



DEP. DE DIREITO
ECONÔMICO E FINANCEIRO

Revista de Direito Tributário

FACULDADE DE DIREITO DA USP
Departamento de Direito Econômico e Financeiro

0	7
cializadas	35
la cons- tituição do	48
94	68
100	94
6.435/77, Calmon	100
123	123
ncidência entidade	138
151	151
165	165
175	175
184	184
198	198
poral Gandra	205
220	220
229	229
duanero	234
257	257
tributário	245

256	256
261	261
275	275
280	280
289	289

305

305

314

NO 10

JANEIRO/MARÇO DE 1986

N.º 35

22/02/88
1986. 01. 0. S. P.

Revista de Direito Tributário

Publicada sob os auspícios do

IDEPE — Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial

e do

IBET — Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Diretores

Geraldo Aialba, Cléber Giardino, Paulo de Barros Carvalho
e Aires Fernandino Barreto

Diretores Executivos

Alberto Pinheiro Xavier, Pedro Luciano Marrey Júnior, Fernando Albino de
Oliveira e J. Artur Lima Gonçalves

Conselho Editorial

Alfredo Augusto Becker, Alomar Baleeiro (†), Antonio Roberto Sampaio Dória,
Carlos Mário Velloso, Celso Antônio Bandeira de Mello, Eduardo Seabra Fagundes,
Fábio Fenucci (†), Gilberto Ulhôa Canto, José Souto Maior Borges, Osiris de
Azevedo Lopes Filho, Estevão Horvath e Luciano da Silva Amaro

Diretor Responsável

Alvaro Malheiros

Redação e Assinaturas



EDITORA
REVISTA DOS TRIBUNALS

Rua Conde do Pinhal, 78 — Tel. (011) 37-2433
01501 São Paulo, SP, Brasil

Os colaboradores da RDT gozam de inteira liberdade de opinião,
respondendo pelos conceitos emitidos em trabalhos assinados.

SUMÁRIO

FACTUADA DE DIREITO DA USP Departamento de Direito e Finanças

La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria — Antonio Cayón Gilgarrido	7
La solidaridad tributaria — Ramon Falcon y Tella	35
Direito ao abatimento do ICM sobre o valor de saída de mercadorias isentas, comercializadas em supermercados — José Souto Maior Borges	48
Imposto sobre serviços — Competência tributária e, ementamente, legislativa — Matéria constitucional — Função das normas gerais de direito tributário — Ampla autonomia tributária do Município — Tributação dos serviços de vigilância bancária — Geraldo Aialba	68
Responsabilidade tributária do dirigente de empresa — Carlos da Rocha Guimarães	94
ICM e restaurantes — Marco Aurelio Greco	94
Inunidade de instituições de assistência — Validade e vigência do art. 39, § 3.º, da Lei 6.453/77, como módulo aplicativo da inunidade prevista no art. 19, III, "c", da CF — Sacha Calmon Navarro Coelho	106
Natureza jurídica das operações relativas à circulação de mercadorias — Hipótese de incidência imune — Ives Candia da Silva Martins	123
PIS — Exclusão do ICM de sua base de cálculo — Geraldo Aialba e Cléber Giardino	131
Ilegalidade da contribuição adicional ao SENAI — Luciano da Silva Amaro	165
"Taxa" de recapamento ou de serviços viários — Dirceu Caldino	175

CONFERENCIAS E DEBATES

Tributação dos serviços ligados ao filme cinematográfico — Aires F. Barreto

ESTUDOS

Ação anulatória de lançamento fiscal, sem depósito prévio — Hugo de Brito Machado	198
Isenção a prazo certo — Redução por decreto-lei, antes de vencimento do prazo temporal — da SILVA Martins	205
Alguns aspectos do ICM, perante a EC 23 — Marçal Justen Filho	220
O ISS e os bancos — Heron Arzua	229
ICM — Imprecação — Ilegalidade da exigência de prévio recolhimento em desembaraço aduaneiro da mercadoria — José Eduardo Soares de Melo	234
ICM — Inconstitucionalidade nas importações — Waldir Luiz Braga e Paulo Ayres Barreto	237

NOTAS E COMENTARIOS — LEGISLAÇÃO

Presunção de renda — O art. 31 da Lei federal 7.450/85 e o Sistema Constitucional Tributário brasileiro — J. A. Lima Gonçalves

245

NOTAS E COMENTARIOS — JURISPRUDENCIA

Imposto sobre a renda — Aspecto temporal — Magnus Augustus C. Albuquerque	256
Taxa de licença para focalização e funcionamento — J. A. Lima Gonçalves	261
Taxa de publicidade — Base de cálculo — Alvaro de Azevedo Marques Júnior	275
Empréstimo compulsório — Inconstitucional — Violação da anterioridade tributária — Infratção da irretroatividade da lei tributária — Regime tributário — Geraldo Aialba	280
Empréstimo compulsório e estado de direito — José Vicente Silva Camarati	289

NOTAS E COMENTARIOS — ATOS ADMINISTRATIVOS

Impressos personalizados — Publicitários — José Eduardo Soares de Melo

305

NOTICIAS

Anteprojeto de Constituição — Sistema tributário

305

RESENHA BIBLIOGRAFICA

314

“§ 2.º — O imposto de que trata o parágrafo anterior será devido exclusivamente na fonte, não gerando direito a restituição.

“§ 3.º — Fica revogado o § 3.º do art. 39 da Lei 6.435, de 15.7.77”.

24. A Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada — ABRAPP editou livro intitulado *A Imunidade Tributária das Entidades Fechadas de Previdência Privada* em 1984, com estudos de Adão Peixoto de Oliveira, Carlos Valder do Nascimento, Gastão Quartin Pinto de Moura, Gilberto de Ulihá Canto, Ives Gandra da Silva Martins, Maurício dos Reis, Mozart Victor Russomano, Ruy Barbosa Nogueira, Sacha Calmon Navarro Coelho e Yonne Dolácio de Oliveira, todos demonstrando a correção das decisões judiciais no tocante à inconstitucionalidade do art. 6.º do Dec.-lei 2.065/83.

