

B

ASE DE CÁLCULO DO PIS

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*

1
897

Após ter o Tribunal Federal de Recursos, pela Súmula 161, entendido que o PIS não incidiria sobre o IPI, na linha das conclusões do II Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária, de resto citadas pelos íclitos magistrados que conformaram aquele entendimento ("Caderno nº 2 de Pesquisas Tributárias", Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1977), volta à discussão o problema concernente à possibilidade de sua incidência sobre o ICM e sobre os valores correspondentes às vendas canceladas e devolvidas.

Neste sentido, manifestações de eminentes magistrados, de colegiados administrativos e do Tribunal Federal de Recursos foram sendo veiculadas, ora pela afirmativa, ora pela negativa da pretendida incidência. Elencando apenas para efeito das presentes considerações algumas delas:

1ª) "Sentença do Dr. Sebastião de Oliveira Lima in AP MS 85.526:

'Data venia', não concordo com a afirmação. Na verdade, o ICM integra mesmo o preço da mercadoria, mas tal fato não ocorre com o IPI. O entendimento daquela doutrina somente pode ser defendido por quem nunca adquiriu qualquer produto sujeito ao aludido tributo federal. Basta ver-se a nota fiscal respectiva e notar-se-á que, além do preço da mercadoria, há o acréscimo do IPI em valor destacado" ("Caderno de Pesquisas Tributárias nº 2", Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 329/333);

2ª) "Ap. em MS nº 109.989-SP (6693407)

Rel.: Min. Antonio de Pádua Ribeiro - Apte.: Volkswagen do Brasil S/A - Apdos.: CEF e União Federal.

Advs.: Drs. Célio de Freitas Batalha e outros (apte.); Dr. Marcos Umberto Serufo e Dr. Nilo Arêa Leão (1º apdo.).

Ementa: Tributário. Contribuição para o PIS. Inclusão do ICM na sua base de cálculo.

I - O valor do ICM integra a base de cálculo da contribuição para o PIS. Precedentes.

II - Apelação desprovida.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas.

Decide a 4ª Turma do TFR, por unanimidade, negar provimento à apelação, na forma do relatório e notas taquigráficas anexas, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, em 06.05.87 (data de julgamento)" (DJ 28.05.87);

3ª) "Ap. em MS nº 104.398-REG. 5500877-SP

Rel.: Min. Torreão Braz - Apte.: Wagner Lennartz do Brasil Ind. e Com. de Serras Ltda. - Apdas.: CEF e União Federal.

Advs.: Drs. Ricardo Athié Simão e outros e Paulo Machado Forni e outro.

Ementa: PIS - O valor do ICM inclui-se na sua base de cálculo - Sentença confirmada.

Acórdão: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

Decide a 5ª Turma do TFR, à unanimidade, negar provimento à apelação, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 1º.10.86 (data do julg.)" (DJ 13.11.86);

4ª) "Ap. em MS nº 109.445-SP (6669905)

Rel.: Min. Carlos Mário Velloso - Remte.: Juízo Federal da 1ª Vara - Apte.: CEF - Apda.: Volkswagen do Brasil S/A.

Advs.: Drs. Edson Luiz de Queiroz e outro, Célio de Freitas Batalha e outros e Claudio Lacombe.

Ementa: Tributário - PIS - Inclusão do ICM na base de cálculo do PIS: Impossibilidade - L.C. nº 7, de 1970, art. 3º, 'b'.

I - A parcela relativa ao ICM não se inclui na base de cálculo do PIS.

II - Recurso desprovido.

Acórdão: Vistos e relatados os autos, em que são partes as acima indicadas.

Decide a 6ª Turma do TFR, por unanimidade, negar provimento ao apelo, nos termos do relatório e notas taquigráficas anexas, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 17 de junho de 1987" (DJ 06.08.87);

5ª) "Acórdão nº 201-63.928 - Recurso nº 77.423

Recorrente: Avícola Eliane S/A - Recorrida: DRF em Florianópolis - SC.

