

VENDA DE MINÉRIOS — FATURAMENTO — PIS

PARECER

Súmula

— O STF declarou inconstitucionais os Decretos leis 2.445 e 2.449 de 1988. — À base de cálculo do PIS voltou a ser o faturamento. — Antes da Constituição de 1988, o S.T.F. declarou que o PIS não era tributo. — Após a Constituição, reconheceu que contribuição é tributo. — O PIS é tributo que tem por base o faturamento.

— Faturamento é a soma de faturas. — À cada venda extrai-se uma fatura. — Periodi-

camente, somadas as faturas, obtém-se o faturamento.

— Tributar faturamento é onerar tributariamente as operações a que correspondem as faturas. — Logo, é o mesmo que tributar as vendas. — Ora, vendas de minerais são “operações relativas a minerais”. — Proibindo o § 3º do art. 155 a incidência de outros tributos sobre “operações relativas a minerais”, autoriza a excluir, do faturamento da consulente, as vendas de minérios, para estabelecimento da base de cálculo do PIS.

I

Advertência

Com a decisão categórica do S.T.F., no R.E. 148.754 (acórdão ainda não publicado), declarando inconstitucionais os Decretos-Leis n. 2.455 e n. 2.449, de 1988, o PIS voltou a ser regido pela lei complementar n. 7/70.

Sua base de cálculo, assim, é o faturamento das empresas, conforme o art. 3º, “b”, daquela lei complementar, resgatada na sua eficácia e vigor, por essa decisão judicial.

II

Recente decisão do S.T.F.

Aos 31.03.93, o S.T.F. começou a julgar o RE 148.754, sendo relator o Min. VELLOSO. Este afirmou solenemente o cunho de tributo do PIS.

Prosseguido o julgamento a 24.06.93, vencido o relator, foi designado, para o acórdão, o Min. REZEK. O plenário (salvo os votos dos Ministros VELLOSO e ILMAR GALVÃO) acompanhou-o, endossando, pois, sua tese, que se resume no seguinte:

a) entre a data da emenda constitucional n. 8/77 e a da Constituição de 1988, o PIS não era tributo;

b) após a Constituição de 1988, o PIS é tributo.

Isso emerge claro dos seguintes cuidadosos trechos de um dos mais precisos e esmerados expositores do nosso Judiciário, o Min. REZEK:

“... natureza tributária não revestia, ao tempo considerado, essa contribuição”.

“... nisso o supremo não viu natureza tributária ...”

“... da emenda constitucional nº 8 de 1977 até a nova Carta da República, o que se tem, no PIS é uma contribuição social de natureza não tributária”

“... prefiro preservar, fiel ao que a Casa disse no passado”.

Deixou claro, assim, que o PIS não era tributo antes, mas o é *depois* da Constituição de 1988. Quanto ao tempo posterior à Constituição, destarte, é *unânime o S.T.F.*, porque as dissidências circunscreveram-se ao período anterior.

III

Conseqüência

1. A partir da Constituição toda contribuição é tributo.

2. Logo o PIS é tributo.

3. O S.T.F. — declarando os Decretos-Leis 2.445 e n. 2.449 de 1988 inconstitucionais — restaurou a base de cálculo (faturamento) da Lei Complementar n. 7/70.

4. Logo, a partir da Constituição de 1988, o PIS é tributo tendo por base de cálculo o faturamento das empresas.

IV

Caso de imunidade

Invocando o preceito do § 3º do art. 155 da Constituição, quer a consulente saber se pode o PIS ser-lhe exigido com base em seu faturamento, oriundo de operações relativas a minerais, que extrai do subsolo, e vende.

Quer saber, enfim, se a imunidade incisiva de que cuida esse mandamento constitucional implica excluir-lhe a exigibilidade do PIS (relativamente a minerais).

Dispensamo-nos de discorrer sobre o conceito de imunidade, mais do que tratado e delineado por ampla, fecunda e sólida elaboração jurisprudencial, pelo S.T.F.

V

Classificação útil

Limitamo-nos a sublinhar ser necessário distinguir as (1) imunidades gerais, do art. 150, VI, das demais, que chamaríamos de (2)

tópicas, ou especiais, porque limitadas a casos, situações ou fatos determinados. Essa classificação tem a utilidade de permitir suportar a conclusão — a que se é levado pela consideração sistemática dos preceitos envolvidos — de que as (1) gerais têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda, a liberdade religiosa, política, de informação etc.) enquanto que as (2) específicas devem ter sua interpretação condicionada à teleologia própria de cada preceito.

O campo das imunidades — isto é, aquele inatingível pela tributação por via de impostos — não é, entretanto, esgotado nas disposições do artigo 150, VI da Constituição. Também configuram imunidades as disposições dispersas e tópicas, que veiculam normas indicando expressamente fatos ou situações sobre os quais não tem o legislador ordinário competência tributária, quanto aos impostos especificamente nelas referidos. É recomendável distinguir para efeitos exegéticos — estas imunidades das que se contêm no preceito do artigo 150, VI. Às primeiras cabem qualificar de (2) específicas; às segundas, (1) gerais.

Estas (as do art. 150, VI) — *além de referidas a situações expressivas de (ou relacionadas com) valores básicos consagrados pela Constituição — abrangem genericamente todo e qualquer imposto.* A proibição constitucional — para as situações privilegiadas pelo artigo 150, VI — alcança *todos os impostos*, mas só eles. Explicitamente, prescreve: “... é vedado... instituir impostos sobre...”. Não se estende aos demais tributos.

VI

Imunidades tópicas

Já quanto às demais imunidades (as que não estão no art. 150, VI), as situações a que se referem — além de não se relacionarem com valores básicos, fundamentais ou essenciais à ordem constitucional do estado — *são restritas a um determinado tipo de imposto.* Além disso, o aspecto material ou pessoal da situação imunizada é estreito e específico, restrito

pelos termos da descrição constitucional. Se não, vejamos:

f.1) A imunidade prevista no § 4º do artigo 153, em primeiro lugar, só se refere, a *um determinado imposto: o imposto sobre a propriedade territorial rural.*

f.2) A imunidade do § 2º do inciso II do artigo 153 é também específica e restrita; primeiro, só se refere a um determinado imposto — o imposto sobre a renda — e, ademais, é circunscrita a situação cuja estreiteza do seu âmbito material é dada pela respectiva descrição da norma constitucional.

f.3) Do mesmo modo classifica-se a imunidade do artigo 153, § 3º; refere-se a um só e determinado imposto: *o imposto sobre produtos industrializados*, sobre bens exportados.

f.4) Específica, tópica e circunscrita é a imunidade ao I.C.M.S. prevista no art. 155, § 2º, X, “a”, acolhendo só operações de exportação de produtos industrializados.

f.5) O mesmo se diga da imunidade, ao I.C.M.S., das operações interestaduais com petróleo, derivados, combustíveis e energia elétrica (art. 155, § 2º, X, “b”).

f.6) Já o art. 184, § 5º, estabelece imunidade teoricamente mais ampla (I.T.R.), tendo em vista a reforma agrária. Seu campo de aplicação prática é bastante circunscrito.

f.7) O art. 195, § 7º, cria uma imunidade específica às contribuições sociais: atinge só entidades beneficentes.

f.8) Tópica, circunscrita e específica é a imunidade ao *I.T.B.I. DE QUE CUIDA O PRECEITO DO ART. 156, § 2º.* Restringe-se à transmissão de bens ou direitos *incorporados* ao patrimônio de *pessoa jurídica*, em *realização de capital* ou *decorrente de fusão, incorporação ou extinção de pessoa jurídica.*

VII

Conclusões propedêuticas

O que se expôs pode ser assim sintetizado:

1) as imunidades podem ter classificadas em

a. genéricas (art. 150, VI);

b. específicas (as demais).

