

IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES — COBRANÇA SÔBRE O MOVIMENTO ECONÔMICO — INCONSTITUCIONALIDADE — IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — IMPÔSTO DE RENDA

— *É inconstitucional a cobrança do Impôsto de Indústrias e Profissões com base no movimento econômico.*

— *Não é o nome que define o impôsto, não é o rótulo que lhe dá a caracterização jurídica, não é a denominação que lhe confere a natureza específica.*

— *O Município de Pôrto Alegre, ao baixar a Lei n.º 1.657, de 1956, regulando a cobrança do Impôsto de Indústrias e Profissões instituiu, sob tal rótulo, um Impôsto de Vendas e Consignações municipal e um Impôsto de Renda.*

PARECER

CONSULTA

Consulta-me a Federação das Indústrias do Rio Grande do Sul se é constitucional o Impôsto de Indústrias e Profissões, tal como o pretende regular a Lei n.º 1.657, de 13 de novembro de 1956, do Município de Pôrto Alegre. À mesma pergunta, formulada verbalmente, dei resposta negativa. A consulente pediu que, por escrito e motivadamente, justificasse meu pensamento a fim de orientar-se e orientar os seus associados. É o que passo a fazer.

PARECER

1. Aprovando um “plano de obras, serviços e equipamentos”, dispôs a Lei

Municipal n.º 1.657, de 13 de novembro de 1956, sôbre os impostos municipais em geral. Quanto ao de indústrias e profissões, depois de dizer, no artigo 88, que êle “incide sôbre tôdas as pessoas físicas ou jurídicas que, no Município de Pôrto Alegre, explorem indústria ou comércio, nas suas diversas modalidades, ou exerçam, com fins de lucro ou remuneração, e por conta própria, profissão ou arte, ofício ou função, com localização fixa”, acrescentou no art. 92 que “o Impôsto de Indústrias e Profissões é calculado de conformidade com as tabelas discriminadas no art. 94 e que serão aplicadas com base: I. no movimento econômico dos es-

tabelecimentos comerciais e industriais”, adiantando o § 2.º do mesmo artigo que “considera-se, para efeito desta lei, como movimento econômico, o montante das vendas tanto à vista como a prazo, ou o total da receita bruta realizada”.

Outrossim, o art. 94 discrimina as atividades e as tarifas respectivas, distribuindo-as em duas tabelas, a primeira relativa ao “movimento econômico representado pelo montante das vendas” e a segunda pertinente ao “movimento econômico representado pela receita bruta realizada”.

2. Parece-me que os textos reproduzidos estão a indicar que o Município de Pôrto Alegre, cuidando legislar sobre impôsto de indústrias e profissões não fêz senão instituir, sob tal rótulo, um Impôsto de Vendas e Consignações municipal e um novo Impôsto de Renda. E assim o fazendo, infringiu formalmente a Constituição da República, que aos Estados atribui a cobrança do primeiro e à União confere a imposição e arrecadação do segundo.

3. Com efeito, estabelecendo que o Impôsto de Indústrias e profissões seja cobrado sobre o movimento econômico dos estabelecimentos comerciais e industriais, movimento econômico que, *ex-vi-legis*, é representado pelo montante das vendas tanto à vista como a prazo, (art. 92, I, § 2.º) o Município estabeleceu um autêntico Impôsto de Vendas e Consignações, impôsto que, segundo o direito positivo estadual, incide sobre as vendas e consignações realizadas por comerciantes e industriais, produtores e cooperativas (art. 1.º, do Decreto 7.165, de 10 de agosto de 1956). O sujeito passivo da obrigação tributária é o mesmo e o mesmo é o fato gerador da obrigação tributária. E sabido que o fato gerador é que define o tributo, tem-se que, a despeito da diversidade de nomes, o tributo que pretende cobrar o Município, a título de Impôsto de Indústrias e Profissões sobre as vendas efetuadas, é o mesmo impôsto que o Estado cobra, a título de vendas e consignações, sobre as vendas e consignações realizadas. Em ambos os casos, é sobre as vendas co-

merciais e industriais, sobre o seu valor, ou sobre o montante delas, que recaem ambos os impostos. Pouco importa que o impôsto estadual seja cobrado até dez dias depois de emitida a duplicata, ou ao fim de cada quinzena, sobre o montante de vendas da quinzena anterior, e que segundo a Lei n.º 1.657, o Impôsto de Indústrias e Profissões venha a recair sobre a soma anual de vendas do ano anterior. Também o Estado poderia cobrar o impôsto de vendas e consignações sobre as operações comerciais e industriais realizadas no ano anterior, e esse tributo não perderia nenhum dos seus caracteres.

Se uma sociedade comercial ou industrial vende quinhentos mil cruzeiros por quinzena, o impôsto devido (sobre vendas e consignações) terá de ser recolhido na quinzena imediatamente seguinte; tudo o que se pretende, agora, é apenas modificar o modo de pagamento, pois essa mesma sociedade deverá pagar, por trimestre, sobre o total de vendas do ano inteiro, o tributo que ora se mascara sob o título de Impôsto de Indústrias e Profissões.

Em ambos os casos será sobre o valor das vendas, e em razão e na medida delas, que o contribuinte pagará o Impôsto de Vendas e Consignações e o Impôsto de Indústrias e Profissões.

É evidente que tanto faz gravar o todo de uma só vez, como tributar as partes que o compõem. O resultado é o mesmo. A técnica fiscal, quando não o arbítrio legislativo, é que preferirá uma ou outra modalidade.

Não há diferença entre pagar um impôsto em dinheiro ou em estampilhas, em um prazo *x*, ou *y*, de uma só vez, ou em quatro prestações no ano imediato ou em diversas contribuições no próprio ano em que as vendas se efetuam.

O fato gerador permanece o mesmo. É, aliás, o que acentua uma alta autoridade, Von Eheberg: *el impuesto general sobre el volumen de ventas abarca fundamentalmente toda venta, es decir, todo cambio de propiedad que experimenta la mercancía (Principios de*

Hacienda, edição atualizada pelo prof. Boesler, trad. espanhola sobre a 7.^a ed. alemã, 1954, p. 336).

