada.

25. Para tôdas as hipóteses em que ocorra a existência de estabelecimentos comerciais, a qualquer título, pôsto de venda, depósito, filial, sucursal, etc., que tenham em estoque e vendam mercadorias sujeitas ao impôsto de consumo, em cuja formulação do preço o próprio fabricante possa ter influência, ou por se tratar de estabelecimentos, fábrica e filial, por exemplo, da mesma pessoa física ou jurídica — ou por se tratar de empresa comercial controlada pelo fabricante ou por sócio da empresa fabril, ou ainda revendedor da maior parte da produção do fabricante, ou finalmente revendedor exclusivo da mercadoria fabricada, — o legislador criou, no impôsto de consumo, norma determinando que o impôsto é devido em função do preço dêsses estabelecimentos comerciais. Intuitivas as razões que o teriam levado a isso. Em tôdas essas hipóteses, fácil seria o entendimento entre fabricante e estabelecimento comercial no sentido de combinar um preço fictício, menor do que o efetivo, fazendo o impôsto incidir sôbre o primeiro.

26. Hipótese semelhante é prevista na lei de vendas e consignações, Decreto-lei n.º 915, de 1-12-1938, ao conceituar, para fins fiscais, o lugar da operação, quando se tratar de venda efetuada diretamente pelo próprio fabricante do Estado onde ela haja sido produzida, ao qual é devido o tributo, venda de mercadoria colocada em outro

Estado. Esta é a única hipótese em que o impôsto de vendas, à semelhança do que ocorre normalmente no impôsto de consumo, é pago “no momento da saída da fábrica”, antes mesmo de ocorrido o fato gerador, a venda.

Posteriormente, isto é, após a venda das mercadorias transferidas de um Estado para outro, se houver diferença de impôsto é cobrada essa diferença, que continua sendo devida ao Estado onde tenha sido fabricada a mercadoria.

27. Face à classificação dos impostos, baseada no critério formal da maneira de calcular o impôsto, os impostos de que estamos tratando apresentam semelhanças e diferenças.

28. No impôsto de vendas, sendo, em geral, a alíquota fixada em percentagem constante sôbre o preço do montante da venda, claro é que o impôsto é proporcional. A alteração dêsse impôsto adotando alíquotas variáveis constitui objeto de nosso estudo, mais adiante.

29. A maior parte das mercadorias compreendidas no âmbito de tributação da vigorante lei do impôsto de consumo, já mencionada, está idênticamente subordinada a um impôsto proporcional, uma vez que foi fixada alíquota em percentagem constante sôbre o valor da mercadoria, ou melhor, o preço por que ela vem a ser vendida. Tal ocorre com os “produtos sujeitos a impôsto *ad-valorem*”, que integram a Tabela A, alíneas I a XV. O mesmo ocorre ainda, em virtude de o legislador ter determinado o mesmo regime de cobrança, com os óleos essenciais que constituem matéria-prima de perfumarias, com os tecidos (exceto os de sêda), e cordoalhas.

30. Outros artigos pagam impôsto fixo, como o calçado estrangeiro, as cartas de jogar e as lâmpadas elétricas, hipótese nunca verificada no impôsto de vendas.

31. Com relação a outras mercadorias, isto é, os calçados nacionais, os cigarros e charutos, as perfumarias, etc., o impôsto é cobrado com base em tabelas, cuja coluna esquerda indica o preço da mercadoria, classificado em grupos, e cuja coluna direita indica as quantidades exigidas. Mas, como o impôsto é exigido em “quantias fixas” e não em percentagens, o impôsto não é progressivo, apresentando um caráter eclético, atuando como impôsto, ora progressivo, ora regressivo.

A tabela relativa aos calçados, reduzida a razões percentuais, revela bem o caráter eclético a que nos referimos:

	<i>Quantia exigida</i>	<i>Percentagens</i>
Até o preço de Cr\$ 5,00	0,10	2,00
De mais de Cr\$ 5,00 até Cr\$ 12,00 . .	0,25	
Portanto: até Cr\$ 6,00	0,25	4,17
até Cr\$ 7,00	0,25	3,14
até Cr\$ 8,00	0,25	3,12
De mais de Cr\$ 12,00 até Cr\$ 20,00 .	0,60	
Portanto: até Cr\$ 13,00	0,60	4,61
.....

32. A mesma feição de sistema eclético, ora progressivo, ora regressivo, apresenta o impôsto de vendas e consignações cobrado nos territórios federais, à razão de Cr\$ 12,50 por Cr\$ 1.000,00, ou fração, conforme o revela a seguinte tabela, em cuja coluna a direita figura a respectiva “percentagem”.

	<i>Quantia exigida</i>	<i>Percentagens</i>
Até Cr\$ 1.000,00	12,50	1,25
” ” 1.100,00	25,00	2,27
” ” 1.200,00	25,00	2,08
.....
” ” 1.800,00	25,00	1,40
.....

33. Para outras mercadorias, no impôsto de consumo, a quantia exigida varia em função da “quantidade” da mercadoria, isto é, o pêso, como ocorre com o sal, ou a litragem, isto é, certo número de litros, ou parcela de um litro, como ocorre com as bebidas. Tais impostos, no entanto, não deixam de ser proporcionais, isso porque o preço aumenta em correspondência com a quantidade da mercadoria, e a quantidade do impôsto sendo exigida sempre na mesma proporção em relação à quantidade da mercadoria, por exemplo, Cr\$ 0,03, por quilo de sal, claro é que o que varia é a matéria tributável, permanecendo a mesma a razão percentual. Assim, por exemplo, dez quilos de sal, vendidos a Cr\$ 10,00 e mil quilos de sal, vendidos a Cr\$ 1.000,00. Se a importância é exigida à razão de Cr\$ 0,03, por quilo, tanto na primeira venda como na outra a percentagem constante será 3% (três por cento), e a matéria tributável terá variado, isto é, aumentou cem vezes, com relação à importância, isto é, de Cr \$10,00, para Cr\$ 1.000,00. É, portanto, o impôsto, nessa hipótese proporcional indireto.

34. Embora existam essas diferenças, é preciso não perder de vista que se trata de diferenças de forma de exigir o tributo, e não de substância. Além do mais, não obstante êsse acentuado ecletismo no critério formulador do cálculo, no impôsto de consumo de certas mercadorias, ecletismo êsse causador de confusão e de desprestígio para a lei tributária, a tendência, felizmente, é simplificar cada vez mais o cálculo do impôsto, estendendo-se, tanto quanto possível, o regime do impôsto *ad valorem* que é idêntico, ao vigorante hoje no impôsto de vendas e consignações.

35. Olhados à luz do aspecto administrativo, isto é, o lançamento, instituto próprio do Direito Tributário, que lhe confere autonomia, os dois impostos apresentam perfeita identidade. Ambos são tributos de “auto-lançamento”, equivale a dizer lançamento que incumbe, em princípio, ao próprio contribuinte de direito, a quem cabe verificar se se acha na hipótese prevista em lei, como fato gerador da obrigação tributária, calcular o impôsto, muito embora êsse pagamento esteja na dependência de posterior verificação da autoridade administrativa, a quem incumbe o “ato administrativo”, que constitui o lançamento.

