

FATURAMENTO OU RECEITA OPERACIONAL, IPI E CONTRIBUIÇÃO AO PIS. A PROBLEMÁTICA DO TRIBUTO SOBRE TRIBUTO

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Catedrático de Direito Tributário. Professor
de Direito Tributário Comparado e Presidente
do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Na 206.^a reunião semanal da **Mesa de Debates** do INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, entidade complementar à Universidade de São Paulo, foi levantada a questão se o quantum do IPI que o fabricante cobra em separado na nota fiscal se inclui no “faturamento” como base de cálculo para a contribuição ao PIS.

Esse problema de grande relevância vem preocupando as autoridades fiscais, trazendo inquietações e mesmo desigualdades de pagamentos entre os contribuintes porque, infelizmente, até agora as manifestações oficiais, ao invés de enfrentá-lo, tem sido dúbias ou tangenciais. Se na moderna literatura tributária mundial, a interpretação da ordem jurídico-tributária não é mais “pro fisco” nem “pro contribuinte”, mas “pro lege”, a única solução há de ser a constante do regime legal. Neste sentido, estudamos o problema e o equacionamos a partir da Constituição Federal e, tendo sido aprovado por unanimidade, a seguir o publicamos para conhecimento e apreciação dos interessados e dentro da finalidade do Instituto, de colaborar para o “ensino e justiça da tributação”

ESTUDO E CONCLUSÃO

I — Para um esclarecimento inicial e sintético, poderíamos resumir a pergunta e a resposta nestas palavras:

Sendo o IPI um imposto federal indireto, em que o industrial é apenas a fonte encarregada de sua cobrança como receita da União e o único imposto constitucionalmente "seletivo em função da essencialidade dos produtos" (C.F., § 3.º do art. 21), podem, dentro desse mesmo SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL, incidir outros tributos não seletivos sobre o quantum do IPI debitado, em separado, na nota fiscal?

A própria estrutura constitucional do SISTEMA TRIBUTÁRIO; a mais extensa legislação complementar da Constituição que é o Código Tributário Nacional; a legislação ordinária e regulamentar do IPI e a Súmula 125 do S.T.F., como o final do Parecer CST n.º 337/76, em harmonia com a doutrina respondem, unissonamente NÃO, o que a seguir demonstraremos.

A FENOMENOLOGIA DO IMPOSTO SOBRE IMPOSTO (STEUER VON DER STEUER — TAX ON TAX) E A DISCIPLINA JURÍDICA DO SISTEMA.

II — Um dos autores mais atuais, que se tem destacado no estudo específico do SISTEMA na tributação, é o notável catedrático de Colônia, Guenter Schmoelders.

Dentre vários de seus trabalhos já é clássica a obra TEORIA GERAL DOS IMPOSTOS (Allgemeine Steuerlehre), cuja 4.ª edição re-elaborada e ampliada em 1965 foi editada em Berlim. (1)

No capítulo segundo (pág. 221 e segs.), cujo título é precisamente SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA (Steuersystematik), começa o mestre a expor a "TEORIA DAS RELAÇÕES ENTRE OS DIFERENTES IMPOSTOS" (Beziehungslehre der Steuerform), cuja função consiste em criar categorias necessárias para a coordenação lógica dos impostos do sistema. (2)

(1) Editora Duncker & Humblot. Existe tradução em castelhano, porém da 3.ª edição de 1958, publicada pela Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, sob o título TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO.

(2) Já em 1867, M. Pescatore publicou em Turim o livro LÓGICA DOS IMPOSTOS (Logica delle Imposte). Era apenas o despertar da lógica dos tributos, hoje elevada à categoria de SISTEMA TRIBUTÁRIO Constitucional.

III — Esclarece Schmoelders que **QUAISQUER QUE SEJAM OS NOMES DOS IMPOSTOS** eles têm que ser reciprocamente ordenados de forma que se completem na ordem da consecução de seus fins, ou, **no mínimo, que UM TRIBUTO NÃO ESTORVE O OUTRO** (sich doch wenigstens nach Moeglichkeit nicht beeinträchtigen).