Destarte, o legislador municipal, deliberada ou inconscientemente, cuidando dispor sobre o Impôsto de Indústrias e Profissões, apropriou-se dos pressupostos, da estrutura, da motivação, dos caracteres do Impôsto estadual de Vendas e Consignações, enfim, do seu fato gerador, de tudo o que lhe dá fisionomia, individualidade, morfologia e identidade no campo do Direito Financeiro e do Direito Constitucional. Os impostos são idênticos. Variam apenas na alíquota, mas a alíquota não distingue o impôsto em si, não o define. Diverso, apenas, é o nome.

Mas “o *nomen juris* não importa, diz mui acertadamente Pontes de Miranda; o que importa é o conceito de impôsto” e “quando se tem de examinar alguma lei sobre impôsto, ou taxa, não é o nome do impôsto, ou da taxa, que há de servir para se verificar se os pressupostos para a incidência da regra jurídica estão satisfeitos, mas o *suporte fático* da regra jurídica; isto é, tem-se de verificar (a) se há, *nêle*, todos os elementos que, em composição, satisfazem o conceito do impôsto, ou (b) se, pelos elementos que compõem o suporte fático, êsse corresponde ao de regra jurídica sobre impôsto ou não o corresponde a qualquer regra jurídica sobre imposição” (*Comentários à Constituição de 1946*, v. II, p. 88 e 84-85). Noutro passo, o insigne jurista adverte: “a composição do suporte fático, sobre o qual incide a regra jurídica da imposição, ... é que distingue os impostos, determinando-se a competência da unidade impositora e a impossibilidade do tributo segundo a Constituição. Não o *nomen juris*. Não importa se o nome foi errado. O impôsto em cujo suporte fático há os elementos do Impôsto sobre Vendas e Consignações, é Impôsto sobre Vendas e Consignações, ainda que se chame de transmissão de bens corpóreos. Os conceitos que correspondem às diferentes espécies de impostos, se constam da Constitui-

ção, são conceitos de direito constitucional e não de legislação ordinária. O legislador ordinário somente pode trabalhar com as *variáveis* que determinam o valor do impôsto ou de algum dos elementos do suporte fático (*e. g.*, tantos por cento, se a renda excede x); não pode alterar, de modo nenhum, o conceito do impôsto” (op. cit., v. II, p. 83-84).

Aliás, o conceito do impôsto é fornecido pela União, em lei complementar à Constituição, no exercício da sua competência para legislar sobre normas gerais de direito financeiro (art. 5.^o, XV, b).

Indiscutivelmente o Impôsto de Indústrias e Profissões, tal como foi concebido pela Lei n.^o 1.657, é um verdadeiro Impôsto de Vendas e Consignações, e como tal inconstitucional. O douto Professor Rubens Gomes de Sousa escreveu a respeito os seguintes conceitos:

“O conceito de fato gerador do impôsto, por seu turno, compreende três elementos: a) um primeiro elemento *objetivo*, que é a própria definição do pressuposto material da exigibilidade do tributo; b) um segundo elemento *subjetivo*, que é a relação entre o pressuposto material da incidência e uma determinada pessoa, que será o contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do tributo; c) um terceiro elemento, que chamáremos *financeiro*, que é a base de cálculo do tributo devido em cada caso particular. Para o assunto do presente estudo, interessa particularmente êsse terceiro elemento da conceituação do fato gerador.

Por “base de cálculo do impôsto”, deve entender-se o critério adotado pela lei tributária para efetuar a valoração econômica do pressuposto de fato, isto é, para avaliar em termos de dinheiro a situação material ou jurídica que dá lugar à incidência do impôsto. Determinada, na forma prevista pela lei fiscal, a base de cálculo do impôsto, a essa base aplica-se a taxa, cota ou alíquota fixada na mesma lei, para então encontrar, seja diretamente (no caso dos impostos *fixos*), seja através de simples

operação aritmética (no caso dos impostos *proporcionais* ou progressivos), o montante a ser pago, em cada caso, pelo contribuinte.

Por sua vez, a determinação da base de cálculo do imposto pode ser feita pela lei fiscal através de referência direta no próprio pressuposto material da incidência, ou através de referência a elementos que, por sua ligação ou dependência com aquêle pressuposto material, permitam avaliar o seu valor econômico. Na primeira hipótese, a base de cálculo confunde-se com o pressuposto material da incidência, e por isso esta modalidade convém particularmente aos impostos que gravam situações de fato, ou atos jurídicos, isolados e bem determinados. A segunda modalidade convém, ao contrário, aos impostos que gravam atividades do contribuinte, cuja valoração econômica dependa de apreciação de um ou mais fatores ou circunstâncias pertinentes. Mas a êste respeito impõe-se desde logo uma observação fundamental: sempre que a base de cálculo do imposto não se confunda com o próprio pressuposto material da sua incidência, é imprescindível, *sob pena de descaracterização do imposto*, que os fatores ou circunstâncias adotados pela lei como base de cálculo sejam êles próprios elementos essenciais do pressuposto material da incidência, ou decorrências necessárias daquele pressuposto.

A não ser assim, com efeito, cairíamos fatalmente no seguinte absurdo: um tributo formalmente instituído, p. ex., como Imposto de Vendas e Consignações, mas que a lei mandasse calcular na base do capital da empresa, ou do valor do estoque de mercadorias, teria de ser aceito como sendo substancialmente um Imposto de Vendas e Consignações; ora, é evidente que nem o capital da empresa nem o valor das mercadorias em estoque constituem elementos essenciais ou decorrências necessárias do pressuposto de fato do Imposto de Vendas e Consignações, o qual só pode ser a própria operação de venda ou de consignação. Assim, no exemplo

figurado, o imposto seria substancialmente sobre o capital ou sobre o patrimônio ou fundo de comércio, o que quer dizer que estaria descaracterizada, em relação a sua natureza jurídica formal, pelo fato de ter adotado uma base de cálculo incompatível com a sua natureza jurídica substancial.