36. A Constituição de 1934 criou nova modalidade de incidência, o impôsto sôbre a “consignação”, negócio jurídico, de uso generalizado no comércio, que, consiste na remessa de mercadorias, de um a outro comerciante para que as venda, em condições prèviamente ajustadas.

37. O impôsto incide sôbre a “venda mercantil” definida no art. 191, do Código Comercial, e a incidência, em nenhuma legislação estadual, se tem afastado — salvo ligeiras exceções, como a da venda de automóveis, no Estado de São Paulo, tributada sob a forma de “sêlo sôbre certificado de propriedade”, ônus êsse que não passa de impôsto de vendas, realizadas por particular — das linhas que lhe fixavam os contornos, ao ser instituído. A incidência não alcança a venda civil, caracterizada no art. 1.122 do Código Civil. Atinge exclusivamente a compra e venda mercantil, que é um contrato regulado no Código Comercial.

Embora a designação mencione apenas a “venda” sem aludir expressamente à “venda mercantil”, essa condição fundamental do ato jurídico escolhido pelo legislador para a tributação pode ser deduzida dos próprios têrmos da Constituição, no art. 19, que atribui competência aos Estados para “decretar impostos sôbre vendas e consignações *efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais*”.

38. A origem do impôsto, em nosso país, revela o conteúdo essencialmente econômico e comercial do fato gerador. Surgiu, originariamente como impôsto do sêlo, que incidia sôbre títulos de crédito, pagáveis a ordem e descontáveis nos Bancos, e como tais eram tidas as faturas ou contas assinadas, que o art. 219 do Código obrigava o vendedor a emitir. Era regulado no Decreto n.º 4.505, de 9 de maio de 1870. O Decreto n.º 2.044, de 31 de dezembro de 1908, no entanto, definindo a nota promissória e a letra de câmbio, e regulando as operações cambiárias, criou para os Bancos, que vinham descontando as contas assinadas, situação de dúvida sôbre a validade jurídica dessas contas, derivando daí a recusa dos bancos em descontá-las, como antes. O comércio, sentindo-se prejudicado com tal proceder, após algumas tentativas infrutíferas, conseguiu, no 1.º Congresso das Associações Comerciais do Brasil, em 1922, que o Govêrno baixasse a Lei n.º 4.625, de 31 de dezembro daquele ano, a qual autorizou o Executivo a legislar de forma a atribuir às faturas comerciais, antes conhecidas como contas assinadas, a natureza de título cambiário, cobrando um impôsto sôbre as “vendas” documentadas pelas faturas. O fato gerador é, pois, a venda mercantil.

39. Muito mais amplo, sem dúvida, o âmbito do impôsto de consumo, analisado à luz dos contratos que podem servir de motivo à saída da mercadoria da fábrica ou da Alfândega, ou melhor, à entrada da mercadoria tributada na circulação. Pode resultar, — e é o que comumente acontece — do próprio contrato de compra e venda mercantil; pode provir de um contrato de empréstimo. Incide na mercadoria devolvida, na mercadoria trocada, etc.

40. Uma diferença reponta, no entanto, ao efetuar a comparação. O impôsto de consumo incide sôbre a mercadoria que venha a ser objeto de doação. A norma reguladora na lei vigente é o art. 98, parágrafo único:

“O impôsto correspondente aos produtos ligados à circunstância de preço, que forem objeto de doação, será pago na base do preço normal da fábrica.”

E os que não estiverem sujeitos à circunstância do preço, como o álcool, as cartas de jogar, etc.? Pagarão — é quase dispensável o esclarecimento — o exigido na lei. A referência aos “produtos ligados à circunstância do preço” foi feita para que o contribuinte não viesse a argüir, em tal hipótese, que não houvera preço, e, portanto, ficara na ignorância do quanto deveria pagar. Importa em dizer, por outro lado, que as mercadorias objeto de doação sempre incidirão no impôsto de consumo.

41. No impôsto de vendas isso nunca ocorrerá, porque um dos elementos integrantes da venda é o preço. Onde não existe preço, ou elemento que desempenhe suas funções, não pode existir compra e venda.

42. O único contrato que dá origem à situação gravada pelo impôsto, afora a “consignação” que é uma etapa anterior à venda, é a “compra e venda mercantil”. Para que incida no impôsto a situação há de ela estar integrada na definição oferecida pelo Código Comercial Brasileiro. Integram a operação o objeto que podem ser bens ou coisas móveis e semoventes, inclusive títulos de crédito; a intenção de revender a coisa comprada, ou de locá-la com fins de lucro; e finalmente a condição de comerciantes em ambas as partes contratantes, o comprador, na aquisição, e o revendedor na revenda.

43. Como exceção à última condição, pode ser citado, como contrato onerado, a venda realizada por particular a comprador comerciante, hipótese que deu lugar à alegação de cobrança de impôsto inconstitucional, em virtude de o impôsto incidir sôbre a venda, e não sôbre a compra. Sendo, no entanto, “um só” o contrato de compra e venda, claro é que em cada contrato haverá invariavelmente “um vendedor e um comprador”, e daí a improcedência do argumento. O que ocorre nessa hipótese, face aos ensinamentos do Direito Tributário, é, em realidade, uma sujeição passiva por substituição, quer dizer a lei substitui o sujeito passivo da obrigação, isto é, o vendedor particular, pelo próprio comprador, em virtude da maior facilidade de arrecadação do impôsto, por encontrar nesse último maior probabilidade de solvência e, também, maior facilidade de pagamento, visto se tratar de contribuinte com escrita, inclusive a fiscal, organizada, o que não ocorre com o particular. O comprador tem, nessa hipótese, no entanto, o direito de cobrar do vendedor particular o valor do impôsto. Como ocorrerá, na prática, essa cobrança? De maneira muito simples, um abatimento no preço, equivalente ao impôsto devido, será a solução.

44. O escambo ou troca mercantil sendo definido no art. 221 do Código Comercial como operação que realiza ao mesmo tempo e reci

procamente duas verdadeiras vendas, tem-se discutido na jurisprudência, se o impôsto incide sôbre essa operação. A jurisprudência dos colégios julgadores, o 1.º Conselho de Contribuintes, de jurisdição federal, de um lado, e o Tribunal de Impostos e Taxas, do Estado de São Paulo, de jurisdição estadual, de outro lado, é colidente. No anteprojeto do Código Tributário Nacional, atualmente em estudos, foi o contrato de escambo mercantil (art. 59, al. I) assimilado, para efeitos fiscais, a duas vendas mercantis, motivo por que, logo que pôsto em vigor, terá o legislador ordinário de efetivar a tributação.