Na função de cada tributo está necessariamente o relacionamento do controle mútuo de seu próprio rendimento e efetividade, para impedir os fenômenos de evasão e **EVITAR DISTORÇÕES ENTRE A TRIBUTAÇÃO E A ECONOMIA, ENTRE O SUJEITO ECONÔMICO E O SUJEITO JURÍDICO E ENTRE OS DIFERENTES TRIBUTOS.**

IV — Dentre estas várias inter-relações dos tributos de um mesmo SISTEMA demonstra que a boa técnica deve atentar para o excesso que a incidência e a transação podem acarretar, erroneamente, que é o da **ACUMULAÇÃO** sobre um mesmo fato gerador de numerosos tributos, superior à capacidade contributiva, enquanto poderia deixar inaproveitada a capacidade contributiva de outros.

V — Exemplo típico para essa demonstração é, precisamente, o caso do imposto seletivo do consumo (pág. 244, "f"), que entre nós é o IPI.

No caso do IPI, se não tivéssemos, como veremos ter, uma estruturação legislativa de conformidade com a "teoria das relações entre os diferentes impostos", a **acumulação** de tributos sobre um mesmo produto industrializado tornaria não só insuportável a pressão tributária em certas hipóteses, mas especificamente a exacerbação de incidências de tributos sobre o quantum do IPI o **destruiria com parâmetro constitucional e legal de seletividade** em função da essencialidade dos produtos, pois **teríamos, no mínimo, sobre o preço ou faturamento do produto, na saída do estabelecimento, as seguintes acumulações de tributos (Steuerhaeuftungen):**

1.º — I.P.I.

2.º — I.C.M.

3.º) — P.I.S.

4.º) — mais os “tributos sobre o imposto seletivo”.

VI — Como luva para demonstrar que um sistema jurídico-tributário racional não pode permitir em seu bojo “impostos sobre o imposto seletivo”, sob pena de distorção da economia e da função de regulatividade do imposto seletivo sobre o consumo, outro grande mestre, na Suíça, que é o Catedrático HEINZ HALLER, da Universidade de Zurique, em sua obra básica denominada precisamente OS IMPOSTOS — LINHAS FUNDAMENTAIS DE UM SISTEMA TRIBUTARIO, (3) no capítulo III (ESTRUTURAÇÃO ÓTIMA — DIE OPTIMALE GESTALTUNG), à pág. 350, letra d, esclarece especificamente sobre a tributação seletiva do consumo (Einzelverbrauchsteuern) o seguinte, que assim traduzimos do idioma alemão, grifando:

“d) IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO

“O valor das alíquotas somente pode se orientar na medida em em que se deseja reduzir o consumo, mas não com preocupações fiscais relativas ao rendimento do imposto. Para evitar um efeito anti-social desses impostos, recomenda-se tomar por base de cálculo não quantidades, mas valores, como é o caso na tributação indireta em geral.

Além disso também pode ser feita uma certa seleção das alíquotas de acordo com classes de qualidade ou preço dos respectivos artigos de consumo.

Tecnicamente o mais conveniente é vincular a tributação à produção na sua última fase da qual resulta o artigo pronto para consumo.

O número das empresas “encarregadas da cobrança do imposto” é reduzido, permitindo desta forma um controle eficiente. O imposto seletivo (especial) deve ser separado da tributação indireta geral.

(3) DIE STEUERN — GRUNDLINIEN EINES RATIONALEN SYSTEMS OEFFENTLICHER ABGABEN, 2.ª edição, J.C.B. MOHR, TUBIGEN, 1971, págs. 350/351.

NO CALCULO DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO GERAL, O IMPOSTO SELETIVO, PORTANTO, NÃO DEVE SER INCLUIDO NAS VENDAS (FATURAMENTO). Pois este imposto NÃO É PARTE DA RECEITA e NADA JUSTIFICA COBRAR AQUI “IMPOSTO SOBRE O IMPOSTO” (Steuer von der Steuer).

