A REFORMA DO IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES EM SÃO PAULO

ALCIDES JORGE COSTA
Advogado em São Paulo

SUMÁRIO — *Necessidade da reforma — Cálculo com base no movimento econômico. Atividades intermunicipais. Estabelecimentos bancários. Sociedades mercantis. Lançamentos suplementares. Conclusões.*

1. A Lei n.º 5.197, de 29 de dezembro de 1961, do Município de São Paulo, reformou a sistemática do Impôsto de Indústrias e Profissões. A reforma era necessária. A lei anterior limitou-se a repetir a legislação estadual que regulava a cobrança dêsse tributo até 1948, ano em que o Impôsto de Indústrias e Profissões passou para a competência municipal, em virtude da discriminação de rendas da Constituição de 1946. O sistema vigente até o ano passado tinha mais de um quarto de século, pois a Lei estadual que o regulava era a de n.º 2.485, de 16 de dezembro de 1935, regulamentada, nesse particular, pelo Livro III do Código de Impostos e Taxas aprovado pelo Decreto n.º 8.255, de 23 de abril de 1937. Durante êsse período, o Município de São Paulo experimentou alterações que é inútil descrever. O impôsto, tal como estava estruturado, não atendia nem às necessidades da arrecadação, nem à certeza e facilidade que os contribuintes devem ter no trato com os tributos a que estão sujeitos. A reforma era necessária. Vamos examinar aqui alguns aspectos da nova lei.

2. A lei anterior enumerava minuciosamente as atividades sujeitas ao impôsto, catalogando-as em pouco mais de seiscentas rubricas, ao mesmo tempo em que determinava que as atividades não especificadas eram tributadas de conformidade com o estabelecido para as atividades com que apresentassem maior identidade de características. A lei atual, ao contrário, declara sujeitos ao impôsto todos aquêles que, no Município de São Paulo, explorem qualquer modalidade de indústria ou comércio, ou exerçam qualquer profissão, ofício, arte ou função. A seguir, classifica atividades em vinte e três itens, distinguindo-as pela respectiva natureza (indústria, comércio, concessionários de serviços públicos etc.) e não mais pelos produtos ou mercadorias que possam ser o seu objeto, ressalvados os três últimos itens que dizem respeito ao comércio provisório de artigos de Natal, de carnaval e de festas juninas. Por fim, e uma vez que tributa o exercício de tôdas as atividades, estabelece uma lista de isenções. A lei ora em vigor é muito mais bem estruturada do que a antiga, porque introduz notável simplificação num impôsto que, até 1948, quando era cobrado pelo Estado, obedecia a tabela não publicada, por mais estranho que pareça, e que, a partir de 1949, continuou a ser de aplicação difícil e complicada, mesmo à vista das tabelas. Mas, apesar de mais bem estruturada, suscita algumas observações que serão feitas a seguir.

3. O art. 1.º diz que o impôsto é devido por tôdas as pessoas naturais ou jurídicas que explorem qualquer modalidade de indústria ou comércio, ou exerçam

qualquer profissão, ofício, arte ou função. Seria útil que tivesse dito "explorem efetivamente". Não se trata de acréscimo bizantino, porque, no passado, surgiram questões pertinentes à tributação de emprêsas que, embora licenciadas para o exercício de certas atividades, não as exerciam durante certo tempo. Em determinada ocasião, o Tribunal de Justiça decidiu que o impôsto era devido pelo simples fato de o estabelecimento se achar licenciado, ainda que não houvesse funcionado efetivamente (*Revista dos Tribunais,* vol. 144/116). Posteriormente, contudo, o mesmo tribunal resolveu que só há incidência do impôsto de indústrias e profissões quando a atividade tributada é efetivamente exercida (*Revista dos Tribunais,* vols. 177, pág. 816 e 184, pág. 96); idêntica solução parece decorrer do acórdão inserto na *Revista dos Tribunais,* vol. 195, pág. 427. Essa orientação foi também esposada pelo Tribunal Federal de Recursos, como se verifica pelo acórdão publicado na *Revista de Direito Administrativo,* vol. 16, pág. 118. A edição teria evitado dúvidas futuras. E nem se alegue que ela teria sido inútil porque, quando não existe atividade não há movimento econômico e, portanto, não há tributação. A alegação careceria de fundamento uma vez que, além de existirem atividades cuja tributação é fixa, há um impôsto mínimo para tôdas.