45. Outros contratos, como o mútuo mercantil e o comodato têm dado lugar a controvérsias, na jurisprudência. Mas o motivo da discrepância gira sempre em tórno de dois pontos, o primeiro a investigação preliminar sôbre se êsses contratos encerram venda mercantil, caso em que o tributo é exigido, o outro, a necessidade de ordem administrativa-fiscal de tributar tais hipóteses, com o único fim de evitar a evasão, que consistiria em rotular com as operações mencionadas, verdadeiros contratos de venda mercantil.

46. O impôsto de vendas foi criado para atender a uma necessidade do comércio, e foi aproveitado para fim exclusivamente fiscal, o propiciar renda para o erário, tendo-se revelado, com o correr dos tempos, de uma grande produtividade, constituindo mesmo a coluna mestra na arrecadação de todos os Estados. O fato gerador do impôsto, a compra e venda é contrato mercantil, e sem dúvida o mais generalizado dos contratos. “A compra e venda — declara Carvalho de Mendonça, em seu *Tratado de Direito Comercial Brasileiro* — é o contrato usual da vida diária: e é igualmente o negócio jurídico por excelência, típico do direito comercial; consubstancia o próprio comércio. Por meio dêle realiza-se, na grande parte, a circulação dos bens”.

Tal como foi criado, em 1922, mantém-se, hoje, em nosso país, o mesmo impôsto de finalidades exclusivamente fiscais, isto é, fornecedor de recursos ao Tesouro, para atender à atividade financeira dos Estados.

47. A produtividade do impôsto de vendas e consignações tem sido de tal monta que, no ano de 1950, as percentagens indicativas do que fôra arrecadado, em cada Estado da União, a título dêsse impôsto, no montante total dos tributos cobrados em cada unidade da Federação, atingiu, em tôdas elas, a mais de cinqüenta por cento, tendo oscilado entre 47,4%, no Estado de Sergipe (único em que foi inferior a 50%), e 86, 1% no Estado do Pará.

Assim sendo, pode-se dizer, sem receio de errar, e deixando de lado as discussões sôbre a competência para sua instituição e arrecadação, que perderam o alcance prático, que a melhor maneira de preservar o regime é justamente a de manter a discriminação de rendas, efetivada desde a Constituição de 1934, que atribuiu competência aos Estados para sua decretação.

48. O impôsto de consumo, que alimenta a despesa federal, tem-se revelado igualmente de grande produtividade. Desde 1950 vem con-

tribuindo com parcela que representa aproximadamente um terço da renda total arrecadada pela União. Embora figurasse sempre nestes últimos anos em primeiro lugar, quanto ao montante total, nos dois últimos anos, entretanto, isto é, em 1952 e 1953, cedeu a vez ao impôsto de renda, cujo total de arrecadação ultrapassou o do impôsto de consumo.

No orçamento para êste ano de 1954 a parcela estimada para arrecadação do impôsto de consumo é representada pela vultosa cifra de treze bilhões e quinhentos milhões de cruzeiros, num total de renda ordinária de Cr\$ 42.725.530.000,00, o que representa, portanto, a percentagem de 31,60% ; e, com relação à renda total, ordinária e extraordinária, estimada em Cr\$ 46.042.189.000,00, a percentagem de 29,25 %.

49. O impôsto de consumo vem, desde os longevos tempos em que foi instituído, nas capitánias hereditárias, sob a designação de dízimas e redízimas sôbre os produtos da terra, os minérios e as pedras preciosas, vem servindo à entidade pública como meio de realizar política extra-fiscal. É rico em finalidades extra-fiscais, que assumem as mais variadas modalidades, ora atuando com fim econômico, no sentido, por exemplo, de moderar o lucro; ora efetivando a política internacional de proteccionismo, aplicando alíquotas reduzidas ao produto aqui fabricado, e majorando a do similar estrangeiro; ora realizando objetivos eminentemente sociais, tributando pesadamente as bebidas alcoólicas, de maneira a restringir o seu consumo às classes mais ricas, evitando, indiretamente, o vício do álcool; ora, finalmente, agindo com finalidade moral, ética, com a supertributação dos chamados gêneros de luxo.

50. O impôsto de vendas e consignações é, ao contrário, um impôsto de linhas rígidas. Tendo o legislador escolhido como hipótese que seria alcançada pelo impôsto o contrato mercantil de compra e venda, o impôsto tem-se mantido imutável, desde sua criação em 1922, insensível a aspectos extra-fiscais, com que a entidade pública procura, não raras vêzes, dosar a necessidade de recursos para o erário, com a possibilidade de atender a exigências de ordem social, econômica, moral, etc.

Não contém em seu bojo, como aliás ocorre, também, com o impôsto de consumo, nenhum vestígio do exercício do poder de polícia, da parte da entidade pública.

51. Analisados os inúmeros pontos de contacto e as poucas diferenças entre o impôsto de vendas e consignações e o de consumo, podemos, agora, formular algumas conclusões de caráter geral.

No sentido econômico, o impôsto de consumo é um impôsto de incidência única, e o impôsto de vendas e consignações um tributo de incidência múltipla. Esta, fica aqui repetido, é a diferença substancial, fundamental entre um e outro tributo.

Encarado sob o prisma do critério formal da divisão dos impostos com base na maneira de cálculo, o impôsto de consumo é, algumas vêzes, quer dizer com respeito a certas mercadorias, fixo, o que nunca acontece com o de vendas e consignações. Ambos os impostos são.

comumente, de caráter proporcional. Tanto um, como outro, no entanto, assumem, em determinados casos, o caráter de impôsto de sistema eclético, ora progressivo, ora regressivo.

Levando em conta os atos jurídicos que podem motivar o nascimento da obrigação tributária, o impôsto de vendas e consignações nunca pode decorrer, como acontece com o de consumo, do contrato de doação.

O impôsto de vendas e consignações, sendo de natureza essencialmente comercial, não tem sido nem pode ser utilizado para fins extrafiscais, como ocorre, não raras vêzes, no de consumo.

Essas diferenças servem para revelar a improcedência do argumento consistente em afirmar que o impôsto de vendas e consignações é impôsto de consumo, com outro rótulo. Essa afirmativa aparecerá com vistas ao assunto de que passamos a tratar, no capítulo seguinte, o da possibilidade, na prática, de discriminação por espécies do impôsto de vendas e consignações.

II

52. Dispõe o art. 19, § 5.º, da vigorante Carta Magna:

“O impôsto sôbre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.”

A norma, com relação à procedência da mercadoria não passa de uma repetição do princípio contido no art. 32, que, no entanto, tem âmbito de aplicação muito mais generalizado, isso porque regula a uniformidade na *tributação* dos bens de qualquer natureza, não só quanto aos Estados, mas, também, em relação aos bens do Distrito Federal e dos Municípios. Aludindo à “tributação” de bens de qualquer natureza, alcança, além disso, não só impostos, mas, também, as taxas, e não, apenas, o impôsto de vendas e consignações. O texto do art. 32 comporta interpretação muito mais elástica, do que a do § 5.º do art. 19, no respeitante à “procedência”.