25. José Nabantino Ramos no já mencionado parecer lapidarmente explicita: “6.4 Demais disto, tendo-se em vista o § 1.º do já referido neste art. 29, consoante o qual o **produto alienado de que trata este artigo constituirá receita da União**, ressumbra o desaparecimento da própria **raiz** essencial da incidência do imposto de importação em tais situações (cobrar o tributo devido em razão da ocorrência do fato gerador e devolver o eventual excesso ao legítimo proprietário do bem), de vez que, como, em virtude da perda ou abandono, este bem passa automaticamente a integrar o patrimônio da União e o produto de uma eventual alienação constitui Receita desta, o que estaria cobrando em tais casos **seria um imposto sobre a venda de bens da Fazenda Nacional, tendo ela própria como contribuinte**” (grifos nossos).

PIS — EXCLUSÃO DO ICM DE SUA BASE DE CÁLCULO

GERALDO ATALIBA
CLEBER GIARDINO

I — Conceito de faturamento. II — “Faturamento” como base impositiva. III — ICM e “faturamento”. IV — IPI e “faturamento”. V — Conclusão.

CONSULTA

Consulta-nos ilustre Advogado sobre se, na base de cálculo do PIS — no caso previsto no art. 3.º, “b” da Lei Complementar 7/70 — inclui-se ou não o ICM.

É o seguinte o inteiro teor dessa disposição, na sua redação original:
“Art. 3.º — O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

- “a) a primeira
 - “b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:
- | | |
|---|-------|
| “1) no exercício de 1971 | 0,15% |
| “2) no exercício de 1972 | 0,25% |
| “3) no exercício de 1973 | 0,40% |
| “4) no exercício de 1974 e subsequentes | 0,50% |

“§ 2.º — As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico ao que for apurado na forma do parágrafo anterior.

“§ 4.º — As entidades de fins não-lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei.
“§ 5.º — A Caixa Econômica Federal resolverá os casos omissos, de acordo com os critérios fixados pelo Conselho Monetário Nacional”.

Sobre esse artigo, e sua correta inteligência, no tópico referido à hipótese consultada, é o presente Parecer.

PARECER

I — Conceito de faturamento

1. Adequada resposta à questão posta na consulta requer conceituação de faturamento: só então poder-se-á examinar com detença o tributo versado no caso em apreço.

2. As hipóteses de incidência do PIS não consistem em qualquer atuação estatal, mas, ao invés, em fatos intrinsecamente desvinculados de qualquer atividade do Poder Público.

O diploma legal acima referido, na verdade, cria não uma, mas diversas incidências tributárias da espécie "imposto". É dizer: estabelece diversas hipóteses de incidência (ou fatos geradores, como comumente se diz) de impostos com o regime previsto no § 2.º, II do art. 21 do Texto Magno (contribuições), como pretende o legislador.

Com efeito, o seu art. 3.º, nas disposições dos §§ 2.º e 3.º, cria um tipo de imposto sobre a renda, para certos contribuintes. Em outras palavras, amplia o número de contribuintes deste imposto. É que o exame da hipótese de incidência prevista nessas específicas disposições da Lei Complementar 7/70, conclui pela configuração de um típico imposto sobre a renda, para certos contribuintes. Sobre ele, todavia, não nos deteremos, para refugir aos lindes deste estudo.

A disposição da letra "b" — do mesmo art. 3.º — cria, entretanto, um tributo cujo reconhecimento exige maior investigação e cuidado. É nítido que sua hipótese de incidência é o fato ou circunstância de uma empresa "ter faturamento" ou "faturar". A referência legal a esse fenômeno exige, destarte, apreciação mais aprofundada.

3. Na verdade, "faturamento" é ato ou efeito de "faturar", ou, como ensina Plácido e Silva "ato de se proceder à extração ou formação de fatura" (Vocabulário Jurídico, vol. II, Rio-S. Paulo, Forense, p. 682). Na técnica jurídico-comercial esta palavra é empregada "para indicar a relação de mecadoras ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade e demonstração acerca de sua qualidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador" (ob. cit., p. 681). "A fatura, ultimando a negociação, já indica a venda que se realizou". Por isso, "é o documento representativo da venda já consumada ou concluída..." (ob. e loc. cit.).

A praxe consagrou a adoção da expressão "faturamento" para indicar a soma de diversas faturas, por critério de cliente ou prazo, ou tipo de mercadorias vendidas, etc. Assim, é comum dizer-se: "o nosso faturamento para o cliente "X" é de 1.000 por mês"; "Tal firma faturou muito, no ano passado", etc.

Ora, criando a Lei Complementar 7 um tributo incidente sobre o faturamento (art. 3.º, "b") mensal (art. 6.º), desenhou uma hipótese de incidência de imposto, já que a consistência do fato colocado como cerne material da mesma hipótese de incidência é intrinsecamente independente de (não vinculada) qualquer atividade estatal. Efetivamente, não consiste ele (o faturamento) em nenhuma atuação do Poder Público referido ao obrigado (o contribuinte). É um fato absolutamente independente, desvinculado de qualquer atividade do Poder Público. Perfez, pois, rigorosamente, o perfil da figura referida no art. 16 do CTN. Daí o submeter-se a regime de imposto (e, na intenção do legislador, aplicarem-se as regras típicas do que ele entende, como "contribuição", fixadas no item II do § 2.º do art. 21 da Constituição).