4. Um dos pontos capitais da lei é, sem dúvida, a base de cálculo e as alíquotas que adotou. A base de cálculo é, principalmente, o movimento econômico. Subsidiàriamente, são utilizadas as características mensais da atividade, a zona em que esta se exerce, o maior ativo mensal, pensionistas e instalações. O movimento econômico servirá de base para cálculo do impôsto para as atividades comerciais e industriais, intermediários de negócios, diversões públicas e emprêsas de capitalização. Os bancos terão o maior ativo mensal por base de cálculo. As demais atividades pagarão impôsto fixo, algumas delas segundo a zona em que se exercerem.

5. A primeira objeção que se levanta é a de que um Impôsto de Indústrias e Profissões calculado sôbre o movimento econômico equivale a um Impôsto de Renda ou a um Impôsto de Vendas e Consignações. Em qualquer caso, haveria inconstitucionalidade, porque o município estaria cobrando impôsto que não é da sua competência. A objeção não é nova e liga-se a indagação de alcance teórico mais amplo, qual seja, a concernente à possibilidade de a base de cálculo descaracterizar um tributo e transmutá-lo em outro. Sôbre essa possibilidade pronunciou-se Rubens Gomes de Sousa, em parecer publicado na *Revista Forense,* vol. 149, págs. 113 e segs. Êsse parecer é de grande interêsse, não só em face da grande autoridade de quem o elaborou mas também porque se refere especificamente ao Impôsto de Indústrias e Profissões. O autor começa por dizer que qualquer tributo tem sua natureza determinada pelo respectivo fato gerador que, por seu turno, compreende três elementos: *a)* um elemento objetivo, que é a própria definição do pressuposto material da exigibilidade do tributo; *b)* um subjetivo, que é a relação entre o pressuposto material da incidência e uma determinada pessoa, que será o contribuinte e *c)* um elemento financeiro, que é a base de cálculo do tributo. Ainda Gomes de Sousa define a base de cálculo como o critério adotado pela lei para avaliar, em têrmos de dinheiro, a situação material ou jurídica que dá lugar à incidência do impôsto. A determinação dessa base pode ser feita através de referência direta ao pressuposto material da incidência, ou através de elementos que, por sua ligação com êsse pressuposto, permitam avaliar seu conteúdo econômico. Nesta segunda hipótese, porém, é preciso que os fatôres ou circunstâncias adotados como base de cálculo sejam elementos essenciais ou decorrência necessária do pressuposto em questão. Caso contrário, o tributo ficará descaracterizado, porque, em lugar de o pressuposto indicar a base de cálculo, é esta que passa a indicar, a definir aquêle.

6. O parecer a que nos vimos reportando passa, em seguida, a aplicar êsses conceitos gerais ao Impôsto de Indústrias e Profissões, ao qual define para demonstrar que a incidência independe do resultado econômico da atividade, daí concluindo que o movimento econômico não é necessário, e talvez nem mesmo apropriadamente, a base de cálculo do Impôsto de Indústrias e Profissões. Êste, a rigor, deveria ser um tributo fixo, ou, quando muito, consistente em taxas diferençadas apenas em função da natureza da atividade exercida. Dessa forma, o impôsto corresponde-

ria mais à sua origem histórica, como verdadeiro resquício das regalias medievais, isto é, dos direitos que os particulares pagavam pela concessão do exercício de profissões ou de atividades monopolizadas pelo soberano. Sem embargo dessa conclusão teórica e não desconhecendo a orientação da jurisprudência, Gomes de Sousa (loc. cit.), admite, para os fins do parecer a que nos vimos reportando, que o movimento econômico é base adequada para o Impôsto de Indústrias e Profissões. Ressalva, todavia, que sòmente se podem entender como constitutivos de tal movimento elementos que sejam específicos da atividade tributada, ou que sejam decorrência necessária dessa atividade.