53. Examinemos, inicialmente, o alcance de ambos os dispositivos levando em conta exclusivamente a “procedência” da mercadoria, e com vistas sempre ao impôsto que está sendo objeto de nossa exposição.

Permitir a determinado Estado a discriminação das alíquotas nas mercadorias por êle vendidas, mas levando em conta, no entanto, a circunstância de ter sido ou não fabricada nesse mesmo Estado. seria permitir a prática de política estadual protecionista, o que, além de criar luta econômica entre os Estados, poderia mesmo comprometer a preservação do regime federativo.

Uma das hipóteses a ser mencionada é a prevista no Decreto-lei n.º 915, de 1-12-1938, isto é, a de vendas realizadas diretamente pelo fabricante, relativa a mercadorias produzidas em determinado Estado, mas vendida em outro. Se o Estado onde se realiza a venda aplica uma única percentagem, é claro que observa o dispositivo constitucional, isso porque cobra a mesma alíquota para as mercadorias nêle fabricadas

e vendidas, de um lado, ou nêles vendidas, embora fabricadas em outro Estado, de outro lado. Essa, aliás, é a única hipótese prevista em lei, e que se acha coberta pelo princípio constitucional expresso no art. 19, § 5.º, quanto à procedência, no impôsto de vendas.

54. Com relação ao destino das mercadorias, permitir uma discriminação de alíquotas, conforme se tratasse de mercadorias fabricadas em determinado Estado e vendidas nesse mesmo Estado, de um lado, mas destinada à venda em outro, de outro lado, seria, igualmente, propiciar litígio de caráter econômico, uma vez que a maior taxaçaõ viria encarecer o produto, criando, de consequência, desigualdade nas condições do mercado interno destinatário, face ao Estado produtor ou fabricante, criando, assim, empecilho à concorrência interestadual.

Além do mais, existe ainda um outro aspecto, referido pelo professor Aliomar Baleeiro, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 135: “Se fôsse lícito ao Estado sobrecarregar o impôsto de vendas sôbre as mercadorias a serem negociadas para outras unidades da Federação, seria lícito, pela tributação da matéria-prima inexistente nestas, destruir a concorrência sofrida pelas fábricas situadas na jurisdição do Poder tributante”. Em têrmos mais positivos: determinado Estado é produtor da matéria-prima de artigo fabricado em outro, onde não existe essa matéria-prima e que, por isso, precisa adquiri-la. Se puder discriminar a alíquota do impôsto de vendas, sobrecarregará a relativa à matéria-prima vendida para o outro Estado, fabricante do artigo, de maneira que o preço do produto fabricado seria elevado, já na fase inicial da circulação do produto, porque a fábrica do Estado produtor teria pago preço mais elevado pela matéria-prima. Tendo pago mais pela matéria-prima, o custo do artigo fabricado seria mais elevado, com vantagem para as fábricas dos mesmos produtos, no Estado vendedor da matéria-prima.

55. Dúvida alguma existe de que os Estados, considerados um em face do outro, podem discriminar o impôsto, ou melhor, a alíquota, no sentido de que o Estado de Minas Gerais, por exemplo, impõe a percentagem de 1,4 sôbre o montante das vendas, e o Estado do Rio Grande do Sul a de 3%. Cada Estado da Federação pode cobrar a alíquota que mais lhe convenha.

À primeira vista, poderá parecer que a liberalidade consagrada pela jurisprudência pacífica tem em mira permitir a qualquer Estado cobrar mesmo alíquotas bastante elevadas, digamos de 20%. A permissão, no entanto, vigora como elemento de possibilidade da concorrência comercial interestadual. Claro é que o Estado que cobrar alíquota maior, achar-se-á em condições inferiores ao que impuser menor alíquota. Isso explica o fato de as alíquotas percentuais se manterem sempre em nível relativamente reduzido, que tem oscilado, em nosso país, nos últimos tempos, entre o máximo de 3,5% e o mínimo de 1%. O Estado que impuser alíquota menor, como o de Minas Gerais, que cobra a percentagem de 1,40, êsse está propiciando à indústria e ao comércio que nêles se estabelecer um fator de êxito, com o impôsto

menos elevado. Nessa matéria, cada Estado será o fiscal um do outro. A jurisprudência uniforme se alicerça em boas razões de economia, aquela que nos ensina que a livre concorrência é um dos fatores internos de enriquecimento de uma nação.

Sòmente faz exceção ao mencionado t ermo m edio, nas legisla es estaduais vigentes, ao que sabemos, o longínquo Estado do Amazonas, em condi es prec arias de concorrer no mercado interno dos outros Estados, com seu produto. Nessa unidade, o impôsto   cobrado   razão de 8%, com a peculiaridade ainda de ser cobrado na base de 4%, quando o contribuinte se dispuser a pag -lo por antecipa o.

56. Temístocles B. Cavalc nti, comentando o dispositivo constitucional relativo   uniformidade do impôsto de vendas e consigna es, e após fazer alusão às duas anteriores Constitui es, de 1934 e 1937, que mencionavam a palavra “espécie”, diz, em sua obra *A Constitui o Federal Comentada*, pág. 301:

“Suprimindo-se a referência   espécie, permitiu-se implicitamente certa discrimina o e a revoga o do princípio por meios indiretos.”

Contrariando a norma vigorante desde 1934, o Constituinte de 1946, omitindo a palavra “espécie”, permitiu, sem d vida, a discrimina o por espécie das mercadorias que constituem objeto da venda mercantil ou da consigna o.

57. Atraídos pelo princípio que fariam inscrever no art. 202, os constituintes, em 1946, acharam oportuna a ocasião para fazer vingar tal princípio, com rela o ao impôsto de vendas, e, ao determinarem a regra de “uniformidade”, mantiveram as mesmas restri es, quanto   “procedência” e “destino” das mercadorias, mas omitiram a restri o relativa   “espécie”.

Estudemos, com minúcias e com a segurança que nos f r possível, já que o dispositivo não   auto-executável, demandando pelo contrário providência do legislador ordinário, o significado dessa omissão, sem deixar de citar antes os diversos lances que, na Constituinte, deram lugar   sua discussão, ao seu esclarecimento, com posterior vitórias dos que propugnavam a discrimina o.

A restri o, que vinha sendo mantida até então, desapareceu. Importa em dizer que o constituinte julgou cabível e executável a discrimina o do impôsto de vendas e consigna es pela “espécie”.

58. A discussão do texto, durante os trabalhos da Constituinte de 1946, oferece elemento esclarecedor. No relatório da Subcomissão de Rendas consta:

“Quanto ao impôsto de vendas, permitiu-se a discrimina o, segundo a espécie da mercadoria, de modo que os Estados possam manter e até majorar as elevadas tarifas atuais sôbre mercadorias indesejáveis (bebidas, cartas de jogar, fumo, etc.) e mitigar a de estabelecimentos que vendem exclusivamente artigos indispensáveis   alimenta o, vestuários, etc.”