A descaracterização do tributo ocorre, em tais casos, em consequência de uma inversão da ordem normal das coisas: a base de cálculo, que normalmente deveria ser definida pelo pressuposto de fato da incidência, com êle se confundindo ou dêle decorrendo, passa, ao contrário, a defini-lo, transformando-o, do pressuposto de fato próprio de outro tributo substancialmente diverso” (*Revista Forense*, v. 149, p. 116 e 117).

A propósito, merece ser reproduzida esta passagem do lente paulista: “o fato gerador do Imposto de Indústrias, com efeito, é o exercício de qualquer indústria, profissão, arte ou função: mas esta conceituação genérica é suficiente apenas para dar uma idéia do tipo de tributo de que se trata, e é aliás baseada no elemento puramente formal da sua denominação; mas é, por outro lado, evidentemente insuficiente para precisar-lhe as características jurídicas, através da conceituação específica do seu fato gerador, do seu sujeito passivo, e da especificação técnica do seu processo de lançamento” (*in Jornal do Comércio*, Rio, 28 de março de 1952).

4. Quando se demonstrasse, o que não me parece possível e que só admito para argumentar, que o imposto de Indústrias e Profissões que, nos termos de Lei n.º 1.657, deverá ser cobrado como uma fração do movimento econômico dos contribuintes, isto é, sobre tôdas as vendas tanto à vista como a prazo, não fôsse, em substância, um novo imposto de vendas e consignações, e que “o montante das vendas tanto à vista como a prazo” se distinguisse essencialmente das vendas parceladas, que compõem o montante delas, seria de concluir que êle se confundiria com o Imposto sobre a Renda.

5. Não é nova, também, a tentativa de tributar o montante das vendas a título de Impôsto de Indústrias e Profissões, tal como vem de fazer o Município de Pôrto Alegre. Veiga Filho dá notícia de uma lei mineira, logo depois declarada sem efeito, que pretendia cobrar o Impôsto de Indústrias e Profissões "sôbre o valor das transações comerciais de venda". Analisando o fenômeno teratológico, escreveu o douto financista: "entre o Impôsto de Indústrias e Profissões e o impôsto sôbre o valor das transações comerciais de venda há, efetivamente, uma profunda distinção. Basta atender-se para as seguintes noções elementares de economia e finança. Indústria é o trabalho ajudado pelo capital, como diz Ciccone; é o trabalho organizado como dizem outros. Para a decretação do impôsto pouco importa que uma emprêsa comercial aufera lucros, que compre ou venda, que pratique atos de comércio ... Profissão consiste no exercício habitual de um ramo da atividade humana, de um mister, de uma ocupação... O impôsto sôbre o valor comercial das transações de venda não tem por objetivo nem a indústria nem a profissão. Recaindo sôbre a soma das operações mercantís, participa da natureza do impôsto de renda e é uma de suas muitas modalidades porque não pode existir comércio, sob o ponto de vista econômico e jurídico, entre outros requisitos, sem mediação, sem lucro ou fito de lucro. Tal impôsto, afetando o volume anual das transações recolhendo uma parte do lucro apurado ou da venda comercial, deve, todavia, ser convenientemente regulamentado (o autor escrevia antes da criação do impôsto de renda) (*Ciência das Finanças*, p. 147). Este parecer contou com o sufrágio de Viveiros de Castro, que o transcreve no seu clássico *Tratado dos Impostos* (p. 343, nota 1).

6. Se, como ficou dito, se entendesse que o impôsto que incide sôbre o montante das vendas comerciais tanto à vista com o prazo e do preço delas recolhe uma fração maior ou menor, con-

forme o ramo de comércio ou de indústria, não se confunde e se não sinonimiza com o Impôsto estadual de Vendas e Consignações, forçoso seria concluir que êle se confundiria com o Impôsto de Renda, dado que o montante das vendas comerciais ou industriais de um mercador ou industrial não é senão a sua renda bruta ou parte de sua renda bruta.

E efetivamente é um autêntico Impôsto sôbre a Renda ou sôbre rendimentos o Impôsto de Indústrias e Profissões quando cobrado com fundamento na Tabela II do art. 94 da lei em exame, isto é, quando como movimento econômico se considera "o total da receita bruta realizada".

7. Depois de acentuar, fundado na jurisprudência, que o efetivo exercício da atividade, pressuposto de fato da incidência do Impôsto de Indústrias e Profissões (Pontes de Miranda, op. cit., v. II, pág. 135; Maximiliano, *Comentários à Constituição*, v. I, n.º 241, pág. 372; Veiga Filho, op. cit., § 66; J. Tavares da Rocha, *Manual do Impôsto de Indústrias e Profissões*, ns. 38 e 39; Lei Imperial n.º 1.507, de 1867, art. 11; Decreto estadual de 14 de janeiro de 1893, art. 1.º; Decreto estadual n.º 1.417, de 1909, art. 1.º; Decreto estadual de 1.º de julho de 1921, art. 1.º; Decreto-lei n.º 183, de 1940, art. 1.º do regulamento; Decreto federal n.º 5.142, de 1904, art. 1.º; Lei municipal n.º 183, de 1949, art. 1.º), depois de acentuar que "o efetivo exercício da atividade não implica necessariamente a existência de resultado econômico positivo", pondera Rubens Gomes de Sousa: "essa orientação jurisprudencial, excluindo da conceituação do Impôsto de Indústrias e Profissões a indagação do resultado econômico da atividade tributada, parece entretanto indicar que o chamado *movimento econômico* não constitui uma base adequada para o cálculo daquele impôsto. Afigura-se inegável, com efeito, que o Impôsto de Indústrias e Profissões calculado naquela base tende a se desvirtuar, transformando-se em impôsto sôbre o rendimento bruto" (*Revista Fo-*

rense, v. 149, pág. 119). “Neste caso, fora de dúvida, “o Imposto de Indústrias e Profissões será na realidade um imposto sobre a renda bruta, em desacôrdo com aquilo que seria a sua correta configuração” (loc. cit., pág. 122).

Anteriormente o exímio tratadista já escrevera: “cobrado sobre o movimento econômico, o imposto se desvirtua, e funciona praticamente como um tributo sobre a renda bruta” (*Jornal do Comércio*, Rio, 28 de março de 1952).