Não deixa, porém, essencialmente, de ser um imposto. Tem natureza de imposto, segundo qualquer concepção ou classificação doutrinária, das abrangidas expressamente pelo Texto Constitucional vigente. O contraste desta situação com o conceito normativo só confirma esta conclusão. É que o art. 16 do CTN define imposto como sendo "... o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contri-

buínte". Dessa natureza é, tipicamente, a situação aludida na hipótese ora considerada.

Se a hipótese de incidência, **in casu**, consiste essencialmente em "faturar" já se vê que, como quer o CTN, o "fato gerador" da obrigação de recolher o tributo se constitui numa situação independente de qualquer atividade estatal. Quem "fatura" — isto é: pratica concretamente aos fatos que constituem a materialidade da hipótese de incidência tributária — é o **particular contribuinte**, e não o Estado. Para esse efeito acolhemos o conceito de "fato gerador" (que nós designamos por "hipótese de incidência tributária") disposto no CTN, isto é: "a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114).

Ora, basta o ato do particular, é suficiente a configuração da situação consistente no ato de "faturar", ou ter "faturamento" (realizado por particular), para que se considere "ocorrido" o fato gerador (art. 114 do CTN). Já está a demonstração — com base exclusiva no direito positivo vigente — de que o fato (ou circunstância de fato) que dá nascimento à obrigação de pagar o tributo previsto na letra "b" do art. 3.º da Lei Complementar 7 é um fato não consistente em nenhuma atividade estatal, mas que se configura e se consoma com simples comportamento do particular.

Do que resulta reafirmada e confirmada a inexorável conclusão quanto a que de imposto se trata, **in casu**. Como, porém, quis a lei atribuir-lhe regime de contribuição, ao regime do imposto, em princípio, devem agregar-se as regras do § 2.º, II do art. 21 do Texto Magno, que não criam nova espécie, tipificada por hipótese de incidência própria, mas só um tributo que se rege **também** pelas normas especiais desse preceito constitucional.

II — "Faturamento" como base impositiva

4. A expressão "faturamento" — como visto — vem de "fatura" que, no Direito Comercial, identifica a "conta de venda". Isto é, para fins mercantis, entende-se por "fatura" a "lista das mecadoras vendidas, discriminadamente por quantidade, qualidade, espécie, tipos", conforme o ensinamento de Waldemar Ferreira.

Na prática dos negócios, aceitou-se admitir a figura em outros casos nos quais não há mercadorias, mas sim diferentes objetos de atividade empresarial ou econômica. O termo "faturamento" é empregado, por outro lado, para identificar não apenas o ato de faturar, mas, sobretudo, o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dia). Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa. Ora, essas considerações sobre a pluriatividade do conceito conduzem a uma primeira conclusão: como o tributo recai sobre "fatos", absurdo sustentar que o fato do "faturamento" — na significação de ato de faturar — é o gravado (materialidade da hipótese de incidência) pelo tributo previsto na letra "b" do art. 3.º da Lei Complementar 7/70.

Em primeiro lugar, esse fato — consistente em "emitir faturas" — não tem, em si mesmo, nenhuma relevância econômica. É mera decorrência de outro acontecimento — este, sim, economicamente importante — correspondente à realização de "operações" ou atividades da qual esse faturamento decorre. Em segundo lugar, fosse o fato de "emitir faturas" a hipótese de incidência desse

tributo destinado ao PIS e o tributo — ao contrário do que é cediço e corrente — seria enquadrável na classe dos subordinados ao “princípio documental”, que, assim, com clareza meridiana, é exposto por Arnílar de Araújo Falcão: “Pode, para tal fim, o legislador, efetivamente, consagrar um de dois princípios, critérios ou técnicas: a) o princípio negocial (*Geschäftsprinzip*), por força do qual o fato gerador é considerado qualquer que seja a forma de sua exteriorização; b) o princípio documental (*Urkunden* ou *Beurkundungsprinzip*), que consiste no acréscimo de um **plus** à configuração do fato gerador, com a exigência de que, além da essencial consistência do fato, ato ou negócio que nele se contém (*gestum*) **id quod interest** — tal fato tenha por forma de exteriorização uma versão documental, um *scriptum*, um instrumento específico” (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 4.ª ed., Ed. RT, p. 79).

Vale dizer: fosse essa a hipótese, e, v.g., o contribuinte que vendesse a vista, sem emitir faturas, não pagaria PIS. O tributo só recairia sobre as vendas “exteriorizadas em faturas”, ou seja, sobre a documentação referente à operação a prazo, o que, sabidamente, nunca foi pretendido ou sustentado pela doutrina formada sobre esse tributo, nem decorre, mediata ou imediatamente, da lei. Parece, pois, visível que o fato pressuposto na expressão “faturamento” não é o “emitir faturas”, “realizar faturamento”, ou conceito equivalente, porém, outro, de distinta consistência, como se verá.

5. Afastado o “ato de faturar”, como hipótese de incidência, vejamos o faturamento como “soma de vendas”. Nesse sentido, “faturamento” jamais poderá ser **materialidade** da hipótese de incidência de qualquer tributo, pela simples razão de que, nesse conceito, “faturamento” é uma espécie de valor, ou seja, é critério de cálculo, índice de mensuração de uma determinada situação economicamente avaliável. Não indica, necessariamente, determinada materialidade de hipótese de incidência, mas apenas a sua medida, ou seja, a sua **base de cálculo**. Um número, uma quantidade, um montante não é um fato: é a dimensão de um fato; é sua medida. Assim se dá com o famigerado “valor agregado”. Não é e não pode ser o nome científico de um tributo; não é, nem pode ser, a referência a uma materialidade de hipótese de incidência. Nada diz sobre o fato que, se acontecido e **quando** acontecido, dá nascimento à obrigação tributária. Valor agregado é mera técnica de determinação de um tributo; simples referência a um critério de medição; não é mais que modo de referir uma maneira de dimensionar um fato. Esse fato pode ser realizar operações mercantis, negócios, civis, etc. De todo modo, falar em “valor agregado” não importa revelar a consistência de nenhuma hipótese de incidência (tanto isso é exato, que essa designação se amplia a tributos diferentes de sistemas jurídicos diversos). Falar em valor **agregado** é, pois, falar em base de cálculo. Nada mais.