Observa-se, assim, que, de início, o intuito era discriminar “em fun o do estabelecimento”, muito embora a emenda tenha feito alusão

aos “que vendem exclusivamente artigos indispensáveis à alimentação, etc.”. Essa exclusividade na prática quase nunca ocorre, especialmente no comércio varejista, que é a modalidade mais ampla em todo o mundo.

Clemente Mariani opôs-se à introdução da novidade, argüindo com os riscos de discriminação das mercadorias importadas, quer dizer, mercadoria não produzida em determinado Estado, que precisa recorrer, portanto, à mercadoria fabricada em outro. O Estado destinatário cobraria, sempre que se tratasse de mercadoria oriunda de outro Estado, e que não fôsse fabricada em seu território, alíquota mais elevada. Exemplificou com os cristais da Bahia. Mas a hipótese prevista por Clemente Mariani, ao discutir a matéria, está sem dúvida coberta pelo princípio da uniformidade quanto à procedência, pois determinado Estado cobrar alíquota mais elevada com relação a produto que não é fabricado em seu território, importa, evidentemente, em infringir êsse princípio. O argumento tem, pois, apenas, valor histórico.

O senador Carlos Prestes diante da oposição de Clemente Mariani opinou pela aprovação do projeto, argüindo com a sedição afirmativa de que o impôsto de vendas e consignações não passa de impôsto de consumo com outro rótulo, a qual, conforme já vimos, não oferece consistência, atenta a diferença fundamental entre ambos os impostos, estudada no capítulo anterior. E aditou com argumento político:

“Colocar a palavra “espécie” é limitar a ação de um govêrno progressista, e não reacionário, como o caso citado por V. Exa. Um govêrno progressista iria taxar os artigos de luxo, e não os de primeira necessidade. Esta, a vantagem para um govêrno progressista.”

O relator da mencionada subcomissão, repisando na semelhança entre o impôsto de vendas e o de consumo, semelhança que não autoriza a afirmativa de que um equivalha ao outro — manteve o projeto assim se exprimindo:

“... o objetivo do art. 19, § 5.º, é permitir na aplicação do impôsto de vendas, *uma discriminação em função da espécie*, exatamente para aquêle fim ainda há pouco pôsto em evidência pelo ilustre senador Sr. Luís Carlos Prestes, isto é, o de permitir ao fisco estadual aplicar a tarifa em percentagens diferentes, conforme a *espécie ou natureza do produto*.”

59. O problema da discriminação do impôsto de vendas por espécie apresenta na prática dificuldades quase insuperáveis. A não ser que se aplique a discriminação a meia dúzia de artigos: automóveis, aparelhos de televisão, jóias, artefatos de peles, etc., dentre os inúmeros que podem vir a ser objeto de venda, há que atentar, antes do mais, para a enorme variedade de mercadorias alcançadas por êsse impôsto. Se, no impôsto de consumo, a lei conseguiu englobar em vinte e nove grupos, designados por essa mesma palavra “espécie”, a que correspondem as vinte e nove alíneas de tributação, os inúmeros artigos que estão incluídos no âmbito de tributação dessa lei, no âmbito da lei de vendas estarão incluídas não só essas mercadorias, como tôdas as outras que se imaginar possa: os cereais, as massas alimentícias, e inúmeros outros que não estão sujeitos ao impôsto, na lei de consumo.

60. Com relação aos produtores e industriais, a discriminação não será difícil, porque relativamente em número pequeno estão os que produzam ou fabriquem mais de um artigo. Além disso, o volume de seus negócios comporta, geralmente, como acontece nas grandes empresas, a discriminação contábil dessas mercadorias, possibilitando assim perfeita conformidade com a discriminação a ser feita no imposto.

No comércio atacadista, ainda será possível, com relativa facilidade, efetuar a discriminação das mercadorias, isso porque os comerciantes atacadistas ou subatacadistas negociam, em geral, com limitado número de artigos.

61. Mas, o que dizer dos varejistas, onde — e agora falamos com a experiência que nos legou o exercício de nossas funções, durante dez anos, ora no *hinterland* do país, ora no nordeste, ora, finalmente, no litoral, — ao lado do vinagre, considerado gênero de primeira necessidade, a ser beneficiado com alíquota reduzida, está invariavelmente a cachaça, bebida de uso supérfluo, a ser gravada, portanto, com alíquota mais elevada: onde, ao lado do pão, que mitiga a fome do pobre, ou a rapadura, o doce do pobre, considerados gêneros de primeira necessidade, está invariavelmente o charuto, e o cigarro?

Esses, os varejistas, por serem negociantes de menor porte, são, precisamente, os que menos habilitados se acham a preencher determinações relativas à discriminação da mercadoria. O varejista paga, em geral, disciplinadamente o imposto, mas precisa de meios simples e eficientes para satisfazê-lo. Não conta com elemento pessoal para atender a exigências de ordem formal. Os recentes protestos surgidos no Estado do Rio de Janeiro, em vista da exigência da emissão de “nota-fiscal” para cada venda efetuada refletem bem a intensidade da reação, a ponto mesmo de “fechar o comércio”.

Como registrar, por exemplo, em seu livro de Vendas a Vista, o montante total da cachaça ou do charuto vendido, durante certo dia, e o montante do pão e do vinagre? Se é verdade que, de maneira geral, não precisam emitir duplicatas, porque nunca ou quase nunca vendem a prazo, terão pelo menos no Vendas a Vista de criar tantas colunas quantos forem os grupos de “espécies” com que negociarem, para discriminar os totais, sobre os quais incidirá cada alíquota, e ao fim do prazo estatuído em lei, uma quinzena ou um mês, calcular e pagar então o imposto devido.

62. Do que acaba de ser exposto, segue-se que a discriminação por espécie, a ser incluída na lei do imposto de vendas, restringir-se-á a uma dezena de artigos, se tanto. Não comporta generalização, na prática. Generalização no duplo aspecto. Não só no sentido de abranger todas as modalidades em que se realiza o comércio de mercadorias, isto é, atacadista, subatacadista, e varejista, mas, também, no sentido de não alcançar *todas as mercadorias* que podem constituir objeto de venda mercantil.

63. Fato revelador das dificuldades de pôr em execução na prática a liberdade de discriminar o imposto em função da espécie negociada

reside na circunstância de não ter o anteprojeto do Código de Direito Tributário, federal, de autoria do professor Rubens Gomes Sousa, ao dispor sobre o impôsto, formulado nenhuma norma de direito financeiro, com vistas à discriminação permitida na Constituição vigente.

64. É bem possível, entretanto, que, ciosos do exercício da faculdade que lhes foi outorgada na última Constituição, a de discriminar o impôsto por “espécies”, as unidades da Federação, para não perderem a possibilidade de renda, que decorrerá dessa discriminação, venham a cobrar adicionais, sem destinação especial, quer dizer, adicional disfarçado de impôsto, como já ocorre hoje na lei do impôsto de consumo.