8. De resto, compete à União, privativamente, decretar Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (art. 15, inciso IV, da Constituição federal). Não só sobre a renda, mas, também, sobre proventos de qualquer natureza.

9. Outrossim, “a própria natureza jurídica substancial de um tributo pode ser descaracterizada pela adoção de uma base de cálculo que seja com ela incompatível” e “o simples fato da descaracterização de um imposto municipal privativo implica a sua inconstitucionalidade” (loc. cit., pág. 124), isto porque “a competência tributária dos Municípios, no que se refere especificamente à instituição de impostos, restringe-se tão-só aos que lhes são atribuídos em caráter privativo pelo art. 29 da Constituição federal, o que aliás se explica pelo fato daquela competência não ser originária mas delegada, e por conseguinte circunscrita aos termos precisos em que é feita a delegação, como já havia sido demonstrado no regime da Constituição de 1891 (Castro Nunes, *Do Estado Federado e sua organização municipal*, pág. 198) e é confirmado em face do texto atual (Maximiliano, *Comentários à Constituição*, v. I, pág. 354). De resto, a limitação da competência tributária municipal, em matéria de impostos, tão-só aos privativos, decorre da própria letra do art. 21 da Constituição, que atribui unicamente, à União e aos Estados a faculdade de criar impostos de competência concorrente: a aplicabilidade do mecanismo previsto naquele artigo para a solução dos conflitos de competência tributária

fica portanto restrita, unicamente, aos conflitos ocorrentes entre impostos não privativos federais e estaduais (Seabra Fagundes, verb. *Bitributação*, em Carvalho Santos, *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, V. 6, p. 39, § 9; Gonçalves de Oliveira, *Comentários de Jurisprudência*, na “Revista de Direito Administrativo”, v. 3, p. 126, e v. 8, pág. 101; Vítor Nunes Leal, *Restrições à autonomia municipal*, na “Revista de Direito Administrativo”, v. 17, pág. 454). Isto é quanto basta para demonstrar que tais conflitos não podem sequer ocorrer entre a União ou um Estado e um Município, pela simples razão de que a instituição, por Município, de imposto não privativo será sempre inconstitucional, por configurar invasão ou do campo privativo da União ou dos Estados, ou do campo concorrente reservado alternativamente à União ou aos Estados” (Seabra Fagundes, ob. e loc. cit., e *Revista Forense*, vol. 140, pág. 85; Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 26; Gomes de Sousa, parecer na *Revista de Direito Administrativo*, v. 21, pág. 351). Em consequência, se demonstrarmos que o tributo em exame não é Imposto de Indústrias e Profissões, teremos, só com isso, demonstrado a sua inconstitucionalidade, por exceder a competência tributária do Distrito Federal como Município” (*Revista Forense*, v. 149, pág. 115).

10. Evidentemente, não é o nome que define o imposto, não é o rótulo que lhe dá caracterização jurídica, não é a denominação que lhe confere a natureza específica. No caso em exame, o nome de Imposto de Indústrias e Profissões não tem o poder mágico de tirar-lhe o caráter de autêntico Imposto de Vendas e Consignações ou de Imposto sobre a Renda, conforme o caso.

Aliás, não são novas essas invasões de competência com o fito de aumentar receitas. Maximiliano já ponderava: “merece especial reparo a dissimulação de um imposto proibido, sob a capa de tributo diverso. Raras vezes violam o preceito fiscal de frente: o infrator ter-

giversa, torce o texto, tenta iludir a letra, sofisma o espírito e, em último caso, falsifica o rótulo, disfarça o contrabando que pretende introduzir pelas fronteiras do Direito” (op. cit., 3.^a ed., págs. 290 e 291).

Afonso Pena Júnior adverte: “não se classifica um impôsto pelo nome mais ou menos arbitrário com que é rotulado, mas por sua verdadeira natureza e essência. O fato de se batizar discricionariamente determinado impôsto com o nome de outro, ou com uma denominação fantástica, não lhe tira o caráter inerente e próprio, que o enquadra devidamente na classificação científica dos tributos” (*Pareceres*, 1941, p. 172).

Neste sentido, de resto, são os sufrágios dos Drs. Francisco Morato, *Miscelânea Jurídica*, v. I, pág. 145; Castro Nunes, *Da Fazenda Pública em Juízo*, pág. 483; Antônio José Brandão, *Revista de Direito Administrativo*, v. 33, p. 76; Pontes de Miranda, op. cit., v. II, págs. 8, 84 e 88.

A Jurisprudência também é copiosa a respeito. O Supremo Tribunal Federal mais de uma vez já decidiu que “não é permitido a entidade de direito público descaracterizar o impôsto alterando-lhe o conteúdo e a natureza, embora mantendo o rótulo, a designação, o *nomen juris*” (Relator o Ministro Orosimbo Nonato, *Diário da Justiça*, 11-X-45, pág. 3.447). E doutra feita: “é certo que a só designação do tributo não é poderosa a transmutar-lhe a natureza e descontentém o poder mágico de alterar-lhe a vera fisionomia” (Relator o Ministro Orosimbo Nonato, *Arquivos do Ministério da Justiça*, ns. 33, 34, pág. 127).

11. Não é difícil concluir que, mantendo o rótulo, a denominação, o *nomen juris* do tributo municipal, a Lei n.º 1.657 mudou-lhe a essência, descaracterizou o Impôsto de Indústrias e Profissões, alterou o seu conteúdo e a sua natureza. Debaixo do velho nome instituiu, quando não poderia fazê-lo, ora um impôsto estadual, o de vendas e consignações, ora um impôsto federal sobre a renda.

Aliás, como é sabido, o Supremo Tribunal Federal, em aresto recentíssimo, no mandado de segurança n.º 3.459, do Distrito Federal, julgou inconstitucional o Impôsto de Indústrias e Profissões cobrado como “fração do movimento econômico”, porque “o impôsto a que se refere o art. 29, inciso 3, da Constituição, tem caracterização própria, caracteres tradicionais”, como acentuou o seu Relator designado, o eminente Ministro Hahemann Guimarães.