O mesmo se diga da expressão “faturamento”: reporta-se a uma maneira de medir um outro fato, mas não é um fato que possa tecnicamente ser qualificado como hipótese de incidência. Faturamento é simples base de cálculo.

Efetivamente, parece evidente que, num certo sentido, a “tributação do fato” se opera por via da sua tradução imediata da exigência constitucional — implícita no princípio da igualdade (art. 153, § 1.º) — no sentido de que os tributos devam recair sobre fatos expressivos de **significação econômica**. É assim que, v.g., a transmissão imobiliária é gravada em correspondência com o valor econômico (base), que ela representa; que a propriedade é tributada na medida do

valor venal (base) do imóvel que constitui seu objeto. Entretanto, isso não significa que tais tributos onerem o “valor das transmissões imobiliárias”, ou o “valor venal de imóveis”. Esse é dado fundamental para a compreensão do fenômeno tributário. O que se tributa — no sistema brasileiro — é o fato chamado por Becker de “signo presuntivo de manifestações de riqueza”. E, pois, v.g., o fato de produzir ou vender bens, de prestar serviços, de auferir rendimentos, etc. que é onerado pelo tributo. Não surpreende, pois, que a própria outorga constitucional de competências tributárias se haja estabelecido sobre descrição explícita desses fatos materiais. Nem, tampouco, que toda a teoria tributária (e, bem assim, o CTN e a própria Constituição Federal — arts. 18, §§ 2.º e 5.º e 21, § 1.º) preveja o chamado “fato gerador” como figura distinta e inconfundível da base de cálculo. Essa é a medida daquela (do fato gerador), mas com ele não se confunde. É “a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência”, mas não é a hipótese de incidência. Paulo Barros Carvalho é muito enfático a tal respeito.

É evidente que, para que o fato possa ensejar tradução em dinheiro, em moeda (como é próprio da natureza do tributo) deve ele, necessariamente, ser “traduzido” ou transformado num valor, numa grandeza numérica, financeira: é a essa função que se presta a chamada “base de cálculo”. Em outras palavras: se o tributo — nos sistemas jurídicos ocidentais modernos — tem por objeto pagamento de somas de dinheiro ao Estado, a lei qualifica os fatos que fazem nascer as obrigações de pagar esse dinheiro e, necessariamente, estabelece os critérios para dimensionar esses fatos, de modo a permitir a quantificação do objeto da obrigação que seu acontecimento vai fazer nascer. Assim, o valor da renda, o preço da venda, o preço do serviço privado, etc., são “critérios” aptos para processar essa conversão da qual resulta o mesmo fato **economicamente representado**. Sempre, pois, que a linguagem da lei — freqüentemente imprecisa, inadequada, superficial, reduzida — aludir a uma suposta incidência sobre essa medida econômica do fato gravado, não se iludirá nem se confundirá o intérprete: entenderá — isto sem dificuldade — que, aí, o que se tributa é o próprio fato, por cuja realização se manifesta essa grandeza numérica.

Vê-se, logo, o claro distate da admissão de que “faturamento” como “soma de vendas” seja materialidade da hipótese de incidência deste ou daquele tributo. Faturamento é, isto sim, base de cálculo. Seja qual for o tributo que se queira considerar “revelado” por essa grandeza, é indubitosa a afirmação de que o total das operações diárias, ou mensais, ou anuais, não pode ser, nem por absurdo, a sua hipótese de incidência. É de vital relevo esta posição inicial da essência das entidades com as quais opera o intérprete. Esse o cerne da sua missão de desvendar o conteúdo da lei, para, subseqüentemente, confrontá-la com a Constituição, concluindo então pela conformidade ou não da norma posta com as exigências superiores do sistema. É que, acreditamos, só com firme domínio desses pressupostos se poderá avançar no exame de questões tão sérias como as que se envolvem neste trabalho.

Se já se afasta ser o “faturamento” hipótese de incidência deste (ou de outro) tributo, mas sua simples base de cálculo, o passo seguinte está em perquirir — à luz dos cânones do direito positivo — quais as hipóteses de incidência dos tributos cuja base impositiva possa ser o faturamento. Nesse sentido, se o “faturamento”, como visto, corresponde à **soma das vendas ou das outras operações** realizadas por dado contribuinte, num certo período — vale dizer, é expressão

financeira indicativa do montante de negócios havidos, num certo mês, dia, ano, ou outro período qualquer — então logicamente, o cerne ou consistência do fato traduzido financeiramente nesses faturamentos não pode deixar de ser o conjunto de negócios ou operações que a ele (faturamento) dá ensejo.

Assim, para haver "faturamento", é indispensável que se tenham realizado operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado serviços, ou realizado operações similares. Sobre tais operações é que, no caso, recairá a incidência. Essas, teoricamente, as materialidades das hipóteses de incidência cuja quantificação pode expressar-se no faturamento.

6. Por outro lado, a interação lógico-jurídica entre essas duas categorias (base de cálculo e materialidade da hipótese de incidência) — na trilha das magistrats lições ministradas por Becker — leva à conclusão inexorável de que o faturamento, como critério legal de tradução e mensuração das operações tributadas, não pode prestar-se se não à indicação do estrito valor econômico dessas operações. Isto é, "o faturamento do contribuinte" (base de cálculo de tributo) há de corresponder, necessariamente, ao específico valor do negócio privado realizado, alçada a agregação de montantes outros que, embora a ele acessórios, consequentes ou paralelos, com a sua estrita e particular grandezza não se confundem.

É o que procuramos, a seguir, melhor explicitar, aproximando-nos do tema central deste parecer.