Em realidade, a lei do impôsto de consumo tributa, por exemplo (Nota 2.^a da alínea XIX, da Tabela C), as bebidas estrangeiras com as mais elevadas alíquotas previstas para os artigos nacionais, aqui fabricados. Entretanto, êsse mesmo dispositivo manda cobrar “acréscimos” que variam de 100 a 400%. Êsses acréscimos, uma vez que incidem não sobre a mercadoria tributada, bebidas, mas sim sobre o impôsto antes calculado, claro é que não passam, conforme nos ensina o Direito Tributário, de adicionais. Mas como, de outro lado, a êles não foi atribuída na lei destinação especial, são impostos, cobrados disfarçadamente sob a designação de acréscimo.

Este virá a ser, provavelmente, na prática, o resultado da providência adotada pelo constituinte de 1946, discriminando, ou mais adequadamente, permitindo a discriminação do impôsto “por espécie”, apesar de boa intenção revelada na discussão do assunto.

III

65. Diante da possibilidade de determinado impôsto ser aplicado sob critério pessoal ou real, o constituinte de 1946, incluindo no texto da Carta Magna o art. 202, optou preferencialmente pelo impôsto pessoal. Vigora o princípio contido nesse dispositivo como norma endereçada ao legislador ordinário, que está na obrigação de atender à sua diretriz, sempre que criar novo tributo.

Mas isso não importa em afirmar que o princípio só poderá ser operante para os tributos novos, a serem criados, a partir da data da Constituição. Ao contrário, pode vigorar, também, nas alterações, nas modificações a serem introduzidas nos impostos já existentes, por ocasião da promulgação do Estatuto Supremo, no sentido de que prestem obediência a êsse princípio.

66. Estudando essa possibilidade, o professor Aliomar Baleeiro, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, págs. 258 e seguintes, declara:

“Em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou

aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos.

Entre uma estruturação real ou pessoal, há tôda uma gama de tonalidades que consociam os dois critérios para guarda de outros interesses públicos, dentre os quais a produtividade, comodidade, simplicidade e outras virtudes reclamadas do sistema fiscal.

No dilema entre a justiça e produtividade, o legislador contemporâneo inclina-se para soluções transacionais, introduzindo certa dose de personalização em impostos outrora havidos como de natureza real.

Por essas técnicas, utilizáveis no manejo dos impostos indiretos, como os de consumo, importação e vendas, temperam-se, do ponto de vista da justiça, com o critério pessoal, impostos reais, que, pela notória produtividade, ocupam posição fundamental em todos os sistemas fiscais do mundo.”

67. Em matéria fiscal — repetem freqüentemente os financistas e estudiosos — a perfeição é quase inacessível, mas existem, no entanto, possibilidades de aperfeiçoamento da técnica financeira, e este trabalho tem o mérito — se é que tem algum mérito — de indicar uma prática fiscal ao legislador ordinário, no impôsto de vendas e consignações.

O volume dos negócios pode, em nossa opinião, ser a medida da capacidade econômica do contribuinte de direito, no impôsto de vendas, como tal entendido não só a pessoa física estabelecida sob firma individual, mas, também, a pessoa jurídica, organizada em razão social, à base de integralização de capitais.

O valor da matéria tributável, isto é, o montante das vendas e consignações, em determinado período, seria objeto de discriminação, ou melhor, de classificação, cobrando-se percentagens tanto maiores, quanto mais elevadas fôsem as importâncias abrangidas em cada grupo. Há que diferenciar o contribuinte que realiza grande vulto de negócio, daquele que, ao contrário, vende pouco. Ninguém ousará negar que um grande movimento de vendas possa revelar, embora indiretamente, maior possibilidade econômica, da parte de quem o realiza. Quem vende em maior escala tem um maior lucro, e está, portanto, habilitado a pagar maior impôsto. Estabelecer graduação com vistas ao montante das vendas é realizar o princípio de justiça tributária que consiste em tratar desigualmente os desiguais.

A classificação tem um sentido objetivo, dirige-se apenas à matéria tributável, deixando de tomar conhecimento das condições do contribuinte individual ou das dos que integram a razão social.

68. O vigorante impôsto proporcional poderia ser, pois, alterado com relação às alíquotas, que variariam e cresceriam em função do montante anual das vendas e consignações, realizadas no ano anterior, pelos contribuintes.

Esses seriam classificados em grupos, tendo em vista as vendas realizadas no ano anterior, aumentado as alíquotas em função dessas vendas, de acôrdo com a seguinte tabela :

Vendas até Cr\$	50.000,00	1 %
De mais de Cr\$	50.000,00 até Cr\$ 200.000,00 ..	1,5 %
De mais de Cr\$	200.000,00 até Cr\$ 500.000,00 ..	2 %
De mais de Cr\$	500.000,00 até Cr\$ 1.000.000,00 ..	2,5 %
De mais de Cr\$	1.000.000,00 até Cr\$ 2.000.000,00 ..	3 %
De mais de Cr\$	2.000.000,00	3,5 %

A cada uma dessas classes corresponderia um determinado grupo de contribuintes. Cada grupo pagaria a alíquota que lhe corresponde na tabela. Está claro, portanto, que o montante de cada venda em nada influiria na alíquota devida, já antes fixada em função do movimento total do ano anterior, e, que, portanto, seria sempre a mesma, com relação a determinado contribuinte, estabelecimento comercial, produtor ou industrial, em determinado ano. Equivale a dizer que a alíquota continuaria a ser proporcional, mas variável de contribuinte a contribuinte, sempre que um em relação ao outro tivesse apresentado, face à tabela, movimento de vendas desigual, e variável, possivelmente, de ano para ano, com relação a um mesmo contribuinte, tudo dependendo do movimento de vendas do ano anterior.

Estaria, assim, atendida, no respeitante ao volume das vendas, a diretriz geral contida no art. 202 da Constituição, que se desdobra, conforme afirma o autor citado, na obra mencionada, pág. 269, nesta outra :

“... os impostos caracteristicamente reais devem ser regulados, sempre que possível, com temperamentos pessoais. A personalização em ambos os casos será estruturada no sentido da graduação pela capacidade econômica do contribuinte.”

Nesta altura, é de se perguntar: Essa mudança de impôsto proporcional de alíquota fixa, em variável, demandaria alguma lei federal que a permitisse? Evidentemente não, porque tendo a Constituição de 1946 atribuído competência aos Estados e Distrito Federal para decretar impôsto sobre vendas, ao próprio poder tributante, Estado, Distrito Federal ou União, conforme o caso, caberá, é claro, processar, em lei ordinária, a mudança, que representa problema de simples graduação.