12. Dou como demonstrado que o Impôsto de Indústrias e Profissões, concebido pela Lei municipal n.º 1.657, a ser cobrado “com base no movimento econômico dos estabelecimentos comerciais e industriais”, tomando-se como “movimento econômico, o montante das vendas tanto à vista como a prazo, ou o total da receita bruta realizada” (art. 92, I, § 2.º), importa em deformar sua natureza, tirar-lhe o caráter inerente e específico, descaracterizá-lo inteiramente. E mais, “alterando-lhe o conteúdo e a natureza, embora mantendo o rótulo, a designação, o *nomen juris*, para usar das expressões de um aresto do Supremo Tribunal Federal, importa em invasão manifesta, iniludível e inequívoca de competência privativa do Estado e da União.

13. Não são estas as únicas razões que me levam a concluir pela inconstitucionalidade do Impôsto de Indústrias e Profissões criado pela Lei municipal n.º 1.657.

Como bem acentuou o egrégio Supremo Tribunal Federal, o mencionado tributo “tem caracterização própria, caracteres tradicionais”. E, a respeito, Pontes de Miranda fornece esta lição, valiosa como sempre: “nada importa para a verificação da competência tributária o nome que a entidade política dê ao tributo. Pode chamar taxa ac impôsto, impôsto à taxa, contribuição ou impôsto especial ao tributo que não é especial. A classificação dos tributos é deixado à ciência, tanto mais quanto as Constituições mesmas aludem, a os enumerar, a conceitos formados *histò-*

ricamente” (o grifo é do autor), (op. cit., V. II, pág. 8).

Com efeito, o Impôsto de Indústrias e Profissões não é novo nem é informe. Atualmente, e desde 1946, sua arrecadação foi atribuída aos Municípios, tendo sido antes estadual e inicialmente nacional.

Sem traçar o escôrço histórico do tributo, proficentemente delineado pelos autores (Maximiliano, op. cit., v. I, n.º 241; Veiga Filho, op. cit., 2.ª ed., § 66, págs. 146 e 147; Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, n.º 218; J. Tavares da Rocha, op. cit., págs. 30 e segs.; Ylves Guimarães, *Impôsto de Indústrias e Profissões*, págs. 13 a 17), fôrça é reconhecer que êle se encontrava perfeitamente estruturado, historicamente configurado, cientificamente caracterizado, definido e certo, assim no Direito Financeiro, como no Constitucional, quando, em 1946, pela Constituição que o mencionou, foi inscrito no elenco tributário dos Municípios. Os Municípios, assim, não receberam poder para cobrar *um* impôsto de indústrias e profissões, mas o impôsto de indústrias e profissões, aquêle tributo que até então era cobrado pelo Estado e partilhado com o Município (Constituição de 1934, art. 8.º, I, g, § 2.º; Carta de 1937, art. 23, I, f, § 2.º), que antes pertencera aos Estados (Constituição de 1891, art. 9.º, n.º 4), e que fôra nacional desde sua instituição até a República.

14. Em verdade, o Impôsto de Indústrias e Profissões transferido aos Municípios em 1946, era, já então, um tributo largamente enraizado e estratificado na tradição jurídica nacional, perfeitamente definido, conceituado, estruturado, assim pelo direito imperial, como pelo republicano, federal e estadual, constitucional e ordinário.

De resto, como nota Pontes de Miranda, “o conceito do impôsto ou da taxa é determinado por explícita regra jurídica, ou resulta da história do impôsto, ou da taxa, conforme foi recebido na Constituição” (op. cit., v. II, pág. 85). Como faz ver o grande juriscôn-

sulto, salvo nos casos de impostos não individualmente enumerados pela Constituição, e deixados à competência concorrente dos Estados e União, caso em que o conceito dêles resultará de explícita regra jurídica, o conceito dos demais resulta da sua formação histórica, e tais conceitos, historicamente formados, são recebidos pela Constituição, por ela são assimilados como conteúdo de suas disposições.

15. Vale a pena recompor brevemente o histórico do impôsto em tela.

Veiga Filho doutrina a respeito: “o Impôsto de Indústrias e Profissões é o que incide sôbre aquêle que, de modo individual ou coletivo, exerce habitualmente qualquer indústria ou profissão, arte ou officio. Êste impôsto compõe-se de taxas fixas ou proporcionais: as primeiras têm por base a natureza e classe das indústrias e profissões, a importância comercial das praças e lugares em que forem exercidas, e tratando-se de estabelecimentos industriais, o número de operários, as máquinas, utensílios e outros meios de produção; as segundas têm por base o valor locativo do prédio ou local, onde se exercitam a indústria ou profissão. Pela Lei n.º 1.507, de 26 de outubro de 1867, êste impôsto veio substituir o de lojas, casas de modas, de despachantes, corretores e agentes de leilões... A arrecadação do Impôsto de Indústrias e Profissões, no Distrito Federal, está regulado pelo Decreto n.º 5.142, de 27 de fevereiro de 1904. Êste decreto pode ser considerado como o tipo em matéria de Impôsto sôbre Indústrias e Profissões”, acrescentando em nota (n.º 3): “em cada Estado o lançamento e a arrecadação sôbre indústrias e profissões oferecem pequenas diferenças” (op. cit., págs. 147 e 148).

Com efeito, já a Lei n.º 1.507, de 1867, e o regulamento baixado com o Decreto n.º 4.346, de 1869, determinava que “o impôsto se comporia de taxas fixas e cotas proporcionais. A taxa fixa deveria ter por base a natureza e classe das indústrias e profissões e a importância comercial das praças e lugares em que fôssem exercidas, ou, quanto aos

estabelecimentos industriais, o número de operários, fornos, alambiques e outros meio de produção, e não deveria exceder de Cr\$ 2.000,00. A cota proporcional seria baseada no valor locativo do prédio ou local que servisse para o exercício da indústria ou profissão, compreendendo-se, quanto aos estabelecimentos industriais, todos os meios materiais de produção. Essa cota não deveria exceder de 20 por cento” (Cf. J. Tavares da Rocha, op. cit., n.º 33, pág. 32).