7. É inaceitável a conclusão teórica de Rubens Gomes de Sousa a respeito do Impôsto de Indústrias e Profissões, porque essa conclusão não se harmoniza com as premissas em que se funda. Se a determinação da base de cálculo pode ser feita através de referência ao pressuposto material da incidência ou através de elementos que sejam decorrência necessária dêsse pressuposto, o movimento econômico é base adequada para o lançamento do Impôsto de Indústrias e Profissões. Mais ainda: para o comércio, o movimento de vendas é decorrência necessária da própria atividade tributada. Logo, pode ser base de cálculo do impôsto de indústrias e profissões. De resto, como já foi dito, êsse mesmo autor aceita, para efeitos práticos, o movimento econômico como base de cálculo do Impôsto de Indústrias e Profissões, com a ressalva de que os elementos constitutivos dêsse movimento devem ser específicos da atividade tributada.

8. Mas um impôsto sôbre o movimento econômico não se confundirá com o Impôsto de Renda ou com o de Vendas e Consignações? Em parecer publicado na *Revista de Direito Administrativo,* vol. 48, págs. 502 e segs., Paulo Brossard de Sousa Pinto entende que se confunde com o de Vendas e Consignações um Impôsto de Indústrias e Profissões que tenha por base de cálculo o movimento econômico, assim considerado o montante das vendas ou a receita bruta. A nós parece, contudo, não haver incompatibilidade entre um e outro impôsto, ainda que o de Indústrias e Profissões seja cobrado com base no movimento de vendas. Com efeito, no Impôsto de Vendas, o preço é integrante do próprio fato gerador, isto é, da venda; naquele outro, no de Indústrias e Profissões, a existência de vendas de determinado valor é decorrência necessária da atividade comercial. A jurisprudência do Supremo Tribunal tem-se orientado no sentido da inexistência da incompatibilidade apontada. Atestam essa orientação os acórdãos publicados na *Revista de Direito Administrativo,* vol. 51, pág. 95 (Recurso extraordinário n.º 26.038) e vol. 51, pág. 98 (recurso de mandado de segurança n.º 4.062) e no *Diário da Justiça,* da União, pág. 246 do apenso de 1959 (recurso em mandado de segurança n.º 5.446). Entretanto, no recurso em mandado de segurança n.º 4.941, foi adotada orientação que, sem ser totalmente contrária à dos acórdãos citados, refere-se a limitações que o acórdão não esclarece bem quais sejam. No seu voto, o Ministro Luís Gallotti disse que "o eminente Sr. Ministro Ari Franco trouxe a confronto os acórdãos nos casos de Alagoas e Distrito Federal. No primeiro, onde se adotou critério variável até certo limite, o impôsto foi considerado constitucional por esta Côrte. No segundo, em que o critério variável excedeu aquêle limite, foi julgado inconstitucional o tributo". Em resumo, parece que o Supremo Tribunal Federal admite o Impôsto de Indústrias e Profissões calculado sôbre a receita bruta desde que o tributo não seja calculado sob forma de alíquota proporcional, sem qualquer limite.

9. Já se tem argüido que se confunde com o Impôsto de Renda o Impôsto de Indústrias e Profissões que tenha o movimento econômico por base imponível. Há, nesse sentido, dois acórdãos do Supremo Tribunal Federal (*in Revista de Direito Administrativo, vol.* 51, pág. 102 ou *Revista dos Tribunais,* vol. 273, pág. 845, recurso em mandado de segurança n.º 4.234, julgado em 30 de abril de 1957 e *in Diário da Justiça,* da União, de 22 de abril de 1957, pág. 1.165, recurso em mandado de segurança n.º 3.459, julgado em 17 de agôsto de 1956). O mesmo Supremo Tribunal Federal, porém, em duas outras ocasiões posteriores, decidiu que a incidência percentual sôbre o movimento econômico do contribuinte não desfigura o Impôsto de Indústrias e Profissões ao ponto de confundi-lo com o Impôsto de Renda federal,

que recai sôbre o lucro líquido auferido no giro mercantil (recursos em mandado de segurança ns. 5.592 e 5.708, julgados respectivamente em 21 de julho de 1958 e 24 de setembro de 1958 e insertos na *Revista dos Tribunais*, vols. 286, pág. 925 e vol. 282, pág. 813). Na realidade, inexiste a confusão entre um impôsto e o outro, pela simples razão que, para o Impôsto de Renda, o lucro decorrente do movimento comercial é o próprio pressuposto da tributação, ao passo que êsse mesmo movimento, para o Impôsto de Indústrias e Profissões, é uma decorrência lógica da atividade tributada. Ainda mais, pode haver movimento comercial sem lucro algum e até com prejuízo. E se a Lei do Impôsto de Renda toma a receita bruta por base da tributação ela o faz não para tributar a receita bruta, mas como simples meio de cálculo *a forfait* dos rendimentos auferidos.