69. Inspirados pelas idéias desenvolvidas no século atual por juristas, economistas e financistas de renome, os constituintes de 1946 fizeram inserir no texto do art. 202 o princípio da “capacidade econômica”, conhecido na nomenclatura de suas discussões e esclarecimentos, como “capacidade contributiva”.

O professor Aliomar Baleeiro, estudando, em sua obra já citada, págs. 267 e seguintes, o princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 202 de nossa Constituição, declara que os impostos reais,

tanto o cobrado proporcionalmente que é o vigorante no impôsto de vendas, como o progressivo, que pode vir a ser adotado nessa lei, realizam êsse princípio, desde que se considere a capacidade contributiva, no sentido apenas objetivo.

Encarando-a sob êsse aspecto, diz o autor:

“... Nos próprios tributos reais, a definição do fato gerador, através da lei, repousa quase sempre em circunstâncias concretas indicativas da capacidade contributiva

.....
Apreciada do ponto de vista objetivo, a capacidade contributiva induziria o legislador a tributar proporcional ou progressivamente, segundo o valor da coisa ou fato gerador. Os impostos reais bastariam a essa primeira aproximação da justiça fiscal. Dois patrimônios ou duas rendas iguais seriam gravadas da mesma forma, quaisquer que fôsssem as condições individuais dos contribuintes.”

70. A capacidade contributiva encarada, entretanto, do ponto de vista subjetivo só pode ser alcançada, em se tratando de impostos reais que incidem sôbre o valor da coisa, como o de vendas, por meios indiretos, e nunca, como ocorre com os impostos pessoais, por meios diretos.

Quais são êsses meios indiretos?

Presunções adotadas pelo legislador, face à qualidade, natureza e valor da matéria tributável. A simples natureza da matéria tributável está indicando, em certos casos, que sômente pessoas de recursos, dadas a hábitos requintados, poderão preferi-los, adquiri-los. Assim, por exemplo, os automóveis, os aparelhos de televisão, as peles raras, etc.

Outras vêzes, embora a natureza da matéria tributável não seja de molde a suscitar essa presunção, o preço por que tenha sido ou venha a ser vendida, provoca a presunção de que seu futuro comprador seja igualmente pessoa de recursos. Um móvel caro, por exemplo.

Por outro lado, ainda, a qualidade da mercadoria objeto de venda pode ainda servir de indício de que se trata de coisa de uso restrito a pessoas de posse. Os tecidos de sêda, por exemplo.

O impôsto de consumo vem adotando, há mais de um decênio, a técnica fiscal que consiste em grupar as mercadorias, em função do preço por que virão a ser vendidas. Com fundamento nesse critério, atende a uma ou outra modalidade: preço da fábrica, ou preço de venda no varejo, havendo necessidade, nessa última hipótese, de proibir, é claro, a venda da mercadoria por preço superior ao mercado. Tal critério, o baseado no preço de venda no varejo, pode servir, como demonstramos em nosso estudo intitulado *A formulação do preço no impôsto de consumo*, e publicado no *Jornal do Comércio*, do Rio, de 15 de novembro de 1953, como meio moderador do lucr.

Com base no preço de venda da fábrica, o impôsto de consumo adota essa prática, nos móveis, por exemplo. Um móvel não pode ser classificado, pelo simples destino que tem, de artigo de luxo. Um móvel de boa qualidade será, entretanto, vendido por preço alto. O preço, que

é o elemento de que se utiliza o legislador revela a qualidade da mercadoria.

Com base no preço de venda no varejo, a lei do impôsto de consumo tributa, além de outras mercadorias, os charutos, cigarros e cigarrilhas nacionais, muito embora, para os estrangeiros, determine impôsto fixo, o que não deixa de ser injustificável. Injustificável, porque com o rápido encarecimento da vida, os preços dessa mercadoria irão subindo, de maneira que, dentro em breve serão obrigados a pagar, por exemplo, cada maço de uma vintena de cigarros nacionais, impôsto superior a Cr\$ 8,00, ao passo que os estrangeiros, qualquer que seja a qualidade, continuarão pagando a alíquota fixa de Cr\$ 8,00, até posterior e demorada modificação da lei.

71. A classificação dos impostos em diretos e indiretos pode ser feita sob dois aspectos: o econômico e o jurídico. Sob o ponto de vista econômico os impostos diretos são aquêles que são suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento. Os impostos indiretos são aquêles que podem ser transferidos por aquêle contribuinte para uma outra pessoa, que por sua vez o transferirá ou o suportará em definitivo.

72. A capacidade econômica, mencionada no art. 202 da Constituição e que deve servir de critério ao legislador, ao instituir ou modificar impostos, pode ser encarada, como já vimos, no sentido objetivo e subjetivo. Mas, em se tratando de impostos indiretos, como o impôsto de vendas e consignações, essa análise há de assumir forçosamente um duplo aspecto, ainda, quer dizer pode ser considerada a capacidade contributiva na pessoa do contribuinte de direito, de um lado, e a capacidade contributiva na pessoa do contribuinte de fato, de outro.

Se o contribuinte de direito é o que se acha em relação direta com o fisco, compreende-se facilmente que o primeiro ímpeto do legislador, para tornar operante o princípio constitucional, seja analisar, primeiro a capacidade contributiva do contribuinte de direito, detendo-se a seguir, se necessário, na capacidade econômica do contribuinte de fato. Não tendo a nossa Constituição estabelecido qualquer restrição a respeito da capacidade econômica, isso indica que a diretriz nela traçada deve ser interpretada pelo legislador ordinário como ordenando, em primeiro lugar, a possibilidade do exame da capacidade econômica do contribuinte de direito, só devendo recorrer à do último, na impossibilidade de bem averiguar a do primeiro.

73. No impôsto de vendas e consignações essa impossibilidade decorre da natureza das emprêsas que efetuam vendas, as chamadas razões sociais. Fôssem as emprêsas organizadas, invariavelmente, sob firma individual, e ter-se-ia na pessoa do titular da firma, elemento para considerar a capacidade econômica, em seu aspecto essencialmente subjetivo, examinando-se, portanto, a idade, o estado civil, os encargos de família, as dívidas, etc. do contribuinte.

74. Se se adota como elemento de discriminação ou classificação o montante das vendas realizadas, claro é que se está considerando, apenas e tão somente, a capacidade econômica do contribuinte de direito, e isso mesmo, exclusivamente, sob um ponto de vista, o de que realiza negócio de vulto maior ou menor.

Mas, se ao contrário, se adota como elemento de discriminação a natureza, a qualidade ou a espécie da mercadoria, claro é que o legislador, ao invés de dirigir as vistas para o contribuinte de direito, que é o que realiza a venda, estará considerando a pessoa do consumidor. Se o consumidor é o indivíduo, pessoalmente encarado, claro é que, então, podem ser nêle consideradas as condições que integram, por outro lado, a capacidade contributiva subjetivamente encarada. Equivale a dizer que, nessa hipótese, o legislador analisa, por meios indirectos, a capacidade econômica do contribuinte de fato, que é o consumidor da coisa.