III — ICM e "faturamento"

7. "Faturamento" é a realidade só existente no plano das relações negociais ou empresariais. Não cabe falar-se em faturamento nas transações comuns das pessoas individuais. Por isso, corretamente, a Lei Complementar 7, ao tratar do contribuinte do PIS, só qualificou como tal as **empresas**.

Ora, "faturamento" não consiste se não numa grandezza numérica representativa da soma de valores individuais pertinentes a operações diversas praticadas pela empresa contribuinte. Portanto, é o valor dessas diversas operações individuais que compõe a cifra maior designada "faturamento"; e, por via oblíqua, os elementos integrantes do valor de cada uma dessas operações, como consequência, correspondem aos itens necessariamente formativos daquele montante global e abrangente.

É imperioso enfrentar-se, assim, a questão nuclear posta no presente estudo: quais os itens componentes do denominado "valor das operações" que devem ser considerados no "faturamento"? O ICM, particularmente, inclui-se entre esses itens?

8. Dispõe o Dec.-lei 406 que sempre que uma operação mercantil estiver sujeita ao ICM, o quantum do tributo estadual dela decorrente deve integrar (antecipadamente orçado) a própria base de cálculo do imposto correspondente a essa incidência. Ou seja, o ICM originado da operação deverá compor, como parcela dele integrante, o próprio valor dessa operação tributada. É o que textualmente previa o art. 2.º, § 7.º do Dec.-lei 406/68, no que foi acompanhado pela generalidade das legislações estaduais do ICM. Paralelamente, esse Dec.-lei, pelo mesmo artigo, vedou a chamada "transferência" do ICM (do vendedor para o comprador) em parcela separada do próprio preço da venda. Obrigou, assim — instituindo essa vedação — que o valor relativo a esse "reembolso econômico

do tributo", necessariamente se fizesse mediante inclusão do seu respectivo valor pecuniário no próprio preço da mercadoria. Isso, obviamente, sempre que o vendedor pretenda valer-se dos mecanismos comuns no mercado, de repasse de custos (no caso, tributários) ao comprador.

É que parece razoável supor que o alienante de dada mercadoria, ao promover a sua venda — sabendo por antecipação do encargo tributário que dela resultará — acresça-o ao preço da venda, para efeito de liquidá-lo, oportunamente, à sua conta, com recursos provenientes dos bolsos do comprador, sem redução da sua margem de lucro. Parece ser legítimo supor que, no plano das relações econômicas, assim procedam os seus respectivos agentes (é, aliás, o pressuposto subjacente à regra do art. 166 do CTN e às Súmulas 71 e 546 do STF).

Ora, por essa sistemática acabou esse decreto-lei introduzindo a figura conhecida em ciência das finanças como de "imposto por dentro". Fez, destarte, do ICM, um tributo arquitetado consoante estrutura diferente da que prevalece para o IPI (imposto "por fora"). Mais que isso, com essa "criação" provocou anormal alargamento da dimensão do próprio valor da operação (do preço), fazendo com que esse montante se consubstancie, afinal, em cifra superior à que normalmente se teria, não fosse o singular "artifício" engendrado pela lei. Destarte, tem-se, ainda, que se poderia propriamente designar como valor "fiscal" da operação tributada pelo ICM — diverso, do seu valor mercantil.

9. Não se pode deixar, inclusive, de observar que, na verdade, essa mecânica significou método oblíquo de elevação das alíquotas de ICM, por via de artifício elevação da sua respectiva base de cálculo. Parece até bastante claro que essa cláusula do Dec.-lei 406 (posteriormente reproduzida nas legislações ordinárias dos Estados) é inconstitucional, ofendendo, de modo indireto, o comando do § 5.º *in fine*, do art. 23 da Constituição, relativo ao teto das alíquotas do ICM.

10. Teve-se, destarte — por força dessas inovações veiculadas pelo Dec.-lei 406 — artificiosa manipulação da base de cálculo do ICM que se refletiu, na prática dos negócios, na consequente elevação do "preço das mercadorias, isto é, do valor das operações sujeitas ao imposto estadual. Obviamente — por forma reflexa — o IPI também passou a incidir sobre bases elevadas, em razão do valor da operação sujeita ao ICM (assim majorado pela inclusão do próprio imposto) também constituir-se na base de cálculo do tributo federal.

Ora, isso tudo exige reflexão mais atenta. Impõem-se escapar dos profundos preconceitos prevalentes nessa matéria e dos visíveis desencantos e ambiguidades que, tanto a doutrina como a jurisprudência introduziram em tal tema, para que conclusões mais precisas facultem seguro encaminhamento na análise desse assunto.

11. Assim, ICM e IPI são tributos fundamentalmente iguais, especialmente sob o prisma econômico. Isso pode ser confirmado por vários modos. Em primeiro lugar, pelas próprias observações da comissão elaboradora da reforma tributária que, em 1965, preparou a exposição de motivos da EC 18/65. Mais que isso, porém, Exame atento e cuidadoso do Texto Constitucional permite concluir que, nos dois casos (tanto do ICM, como do IPI), a incidência recai sobre operações negociais relativas a mercadorias. As particularidades jurídicas que os diferenciam não destroem sua identidade substancial, inferida dos contornos mais genéricos das respectivas materialidades de suas hipóteses de incidência. Assim, ambos os tributos recaem sobre uma mesma realidade: as **operações negociais**. O IPI, de

um lado, alcança apenas **certas operações** — especificamente as que se referam a certas mercadorias qualificadas pela designação “produtos industrializados”. O ICM, por outro lado, é genérico, gravando operações relativas a quaisquer mercadorias, seja qual for a sua qualidade ou natureza.