10. É possível que, econômicamente, o Impôsto de Indústrias e Profissões se confunda com o Impôsto de Renda. Afinal de contas, se adotarmos a classificação de Studenski, difundida entre nós por Rubens Gomes de Sousa (*Estudos de Direito Tributário*, 1950, pág. 55), concluiremos que todos os impostos recaem sôbre a renda, seja ela a produzida, seja a distribuída, seja a poupada ou reinvestida. Já há muito, Amaro Cavalcânti (*Elementos de Finanças*, Rio, 1896, pág. 243) dizia, ao falar do Impôsto de Indústrias e Profissões, tratar-se de "impôsto que grava os rendimentos das indústrias e profissões", e mais adiante, acrescentava que os Impostos de Renda podem ser considerados como outras tantas espécies do Impôsto de Indústrias e Profissões (pág. 214). Entendia êsse autor que o impôsto proporcional sôbre subsídios e vencimentos era de natureza idêntica à do de indústrias e profissões; e, note-se, a base de cálculo não era semelhante à que da lei aqui examinada, mas dividia-se em parte fixa com base na natureza do ramo comercial, número de operários etc., e parte proporcional, com base no valor locativo.

11. Na verdade, sob o prisma econômico, ocorre identidade entre impostos privativos de cada uma das entidades tributantes (União, Estados e Municípios). Como lembra Aliomar Baleeiro (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 48, págs. 480 e segs.) a discriminação constitucional de rendas não evitou a superposição de certos impostos, por ter sido elaborada sem critério científico e pelo fato mesmo de ter conservado impostos já antigos, ao lado dos quais outros vieram sendo criados; o de Renda, por exemplo, é relativamente recente, em relação ao de Indústrias e Profissões. A propósito, diz Baleeiro: "Inevitàvelmente, Impôsto Predial acotovela a cédula do Impôsto de Rendimentos Imobiliários; Impôsto de Renda por meio de coeficientes sôbre o volume global de transações atrita-se com o Impôsto Estadual de Vendas e Consignações; êsse se aproxima do Impôsto de Indústrias e Profissões em se tratando de atividades comerciais: o Impôsto de Transmissão *inter vivos* sofre dentro de suas fronteiras a invasão do Impôsto de Renda sôbre os lucros das pessoas físicas em operações imobiliárias; o Impôsto de Consumo, não raro, coincide com o de Vendas etc. (parecer cit. pág. 486)." O mesmo autor enumera diversos casos em que impostos diversos, entregues a competências constitucionais diferentes, quase sempre usam da mesma técnica de cálculo ou de arrecadação.

12. Em resumo, parece-nos viável um Impôsto de Indústrias e Profissões calculado sôbre o movimento econômico das emprêsas comerciais ou industriais. É preciso notar, contudo, que um acórdão do Supremo Tribunal Federal pode dar margem a que se entenda que, para essa Côrte, é inconstitucional um tipo de impôsto tal como o que ora se estuda. O acórdão não é muito claro, mas ementas de acórdãos publicadas posteriormente parecem destruir essa impressão. De qualquer forma, são apenas ementas e os acórdãos ainda não tiveram publicado seu inteiro teor. Exemplo é a ementa publicada no *Diário da Justiça* da União de 20 de novembro de 1961, pág. 2.592 (Recurso extraordinário n.º 47.938).

13. O art. 2.º, § 2.º, contém regra cuja finalidade evidente é a de buscar uma posição de igualdade entre as emprêsas integradas verticalmente, isto é, fabricantes e varejistas, ao mesmo tempo, e as que exerçam apenas atividade comercial. Ainda assim, é evidente que a emprêsa integrada terá posição vantajosa: pagará uma vez o Impôsto de Indústrias e Profissões, enquanto que o produto da não integrada será onerado com o impôsto desta e mais com o da produtora. Acrescente-se que,

mesmo dentro de um objetivo limitado, o § 2.º do art. 2.º, falando de emprêsas cuja produção se destine *exclusivamente* à venda a varejo pelo próprio estabelecimento, dará margem a que emprêsas em tal situação iludam fàcilmente o escopo da lei, vendendo pequena parte de sua produção a outras emprêsas comerciais, mesmo as instituídas *ad hoc*. De qualquer forma, o § 2.º adota o princípio de, pelo menos, não encorajar a integração vertical, que o Impôsto de Vendas e Consignações torna tão tentadora.