No ocaso do Império, em 22 de fevereiro de 1888, era a mesma linguagem que usava o Decreto n.º 9.870.

Sob a República, quando o impôsto foi atribuído aos Estados (Constituição, art. 9.º, n.º 4), regulando-o para o Distrito Federal, foi editado o Decreto n.º 5.142, de 1904. Referendou-o um financista exímio, o Ministro da Fazenda Leopoldo de Bulhões. Vigente até hoje, a despeito de alterado várias vezes, notadamente em suas tabelas discriminativas e em suas taxas, o Decreto n.º 5.142, no juízo de Veiga Filho, pode “ser considerado como o tipo em matéria de impôsto sôbre indústrias e profissões”. Reza assim o art. 2.º dêste diploma: “o impôsto consta de taxas fixas e proporcionais. As taxas têm por base a natureza e classe das indústrias e profissões e a importância comercial dos sítios ou lugares em que forem exercidas e, quanto aos estabelecimentos industriais, o número dos operários, as máquinas, utensílios e outros meios de produção. As taxas proporcionais têm por base o valor locativo do prédio ou local onde se exerce a indústria ou profissão”.

Se assim dispunha e dispõe, para o Distrito Federal, o Decreto n.º 5.142, de Estado a Estado, como acentuava o notável tratadista e lente da Faculdade de S. Paulo, eram pequenas as diferenças existentes em relação ao impôsto de indústrias e profissões.

Sob a Constituição de 1891, a União não tinha competência, privativa ou prevalente, para legislar sôbre Direito Financeiro e todos os poderes não outor-

gados explícita ou implicitamente à União foram reservados aos Estados (art. 65, n.º 2). No direito estadual, portanto, é que deve acompanhar-se a evolução dos conceitos jurídico-fiscais estaduais e municipais.

16. No direito riograndense, o Decreto de 14 de janeiro de 1893, depois de prescrever no seu art. 1.º que “o Impôsto de Indústrias e Profissões é devido por todos que individualmente ou em companhia, ou sociedade anônima ou comercial, exercem no Estado do Rio Grande do Sul, indústria ou profissão, arte ou ofício”, acrescentava no art. 2.º que “o impôsto compõe-se de taxas fixas e proporcionais: as taxas fixas têm por base a natureza e classe das indústrias e profissões, a categoria das localidades em que forem exercidas e a proporcional o valor locativo do prédio ou local em que se exercita a indústria e profissão”.

Tais preceitos foram fielmente reproduzidos pelo Decreto n.º 1.417, de 4 de janeiro de 1909, e o Decreto n.º 2.828, de 1.º de julho de 1921, dispunha quase com as mesmas palavras que: “o impôsto consta de taxa fixa e proporcional: a taxa fixa tem por base a natureza ou classe das indústrias e profissões, bem como a categoria das localidades, em que forem exercidas e a taxa proporcional tem por base o valor locativo do prédio ou local, em que se exercitar a indústria ou profissão” (art. 2.º).

Sob a Constituição de 16 de julho de 1934, que, em seu art. 8.º, I, *g*, outorgava aos Estados competência para decretar impostos sôbre indústrias e profissões e que pelo § 2.º repartia a sua arrecadação entre o Estado e o Município, escrevia o ilustre Maurício Cardoso, comentando o art. 6.º, *g*, da Constituição sul-riograndense de 1935: “no Estado, é cobrado por meio de uma taxa fixa e outra proporcional. A primeira varia conforme a localidade em que se exercer a indústria ou profissão; a segunda é calculada sôbre o valor locativo do imóvel” (Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, anotada por M. C., pág. 17).

Igualmente à Constituição de 1934 dispôs a Carta de 1937 (art. 28, f e § 2.º) e a legislação riograndense não desgarrou dos moldes clássicos. O Decreto-lei estadual n.º 183, de 6 de dezembro de 1940, aprovou o regulamento do Imposto de Indústrias e Profissões, e este, em seu art. 2.º, prescreveu igualmente: “o imposto consta de taxa fixa e taxa proporcional. A taxa fixa tem por base a natureza ou classe das indústrias e profissões e sua escala, bem como a categoria das localidades em que forem exercidas; a taxa proporcional tem por base o valor locativo do prédio ou local em que se exercitar a indústria ou profissão”.

Foi este o direito vigente até o advento da Constituição de 18 de setembro de 1946.

17. O Imposto de Indústrias e Profissões não resultou assim de uma improvisação temerária, nem de uma inovação irrefletida.

Não era um imposto informe, descaracterizado, vazio de conteúdo. Era, ao contrário, um tributo secularmente conhecido e definido.

18. A Constituição de 1946, ao mencioná-lo para o inscrever no elenco tributário dos Municípios, desconheceu a sua longa e uniforme tradição legislativa, jurisprudencial e administrativa? Não. A Lei Suprema não revogou essa tradição. Recebeu-a e a ratificou (o conceito é de Pontes de Miranda, op. cit., v. II, pág. 85). Iniludivelmente, a experiência jurídica nacional e estadual, tecida através de leis, de arestos, de providões administrativas, informa o preceito constitucional de 1946 e lhe é subjacente. O art. 29 da Constituição não pode ser lido apagando-se o passado, omitindo-se uma tradição secular, esquecendo-se uma ampla, uniforme, racional experiência jurídica. Tais elementos de vida e de experiência não são desconhecidos nem abandonados, nem revogados, nem apagados pela Constituição. Ao contrário. Segundo a lição dos grandes expositores do Direito Constitucional, a Constituição absorve a seiva jurídica do passado, ratifica e assi-

mila conceitos e experiências sócio-jurídicas, especialmente quando menciona ou repete conceitos tradicionais, e quando reproduz provisões constitucionais vigentes em Constituições anteriores adotada a construção à sua sombra formulada (Usca, *Constitution*, v. I, pág. 57 a 61, 73, 80; Cooley, *Constitutional Limitations*, pág. 49).

Rui Barbosa já pontificava “que a definição das instituições não definidas no texto constitucional se encontra nas leis, na jurisprudência, nas tradições, nas idéias correntes ao tempo em que se decretou esse texto. Uma regra de interpretação constitucional na jurisprudência americana quer que as Constituições se entendam à luz da legislação preexistente no país” (*O Direito*, v. 73, pág. 106).