Somente com uma separação nítida de ambos os impostos é possível operar independentemente, com cada incidência seletiva, de forma a torná-la possível alcançar, com exatidão, as metas desse tipo tributário seletivo. (4)

Pois bem.

VII — Qual é a ESTRUTURA constitucional “DO SISTEMA TRIBUTARIO”, estatuída no capítulo V do Título I da vigente Constituição Federal, em relação à preservação da seletividade do I.P.I.?

(4) Tal é a precisão e absoluta coincidência com o vigente SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO NACIONAL que, para autenticidade e confronto, transcrevemos abaixo, integralmente, o texto original do livro suíço:

d) EINZELVERBRAUCHSTEUERN.

“Die Hoehe der Steuersaetze darf nur an dem Ausmass orientiert sein, in dem man den Konsum zu drosseln wuenscht, nicht dagegen an fiskalischen, die Ergiebigkeit der Steuer betreffenden Erwaegungen. Zur Vermeidung einer unsozialen Wirkung dieser Steuern empfiehlt es sich, als Bemessungsgrundlage nicht Mengeneinheiten zu verwenden, sondern Wertgroessen, wie dies bei der allgemeinen indirekten Besteuerung geschieht. Man kann darueber hinaus eine gewisse Staffelung der Steuersaetze nach Qualitaets-oder Preisklassen der betreffenden Gueter vornehmen. Technisch knuepft man die Besteuerung am zweckmaessigsten an die Produktion an, und zwar auf deren letzter Stufe, aus der das konsumfertige Gut hervorgeht. Die Zahl der “mit dem Steuereinzug beauftragten” Unternehmungen ist hier uebersichtlich, und dementsprechend ist eine wirksame Kontrolle moeglich. Die Sondersteuer ist von der allgemeinen indirekten getrennt zu halten. Bei der Berechnung der allgemeinen Steuer ist also die Sondersteuer nicht in den Umsatz miteinzubeziehen. Diese ist ja nicht Bestandteil der Wertschoepfung, und es ist durch nichts gerechtfertigt, hier “Steuer von der Steuer” zu erheben. Nur beim klarer Trennung beider Steuern kann mit jeder unabhængig operiert werden, so dass man in der Lage ist, die Belastungsziele exakt zu erreichen.” (págs. 350/351).

É, em termos literais e sistematizados, a mesma acima também exposta, unanimemente, pela doutrina.

VIII — Em nosso SISTEMA constitucional tributário o IPI não tem apenas e tão só a função do imposto neutro de pura arrecadação de receita da partilha tributária (C.F., art. 21, V), mas o SISTEMA lhe dá literalmente a natureza constitucional do imposto “**seletivo em função da essencialidade dos produtos**” (C.F., art. 21. § 3.º) e portanto a qualificação de instrumento e **parâmetro** de regulatividade econômica de “produção e consumo” (C.F., art. 8.º, XVII, d). Especificamente para isso é que suas alíquotas são muitas e diferenciadas, indo de alíquota zero a alíquota de trezentos e sessenta e cinco e sessenta e oito centésimos por cento: 0 a 365,68%!

IX — A mais ampla legislação complementar da Constituição, que é o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o IPI, estatui logo no art. 47 o conceito do valor ou preço como “base de cálculo do imposto” de produtos industrializados e, repetindo no art. 48 o preceito constitucional de que “o imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, complementa essa estrutura constitucional do SISTEMA TRIBUTÁRIO.