2) as genéricas (a) protegem ou promovem valores constitucionais básicos;

3) as específicas (b) são tópicas, circunscritas, *em geral* restritas a um único imposto ou tipo de imposto e servem a valores mais limitados ou conveniências especiais e circunscritas.

4) a interpretação sistemática da Constituição indica, assim, que o grau de intensidade e a amplitude das imunidades genéricas, por ser bem mais significativo que o daquelas específicas — previstas em dispositivos esparsos, sem vinculação imediata com os princípios constitucionais básicos — é ampla e dirigida pela preocupação com a eficácia desses princípios;

5) As tópicas — em geral restritas a um só e determinado imposto e relativas a situações cujo âmbito material é circunscrito e limitado — postulam intensa preocupação finalística;

6) a interpretação destes preceitos exige pesquisa teleológica que permita determinar-lhe o conteúdo, sentido e alcance, para correta aplicação da norma imunizante em cada caso.

VIII

Imunidades incisivas

Sob outro ângulo — e com diversa utilidade — outra classificação pode ser proposta, discernindo as imunidades excludentes das incisivas. A Constituição de 1988 cria dois casos de disciplina especial de imunidades, que afastam tributos possíveis e reservam certas situações à tributação de um só tipo de imposto (quer dizer: um só imposto ou diversos impostos do mesmo *tipo*).

Disso cuidam, por exemplo, os preceitos do (1) § 5º do art. 153 e (2) § 3º do art. 155. Essas disposições prevêm concomitantemente:

a) tributação por um tipo de imposto;

b) exclusão de outros (1) impostos ou (2) tributos.

IX

A imunidade incisiva relativa a minerais do país

O objeto central desse estudo é o caso de imunidade incisiva do art. 155, § 3º.

Também nesse preceito — à semelhança do que se dispôs, no § 5º do art. 153 — de modo explícito, excepcional e restrito, o constituinte estabelece regra singular para um tipo de situação, pondo um tipo de fato determinado, como acarretador de um regime especial e diverso do comum ou geral.

Prevê que — se a mercadoria objeto da *operação* tributada for energia elétrica, ou combustível, ou lubrificante, ou “mineral do país” — a operação (negócio jurídico mercantil) fica imune a todo e qualquer tributo, exceto o I.C.M.S. e os impostos sobre comércio exterior.

A regra geral é que operação mercantil só é tributada pelo I.C.M.S.; até aí, nenhuma originalidade haveria no § 3º do art. 153 (o mesmo se diga da importação e exportação). O único sentido do preceito está em isolar, do gênero, algumas mercadorias — as enumeradas — para dispor que quaisquer operações (negócios) relativas a elas ficam sujeitas apenas aos três impostos mencionados. Quer dizer que a presença dessas especiais mercadorias torna imune a todo outro tributo as “operações” que com elas se relacionem.

O típico da norma, destarte, não está no reafirmar a incidência — segundo os critérios gerais da Constituição, nisso não alterados — do I.C.M.S., do I.I. e do I.E. Não, sua essência peculiar está em livrar de qualquer *outro tributo*, as operações *relativas* a esses produtos (minerais, combustível etc.).

O enunciado contém, destarte, duas normas:

a) negativa: exclui demais *tributos* (regra especial);

b) positiva: admite somente I.C.M.S., I.I. e I.E. (regra geral).

Fixa regime especial — diverso do geral — para tributação de operações relativas a esses objetos (aspecto material da hipótese de incidência): combustível, *minerais*, energia elétrica etc. Não só operações mercantis, mas também operações de qualquer outra natureza (onde a norma não distingue, não pode o intérprete fazê-lo).

Vê-se que aí — ao contrário das demais imunidades, que abrangem todos os *impostos* — exclui-se genericamente, amplamente, to-

dos os *tributos*. Abre-se exceção para alguns impostos. É, pois, imunidade parcial: abrange todos os tributos e não atinge os impostos ressalvados.

É preceito formulado não com o fito de afastar tributação em geral, mas estabelecer regime especial de tributação por *somente* alguns impostos, quando em presença dos produtos expressamente mencionados.

AMUNIDADE DA CONSULTA

I

Colocação geral

O caso da consulta é de imunidade incisiva e específica. Concerne a operações com minerais do País. É genérica porque não se circunscreve a operações mercantis, mas, sim, a operações de qualquer natureza (financeira, civil ou o que se possa imaginar).

A expressão “operação” — na sistemática do nosso direito constitucional tributário — significa negócio jurídico (pensamos tê-lo demonstrado, com CLEBER GIARDINO, *in* RDT 25/101). No § 3º do art. 153, esse termo vem sem qualificações restritivas. Deve, assim, ser interpretado amplamente. Basta que haja operação (negócio) *relativa a* (que tenha relação, que se refira, que tenha por objeto) *minerais* (etc.) e já estará abrangida pelo preceito.

A Constituição prevê que as operações relativas a esses especiais produtos sejam oneradas pelo imposto designado I.C.M.S., de competência estadual (art. 155, II) e pelos impostos sobre comércio exterior (importação e exportação, art. 153, I e II). Razões econômicas de alcance nacional inspiram essa peremptória regra negativa do Texto Constitucional. Não tolera a constituinte que os minerais do País sofram nenhuma outra carga tributária. Isso, certamente, porque os minerais são insumos básicos, cujo custo final refletisse em toda a economia e no preço da maioria dos produtos. Doutra lado, a não abrangência, pela imunidade, de minerais importados tem

o fito de beneficiar o produto extrativo nacional.

A consciência dos pressupostos dessa convicção remontam ao projeto do código de minas e constam da famosa exposição de motivos do jovem tenente-ministro Juarez Távora (junho, 1934).

Essa transparente teleologia há de inspirar o intérprete na solução de questões emergentes de sua aplicação.

É, portanto, pela vedação à sobretributação direta ou indireta dos minerais do País que a Constituição quer subtraí-los a outros encargos. Daí o cunho específico dessa regra imunitória, situada dentre as imunidades incisivas (a concernente a minerais do País, ao lado de alguns poucos outros produtos básicos da economia, como energia elétrica, lubrificantes e combustíveis, bem como serviços de telecomunicações).

Assim redige-se o preceito do art. 155:

“art. 155, § 3º — A exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a ... minerais do País...” (redação da emenda constitucional 3/93).