14. O art. 3.º define a base de incidência do tributo; seus parágrafos enfrentam o árduo problema da tributação das atividades intermunicipais. A questão só pode ter solução plena quando fôr editada lei federal que a regule; tratar-se-á de lei constitucional por estar incluída entre as normas gerais de direito financeiro que cabe à União editar, nos têrmos da competência que o art. 5.º, n.º XV, *b*, da Constituição lhe atribui. Enquanto isso não ocorre, cada município legisla sem qualquer limitação. Uns podem ter boa vontade em evitar que os mesmos elementos sofram dupla imposição; outros não a terão. A lei procurou solucionar o problema, o que é louvável, mas não o fêz de molde a tornar imerecidas quaisquer críticas.

15. O parágrafo primeiro do art. 3.º dispõe que os escritórios de firmas que tenham estabelecimentos industriais fora do município terão seu impôsto lançado com a redução de 60% sôbre o montante da receita bruta realizada neste município, desde que o comprovem a incidência do Impôsto de Indústrias e Profissões, no município de origem, sôbre a mesma atividade. É claro que, ao falar em escritórios, a lei quer referir-se a escritórios de vendas e não a outros, mesmo porque êstes outros, como os de compras, por exemplo, não teriam receita bruta no município. Note-se, aliás, que não há tabela específica aplicável a escritórios que não sejam de vendas; a atividade com que apresentam maior identidade seria, talvez, a do n.º XIV; no entanto, a menção feita no art. 3.º, § 1.º pode levar a equívocos.

16. A parte final do § 1.º do art. 3.º é injustificável. A lei entende que o movimento econômico real dos escritórios de venda, neste Município, é de 40% do valor total das vendas. Êsse princípio não exige que se prove ter havido incidência do Impôsto de Indústrias e Profissões no município onde se fabrica o produto que o escritório vende, mesmo porque pode êsse município ter concedido isenção para a fábrica. Teòricamente, pode o município abster-se até de cobrar o impôsto de indústrias e profissões. Ora, o município da Capital tributa as atividades nêle exercidas e êsse fato não se altera pela circunstância de ter outro município concedido uma isenção ou não cobrar um impôsto. Nessas condições, a parte final do § 1.º torna-se irrelevante a sua aplicação a "contrario sensu", quando não seja feita prova da incidência noutro município, pode levar a uma tributação que tenha por base o movimento econômico realizado fora do município de São Paulo, o que será inconstitucional.

17. O § 2.º do art. 3.º adota solução interessante em sua alínea *a*. Pode ser que não seja a solução ideal porque nem sempre é fácil demonstrar o valor do custo da mercadoria. Mas parece não haver outra. O § 1.º adotou uma base estimativa de 40% para a diferença entre o custo e a venda; essa conclusão resulta do seu contexto, ainda que não expressa. O mesmo poderia ser feito em relação ao art. 3.º, § 2.º, *a*, para cortar uma fonte certa de litígios intermináveis.

18. A alínea *b* do § 2.º do art. 3.º não tem base real, contradiz o teor geral da lei e conduz a resultado incompatível com os preceitos constitucionais. O teor geral da lei é o de tributar o movimento econômico realizado dentro do município de São Paulo. Ora, o § 2.º, *b*, diz:

"§ 2.º As firmas estabelecidas neste município, que transfiram mercadorias para as suas filiais ou dependências localizadas fora dela, serão lançadas.

.....

b) em se tratando de estabelecimento comercial, com a inclusão do valor das mercadorias transferidas."

A primeira impressão que se tem é a de um êrro tipográfico porque onde está escrito "com" devia estar "sem". Mas o projeto enviado à Câmara Municipal pelo Prefeito já estava assim redigido, de modo que não pode tratar-se de um lapso, mas de redação intencional. Posta de parte a hipótese de mero engano, o que desde logo se nota, como foi apontado, é uma contradição com o resto da lei. Esta dispõe que o impôsto tem, por base de cálculo, o movimento bruto, como tal considerada a receita bruta do ano civil anterior ao exercício fiscal. Ora, dispensa demonstração afirmar que não constitui parte integrante da receita bruta de um estabelecimento o valor das mercadorias transferidas para uma filial. Daí a contradição.