Dentro desta harmonia, quando chega na disciplina do I.C.M., após dispor “sobre a base de cálculo” deste outro imposto no art. 2.º do Decreto-lei 406, de 1968, incorporado ao CTN, **veda** expressa e literalmente que o ICM incida sobre o quantum do IPI no mesmo momento de saída dos produtos industrializados do estabelecimento, por meio destes termos técnicos:

(I C M)

Art. 2.º — A base de cálculo do imposto é:

I — o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

§ 5.º. O montante do imposto sobre produtos industrializados **NAO INTEGRA a base de cálculo definida neste artigo:**

I — quando a operação constitua fato gerador de ambos os tributos:

X — Se o IPI é constitucionalmente um imposto seletivo, cobrado “no momento que o produto sai do estabelecimento” (§ 3.º do art. 6.º do Decreto 70.162) ou “para o consumo” (CTN, art. 46, parágrafo único), e por meio de alíquotas **não uniformes ou seletivas**; com o quantum dele IPI **separado** e debitado ao adquirente na nota fiscal e apenas cobrado como **receita da União**, é óbvio que nesse momento **ainda não integrado ou diluído no preço** do produto, esse quantum ou montante não pode integrar a **base de cálculo de outro tributo não seletivo**.

XI — Se um imposto de alíquota **uniforme** incidir sobre o imposto seletivo, ele deixa de ser **imposto de alíquota uniforme** para se transformar em **imposto seletivo**, isto é, passa a ser um **adicional do imposto seletivo**, destruindo o sistema.

Se a alíquota uniforme passa a atingir, como base de cálculo, o resultado de alíquotas do 0 (zero) a 365,68%, a própria **uniformidade constitucional** da alíquota dos tributos neutros ou **não seletivos**, que é uma **isonomia constitucional**, também é destruída.

Este proibido efeito discriminatório sobre o mesmo fato gerador transformaria a aplicação da alíquota **uniforme** em seletiva e, além de infringir o sistema constitucional pela **inversão e mistura da natureza de cada tributo**, acarretaria ainda, em relação ao fabricante arrecadador e ao cidadão-contribuinte consumidor, **escancaradas inconstitucionalidades**.

XII — O IPI é o único imposto constitucionalmente **seletivo**; o único imposto em que o fabricante como arrecadador tem de aplicar alíquotas seletivas e que o cidadão-contribuinte consumidor tem a obrigação e o dever de suportar por meio dessas alíquotas discriminatórias de 0 (zero) a 365,68% em razão de ordem constitucional de seletividade pelo grau de essencialidade dos produtos de consumo.

Sendo esta discriminação seletiva do IPI de ordem constitucional, só é legítima nos **precisos termos e dentro da SISTEMÁTICA constitucional**.

Qualquer excesso ou lesão desses direitos ou garantias não só destrói o sistema, mas fere direitos constitucionais tanto do contribuinte de direito (o fabricante como sujeito passivo e cobrador ou coletor da União), como do contribuinte econômico ou de fato que, nos termos do art. 166 do CTN, assume o encargo financeiro (consumidor final).

XIII — O texto do § 5.º do art. 1.º do Decreto-lei 406 acima transcrito e incorporado à legislação complementar do CTN, ao enunciar que o **“montante do IPI não integra a base de cálculo”** do ICM, é apenas uma explicitação ou consequência natural da norma constitucional da seletividade inscrita literalmente no § 3.º do art. 21 da Constituição.

Ainda que não existisse a redação daquele § 5.º, bastaria a disciplina ou princípio desta norma constitucional imperativa e mandatória da seletividade, porque ela é auto-aplicável contra a incidência de qualquer tributo sobre o montante do IPI, nitidamente separado na nota fiscal, pois o texto constitucional é categórico e auto-suficiente, quando reza, no imperativo:

Art. 21 — Compete à União instituir imposto sobre:

V — produtos industrializados...

§ 3.º — O imposto sobre produtos industrializados **será seletivo em função da essencialidade dos produtos...**

XIV — O IPI é o único imposto seletivo do SISTEMA constitucional tributário e, em face desse sistema ou regime e daquele princípio que a Constituição adota, a não incidência de outros tributos sobre o IPI apenas cobrado pelo contribuinte na posição de fonte arrecadadora, de simples coletor da União, constitui, nessa mesma ordem constitucional, não só uma obrigação, mas também um direito ou garantia individual dos cidadãos responsáveis ou contribuintes, reiterado ou repetido também como consequência de SISTEMA no capítulo próprio daqueles direitos e garantias fundamentais, nestes termos:

“DOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS

Art. 153 — A constituição assegura...

a inviolabilidade dos direitos concernentes...