Em decorrência dessa identidade substancial (da materialidade da hipótese de incidência dos dois tributos) suas respectivas bases imponíveis também guardam nítida semelhança. Essa é conclusão que se impõe à vista de uma adequada interpretação dos dispositivos constitucionais pertinentes aos dois tributos. A base de cálculo do ICM e do IPI nunca poderia deixar de traduzir-se **no valor objetivo e específico da operação negocial**, que lhes serve de hipótese de incidência.

Não supõe digressão doutrinária mais ampla a demonstração de que base de cálculo e materialidade da hipótese de incidência são aspectos da norma tributária que devem guardar, entre si, íntima conexão. Ampliar Falcão e Alfredo Augusto Becker deixaram solarmente clara essa circunstância, nos estudos proferidos nos seus clássicos **Teoria Geral do Direito Tributário e Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Em consequência, os tributos que incidem sobre operações negociais necessariamente comportam base de cálculo dimensionada pelo **valor da operação** realizada.

É de se perguntar, portanto: que elementos deveriam integrar o valor da operação **negocial** — para efeito de incidência do IPI e do ICM — segundo inteligência conforme com as exigências constitucionais relativas a esses tributos?

1.º) O próprio valor da mercadoria, ou do produto industrializado, como definido no contrato de venda; ou

2.º) Eventuais parcelas acessórias ou complementares do preço, necessariamente referidas à operação negocial (com a mercadoria, ou com o produto) realizada. Não integram, destarte, o valor da operação outras parcelas que — embora cobradas pelo vendedor ao comprador, por ocasião da venda — possam ser definidas como representativas do preço de outras operações paralelamente realizadas entre as mesmas partes, ao ensejo da venda. Nada além do valor da operação pode integrar a base impositiva, seja do IPI, seja do ICM.

Definitivamente, nessas bases de cálculo, não se compreende o valor dos próprios impostos que resultam ou decorrem da operação realizada.

12. O fenômeno tributário — como reconhecido, sem dissensões, pela doutrina universal — ocorre mediante **iter** inescapavelmente inerente a todas as situações tributárias: deve ocorrer um fato impositivo que, pelo seu acontecimento, produza o efeito jurídico de determinar o nascimento, o surgimento, de uma relação jurídico-tributária, no bojo da qual aparece o tributo devido. Inexiste tributo, como entidade jurídica **in concreto**, antes da ocorrência do fato impositivo; não há imposto, nem taxa, nem nenhuma outra figura tributária, sem que, antes ocorra, faticamente, no mundo concreto e sensível, um acontecimento designado “fato impositivo”.

Destarte, é a própria principiologia lógico-jurídica (no campo tributário) que impede se tenha por existente tributo antes do próprio e específico acontecimento do chamado “fato gerador”. Não é possível, logicamente, haver ICM ou IPI — como grandezas numéricas expressivas de obrigação a cargo do contribuinte — antes que se realize a operação negocial da qual essas entidades, **in concreto**, decorrem.

Por outro lado, base de cálculo é critério constitucionalmente referido — e legalmente estabelecido — de determinação da dimensão econômica da materia-

lidade da hipótese de incidência tributária. Presta-se, portanto, a refletir, em valor numérico (a “base calculada”, como diz Aires F. Barreto), a grandezza econômica do fato impositivo. Refere, a base, pois, à grandezza econômica de um fato, **no instante em que acontecido**. Se outro momento fosse tomado para essa avaliação, logicamente, outro fato — e não, tipicamente, o fato impositivo — estaria sendo medido. Assim, pois, a base de cálculo, como critério legal, faculta o dimensionamento do fato impositivo (base calculada) no próprio instante da sua ocorrência.

13. O tributo, portanto, é realidade jurídica que surge **como efeito** do fato impositivo. A base de cálculo, por outro lado, “mede” o fato no instante do seu acontecimento. Assim, nem mesmo logicamente — desprezando-se o ângulo cronológico — esse **efeito** da operação (imposto devido) poderia ser considerado como envolvido na dimensão econômica do próprio fato anteriormente acontecido (sua causa). A inclusão do tributo na base, destarte, representa **mera criação da lei tributária** que não responde, sequer, às exigências lógicas da textura da hipótese de incidência do ICM e do IPI.

Decorre (tal inclusão) portanto, de **particular, peculiar e especialíssima determinação de lei de efeitos fiscais**. Daí, uma primeira conclusão parece fluir naturalmente.

Quando a lei do ICM manda que se inclua o próprio valor do tributo na sua base, no valor da operação (mesmo deixando de lado o aspecto da contabilidade dessa disposição com os termos constitucionais) o certo é que, por isso, introduz-se especial mecânica que só pode produzir eficácia **no âmbito estritamente compreendido nos fins da lei tributária**, isto é, **no plano específico e estrito da base de cálculo do ICM**. Não há como concluir de forma diversa. A mecânica de “recondução” criada na lei complementar (imposto incluído na própria base), pelas suas singulares características, só pode produzir efeitos na **específica da base de cálculo do ICM**. Desdobrar ilações a partir dessa disposição, projetando-as para outros campos, portanto, implicará alargamento do regime nitidamente excepcional, facultando a irradiação dos efeitos desse “anormal” comando, em esferas não visadas pelo seu sentido específico. Enfim, não se pode transformar a exceção em regra. Ela só pode ser aplicada, e estritamente, aos casos previstos. Não pode ser estendida, de modo a operar como regra universal.

Em consequência, o ICM não integra o valor da operação, **a não ser para os específicos efeitos de cálculo dele próprio**. O ICM não integra o preço, **se não para facultar a chamada “recuperação econômica do tributo”**, que foi legalmente impedida — pela mesma lei fiscal — por outras vias. Isso decorre de lei tributária voltada, portanto, a ter eficácia exclusivamente no estrito âmbito de atuação do tributo estadual.