Henry Campbell Black, autor de summa autoridade, escreveu igualmente: *where a clause or provision in a constitution, which has received a settled judicial construction, is adopted in the same words by the framers of another constitution, it will be presumed that the construction thereof was likewise adopted (Construction and Interpretation of the Laws, pág. 32).*

Os autores nacionais e estrangeiros ensinam, uniformemente, que, quando a nova Constituição mantém ou reproduz disposições vigentes anteriormente, igualmente deve ser mantida a interpretação e construção constitucional dominantes ao tempo da elaboração da nova lei suprema, a qual, se quisesse inovar ou rasgar novos rumos, livremente o faria (cf. Maximiliano, op. cit., 3.ª ed., n.º 77, p. 108; Aurelino Leal, *Teoria e Prática da Constituição Federal*, pág. 10; Black, op. cit., págs. 19, 31 e 32; Endlich, *Commentaries on the Interpretation of Statutes*, §§ 517 e 527; págs. 727, 742 e segs.; *The Constitution of the United States (annotated)*, edição oficial do Senado, págs. 65 e 66).

Daí Francisco Campos haver escrito que “não se interrompe a continuidade do Estado ou este não perde a sua identidade com a promulgação da nova

carta constitucional. Uma Constituição não é, em regra, um comêço absoluto” (*Direito Constitucional*, pág. 249). Ao contrário, mantém-se o tecido da elaboração jurídica, salvo onde e quando com êle se chocar o novo texto constitucional.

Ora, a Constituição de 1946, em relação ao impôsto de indústrias e profissões, não contrariou em nada o que dispunham as Constituições de 1891, 1934 e 1937. Limitou-se a dizer que a sua receita seria tôda dos Municípios, contrariando, em parte, as duas anteriores, que a repartiam entre os Municípios e os Estados, e a primeira, que sòmente aos Estados atribuía a sua arrecadação. Mas isto nada quer dizer com o impôsto em si, com a sua definição, o seu conteúdo, a sua essência, a sua identidade financeira e jurídico-constitucional.

Dispondo o art. 29 da Constituição de 1946 que, “além da renda que lhe é atribuída por força dos §§ 2.º e 4.º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos: III. de indústrias e profissões”, prescreveu que o Município tem poder para perceber o impôsto de indústrias e profissões, definido, estruturado, caracterizado, secularmente conhecido, decretado e cobrado, vivo na tradição jurídica nacional, imperial e republicana, federal e estadual. Não inovou a respeito. Ao mencionar o referido tributo, aludiu ao seu conceito, ao conceito historicamente formado e por ela recebido, como nota Pontes de Miranda, em passagem já citada.

19. Tão enraizado no sistema jurídico brasileiro estava o Impôsto de Indústrias e Profissões, quando da promulgação do Código Supremo de 1946, que o Município de Pôrto Alegre, legislando a seu respeito e, em parte, exorbitando de sua competência, em 1949, pela Lei n.º 183, de 3 de janeiro, dispunha: “O Impôsto de Indústrias e Profissões (o art. 1.º repete os têrmos clássicos relativos à incidência do impôsto) é constituído de duas cotas: a

cota fixa e a cota proporcional. A cota fixa tem por base a natureza, e escala ou categoria de comércio, indústria ou profissão; a proporcional tem por base o volar locativo do prédio em que se exercitar a atividade”. E uma minuciosa tabela acompanha a Lei n.º 183, à semelhança das tabelas existentes ao tempo do Decreto-lei n.º 183, de 1940, Decreto n.º 8.049, de 1939, do Decreto n.º 2.828, de 1921, do Decreto-lei n.º 1.417, de 1909, do Decreto n.º 1.265, de 1908, do Decreto-lei n.º 5.142, de 1904 (Distrito Federal), baixado pelo Govêrno federal, do Decreto imperial n.º 4.346, de 1860, que se seguiu à Lei n.º 1.507, de 1867.

A Constituição, portanto, não era vaga, indefinida, sem enderêço, quando se referia ao Impôsto de Indústrias e Profissões. Referiu-se a um impôsto certo, definido, caracterizado, secularmente estratificado e enraizado no sistema jurídico do país e do Estado.

20. Não se conclua do exposto que a Constituição seja um túmulo a guardar espectros do passado, ou pelo menos uma camisa de força a impedir que os conceitos se enriqueçam, os institutos evoluam, as categorias jurídicas ganhem novas formas, de acôrdo com as necessidades sociais e o desenvolvimento das forças econômicas.

Particularizando, não quer isto dizer que Constituição, por haver assimilado a experiência jurídica do país até aos dias em que ela foi promulgada, tenha indefinidamente imobilizado e tornado estáticos os conceitos jurídico-fiscais e as categorias do Direito Financeiro a que ela se reporta.

Respeitados os lineamentos constitucionais, e sem que deforme os conceitos dos impostos enumerados e distribuídos pelas entidades políticas (Pontes de Miranda, op. cit., v. II, págs. 83 e 84), a lei pode acompanhar os progressos da ciência e atender as necessidades sociais.

A lei. A lei municipal? A lei municipal, nunca!

A lei federal, sim (Constituição, art. 5.º, XV, b). Supletiva e complementar-

mente, a lei estadual (Constituição, art. 6.º). Jamais a lei municipal.

21. E aqui passo a deduzir um novo argumento, que reputo de fundamental importância para o bom desate da questão formulada.

Como salienta Pontes de Miranda, “o propósito maior (na edição de regras gerais sobre direito financeiro) foi o de uniformidade de conceituação dos impostos, a par de precisão conceptual, para que se evitem confusões e edição de regras jurídicas usurpantes, mediante normas que não correspondam aos tributos ou os disfarçam. Nas normas gerais de direito financeiro, pode a União definir o suporte fático, *in abstracto* ou *in concreto* (e. g., qual o suporte fático do imposto de licença e qual o do Imposto de Indústrias e Profissões), regular a prescrição... Não pode fixar o quanto, nem editar regras jurídicas sobre pressupostos de oportunidade, ou limitações temporárias ou especiais, ou discriminações territoriais, ou contra o princípio da isonomia” (op. cit., v. I, pág. 368).