à propriedade, nos termos seguintes:

.....

§ 36 — A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui **outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota**”.

XV — Ora, se o princípio da seletividade inscrito dentro do sistema tributário constitucional é incompatível com a incidência de quaisquer outros tributos não seletivos sobre o quantum do IPI e o próprio SISTEMA do CTN, apenas explicitando aquele princípio ou incompatibilidade dentro do sistema afastou dele o ICM; no caso da contribuição ao PIS, em que a sua própria legislação fala em **“faturamento”** e que por faturamento se entende apenas **“o valor definido na legislação do Imposto de Renda como receita operacional”** da qual também está excluído o quantum do IPI (5), a não incidência da contribuição ao PIS sobre o IPI, no caso, é apodítica ou mesmo **“a fortiori”**.

XVI — O quantum do IPI **não é receita da empresa** que apenas o arrecada; a empresa não é dele credora, proprietária nem beneficiária; mas apenas uma espécie de consignatária ou depositária para entrega, em prazos fatais, aos cofres da União. A Lei 4.357, de 1964, até estabelece que se a empresa dele se creditar indevidamente, o ato será equiparado ao crime de **apropriação indébita** (art. 11, b).

(5) Neste sentido o saudoso Prof. Fábio Fanucchi, reconhecido especialista do Imposto de Renda já esclarecera, precisamente, que **“tanto o IPI (dissociado do preço dos bens por ela, empresa, vendidos) como o ICM (embora integrado no preço dos bens vendidos) não constituem uma “receita operacional”, base de cálculo da contribuição do PIS”**. (ASPECTOS TRIBUTARIOS DO PIS, publicado na Resenha Tributária, Imposto sobre a Renda, Comentário 1.3, 1971, pág. 258).

XVII — Como já demonstramos acima, o SISTEMA TRIBUTÁRIO constitucional não admite a cobrança de tributos sobre a parcela do IPI debitada em separado e portanto nenhuma lei complementar ou ordinária poderia instituir essa cobrança porque seria inconstitucional e esse entendimento já ficou consagrado em pareceres vários e jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal, chegando este até à fixação dessa jurisprudência na Súmula 125, como passaremos a ver.

XVIII — Ao tempo da cobrança do Imposto de Indústrias e Profissões, calculado sobre o “movimento econômico”, a legislação municipal mandava aplicar a alíquota percentual “sobre o movimento econômico do contribuinte, como tal considerada a receita bruta”. Tivemos oportunidade de proferir o parecer publicado na Revista dos Tribunais, vol. 346, págs. 54 a 67, em que demonstramos que para os efeitos daquela tributação não se incluía a parcela do imposto de consumo, hoje denominado IPI.

XIX — Vários foram os acórdãos unânimes do STF nesse mesmo sentido, solucionando definitivamente que,

“não se inclui a parcela do imposto de consumo, que representa renda da União. Militam em favor dessa interpretação as mesmas razões inspiradoras dos acórdãos que servem de lastro à Súmula 125 (R.T.J. de 1969, 49/201).

XX — No acórdão também do S.T.F., publicado no R.T.J. 48/23, ficou bem ressaltado como razão porque a parcela do imposto de consumo, hoje chamado IPI, não podia sofrer a incidência do imposto municipal, nestes termos:

“A própria lei municipal manda que se calcule o imposto sobre a receita bruta.....