Seu conteúdo é claro: sobre operações relativas a minerais do País,

— só admite incidência do I.C.M.S. e dos impostos sobre importação e exportação e
— exclui qualquer outro tributo.

Assim, os únicos tributos que podem incidir sobre operações relativas a minerais do País são os impostos explicitamente mencionados. Só esses três impostos.

Parece óbvio, porém, que esses impostos só incidem se ocorrerem concretamente os respectivos fatos imponíveis. O § 3º do art. 153 não está dizendo que qualquer operação (tendo esses produtos por objeto) é tributável pelos impostos mencionados. Não está alterando as respectivas hipóteses de incidência. Haverá I.C.M.S., ou I.I. ou I.E., só *se e quando* acontecerem os fatos concretos operação mercantil, importação ou exportação, tendo tais produtos por objeto.

Na verdade, o que há de essencial e diferente no § 3º do art. 153 é o estabelecimento da regra categórica segundo a qual a presença

desses produtos (minerais, combustíveis etc.), em qualquer operação, *exclui todo e qualquer outro tributo*. Em outras palavras nenhuma carga tributária, de nenhuma natureza caberá (não poderá ter lugar) em razão de operações relativas (concernentes) a esses produtos, salvo — nos casos constitucionalmente consentidos e legalmente previstos — I.C.M.S., I.I. e I.E.

A imunidade estabelecida foi ampla, duplamente:

— exclui todo e qualquer outro *tributo*, genericamente,

— abrange “operações *relativas* a minerais do País (etc.)”

Cabe examinar detida e separadamente esses enunciado expressivos de suas dimensões, reveladores do conteúdo da regra imunitória incisiva assim criada.

II

Imunidade: “nenhum” outro tributo

a) *Generalidade do enunciado*

Esta específica imunidade (art. 155, § 3º) não consente na aplicação de nenhum *tributo*, além dos expressamente ressalvados. Estão excluídos, assim, *todos* os tributos “possíveis e imagináveis”: tanto os constitucionalmente previstos, como os impostos que AMILCAR FALCÃO designaria “novos”, porque não expressamente arrolados pela Constituição (hoje abrangidos pelo art. 154, I, da C.F.).

O alcance do preceito é absolutamente exaustivo: só cabem o I.C.M.S., o I.I. e o I.E. É exaustiva a lista dos tributos que a Carta Magna consente — por sólidas razões políticas e econômicas — incidam sobre operações “relativas a minerais (etc.)”.

Não é despidendo salientar que essa imunidade não se circunscreve a impostos. Não se limita a essa espécie. Não! Abrange genericamente, qualquer tributo. Estende-se a todos os tributos não ressalvados.

A própria Constituição faz uma classificação dos tributos (art. 145) em impostos (I), taxas (II) e contribuições (III e art. 149). A Constituição encampa (e adota) uma projecta

categorização científico-jurídica — com sólidas, singelas e quase bisseculares bases na economia e na ciência das finanças — que reconhece ao termo tributo a natureza de gênero, compreendendo espécies: impostos, taxas e contribuições.

A Constituição — tanto na sua terminologia, como na sua conceituação — foi rigorosa, acatando inteiramente, sem ressalvas, essa categorização, de modo a dar ao intérprete segurança no manejo desses conceitos, com tranqüilo recurso às elaborações doutrinárias pertinentes. Ao adotar tal firme — sem dubiedades — e clara postura, a Constituição recebeu o código tributário nacional, com as “definições” de tributo (art. 3º), imposto (art. 16) e taxa (art. 77).

Ao cuidar das imunidades genéricas (art. 150, VI), restringiu-a aos impostos. Excepcionalmente, porém, no pertinente a minerais do País, não só impostos, mas *todos os tributos* foram alcançados pela imunidade prescrita pelo preceito do § 3º do art. 155.

Não pode, portanto, incidir, nem direta, nem indiretamente, sobre operações “relativas” a minerais do País, nenhum tributo. Nem imposto (salvo os excepcionados), nem taxa, nem contribuição.

b) *Caso de imunidade também a taxas*

É óbvio que — tendo as taxas por suporte uma atuação pública — basta que esta seja relativa a operações com minerais, para dar-se a imunidade. Espancando dúvidas, o constituinte foi radical, ensejando entender que, se a taxa for referente a operação “relativa” a minerais também estará excluída.

Como o termo operação foi empregado de modo irrestrito, amplo e genérico, é forçoso entender que taxas federais, estaduais ou municipais “relativas” à extração, transporte, refino, elaboração, preparo etc. de minerais são também excluídas. Da mesma forma taxas portuárias e similares. Tanto taxas por serviços públicos, como licença, estatística, autorização, fiscalização, controle etc. (taxas de polícia).

Nem repugna à Constituição a existência de imunidades a taxas. Deveras, o art. 5º da Constituição prevê imunidade a taxas no inc. XXXIV (petição em defesa de direitos e ob-

tenção de certidão para defesa de direitos) e LXXVI (registro civil e certidão de óbito, para pobres).

O preceito do § 3º do art. 155 cobre outro caso de imunidade a taxas. Basta que o serviço público ou a atividade de polícia (art. 145, II) digam respeito, dirijam-se, concernam ou possam ser relacionadas com operações “relativas a minerais” e a imunidade já se faz eficaz. Tal é a largueza do alcance da ampla imunidade a *tributos* das operações “relativas a minerais do País”.

III

Contribuição é tributo

Contribuição é tributo. Esse tema já é pacífico entre nós. Na doutrina italiana e espanhola é tema que não enseja mais discussão; nos sistemas que não procedem a essa classificação, seu cunho tributário é igualmente inquestionável.

No passado, tivemos discussão meramente jurisprudencial. Antes da Constituição de 1988 houve certa jurisprudência que tergiversou a respeito do assunto. Não perderemos tempo em rememorar esses episódios. Basta registrar que entre os mais respeitados e conceituados de nossos doutrinadores, jamais houve hesitação quanto a essa questão: contribuição é tributo. As perplexidades do passado foram superadas com a Constituição de 1988.

Sendo contribuição espécie de tributo, o preceito em estudo abrange também essa categoria tributária. Não pode o intérprete distinguir onde a norma não distingue.

Deveras, texto e contexto da nova Constituição Federal sepultam, definitivamente, a discussão acerca da natureza jurídico-tributária das contribuições. Seja qual for a opinião que sobre elas tenha ou venha a ter o intérprete do texto constitucional (legislador, juiz, doutrinador) não há mais dúvida sobre a aplicabilidade do regime jurídico tributário às contribuições que se pretendam amparadas na Constituição Federal.

Ora, na medida em que a indagação sobre a natureza jurídica dos institutos normativos tem a finalidade única de desvendar qual é o regime jurídico que o sistema normativo lhes dispensa (CELSO ANTÔNIO), fica superada (ou inutilizada) a perquirição da natureza das contribuições, dado que a própria Constituição Federal foi taxativa a respeito, mandando aplicar-se-lhes o regramento jurídico tributário (art. 149, C.F.).