PIS - Base de cálculo - ICM e Funrural: não podem ser excluídos da base de cálculo dessa contribuição os valores correspondentes. Mercadorias devolvidas ou 'vendas canceladas': não se incluem na base de cálculo, uma vez que não compõem ou que são excluídos do faturamento ou da receita bruta. Recurso provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Avícola Eliane S/A.

Acordam os membros da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, 20.08.86.

Processo nº 13963-000.124/85-76".

O argumento favorável à incidência sobre o ICM estaria no fato de que o tributo comporia o valor da receita, por ser calculado por dentro, e o argumento favorável à incidência sobre as vendas canceladas ou devoluções de que, pela legislação do imposto sobre a renda, sua dedutibilidade geraria uma receita líquida e não bruta.

O argumento favorável à não-incidência sobre as vendas canceladas ou devoluções residiria em que tais vendas implicam uma não *receita* e, no concernente ao ICM, de que seu fato gerador e perfil não divergem daquele do IPI. Não sendo a técnica do

cálculo por dentro ou por fora senão mecanismo de arrecadação, tal mecanismo não teria influência alguma sobre a estruturalidade do tributo, sobre ser o PIS forma de participação dos empregados nas receitas da empresa, não sendo o ICM decididamente uma receita, no dizer do Ministro Carlos Mário Velloso:

'Acrescente-se, de outro lado, que, no tema aqui versado, uma questão maior se impõe. É que o PIS é forma de participação dos empregados nos resultados operacionais da empresa, para integrá-los na vida e no desenvolvimento destas, com vistas a dar cumprimento à disposição constitucional inscrita no art. 165, V, da Constituição. Bem por isso, está claro, no art. 3º, 'b', da Lei Complementar nº 7, de 1970, que o PIS constitui-se - a segunda parcela aqui tratada - 'com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento' desta. Ora, se o ICM não pertence à empresa, constituindo receita do Estado-membro, não seria razoável fazer com que citado tributo integrasse o resultado das operações mercantis da empresa, para que também sobre ele fosse calculado o PIS.

O direito é um todo orgânico, sabemos todos, e as normas legais não podem ser interpretadas isoladamente. A interpretação isolada da norma inscrita no art. 2º, § 7º, do D.L. nº 406/68, é que tem levado à conclusão no sentido de que o ICM deve incluir-se na base de cálculo do PIS.

Essa interpretação, entretanto, *data venia*, é desautorizada pela *ratio* da Lei Complementar nº 7, de 1970" (AMS nº 109.445-SP).

Entendemos, no concernente à não-incidência sobre o ICM, que a melhor tese é aquela hospedada pelos Ministros Carlos Mário Velloso, Miguel Ferrante e Américo Luz.

O ICM, em verdade, é um tributo de contextura idêntica ao IPI no concernente ao seu fato gerador e ao princípio da não cumulatividade, sendo, na conformação de John Due, um típico tributo indireto.

Não há, pois, como confundir sua escurtura legislativa - em muitos aspectos idêntica ao IPI - como sendo receita de empresa pelo simples fato de ser calculado por dentro na nota fiscal. É um tributo com as mesmas características incidentais do IPI, não permitindo sequer, por força do artigo 166 do CTN, que, se recolhido a maior, seja devolvido ao sujeito passivo da relação tributária, se não obedecidas as restrições das Súmulas 71 e 546 do STF.

Decididamente não é, desde o seu nascimento, uma receita da empresa, não se compreendendo possa

assim ser considerado para que se aumente a base de cálculo sobre a qual incidiria o PIS.

A confusão do mecanismo de arrecadação (cálculo intestino) com a composição das receitas empresariais - às quais não se agrega o ICM como de resto não se agrega o IPI, apurado por outro mecanismo arrecadador (cálculo externo) -, à evidência não pode determinar o alargamento da base de cálculo da contribuição que, nessa hipótese, passaria a ser composta não só das receitas empresariais mas também dos tributos indiretos, em total desrespeito aos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei formal.