19. Mas, além de contraditório, o art. 3.º, § 2.º, *b* é claramente inconstitucional. Como vimos atrás, a base de cálculo de um impôsto deve ser o próprio pressuposto material da incidência (v.g. Impôsto de Renda) ou um elemento ou elementos que sejam decorrência necessária dêsse pressuposto. Se assim não fôr, o tributo estará descaracterizado de forma que sua natureza é que passa a ser indicada pela base de incidência. Ora, se é exato que a receita bruta é a decorrência lógica e necessária do exercício da atividade comercial, não é menos exato que ter filial fora do município não é da essência de qualquer atividade comercial nem decorrência lógica dessa atividade. Logo, tomar por base de tributação o valor das mercadorias transferidas é adotar uma base impositiva que não se confunde com o pressuposto da incidência, nem dêle decorre; por isso, o impôsto de indústrias e profissões se descaracteriza enquanto adota como base de cálculo, ou nela inclui, o valor de mercadorias transferidas para filiais situadas fora do município. O valor dessas mercadorias liga-se à transferência em si mesma e não ao exercício da atividade comercial, mesmo porque ninguém se estabelece para transferir mercadorias de um estabelecimento para outro. Na verdade, calcular o Impôsto de Indústrias e Profissões com base no valor de mercadorias transferidas para outro município significa exigir não um Impôsto de Indústrias e Profissões, mas um tributo sôbre a transferência de mercadorias para outros municípios. Um tributo dessa natureza é frontalmente contrário ao art. 27 da Constituição federal que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Em conclusão, o art. 3.º, § 2.º, *b* da Lei n.º 5.917 conduz a uma inconstitucionalidade.

20. O § 5.º do art. 3.º merece reparos porque manda incluir as contas de compensação no maior ativo mensal dos bancos e casas bancárias, que é a base de tributação dêsses estabelecimentos. A solução tem por si decisões do Tribunal de Justiça de São Paulo (*Revista dos Tribunais*, vols. 172, pág. 156 e 268, pág. 408). Sem embargo, parece-nos que a solução é errada. Com efeito, "todos os créditos e valôres a favor da emprêsa constituem o ativo" (*Batardon, Inventários y Balances*, Labor, 1949, 2.ª ed.). Já o ativo de compensação, segundo o mesmo autor (op. cit., pág. 218) constituem-no "geralmente contas de ordem, abertas no momento do inventário, que não fazem parte do ativo pròpriamente dito, ainda quando nêle se incluam". ou ainda, como ensina Carlos Espírito Santo S. de Melo (*Análise de Balanço*, Portugália Ed., Lisboa, págs. 57/56), "as contas de ordem que surgem na prática são geralmente de natureza apenas informativa. Não influem diretamente na posição financeira, no momento em que é elaborado o balanço, se bem que nela possam vir a influir no futuro". Ceccherelli (*Il Linguaggio dei Bilanci*, Firenze, 1950, pág. 417) é positivo ao afirmar que as contas de compensação deviam constituir um grupo separado de contas, fora do ativo e passivo efetivos. Por aí se verifica que as contas de compensação ou contas de ordem sequer devem, obrigatòriamente, constar do ativo. Dessa maneira, nada mais errado que adicioná-las ao ativo para qualquer efeito, inclusive o tributário. Um exemplo demonstrará melhor os absurdos a que se pode chegar pela inclusão das contas de compensação no ativo pròpriamente dito. Se uma emprêsa possui um imóvel do valor de cinqüenta milhões de cruzeiros, tem um ativo de igual quantia. Se essa mesma emprêsa fizer um seguro do imóvel, o contrato será objeto de um lançamento que irá constituir uma conta de compensação, inscrita no ativo e no passivo por quantia igual. Se o ativo de compensação fôr somado ao ativo real, essa emprêsa terá um ativo não de cinqüenta mas de cem milhões de cruzeiros, o que é absurdo. Um banco pode deixar de operar e, mesmo

assim, ter um ativo de compensação muito grande, e se lhe tiverem sido entregues valôres para simples custódia; é evidente que êsses valôres não são ativo do banco. O que o banco receber pela custódia será seu ativo, mas não os valôres custodiados. Por isso, o legislador errou ao adotar essa solução.