É neste sentido o teor do art. 149, tipicamente inserido na C.F., no Título IV (*Da Tributação e do Orçamento*), Capítulo I (*Do Sistema Tributário Nacional*), Seção I (Dos Princípios Gerais), fazendo remissão expressa ao art. 150 que, por sua vez, encontra-se inserido na Seção II (do mesmo Capítulo I) sob o título das “Limitações ao Poder de Tributar”. E o mandamento do § 6º do art. 195 — para arrematar — confirma e reafirma a aplicabilidade do regime tributário às contribuições.

O PIS, exatamente como as contribuições sociais instituídas pelas leis n. 7.689/88 e 7.738/89, encontra fundamento no art. 195, I da C.F., na inteligência do S.T.F. (v. RE 150.755-PE, julgado aos 18.11.93). Em seu voto (de relator para o acórdão) o Min. SEPÚLVEDA PERTENCE (nisso, acompanha por 8 outros votos), sustentou:

“a subordinação do tributo demonstra tratar-se de contribuição e não de imposto da competência residual”.

Quanto à COFINS, explicitamente, igual foi o pronunciamento do S.T.F. no julgamento da ADC-1/93.

Fica explícito, desses pronunciamentos, abonados pelo Plenário do Supremo que:

- a) contribuição é tributo;
- b) já não é necessário mais deter-se o Tribunal na discussão disso, tão pacífica é a tese, após 1988.

Deveras, o próprio § 6º do referido art. 195 afasta qualquer dúvida à respeito do regime legal que deve ser dispensado às contribuições em questão, ao estatuir que não se lhes aplica o disposto no art. 150, III, “b”. Ora, além de fazer a remissão tópica ao art. 150 (inserido, como visto, na seção que trata das limitações ao *poder de tributar*), o faz para o fim exclusivo de excepcionar parcela especí-

fica do regime *tributário*, substituindo a genérica anterioridade em relação ao exercício financeiro de edição da norma, por anterioridade limitada ao prazo de 90 dias.

Não resta, portanto, dúvida sobre a aplicabilidade do regime constitucional tributário às contribuições sociais, observado o disposto no § 6º do art. 195 da C.F. Supera-se, destarte, cabalmente, a discussão sobre a natureza tributária das contribuições, que tão cansativa celeuma causou no passado.

São tributos e como tal devem ser tratadas; no julgamento do RE 148.754 (R.J.) aplica a tese, especificamente, ao PIS.

Recentemente (1º de dezembro de 1993), o Min. MOREIRA ALVES reconheceu à COFINS o caráter de tributo (ADC nº 1-D.F.), dispensou-lhe tratamento constitucional tributário e proclamou-a válida e aplicável. Essa contribuição incide também sobre a “receita bruta das vendas de mercadorias e serviços” (Lei Complementar n. 70/91), que é o mesmo que onerar faturamento.

Foi acompanhado pela unanimidade do Tribunal pleno (tendo votado inclusive, o presidente). Esta circunstância leva o intérprete a acreditar na robustez da convicção do Tribunal, não deixando margem a ilusões quanto à solidez — à vista disso — da tese de que contribuição é tributo, a partir de 1988 (segundo o S.T.F.).

Isso fica mais evidente, quando se considera que o relator foi o Min. MOREIRA ALVES, que tão vigorosamente lutou no passado para fazer prevalecer a idéia de que havia contribuições não tributárias. Nesse julgamento, afirma solenemente que contribuição é tributo até mesmo quem foi o líder da corrente contrária.

Creemos que isso é suficiente para sopitar todo entusiasmo dos que, no passado, sustentaram a possibilidade de haver contribuição que não fosse tributo, com a pretensão de fazer prevalecer essa tese após 1988. Mas, principalmente, infunde em todos os meios jurídicos a convicção de que o Supremo — e, na sua esteira, os demais tribunais do país — não cometerá a incoerência (destruidora da segurança jurídica) de jamais voltar a afirmar

que alguma contribuição não é tributo (pelo menos a partir da Constituição de 1988).

Com isso preocupou-se expressamente o Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, votando no RE 161.474, exatamente a propósito do PIS. Em nome da segurança jurídica, apoiou a tese vencedora, nesse julgamento, do Min. REZEK.

IV

Alcance da imunidade incisiva estabelecida pelo § 3º do art. 155.

A mais saliente peculiaridade desta imunidade está no seu alcance. De modo geral, as imunidades excluem impostos; há casos de imunidade a taxas, como já vimos (art. 5º, XXXIV e LXXXVI).

Este especial caso da imunidade incisiva, favorecendo minerais do País (art. 155, § 3º) tem a extraordinária singularidade de excluir *tributos*, amplamente, genericamente. Assim, todo e qualquer encargo tributário que possa onerar ou gravar — direta ou indiretamente — operações “relativas” a combustíveis é excluído, *ex vi* da Constituição.

Conseqüentemente, não só os demais impostos, como as taxas em geral e as contribuições são peremptoriamente afastados. É, assim, inquestionável, fora de qualquer dúvida, que o PIS é abrangido pela imunidade estabelecida pelo preceito do § 3º do art. 153.

V

A Lei Complementar n. 7/70

Em 1970 foi publicada a lei complementar n. 7, que dispôs essencialmente:

“art. 2º — O Fundo ... será constituído de duas parcelas...

.....
a) ... com recursos próprios ... calculados com base no faturamento...”

Examine-se a lei: hipótese de incidência do tributo é *vender mercadorias* ou *prestar serviço*. Deveras, se h.i. é o fato que, se aconte-

cido e *quando* acontecido, faz nascer a obrigação tributária, é inequívoco que tais fatos constituem a h.i. da “contribuição” criada pela lei complementar nº 7/70.

Isto — como recomenda o rigoroso BARROS CARVALHO — se confirma pela base de cálculo (art. 3º, b) adotada: “*calculados com base no faturamento*”. “*Onde estiver a base de cálculo, aí estará a materialidade da hipótese de incidência*”. (ALFREDO BECKER).

Ora, o faturamento é a soma ds faturas. E a consulente só fatura o que vende. E vende minérios. Seu faturamento reúne (soma) todas as faturas (i.e., vendas) do período (mês) anterior. Logo, o real suporte do PIS são as operações de venda de minérios (a disposição do § 2º do art. 3º da Lei Complementar 7/70 confirma que o termo “operações” é definidor básico da hipótese de incidência, seu aspecto material).

Incidir sobre o faturamento é incidir sobre a soma de faturas, que é o mesmo que incidir em cada fatura. A lógica desse raciocínio é robusta e irreversível.

Mais não é preciso: a *Lei Complementar n. 7/70 cria tributo sobre vendas de mercadorias e serviços*, o que é o mesmo que criar tributo sobre o faturamento a elas relativo.

VI

Operações relativas a minerais do país

a) *Soma de faturas = faturamento*

Resta confirmar se o PIS onera operações “relativas a minerais do País”, quando o contribuinte seja empresa que pratica tais operações, como é o caso da consulente.