Entendemos, pois, inatacável a decisão da 6ª Turma do Egrégio Tribunal Federal de Recursos.

Quanto às Vendas canceladas, a melhor tese parece estar com o Conselho de Contribuintes, merecendo realce o equacionamento gráfico de Oswaldo Tancredo de Oliveira, ao dizer:

“Feitas essas remissões sobre a legislação que rege a base de cálculo do PIS, bem como sobre normas outras subsidiariamente invocadas, temos que a base de cálculo do PIS, na parte relativa à contribuição ‘com recursos próprios da empresa’, nos termos da lei, é o *faturamento* que a Resolução nº 482/78 declara como sendo a *receita bruta*, remetendo, por sua vez, esse conceito, para o que estivesse definido no D.L. 1.598, art. 12, ou seja, no imposto de renda.

O art. 12, em questão, declara que:

‘Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.’

O que quer dizer que continuamos no óbvio,

no sentido de que ‘faturamento’ ou ‘receita bruta’ compreende o produto da venda de bens, para a hipótese específica de que estamos tratando.

Ora, tal norma não autoriza a concluir que os bens devolvidos à origem, ou as chamadas ‘vendas canceladas’ também compõem a receita bruta e que os respectivos valores dela não podem ser excluídos” (Processo nº 13963-000.124/85-76).

À evidência, uma “não receita” não pode ser considerada como uma receita, não se admitindo sequer a “ficção jurídica”, posto que em matéria tributária ela é inadmissível, à luz do direito brasileiro, como, aliás, bem determinou o 9º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária, em conclusão aprovada pelo plenário:

“Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato imponible, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta pois, de sua aplicação, poderá resultar exigência de tributo sem fato gerador (unânime)” (“Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10”, Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1985, p. 354).

Por todo o exposto, entendemos que o PIS não incide sobre a parcela do ICM constante das notas fiscais ou sobre o valor das vendas canceladas ou das devoluções.

* *Professor Titular de Direito Econômico da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie e Presidente da Academia Internacional de Direito Econômico e Economia.*