14. A melhor demonstração desse raciocínio reside na verificação de que, fosse o ICM igual ao IPI (isto é, da modalidade dos “impostos por fora”) e, certamente, fatalmente, seguramente, os “preços” das operações, ou os “valores” das operações mercantis, seriam inferiores, menores (sem ICM). Fosse “por fora” o ICM, e teria grandeza menor sua respectiva base de cálculo. Por decorrência, seria ele (ICM) “recuperado” — pelo vendedor ou adquirente — por outras vias, a exemplo do que ocorre com o IPI que é “transferido” ao adquirente separadamente do “valor da operação”. Menor seria, portanto, o valor do negócio mercantil. E menor seria, também, a arrecadação do ICM e do IPI. Como a isso não resistiram, com base ao Texto Magno, os contribuintes, prevalece e mantém-se,

até hoje, a **arbitraria e anormal** cláusula da inclusão do ICM no valor da operação (com o duplo efeito de aumentar o **quantum** de ambos os impostos).

15. Isso tudo conduz a conclusão que parece inexorável: o nível do **faturamento das empresas** não pode ser afetado — isto é, reconhecer-se manipulado, subvertido — por efeito dessa mecânica **exclusivamente fiscal**, cujos conteúdo e finalidades se esgotam só na distensão, até mesmo inconstitucional, da base de cálculo do ICM e do IPI.

O conceito de "faturamento" não pode submeter-se a esse tipo de manipulação, ou artificialismo. Portanto, quando a Lei Complementar 7, referiu-se a "faturamento" ignorou — isso é certo — as contingências distorções desse conceito, provocadas por injunção da legislação especial do ICM. Esse efeito não está contido no conceito de "faturamento" referido na lei complementar: "faturamento", para os efeitos do PIS, não pode deixar de ser, objetivamente considerado, senão a soma do líquido e singelo valor das operações negociais realizadas, excluído o **quantum** de ICM que nelas se repua integrado, em virtude de expressa determinação da lei fiscal, só para efeito de cálculo de IPI e ICM. Traduz-se, em síntese, no "preço da operação" **deduzido** do valor do ICM que ela incide. Ai o interesse econômico do contribuinte, a grandeza econômico-privada da operação, a "manifestação de riqueza" que a lei complementar buscou alcançar.

Faturamento, nesse sentido, partilha de conceito semelhante ao de "receita", vale dizer, acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas "transitam" em mãos do alienante, sem que, em verdade, lhes pertençam em caráter definitivo.

Meros ingressos, ou meras "entradas" não compõem o faturamento; constituem singelos fluxos de recursos financeiros que, entretanto, não configuram receitas. Como veremos, em seguida, é exatamente esse o raciocínio em que repousa a orientação prevalecente, no sentido da exclusão do IPI da base de cálculo do PIS. Inexiste qualquer outra razão, seja jurídica, seja econômica, que justifique tal inteligência senão a de que, no caso, se tem mera "recuperação de tributo"; nesta condição, parcela não integrativa do conceito de faturamento.

IV — IPI e "faturamento"

16. As mesmas razões que apontamos como determinantes da exclusão do ICM da base de cálculo do PIS (na hipótese da letra "b", do art. 5.º, da Lei Complementar 7/70), prevailecem, também, na inteligência hoje estabelecida no sentido de idêntica exclusão, do IPI, para os mesmos efeitos.

Essa exclusão (do IPI) da base de cálculo do PIS — pacificamente aceita pelo Poder Judiciário — é hoje admitida até mesmo pela Administração Federal, como se vê de toda a farta regulamentação expedida sobre a matéria.

17. A Lei Complementar 7/70, mesmo tendo estabelecido que a base de cálculo do PIS, nesta específica incidência, é o "faturamento", não fixou os termos e o alcance desse conceito, relegando tal função, destarte, à interpretação administrativa, traduzida em atos inferiores. Foi assim que a Res. 174/71, do Banco Central deixou entendido corresponder a faturamento "o valor definido na legislação do imposto de renda como receita operacional, sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza" (art. 7.º, § 2.º). Posteriormente, pela Res. 482/78, também do Banco Central (item II) desenvolveu-se o sentido da expressão

"receita operacional" ou "receita bruta", ficando oficialmente consagrada a seguinte interpretação: "A receita bruta será apurada mensalmente, **nela não se computando o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, quando se tratar de contribuintes desse imposto, como definidos no art. 157 do regulamento baixado com o Dec. 70.162, de 18.2.72" (grifo nosso).

O item I, por sua vez, já deixara esclarecido que "a contribuição... será calculada sobre a receita bruta, assim definida no art. 12 do Dec-lei 1.598, de 26.12.77, compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados". Mais adiante, ainda na sequência dessa disciplina administrativa, a Caixa Econômica Federal, usando atribuições delegadas de duvidosa constitucionalidade, veio regulamentar a resolução supracitada (de n. 482, do Banco Central) manifestando que "A base de cálculo da contribuição a que se refere este item é a receita bruta, tal como definida no art. 12 (caput) do Dec-lei 1.598, de 26.12.77, com exclusão do IPI na forma do subitem anterior..." (item 2.2 da Norma de Serviço 451/78 — CEP-PIS 59/78). Precedentemente, no item 2.1, a mesma Norma de Serviço havia prescrito que "somente os contribuintes do IPI, como definidos no art. 57 do regulamento... poderão excluir esse imposto da receita bruta apurada mensalmente".

Assim, não há dúvida, à vista dessa pluralidade de textos, estar assente e cristalizada orientação administrativa quanto à exclusão do IPI da base de cálculo do PIS. Como visto, em múltiplos atos, consagrou-se ser o valor desse tributo parcela desconectada do "faturamento", como tal alheia e independente da base de cálculo, na espécie apreciada.