O art. 3º, “b” da Lei Complementar n. 7/70, de modo explícito — não dando margem a tergiversação — deixa claro que a base de cálculo do tributo é o faturamento. O cerne das operações tributadas está nas operações de venda, cuja soma periódica (mensal) leva ao faturamento (receita bruta).

Já em 1978, expunhamos (“Estudos e pareceres de direito tributário”, S.P., R.T., vol. 2, p. 55) as lições da doutrina. Na verdade, “faturamento” é ato ou efeito de “faturar”, ou,

como ensina o jurista DE PLÁCIDO E SILVA, “ato de se proceder à extração ou formação da fatura” (“Vocabulário Jurídico”, vol. II, Rio-São Paulo, Forense, p. 682).

Na técnica jurídico-comercial é empregada esta palavra “*para indicar a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade e demonstrações acerca de sua qualidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador*” (PLÁCIDO, op. cit., p. 681).

“*A fatura, ultimando a negociação, já indica a venda que se realizou*”. Por isso, “*a fatura é o documento representativo da venda já consumada ou concluída...*” (PLÁCIDO, 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”. “Nosso faturamento mensal é de 1.000” etc.

Não pode titubear o intérprete: as vendas são o núcleo e cerne da materialidade da hipótese de incidência desse tributo. O faturamento é simples soma periódica das vendas, dado que a apuração (lançamento) do tributo é mensal.

b) *Compreensão do faturamento*

O S.T.F. já examinou a questão da sinonímia — mais do que isso: identidade conceitual — entre receita bruta e faturamento, num caso também de contribuição. No julgamento do RE 150.755, o Min. PERTENCE, relator para o acórdão, foi explícito e enfático — acompanhado por maioria de 9 votos — dizendo:

“*Convenci-me ... de que a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento ... não encontra respaldo atual no quadro do direito positivo pertinente à espécie*”. (Lei 7.738/89)

Diante disso, não parece oportuno insistir em reabrir discussão que — com esse pronunciamento do S.T.F. — ficou pacificada. Já não cabe mais discutir: faturamento é receita bruta de vendas. Esta é a base de cálculo do tributo (a ressalva, necessária, de nossa opinião cien-

tífica, não altera a autoridade do pronunciamento do S.T.F.)

c) *Interpretação da imunidade*

Incidindo o PIS sobre o faturamento da consultante — que é a sua base de cálculo — estará incidindo objetivamente sobre o custo dos minérios, o que permite dizer que ele estará incidindo diretamente sobre as operações declaradas imunes por expressa disposição constitucional (art. 155, § 3º).

Logo, não poderá o PIS onerar a comercialização de minérios, nem diretamente, nem indiretamente. Ora, o mesmo é onerar cada venda ou onerar o seu resultado global num período (faturamento).

Deu enfoque compreensivo ao tema da imunidade o Supremo Tribunal Federal, ao reconhecer a amplitude da imunidade assegurada pela Constituição Federal aos livros, jornais, periódicos, secundando o voto do Min. CELIO BORJA:

“Tenho que, segundo a Constituição, a imunidade tributária do livro, do jornal, do periódico, bem como a do papel destinado à sua impressão é ancilar da liberdade declarada no seu artigo 153, § 8º, de cujo conceito são notas essenciais a transmissão e difusão do conhecimento e da informação.

A proteção constitucional, em debate, não pode se restringir portanto, à fase de produção do livro, do jornal e do periódico apenas, mas há de estender-se, necessariamente, àquelas outras atividades indispensáveis à circulação do conhecimento e da informação contidas em tais objetos.

Por isso, como assinala o eminente Ministro Moreira Alves, está a comercialização compreendida da imunidade. O livro, o jornal e o periódico são instrumentos impressos da liberdade de opinião e de difusão das idéias.

Pelo exposto, conheço e dou provimento ao recurso para deferir a segurança inicialmente impetrada” (grifos nossos. RE nº 109.484-PR, Rel. Min. Celio Borja, 2ª Turma — integra em anexo).

Essa postura *substancial*, preocupada com o efeito concreto do tributo — como aliás postulava BALEEIRO, acompanhado pelo S.T.F. nos famosos *leading cases* de interesse do I.B.C. — é a que assegura eficácia ao § 3º

do art. 153 e garante a obtenção da alta finalidade por ele visada.

A jurisprudência do prestigioso extinto Tribunal Federal de Recursos já reconhecera a tese aqui exposta, entendendo que a “contribuição social”, instituída pelo Decreto-lei nº 1.940/82, estava compreendida na imunidade prevista no art. 19, III, “d”, da E.C. 1/69. Assim votou o Ministro ILMAR GALVÃO:

“Na verdade, sendo infrutífera qualquer tentativa de enquadrar-se a contribuição instituída pelo Decreto-lei nº 1.940/82 como uma das espécies mencionadas no art. 21, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, ou como numa daquelas a que alude o art. 43, X, não há senão que considerar-se haver a União, no caso em tela, feito uso da faculdade prevista no art. 21, § 1º, criando novo imposto, — a par de ter instituído adicional ao Imposto de Renda — novo imposto este cuja base de cálculo não se confunde com aquela sobre a qual se assenta o ICM, como exaustivamente acentuado no RE nº 103.778-4, acima mencionado.

Se assim é, não há dúvida de que o tributo em referência está compreendido na imunidade prevista no art. 19, III, “d” da Constituição Federal, que obviamente beneficia as impetrantes.

Trata-se de conclusão que guarda conformidade também com o acórdão proferido pela Egrégia 5ª Turma, na Remessas *Ex Officio* nº 100.619-SP, de que foi relator o eminente Ministro Sebastião Reis, cuja cópia se acha às fls. 109/121.”

É esta compreensão integradora — na linha das lições de BILAC, PINTO, VITOR NUNES e BALEEIRO — que permite entender sistematicamente a imunidade aqui em debate, sem isolamentos temáticos deformantes e sem visão fragmentada que prejudica a contemplação objetiva do todo.

d) *Arremate*

Ora, a receita bruta, no caso, surge da soma dos preços de todas as vendas do período. Cada venda (operação mercantil) teve seu preço e a soma de todos dá a receita bruta (= faturamento).

Como base de cálculo é a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de

incidência, resulta claro que o PIS onera as vendas de minerais (etc.) apuradas mensalmente.

Onerar receita bruta de venda é onerar o preço da venda. A soma dos preços é o faturamento. Logo, o PIS colhe as vendas e, claramente, assim, incide sobre *operações relativas a minerais do País etc.*

Deveras, cada venda de minerais é uma “operação relativa a minerais”; mais precisamente, cada venda realizada *in concreto* a hipótese de incidência do I.C.M.S., prevista no art. 155, II. O resultado aritmético e jurídico é igual: cada venda é tributada. A apuração é mensal e se faz pela soma bruta dos preços de todas as vendas: faturamento.

Não há como tergiversar a esse respeito: a imunidade de que cuida o § 3º do art. 155 abrange o PIS, excluindo de sua incidência as vendas de minerais do País.