Ora, o imposto de consumo que o fabricante recolhe por ocasião da primeira venda e que será pago pelo comprador, onerando, a final o consumidor, é receita da União e não receita da empresa”

XXI — Também anteriormente ao CTN o fisco estadual pretendia cobrar o Imposto de Vendas e Consignações (hoje ICM com a natureza de valor acrescido) e também naquele tempo tivemos ocasião de elaborar o parecer publicado de págs. 48 a 55 da Revista dos Tribunais, vol. 285, sob o título:

“ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES SOBRE A PARCELA DO IMPOSTO DE CONSUMO”

Inúmeros foram os acórdãos da Suprema Corte no sentido dessa ilegitimidade, de tal sorte que essa jurisprudência foi condensada na Súmula n.º 125, nestes termos:

NÃO É DEVIDO O IMPOSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES SOBRE A PARCELA DO IMPOSTO DE CONSUMO QUE ONERA A PRIMEIRA VENDA REALIZADA PELO PRODUTOR.

XXII — Abordando especificamente o tema de que o “faturamento” base para a incidência da contribuição ao PIS não pode incluir aquelas parcelas do IPI e com riqueza de fundamentos são, dentre outros, os trabalhos dos eminentes tributaristas pátrios, integrantes do INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, na ordem em que foram publicados:

Luiz Mélega (PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL, LTR, matéria tributária n.º 100/73); Hamilton Dias de Souza (NATUREZA JURÍDICA E BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO A QUE SE REFERE O PIS, em ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1974, págs. 269/305) e José Manoel da Silva (FATURAMENTO DO PIS, Fisco e Contribuinte, março de 1975, pág. 251).

Em todos esses trabalhos tivemos a satisfação de ver transcritos e apoiados os fundamentos daqueles nossos citados pareceres e a conclusão de cada um daqueles eminentes tributaristas, de que o tributo conhecido como contribuição ao PIS não incide sobre a citada parcela do IPI.

XXIII — Além de todos os demais fundamentos dos nossos dois pareceres publicados, aos quais nos reportamos, porque foram confirmados pela jurisprudência de nossa Suprema Corte e ora demonstrado, unanimemente, pelos citados autores pátrios que se aplicam pela mesma "ratio essendi" ao caso da contribuição ao PIS, queremos acrescentar agora jurisprudência uniforme dos tribunais dos EE. UU. e explicação do grande mestre e amigo da Universidade de Nova York, Catedrático Jerome Hellerstein, nestes termos que traduzimos para o vernáculo:

(resumo jurisprudencial)

... "quando as vendas são feitas pelo fabricante ao consumidor, o imposto sobre vendas incide no instante em que uma venda é feita. Em vista do fato de que o imposto de consumo federal e o imposto estadual sobre as vendas incidem no mesmo instante que a venda é feita, segue-se que o imposto federal não se tornou uma parcela do preço de venda, mas é apenas um fundo (quantum) que, ao ser cobrado (coletado), deve ser entregue pelo fabricante ao governo federal. Tal fundo (quantum) não se torna uma parte do "lucro bruto" realizado dentro da venda do fabricante e por isso não está sujeito à tributação no sentido do Ato n.º 167..."

A conclusão inevitável é de que o imposto federal de consumo não pode ser considerado como parte do preço de venda e neste sentido é firmada a decisão pelo julgamento desta Corte".

(notas do Prof. Hellerstein)

A. **Imposto sobre imposto** (TAX ON TAX. A constatação se o imposto onera o consumidor é um fator decisivo para determinar se esse imposto deve ser incluído na base de cálculo de um imposto sobre venda. Assim, se o imposto incide sobre o consumidor, como é o caso do imposto de consumo federal..., nesse preço não há justificação para que seja incluído o quantum de tal imposto no preço de venda, porque o fabricante é apenas um coletor do imposto federal."...

RCGE, Porto Alegre, 7(17): 29-43, 1977

(...when sales are made directly from producer to consumer, the sales tax attaches the instant a sale is made. In view of the fact that the federal excise tax and the State sales tax attach at the instante a sale is made, it follows that the federal tax has not become a part of the sale price, but is a fund, which when collected is payable by the manufacturer to the federal government. Such fund does not become a part of the "gross proceeds" realized by the manufacturer from the sale, and is not subject to taxation within the meaning of Act n.º 167...