REPERTÓRIO

* IOB

JURISPRUDÊNCIA

RJ
1

Nº 3/88

Tributário e Constitucional

1ª - FEVEREIRO

ÍNDICE

Doutrina	
Base de cálculo do PIS (artigo de Ives Gandra da Silva Martins).....	1/897
Acórdão na íntegra	
IR - incorporação ao capital de bem do sócio - distribuição disfarçada de lucros - descaracterização.....	1/896
Ementário	
Ação anulatória - massa falida - litisconsórcio ativo constituído por ex-sócios - ilegitimidade.....	1/895
Ação de repetição do indébito	
- Honorários de advogado - fixação.....	1/894
- Repercussão. Juros de mora e correção monetária.....	1/893
- Valor da causa.....	1/892
Contribuição para o FGTS - trabalhador rural.....	1/891
Contribuição previdenciária	
- Construção civil - correção monetária.....	1/890
- Denúncia espontânea - inaplicabilidade.....	1/889
Direito Constitucional - gratificação de produtividade - Ministério Público da União.....	1/888
Execução fiscal	
- Cancelamento de débito - valor excedente ao previsto em lei.....	1/887
- Cancelamento de débito - valor originário.....	1/886
- Massa falida - exclusão da multa moratória.....	1/885
- Parcelamento de débito - honorários de advogado.....	1/884
- Penhora - bens do sócio.....	1/883
- Sociedade por quotas - dissolução irregular - responsabilidade do sócio-gerente.....	1/882
FNT - mandado de segurança - legitimidade passiva "ad causam".....	1/881
ICM	
- Direito ao crédito - importação de matéria-prima.....	1/880
- Isenção - desinfetantes de uso agropecuário.....	1/879
- Operação triangular de industrialização - utilização de alíquota interestadual.....	1/878
- Produto importado de país signatário do GATT - extensão da isenção.....	1/877
- Produto importado de país signatário do GATT - isenção.....	1/876
- Redução do imposto de importação - inaplicabilidade.....	1/875
- Saídas de rações balanceadas para animais - isenção concedida pela União.....	1/874
Imposto de Importação	
- Classificação tarifária - mudança de critério - descabimento.....	1/873
- Regime de admissão temporária. Multa - denúncia espontânea.....	1/872
IR	
- Antecipação e duodécimos - falta de recolhimento.....	1/871
- Decadência. Tributação reflexa. Cancelamento de crédito tributário.....	1/870
- Deduções - incentivos à formação profissional e alimentação do trabalhador.....	1/869
- Indenizações pagas a policiais militares - incidência.....	1/868
- Lançamento - lei aplicável.....	1/867
- Lançamento sobre espólio - existência de sentença homologatória de formal de partilha. Depósitos bancários.....	1/866
- Lucro arbitrado - lançamento reflexo - cabimento.....	1/865
- Multa - irregularidade no informe de rendimentos.....	1/864
- Nulidade do lançamento - procedimento reflexo.....	1/863
- Perdas extraordinárias - necessidade de prova.....	1/862
- Rendimentos de debêntures - remessa para o exterior - fato gerador.....	1/861
- Vigência, incidência e aplicação do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.....	1/860
ITBI - não-incidência - ação de usucapião.....	1/859
Mandado de segurança - autoridade coatora - ilegitimidade passiva.....	1/858
Procedimento administrativo - preempção - impedimento do exame de mérito do lançamento.....	1/857
Taxa de fiscalização - exigência de atos concretos que justifiquem a sua cobrança.....	1/856

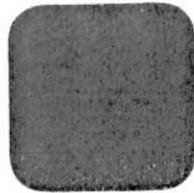
018/88

REPERTÓRIO

* IOB

JURISPRUDÊNCIA

Rb
Fevereiro 88



0797

1: QUINZENA DE FEVEREIRO DE 1988 - Nº 3/88

DESTAQUES DESTA EDIÇÃO

RJ
1

BASE DE CÁLCULO DO PIS

Ives Gandra da Silva Martins discorre sobre a base de cálculo do PIS, manifestando-se acerca da parcela do ICM constante das notas fiscais e sobre o valor das vendas canceladas ou das devoluções. Texto 1/897.

RJ
2

AVISO PRÉVIO INDENIZADO E TEMPO DE SERVIÇO

Segundo entendimento da 1ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, o aviso prévio indenizado não é computado como tempo de serviço, para fins previdenciários. Texto 2/972.

RJ
1

BEM DE SÓCIO E DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA

O Tribunal Federal de Recursos, por sua 4ª Turma, entendeu que a incorporação de bens de sócios ao capital de sociedade por valor superior ao de mercado não caracteriza distribuição disfarçada de lucro. Texto 1/896.

RJ
3

ENDOSSO - CONFUSÕES E CONSEQUÊNCIAS

Fábio Maria De-Mattia examina os diferentes tipos de endosso, mostrando as dificuldades que surgem para, na prática, caracterizar a sua natureza jurídica, em função das expressões apostas nos documentos. Texto 3/995.

RJ
2

REMUNERAÇÃO DO TRABALHO EM DIA DE REPOUSO

Diversos aspectos e controvérsias em torno da remuneração do trabalho em dia de repouso (domingos e feriados) são focalizados por José Martins Catharino. Texto 2/973.

RJ
3

MORTE DE SÓCIO E INGRESSO DE HERDEIROS

A 6ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro decidiu pela desnecessidade de apuração de haveres do sócio falecido se a meeira e os herdeiros aceitam dividir, entre si, as quotas deixadas. Texto 3/994.

*** IOB**

informações objetivas