DESDOBRAMENTOS

I

Faturamento e operações imunes

Uma consideração pode deixar mais claro o raciocínio: o I.C.M.S. — incidindo sobre operações mercantis (art. 155, II) — tem por base o valor da operação. Como se apura periodicamente o débito do contribuinte, a base, no fim do período, é a mesma coisa que a soma de todas as operações. Ora, esta confunde-se com o faturamento, dado que nenhuma operação mercantil escapa deste.

Não haveria nenhuma impropriedade em dizer a lei ou a doutrina que a base de cálculo do I.C.M.S. é o faturamento. A dicção seria fiel à realidade referida.

Pois, não se registra disseptação entre gegos e troianos quanto a que o I.C.M.S. abrange o custo da mercadoria (objeto da operação), despesas acessórias (embalagem, transporte etc.) e o lucro do alienante. É o somatório disso tudo que converge para determinar o “valor da operação” (que é traduzido — no fim do período — na soma dos valores de todas as operações).

Basta fazer comparação objetiva para ver-se que o PIS, tendo por base o faturamento, colhe o lucro e outros elementos, além do custo do objeto da operação.

II

Outro enfoque

Quando a lei tributária incide sobre base representada por faturamento, está onerando lucro mais custos. Ora, destes, o mais significativo é o preço do próprio bem, o minério (no caso). Logo, “grava” — a linguagem é econômica, mas expresiva — principal e exatamente o objeto que a Constituição imuniu.

Lucro é diferença entre receitas e despesas (Lei da S/A, nº 6.404/76, arts. 187 e 191). Interpretar que o PIS pode onerar faturamento — segundo o código comercial, a lei das S/A, a legislação do imposto de renda e a compreensão sistemática do direito — viola essa imunidade.

Tributando faturamento, o PIS alcança lucros + custos. Entre os custos, evidentemente, estão os preços (nos quais incluídos seus custos) dos minerais. Preço integra a venda (“operação relativa a mineral”), já que esta se faz pela reunião de coisa, consentimento e preço. Não há como fugir, diante do alargamento introduzido pelo § 3º do art. 155: “operações relativas a minerais”.

Preço integra a compra-e-venda. Não há compra-e-venda sem preço. É impossível dissociá-los. Ao preço corresponde a fatura. À soma de faturas o faturamento. Separar faturamento das faturas é impossível. Dissociar fatura de preço de venda, ilógico.

Daí que onerar faturamento seja tributar “operações relativas a minerais”.

Não há como escapar: o § 3º do art. 155 impede seja alcançado o faturamento de vendas de minerais pela base de cálculo do PIS.

A renda é — *grosso modo* — diferença positiva: exatamente diferença entre o que custou para ter-se um ganho e o que se recebeu. Para ter-se *ganhos* — na mineração — gasta-se, faz-se investimentos e despesas. Tri-

butar o bruto total é onerar, além do ganho líquido, o que foi gasto e está sendo recuperado. De todo modo, é onerar as operações que a Constituição quer imunes (§ 3º, art. 155).

Também por esse raciocínio vê-se a impossibilidade de prevalecer a tese da inclusão — na base de cálculo do PIS da consulente — das faturas de vendas de minerais.

III

Conceito de faturamento (dados que o integram)

Não se registra divergências na boa doutrina, seja comercial, seja tributária, a respeito do conceito jurídico de faturamento. O S.T.F., à sua vez, afirmou não ver diferença entre faturamento e receita bruta. Basta essa autorizada afirmação da Suprema Corte para tornar superados — e irrelevantes — todos os debates em que se envolveram doutrina e jurisprudência, no passado recente.

Ora, faturamento é soma de faturas. Estas são “contas” ou “notas” que o comerciante expede, ao realizar vendas mercantis. Logo, a soma das faturas (faturamento) é a soma dos preços das vendas mercantis.

Dúvida razoável não pode o jurista nutrir quanto à qualidade comercial (“de direito mercantil”) dos negócios que requerem documentação por fatura. Esta é “*expressão direta do contrato de compra e venda mercantil*” (RUBENS REQUIÃO, “Aspectos modernos do Direito Comercial”, p. 44). É a “nota” descritiva destas mercadorias” para J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, que identifica a expressão *fatura* com “*a nota, a conta, memorandum e semelhantes, daquilo de que alguém é credor de outrem por mercadorias vendidas ...*”.

Era regulada pelo código comercial de 1850 (arts. 172; 200, III; 219, 445 e 788). “*O principal objeto da fatura é o contrato de compra e venda de comerciante*” (J. X. CARVALHO DE MENDONÇA), tanto que TEIXEIRA DE FREITAS (“Aditamentos”, p. 360), dizia das

faturas que elas são “*verdadeiras obrigações mercantis*”.

R. REQUIÃO define a fatura comercial como “*conta de venda que o vendedor remete ao comprador*” (op. cit., p. 46) e abre um título de seu acatado livro: “*A emissão de fatura como ato de comércio*”. Invocando VIEIRA DE ARAÚJO, ao afirmar que ela “*constitui ato de comércio*”, salienta que o instituto tinha aplicabilidade “*entre comerciantes*”, somente, depois evoluindo, porém, para caber também nas vendas a retalho.

Examinando a sua evolução legislativa, desde 1850, mostra que sua função é documentar “*créditos mercantis*” (art. 427 do código comercial). Invoca lição de 1851 de SOUZA PINTO, sublinhando sua referibilidade a *mercadorias*.

Recorda que já o “regulamento” 737/1850 à fatura se referia, como instrumento “comercial”. Relembra BENTO DE FARIA, quando a relaciona a *mercadoria* (op. cit. p. 48). Examina a evolução legislativa e mostra que o regulamento 16.041/23 (autorizado pela lei 4.625/22), cuidando da duplicata, obrigou a extração de fatura (art. 1º) nas vendas *mercantis*.

Expõe abundante e autorizada doutrina (CLÓVIS RIBEIRO, LAUDO DE CAMARGO, PONTES DE MIRANDA, WALDEMAR FERREIRA) mostrando a insistência, reiteração, constância, invariabilidade da circunscrição da fatura às vendas mercantis (p. 49 a 61).

Já, no seu “Curso de Direito Comercial”, REQUIÃO sublinha que “*se a fatura é obrigatoriamente extraída, o mesmo não ocorre na duplicata...*” (p. 431, vol. II).

E expõe abundante jurisprudência evidenciando que só há fatura nos negócios mercantis..

LAURO MUNIZ BARRETO, em obra prestigiosa (“O direito novo da duplicata”, Ed. M. Limonad, 1969), discorre longamente sobre a fatura (p. 8 a 18) e transmite a tranqüila certeza do especialista quanto à sua vinculação a negócios mercantis.

WALDEMAR FERREIRA (“Instituições de direito comercial”, 2º vol., tomo II, p. 293) define fatura como *conta de venda, lista das*

mercadorias vendidas, discriminadas ...". E remonta ao VISCONDE DE CAIRU que a qualificava "*escrituração mercantil em que se faz uma conta, memória, rol ou lista... de efeitos, gêneros e mercadorias*" ("Tratado...", décimo volume, p. 60).