18. Essa compreensão, por outro lado, acompanhou o que já vinham consagrando os nossos Tribunais. É expressivo dessa inteligência, entre outros, o teor do Acórdão proferido pelo TFR nos autos da Ap. Cível 70.345-RS (DJU, 4.2.83, pp. 643-644), que assim concluiu:

"Ação de repetição de indébito — Programa de integração social (PIS) — Exclusão do IPI. No cálculo da contribuição em causa não se incluiu o IPI, dada à sua natureza de tributo indireto. Precedentes na AC 68.932-RS 5.ª T. (DJU de 19.11.82). Sentença confirmada. Apelação improvida".

19. Ora, todos os pressupostos dessa jurídica inteligência (quanto ao IPI) estão presentes no ICM. Não há "receita", em ambas as hipóteses, por força da percepção desse reembolso em que se corporifica a "transferência de tributo" para o adquirente, adicionalmente ao preço da operação. Tal evidência, aliás, já foi salientada pela própria Secretaria da Receita Federal que, interpretando o conceito de "receita bruta" (equivalente ao de "faturamento", conforme a Res. 482/78, do BCB) deixou claro que nela não se incluem os chamados impostos "não-cumulativos", categoria à qual pertence o ICM. É o seguinte o teor do item 2 da Instrução Normativa SRF-051 de 3.11.78: "Na receita bruta não se incluem os impostos não-cumulativos cobrados do comprador (imposto sobre produtos industrializados e imposto único sobre minerais do País) e dos quais o vendedor dos bens, ou prestador dos serviços seja mero depositário. Imposto não-cumulativo é aquele em que se abate, em cada operação, o **montante** de imposto cobrado nas anteriores".

A circunstância de que, no IPI, tal "repasse" é procedido "por fora" (como, na visão contabilística vulgar é conhecida essa mecânica) e de que, no ICM, ele se dá "por dentro" é visivelmente contingente, ocasional, sendo assim desautorizadas, por si só, interpretações divergentes em ambas as situações. Destarte, ou

nos dois casos, o "faturamento" incorpora os montantes relativos aos tributos ditos "indiretos" incidentes sobre a operação (ICM e IPI) ou, também nos dois casos, esses montantes devem ser excluídos. **Ubi idem ratio, ibi idem dispositio.** Impõe-se assim, simplesmente, a adoção de mero princípio de coerência nesse tema, aplicando-se a situações iguais idêntica solução jurídica. Ao ICM, em conclusão, deverá-se deferir o mesmo tratamento atribuído — tanto pela jurisprudência, como pela própria administração federal — ao IPI, no plano da formação do "faturamento", para efeito de determinação da base de cálculo do PIS.

Foi isso o que, com habitual precisão, observou o Ilustre Juiz federal Homar Cais, em sentença proferida, pela 8.ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, nos autos do Proc. 1394886. Vale a sua transcrição:

"Os impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias, impostos não-cumulativos, incidem sobre o faturamento (CTN, art. 46, II e Dec-lei 406/68, art. 1.º), mas não o integram. Constituem, tais impostos, receitas da União Federal e dos Estados, destacados nas notas fiscais e recebidos pela empresa que está obrigada a recolhê-los aos cofres públicos. Não são, portanto, receita da empresa, mas de terceiros. Não constituem faturamento".

V — Conclusão

20. A vista das considerações desenvolvidas, e de seus fundamentos jurídicos, parece ser possível responder, sinteticamente, ao consultante, no sentido de que, para os efeitos de cálculo e pagamento do tributo devido na letra "b" do art. 3.º da Lei Complementar 7/70, o "faturamento" (ou a "receita bruta" do contribuinte) não leva em conta a parcela de ICM, que no próprio valor da operação se reputa integrada. Está, em consequência, autorizada a redução do valor da operação, pelo quantum do ICM destacado em parcela separada nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte. Só o valor líquido resultante é que, na forma legal, poderá sujeitar-se à incidência do PIS.

E o parecer, s.m.j.

São Paulo, 11 de agosto de 1983.

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ILEGALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL AO SENAI

LUCIANO DA SILVA AMARO

Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie

1 — *Histórico.* II — *As questões jurídicas* — a) *A natureza dos adicionais* — b) *O adicional da contribuição ao SENAI* — c) *A jurisprudência* — d) *O Dec-lei 1.861/81.* III — *Conclusão.*

I — HISTÓRICO

1. O Dec-lei 4.048/42 criou o SENAI (art. 1.º) e previu a contribuição das Empresas para essa entidade, nos seguintes termos:

"Art. 4.º — Serão os estabelecimentos industriais das modalidades de indústrias enquadradas na Confederação Nacional da Indústria obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal para montagem e custeio das escolas de aprendizagem.

"§ 1.º — A contribuição referida neste artigo será de dois mil réis, por operário e por mês".

1.1 Para as empresas com mais de 500 empregados, o mesmo Dec-lei 4.048/42 previu um adicional de 20%, nos seguintes termos:

"Art. 6.º — A contribuição dos estabelecimentos que tiverem mais de quinhentos operários será acrescida de vinte por cento".

1.2 O órgão legalmente competente para arrecadar a contribuição devida ao SENAI era o IAPI:

"Art. 4.º — (.....)."

"§ 2.º — A arrecadação da contribuição de que trata este artigo será feita pelo Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, sendo o produto posto à disposição do Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários".

1.3 Com o Dec-lei 4.946/42, o universo de contribuintes foi ampliado (art. 3.º), estendendo-se a outros IAPs a tarefa de arrecadação e repasse da verba ao SENAI.

2. O Dec-lei 6.246/44 modificou o critério de cálculo da contribuição, prevendo:

"Art. 1.º — A contribuição de que tratam os Decretos-leis n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942, e n. 4.936 de 7 de novembro de 1942, destinada à montagem e ao custeio das escolas de aprendizagem, a cargo do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, passará a ser arrecadada na base de um por cento sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados.

§ 1.º — O montante da remuneração que servirá de base ao pagamento da contribuição será aquele sobre o qual deva ser restabelecida a contribuição de