Outro não é o critério baseado na discriminação por espécie, no imposto de vendas e consignações, matéria por nós estudada no capítulo II, anterior, e admitida pelo constituinte de 1946, em decorrência da omissão da palavra “espécie”, ao princípio geral de uniformidade.

75. Laufenburger, fazendo alusão às reformas fiscais efetivas desde a última guerra, e nas quais se procurou introduzir em diversos impostos reais uma certa dose de personalização, assim se exprime, em seu *Traité d'Economie Financière — Revenue, Capital et Impôt*, págs. 201/2:

“Les systemes fiscaux modernes sont riches en exemples illustrant la possibilité technique de personnaliser des impôts réels indirects.

.....
Le principe est transposé dans le domaine des impôts indirects. Les impôts de luxe sont progressifs. *Dans plusieurs législations, le taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires est variable avec le volume des opérations commerciales et la nature ou la qualité de la marchandise faisant l'objet de la transaction.*”

O ilustre financista alude, pois, mencionando expressamente o imposto de vendas, a ambos os aspectos da capacidade contributiva, considerada subjetivamente, primeiro na pessoa do contribuinte de direito, isto é, o vendedor, que pode ser classificado em grupos, em função do “volume de negócio” que realiza, e, logo a seguir, à natureza e qualidade da mercadoria. Pretendeu significar, parece-nos, que, nos critérios de graduação, há de prevalecer, no imposto de vendas, o do baseado no volume das vendas, volume êsse que aliás expressa, por via de presunção, certa capacidade econômica do vendedor.

Qualquer dos dois critérios pode ser adotado, independentemente um do outro, e também, poderão, pensamos, os dois atuarem reunidos no imposto de vendas e consignações.

76. Três são, pois, as etapas, por que pode passar o imposto de vendas e consignações, diante do princípio da capacidade econômica. Capacidade encarada objetivamente, que é considerada no imposto

proporcional, vigorante há vinte anos, em nosso país. Capacidade encarada subjetivamente, na pessoa do contribuinte de direito, que é considerada no impôsto proporcional proposto em função da matéria tributável. E, finalmente, capacidade encarada subjetivamente na pessoa do contribuinte de fato, que é considerada, face a cada uma das espécies de mercadoria.

77. Dois caminhos tem, pois, o legislador do impôsto de vendas para introduzir um elemento pessoal, tornando o impôsto, de real que é, em semi-pessoal.

O primeiro é discriminar o montante sôbre que incide o impôsto em grupos. Êste comporta ampla generalização, atingindo todos os contribuintes de direito, isto é, todos aquêles que efetuam vendas, sob qualquer modalidade, e, além do mais, alcançando tôdas as mercadorias que podem ser objeto de venda.

O segundo consistirá em discriminar o impôsto, por espécie de mercadoria vendida, tendo em vista então o contribuinte de fato, motivo por que o legislador então poderá levar em conta na graduação, as presunções referidas, relativas à natureza, qualidade e preço da mercadoria.

O primeiro critério, se vier a ser adotado, importará, achamos, em aumentar a produtividade do impôsto, uma vez que, crescendo as alíquotas em função do total das vendas, muito maior impôsto arrecadarão as entidades públicas beneficiadas. Não realiza, entretanto, senão indiretamente, o princípio da capacidade econômica.

O outro, embora venha a aumentar, também, a produtividade do impôsto, uma vez que, além de continuar a ser cobrado, nas mesmas bases atuais, o impôsto terá as alíquotas aumentadas com relação a determinado número de mercadorias, realiza o princípio da capacidade contributiva, com mais amplitude, isso porque poderá levar em conta as condições pessoais do consumidor da mercadoria.

Somente a adoção de um ou outro critério dirá qual dos dois critérios será mais conveniente. O legislador continuará colocado onde sempre estêve, no dilema entre a produtividade e a justiça do impôsto.

IV

78. Após madura reflexão, e muito de propósito, estabelecemos, como ponto de partida dêste nosso trabalho, uma comparação entre o impôsto de vendas e consignações e o de consumo, da qual resultaram inúmeros pontos de contacto, múltiplas semelhanças, alguns pontos de identidade mesmo.

Apesar de tôdas essas aproximações entre um e outro impôsto, que lhes imprime o mesmo teor de sangue, como condição de existência, podendo assim serem considerados irmão um do outro, talvez mesmo gêmeos, cada um tem, em virtude do fato escolhido pelo legislador para dar nascimento ao tributo, que, no impôsto de consumo, vem sendo,

há séculos, o consumo da mercadoria (item 13), em nada influenciando nessa escolha a circunstância de o legislador ter preferido cobrar o imposto na ocasião em que a mercadoria entra em circulação, — e no imposto de vendas, após mudança da primitiva paternidade (item 17), passou a ser, desde 1922, a venda mercantil (item 38), — cada um tem, perante o Direito Tributário, feição autônoma, constituindo espécie tributária diferenciada.

O relativamente novo imposto de vendas e consignações, em nosso país, começa a ensaiar os primeiros passos. Tem a garantir-lhe longa existência a sua grande produtividade. E a assegurar-lhe a emancipação adquirida, em 1934, livre que ficou da tutela federal, essa mesma produtividade (item 47).

Para tornar efetiva a aplicação do princípio da capacidade contributiva e favorecer-lhe da liberalidade de discriminação quanto à espécie, o imposto de vendas terá de lançar mão da mesma experiência adquirida por seu irmão mais velho, o imposto de consumo. Nesse assunto, terá de seguir-lhe as pegadas. Terá de fazer o que já fez há mais de um decênio, seu irmão: para beneficiar-se com a aplicação do princípio terá de classificar algumas mercadorias em função do preço, fazendo incidir maior alíquota conforme se tratar de mercadoria de maior preço, ou melhor qualidade (item 70).

Este último, no entanto, é servidor do governo a quem cabe, não só a função principal de fornecer recursos ao Tesouro, mas ainda, funções acessórias mais elevadas, mais magnânimas, de caráter político-econômico, de feição social, de natureza moral, etc. (item 49), embora ambos sejam, nessa função primacial, ótimos servidores da entidade pública (item 47).

O imposto de vendas, uma vez que tem direito de, nessa função primacial, exigir o ônus de mais de um contribuinte (item 11), com relação a uma mesma mercadoria, poderá realizar uma tentativa, que não está ao alcance de seu irmão mais velho: a classificação, por grupos, do montante da matéria tributável (item 68). Eis aí uma prática vedada ao imposto de consumo, adstrito que está a olhar sempre para a coisa, e nunca para a importância que expressa o total da mercadoria vendida.

É provável que, com o correr do tempo, adquira o imposto de vendas o mau hábito de seu irmão mais velho, e, no afã de exercer a sua única função, isto é, a de propiciar recursos ao erário público, venha a palmilhar o mesmo caminho errado, isto é, o da cobrança de adicionais disfarçados de imposto (item 64).