Subseqüentemente — após longa, erudita e minuciosa exposição histórico-doutrinária — repetindo, reiterando e insistindo na inexorável vinculação entre fatura e mercadoria, culmina por enfatizar:

"Toda a fatura é comercial, pois que só no comércio se compreende e existe. Na vida civil, há a relação, o rol, o inventário, o que quer que seja. Na comercial, existe a fatura, na vida interna do país; mas, ao lado dessa, se depara a fatura comercial, no trafico mercantil internacional" (p. 66).

Esse assunto leva-nos ao ponto fulcral do nosso estudo: só há fatura, se houver mercadoria; só se fatura venda mercantil.

Logo, o faturamento é expressivo de atividade comercial, representativo de operações mercantis.

IV

Empresas podem realizar vendas civis (não mercantis)

As empresas podem vender máquinas usadas, aparelhos e ferramentas que perderam a utilidade, veículos, móveis, resíduos etc. Essas vendas são civis. Quer dizer: regidas pelo direito civil. São iguais às vendas que qualquer pessoa comum pode fazer.

Não as vendem, as empresas, com o fito de lucro; tais vendas — esporádicas e eventuais — não configuram atividade mercantil. Não estão no objeto social. Logo, não são mercadoria.

Conseqüentemente, não são faturadas. Não tem cabimento emitir-se fatura, nesses casos. Os documentos que as registram serão — para todos os efeitos e a despeito de qualquer designação, por mais equivocada que seja — iguais aos que pessoas não comerciantes elaboram, para instrumentar negócios civis, comuns, ordinários.

Não se aplicando o direito comercial; não havendo forma nem substância de ato de comércio, não havendo mercadoria, é impossível cogitar-se de fatura e, pois, de faturamento.

Essas vendas são civis e pelo direito civil regem-se.

V

Distinção jurídica necessária

Venda mercantil não é venda civil. Se há muito em comum entre ambas, há radicais diferenças, das quais aqui importa salientar:

a) na venda mercantil há fatura (e, pois, faturação);

b) na civil não!

c) na venda mercantil o objeto é necessariamente mercadoria;

d) na civil o objeto é necessariamente coisa que não configura mercadoria;

e) a mercantil é regida pelo direito comercial;

f) a civil, pelo direito civil.

Vale a pena reler — é saborosa, útil e instrutiva a meditação — ALIOMAR BALEEIRO (Revista Forense, vol. 250) discorrendo inteligentemente sobre o tema, exatamente à luz de suas implicações tributárias perante a Constituição.

Mas é FABIO COMPARATO quem ensina — com modernidade — a elaborar sobre as diferenças entre os regimes jurídicos dos negócios mercantis e civis. Começa com salutar advertência:

"Tem-se que raciocinar e decidir em face do sistema jurídico em vigor, independentemente de um juízo de valor acerca de sua perfectibilidade lógica ou conveniência histórica". ("Novos Ensaios e Pareceres de Direito Empresarial", Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 245).

Se o regime jurídico a ser aplicado é civil ou mercantil, obtempera:

"A circunstância que decidirá da aplicação de um ou de outro desses corpos normativos é a existência ou não, no caso concreto, de uma obrigação civil ou de uma obrigação mer-

cantil. *Põe-se, pois, preliminarmente, nessa matéria, um problema de qualificação, que é a definição de uma situação de fato perante o Direito, ou melhor, a sua identificação com o tipo ou modelo previsto como hipótese de incidência da norma. O problema das qualificações, é, com efeito, preliminar à tarefa de aplicação de normas jurídicas em geral; não se trata, apenas, de uma técnica específica do chamado direito internacional privado, onde, aliás, foi pela primeira vez analisado*" (p. 246).

E mostra que a questão tinha, no século passado, importância para determinar-se a jurisdição competente; mostra sua relevância atual:

"Em suma, superada a questão da delimitação da competência judiciária, em matéria comercial, o que restou, como problema de fronteiras, entre o Direito Comercial e o Direito Civil, reduziu-se a duas questões: 1ª) a definição de mercancia... 2ª) a distinção entre contratos e obrigações mercantis, de um lado, e contratos e obrigações civis, de outro" (p. 250).

E formula útil sugestão:

"Onde não existe a indicação desse critério distintivo — como na locação e no mútuo — deve-se admitir que a comercialidade do contrato resulta de sua inserção no fluxo da atividade empresarial ou mercancia." (p. 250).

Já vai ficando claro, para nós, que as vendas de coisas fora do objeto social das empresas — por "não se inserirem no fluxo da mercancia" — não são mercantis. Prossegue COMPARATO:

"Isto posto, reafirma-se que o único problema jurídico a ser resolvido é o da qualificação jurídica do negócio, para o efeito de eventual aplicação à espécie das normas constantes do Código Comercial Brasileiro, ao invés dos dispositivos concorrentes do Código Civil" (p. 252).

E sublinha:

"Ora, definindo a comercialidade da compra e venda, o Código de 1850, seguindo a tradição do Código Napoleão de 1808, fixa três elementos essenciais: 1ª) o caráter de coisa móvel da coisa; 2ª) a intenção de reven-

da ou de locação da coisa; 3ª) a qualidade de comerciante, do vendedor ou do comprador" (p. 255).

E aprofunda:

"Carvalho de Mendonça bem percebeu que não se cuidava de sondar a psicologia das partes, mas de analisar a causa da operação, pelas suas próprias circunstâncias objetivas: 'Se não há expressa declaração do contratante, essa intenção resulta dos próprios atos, tais como a quantidade e a qualidade da mercadoria, a forma do contrato, o lugar onde foi este celebrado, ou onde se deve fazer a entrega da coisa, e desvenda-se claramente se o comprador é comerciante, isto é, se pratica atos reiterados, transações amiudadas durante regular espaço de tempo" (ps. 255/256).

Subseqüentemente, esclarece:

"Não foi outro, de resto, o critério preconizado pelo grande Vivante, ao interpretar dispositivo análogo do Código Comercial italiano de 1882. 'Elemento característico desses negócios (compra e venda de mercadorias)', escreveu ele, 'está no fato de que devam ser considerados por quem os realiza como negócios compreendidos numa série sucessiva de trocas. Tal é a compra comercial que, sendo por si mesma um ato de troca, prepara, na mente de quem compra, uma troca ulterior; tal é a venda que, sendo por si mesma um ato de troca, realiza, na mente de quem vende, uma troca anterior'" (p. 256).

Esta invocação de VIVANTE deixa translúcida a realidade que aqui nos ocupa a atenção: as vendas avulsas, esporádicas, eventuais, de coisas fora do objeto social da empresa não são mercantis.

Veja-se COMPARATO:

"E esclarece: 'A intenção de revender pode ser reconhecível pela quantidade e qualidade das mercadorias, pela expressa declaração dos contraentes, pelo modo de pagamento, pela profissão comercial do comprador, pelas anteriores relações de negócio, pela forma do contrato, pelo lugar em que o negócio é concluído ou deve ser feita a entrega das mercadorias" (p. 256).