21. O art. 3.º, *caput*, refere-se à receita bruta do ano civil anterior ao exercício fiscal. Institui, com isso, o regime de ano-base, semelhante ao que existe na sistemática do Impôsto de Renda. Semelhante mas não igual porque, se para o Impôsto de Renda de pessoa física o ano-base é o ano civil imediatamente anterior ao exercício fiscal, para as pessoas jurídicas o ano-base é o exercício social que se haja encerrado em qualquer data do ano civil imediatamente anterior ao ano-base. A lei não levou em conta as diferenças das atividades: o ano-base é o ano civil anterior ao exercício fiscal. No entanto, o § 1.º, do art. 8.º, parece partir de dois pressupostos igualmente inexatos: o de que em tôdas as atividades tributadas há balanços anuais e o de que os balanços são sempre levantados em 31 de dezembro. Para certas atividades, o ano-base será sempre o ano civil anterior ao exercício fiscal; para outras, será o ano civil ou o exercício social imediatamente anterior ao exercício fiscal. Por último, para as atividades catalogadas na tabela XI, e seguintes, o regime de ano-base não tem a menor aplicação e é desnecessário. A lei não faz uma nítida distinção entre essas diversas hipóteses e seria necessário que a fizesse.

22. O art. 11 está fundado em suposto errôneo. O artigo refere-se a sociedades. A personalidade jurídica destas permanece intacta, ainda que haja saída de todos os sócios e ainda que se altere a razão social. Ora, o sujeito passivo do impôsto é a sociedade e não os sócios. Logo, há uma total impropriedade em falar-se em sucessor e antecessor, uma vez que a sociedade não sofre solução de continuidade.

23. O lançamento do impôsto baseia-se na receita bruta e o melhor meio de verificá-la é o exame dos livros contábeis. Êsses livros estão, porém, protegidos pelo sigilo a que se refere o art. 17 do Código Comercial que já sofreu várias derrogações mas que ainda permanece indene em relação ao Fisco estadual e ao municipal. O art. 13 da lei fala em arbitramento "quando o contribuinte dificultar o exame dos livros próprios...". O dispositivo pode tornar-se inócuo em face do citado sigilo, só derrogável por lei federal. A lei estabelece um acesso a livros que o contribuinte pode recusar-se a exibir, amparado por lei federal. Por isso mesmo, nesses casos, não poderá o Fisco municipal arbitrar o movimento econômico, ante uma simples recusa e desamparado de qualquer outro elemento suficientemente forte para levar à conclusão de que são inexatos os dados fornecidos pelo contribuinte. Êste não pode sofrer penalidade apenas por ter usado de uma faculdade que a lei federal lhe concede, qual seja, a de recusar a exibição de livros. Qualquer solução definitiva do problema envolve alteração da lei federal.

24. O art. 18, embora sem o dizer expressamente, é limitado aos lançamentos suplementares em hipóteses em que ocorra êrro de fato. É ponto pacífico, em doutrina, que a revisão do lançamento anterior, seja para aditar-lhe alguma coisa, seja para substituí-lo, só é possível se tiver ocorrido êrro de fato. O êrro de direito não justifica a revisão (cf. Rubens Gomes de Sousa, *Estudos de Direito Tributário*, 1950, págs. 228 e segs. e *Revista de Direito Administrativo*, vols. 14, pág. 23 e 40, pág. 15; Gilberto de Ulhoa Canto, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14, pág. 177). Outra não é a orientação do Supremo Tribunal Federal (*Revista Forense, vol.* 166/172 e *Revista dos Tribunais*, vol. 271/852 e *Revista Fiscal de Renda*, vol. 1.959/736), do Tribunal Federal de Recursos (*Revista de Direito Administrativo, vols.* 55, pág. 203, e 46, pág. 91; *Revista Forense*, vol. 183/210; *Revista dos Tribunais*, vols. 287/871, 245/580, 256/608; *Revista Fiscal de Renda*, vols. 1.960/100, 1.959/367, 1.958/544, 1.955/612, 1.953/254 e 261, 1.950/624; *Diário da Justiça*, da União, apenso, de 26 de julho de 1955, pág. 2.547, de 28 de junho de 1955, pág. 2.191, de 31 de julho de 1956, pág. 1.153); do Tribunal de Justiça de São Paulo (*Revista dos Tribunais*, vols. 236/250 e 184/257).