The conclusion is inevitable that the federal excise tax may not be considered as a part of the retail price, and the judgement of the trial Court is affirmed"

NOTES AND PROBLEMS

A. **TAX ON TAX.** The determination of whether the tax is imposed on the consumer is an important factor in determining whether another tax is to be included in the measure of retail sales tax.

Thus if the levy is imposed on the consumer, as is the case in the federal tax..., there is no warrant for including the amount of such a tax in the vendor's sales price, for he is merely a collector of the federal tax"... (6).

XXIV — Aliás, o Parecer CTS n.º 337, de 20.03.1976 da Coordenadoria do Serviço de Tributação do Ministério da Fazenda, proferido especificamente a pedido e em nome da Caixa Econômica Federal e dando esta orientação quanto ao conceito de "RECEITA OPERACIONAL BASE DE CALCULO PARA CONTRIBUIÇÃO AO PIS", a nosso ver esclareceu àquela CAIXA que ela não deve e não pode exigir aquela contribuição sobre o IPI, pois assim conclui esse Parecer:

(6) STATE AND LOCAL TAXATION — CASES AND MATERIALS, Jerome R. Hellerstein, New York University School of Law, second edition, St. Paul, Minn. West Publishing Co., 1961, págs. 412/413.

RCGE, Porto Alegre, 7(17): 29-43, 1977

“B) substituição da frase “sem exclusão de impostos de qualquer natureza” constante de todos os itens do quadro relativo às receitas provenientes das vendas, pela seguinte: “sem exclusão de impostos de qualquer natureza que integrem o preço dos bens ou produtos.”

Sem sombra de dúvida, o IPI arrecadado pelo fabricante e debitado em separado na nota fiscal, não pertencendo à empresa fabricante, não sendo parcela do seu preço de vendas, mas apenas receita da União, por esse Parecer CST não pode o IPI ser incluído na base de cálculo, para efeito da contribuição ao PIS, porque o IPI não integra o preço de venda do fabricante. A própria Resolução 174 para o caso só se refere a “faturamento” e a “operações de vendas de mercadorias” (art. 4.º, b e § 3.º). Se a Caixa Econômica Federal exigir essa inclusão, não só praticará ato manifestamente ilegal mas, desatendendo à lei e ao parecer específico do Ministério da Fazenda, o ato manifestamente ilegal será corrigível até pela via do mandado de segurança e o indevidamente cobrado sujeito à repetição do indébito.

XXIII — Por derradeiro bastam mais estas considerações também fundamentais:

A contribuição ao Programa de Integração Social é calculada sobre o “faturamento” da empresa na presunção de que o volume de vendas é índice indireto de lucratividade ou capacidade econômico-financeira da empresa, de que o empregado, por essa forma, passa a participar. Se a própria empresa não pode sequer se apropriar das parcelas do IPI porque cometeria crime de apropriação indébita, não é crível que pudesse ter o empregado participação indireta, a cargo da empresa, nessa receita da União que jamais é rendimento ou receita da empresa.

Além disso, essa discriminação de todo infundada e proibida pelo SISTEMA constitucional acarretaria também infração ao princípio da isonomia entre as próprias empresas. As empresas não contribuintes do IPI ou de alíquota zero nada teriam que pagar a título dessa ilegítima e indesejável “contribuição de PIS sobre o IPI” (contribuição não seletiva sobre imposto seletivo), enquanto as empresas que já têm esse encargo, isto é, o ônus de arrecadar sem qualquer remuneração o

IPI de alíquotas até 365,68%, ficariam sujeitas a contribuição ao PIS de forma discriminatória, isto é, desigual, sobreposta e exacerbadamente onerosa. Este não é nem poderia ser o SISTEMA TRIBUTÁRIO da Constituição Federal do Brasil, como já vimos. Ao reverso, a Constituição proíbe tais desigualdades.

Em face de todo o exposto, não temos dúvida em concluir que a citada parcela do IPI não se inclui na base de cálculo da contribuição, com recurso próprio da empresa, ao PIS, prevista no item “b”, art. 3.º da Lei complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970.