Para enfatizar:

“Por isso, ambos os autores frisam que compra e venda mercantil tem por objeto mercadorias (como estava, aliás, no texto do revogado Código Comercial italiano de 1882) e não quaisquer coisas móveis”. (p. 256)

E arrematar:

“Pois aquelas, como advertiu Carvalho de Mendonça, constituem espécie de que estas são o gênero: as mercadorias são as coisas móveis consideradas como objeto da circulação mercantil, situando-se a diferença específica, entre umas e outras, nessa definição” (p. 256).

É o caso, exatamente, de venda de veículos da frota, máquinas, resíduos, móveis etc. Estão fora do objeto social e sua venda não é feita com “espírito mercantil”:

“Trata-se de mais um dado objetivo — e da maior importância, porque correspondente a um dever legal — a atestar a inexistência desse elemento indispensáveis à configuração de qualquer compra e venda mercantil: a intenção de revenda da coisa, ou a inserção da operação no ciclo de circulação comercial da mercadoria” (p. 257).

VI

Fatura na legislação comercial

A disciplina da fatura tem raiz no código comercial, mencionando-a no seu art. 200, 3 e tornando-a obrigatória nas vendas “em grosso”, entre *comerciantes* (art. 219) o que lhe dá o cunho de instrumento nitidamente mercantil, como “conta dos gêneros vendidos”.

Mas, isso não fica para as deduções do intérprete. Não está só claramente implícito. O código comercial (lei 556/1850) é explícito:

“art. 191 —

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para as revender ... *contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante*”.

Deixa a lei indiscutível que:

- a) o objeto é móvel (ou semovente);
- b) a compra é para revenda;

c) ou comprador ou vendedor será comerciante.

Sem a conjugação desses três requisitos não há operação mercantil. Não se aplica o direito comercial.

Isso deixa inconcusso que as vendas não mercantis serão civis e, pois, não comportam, nem admitem, nem implicam faturamento ou faturação.

VII

Opinião aparentemente adversa (um voto do Ministro Velloso)

Como juiz do T.F.R., o ilustre constitucionalista Ministro CARLOS VELLOSO disse (AMS 90.301, in D.J. 01/03/84), em voto:

“O argumento da impetrante é que o PIS não poderia incidir ‘sobre o faturamento obtido na atividade de distribuição e consumo de combustíveis e lubrificantes, sujeita apenas ao imposto único, ...’ (fls. 9)

Mas a questão não se resolve assim com tal simplificação.

Em verdade, a incidência do PIS dá-se sobre o faturamento, que, por constituir resultado global, abrangente de inúmeras operações (venda de mercadoria, de serviços, de bens que não configuram mercadorias ou serviços etc.) distingue-se das operações que constituem hipótese de incidência do imposto único sobre combustíveis.

Não estaria afastada, de conseguinte, a incidência do PIS”.

Revela entender que faturamento é “resultado global” que abrange operações inúmeras, além de vendas de mercadorias e serviços. Nelas inclui “vendas de bens” (evidentemente, na frase, não configuradores de mercadorias). Com esse voto admitiu a incidência do PIS em vendas de combustíveis, ao tempo — regime de 1967/69 — do imposto único.

Observamos — com vistas ao caso da consulta — já na ampla e diversa redação da Constituição de 1988:

1. venda de bens é venda civil, regida pelo direito civil e não se fatura (não comporta

extração de fatura). Não pode por isso integrar o “faturamento da empresa”.

2. No caso a que o voto se refere, tratava-se de afastar o PIS em razão da exclusividade da tributação pelo IUM (imposto sobre minerais, da Carta de 1967/69). Ora, o preceito do § 3º do art. 155 da Constituição de 1988 tem redação e catadura diversa. Não é a mesma coisa.

3. Hoje, a premissa do acórdão conflita com a Constituição, porque o que onera o todo, onera das partes.

Deveras, no sistema anterior enumerava-se taxativamente as operações tributáveis (art. 21, VIII e IX) e excluía-se outro tributo sobre elas.

Na Constituição de 1988, as alterações de forma e de fundo foram substanciais: agora, o § 3º do art. 155 excluiu tributo sobre “quaisquer” operações *relativas* a minerais.

Vejam os argumentos do insigne magistrado: o faturamento dos distribuidores de combustíveis abrange outras coisas. Por isso o IUM não excluía o tributo sobre o faturamento.

Note-se que a nova Constituição (1988) não reproduziu a formulação dos preceitos dos incisos VIII e IX do art. 21 da Carta de 1967/69, mas alterou forma e substância. O atual preceito do § 3º do art. 155 alargou substancialmente a imunidade incisiva, ao referir-se, amplamente, a “operações relativas a minerais (etc.)”.

Da comparação entre o direito anterior e o atual emergem diferenças substanciais. Agora

1. não se faz rol das operações: todas são colhidas;

2. nem sequer se as qualifica: bastam que sejam *relativas* a minerais.

Já não cabe mais argumentar dizendo que tributar o faturamento não briga com a imunidade incisiva do § 3º do art. 155.

Deveras, no regime anterior, só se excluiu tributo sobre as operações expressamente citadas. No atual, sobre quaisquer operações, desde que relativas a minerais. O voto do

ilustre magistrado era lógico, quando entendia que o faturamento podia abranger vendas não mercantis. A exclusão constitucional não era protetora só destas, mas de operações variadas, muitas não mercantis, como “produção, importação, extração, consumo”.

Agora (C.F. 1988, § 3º, art. 155) estão imunizadas irrestritamente, generalizadamente (sem rol, mesmo exemplificativo) todas as possíveis operações *relativas* a minérios e combustíveis, energia elétrica etc.).

Assim, o voto do ilustre constitucionista ministro CARLOS VELLOSO, no T.F.R. não é precedente aplicável a este caso.

Não pode ser invocado com a utilidade de movê-lo a votar pró-fisco, neste caso.

Conclusão final

À vista disso, é forçoso render-se o intérprete ao seguinte raciocínio:

a) a imunidade do § 3º do art. 155 abrange os *tributos*, genericamente;

b) o PIS é legítima contribuição, na interpretação do S.T.F., portanto é tributo;

c) sua base de cálculo é o *faturamento* (art. 3º, “b”, lei complementar 7/70);

d) este é a *receita global* das vendas (operações), no período mensal;

e) se as vendas da consulente têm por objeto minerais do País, são operações “relativas” a essa espécie de mercadoria;

f) seu faturamento periódico, assim, é imunidade incisiva.

Portanto, não pode incidir o PIS sobre o faturamento de vendas de minerais do País. Assim, a consulente deverá excluir do seu faturamento — para efeito de estabelecer a base calculada do PIS — as quantias correspondentes a “operações relativas a minerais do País”.

É o parecer, s.m.j.

Geraldo Ataliba. Professor das Faculdades de Direito da Universidade de São Paulo e da Universidade Católica de São Paulo.