Rubens Gomes de Sousa diz a propósito: “um primeiro ponto a considerar é o de saber a quem pertence a competência para ditar normas de observância obrigatória por parte da legislação tributária das entidades políticas subordinadas. Parece-nos que essa competência pertence primeiramente à União, por força da alínea *b* do inciso XV do art. 5.º da Constituição, e ainda, no tocante à legislação tributária, ou mais genericamente financeira, dos Municípios, supletivamente aos Estados, por força do art. 6.º da Constituição” (*in Jornal do Comércio*, do Rio, 28 de março de 1952).

E depois: “parece-nos, aliás, evidente que a conceituação normativa das figuras tributárias, através da definição de suas bases de incidência, incluiu-se nos poderes implícitos da União, como decorrência da própria atribuição nominal dos tributos às entidades tributantes, pela Constituição: as leis federais que definam os tributos privativos estaduais e municipais terão por-

tanto de ser consideradas como leis complementares da Constituição, necessárias para evitar o desvirtuamento da discriminação de rendas. Exemplo prático deste raciocínio é a Lei federal n.º 854, de 1949, normativa da contribuição de melhoria, que, sendo tributo comum aos três poderes políticos, tanto é privativo da União, como do Estado e dos Municípios. Demos, portanto, como assentado que a União tem competência para ditar regras normativas em matéria de conceituação e lançamento do imposto de indústrias e profissões; e que o destinatário da norma terá de ser o legislador municipal diretamente, sem prejuízo da aplicabilidade daquela norma também ao legislador estadual, quando fizer uso da competência supletiva que lhe confere o art. 6.º da Constituição” (loc. cit.).

E na qualidade de Relator geral da Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional, em relatório por ela aprovado, escreveu o Professor paulista: “No que se refere à conceituação específica de cada um dos impostos privativos federais, estaduais e municipais, aspecto em que mais agudo se apresenta o problema das autonomias legislativas, a Comissão, sem desconhecer a dificuldade de sua delimitação rigorosa, reputou-a entretanto indispensável à atuação do próprio sistema constitucional de discriminação de rendas. Não será exagêro afirmar, com efeito, que o Código ficaria privado de sentido normativo e de alcance prático, se omitisse tais conceituações. O critério nominalista observado pela Constituição evidentemente não pode ser entendido como significando, em cada caso, a atribuição, à entidade tributante, de um simples *nomen juris*, mas sim de uma figura tributária específica e conceitualmente diferenciada” (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, pág. 89; cf. Rubens Gomes de Sousa, *Normas Gerais de Direito Financeiro*, in “Revista de Direito Administrativo”, v. 37, págs. 21 e 22).

Este também é o pensamento do constituinte e Professor Aliomar Baleeiro: “O constituinte de 1946, no art. 5.º, XV, b, firmou a competência do Congresso para legislar sobre normas gerais de direito financeiro. Essa atribuição permite ao legislador federal, em nossa opinião, estabelecer as linhas mestras da obrigação tributária, inclusive prazos de prescrição e até o conceito do “fato gerador” de impostos estaduais e municipais. Essa, aliás, parece ser a opinião dominante” (*in Jornal do Comércio*, Rio, 23 de março de 1952). “A lei do tributo poderá ser “norma geral de direito financeiro” e, nesse caso, é da competência da União (art. 5.º, XV, b), ainda que se trate de imposto atribuído ao Estado ou ao Município. E’ “norma geral de direito financeiro” dentre outras, a que define o fato tributável, adote ou não os conceitos e definição dos negócios jurídicos do direito privado, assim como a que regula a prescrição e outros institutos de direito tributário, inclusive o processo. Mas o Estado pode legislar, nessa matéria, em caráter supletivo ou complementar. Nunca, evidentemente, em oposição à norma geral do Congresso” (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, págs. 23 e 24). O mesmo autor nota, em outra obra, que “depois da Constituição de 1946, o Congresso pode regular a... conceituação jurídica de certos impostos. ... E essas conceituações são obrigatórias para os Estados e Municípios como “normas gerais de direito financeiro”. No silêncio da legislação federal, prevalecem, na matéria, as leis dos Estados, por efeito do art. 6.º da Constituição” (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, v. I, págs. 302 e 303).

De resto, a definição dos impostos privativos dos Estados e dos Municípios, através da conceituação dos seus respectivos fatos geradores, tarefa empreendida pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional, mereceu apoio do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, que endossou a tese nestes termos exposta por Gilberto da Ulhôa

Canto: “Não deixa de ser geral a norma que somente se possa aplicar a um (a União) ou a alguns entes públicos, desde que esse peculiarismo seja da essência da matéria regulada, e não importe em discriminação de tratamento entre os diversos entes que se acham na situação de poderem receber o mesmo comando legislativo. Pelo que ficou afirmado, estamos em que cabe perfeitamente na codificação em exame, a definição do fato gerador dos tributos privativos, desde que tal definição se destine a determinar e caracterizar o tributo, com vistas a impedir seu desvirtuamento e seu extravasamento para fora das craveiras próprias. A experiência mostra com exemplos estarecedores, a necessidade dessa delimitação. Estados e Municípios têm criado tributos de tal forma desfigurados, que não se pode entender qual resíduo de esperança teria sido depositado, na respectiva sobrevivência ao crivo do Judiciário. Contribui para esses desvios, porque os torna por vezes mais defensáveis, a circunstância de a Constituição nem sempre atribuir os impostos privativos aos seus titulares mediante a designação dos respectivos fatos geradores. Há alusão à natureza econômica do imposto, à sua característica geral, como por vezes também há a definição estrita do fato gerador (como, por exemplo, no art. 15, V, da Constituição: Imposto sobre Transferência de Fundos para o Exterior). E’ claro que, quando o fato gerador não foi angustantemente amarrado na Constituição, por um conceito nítido, a lei de normas gerais deverá atentar para os contornos mais amplos utilizados na Lei Básica, mas nunca deixar de estipular tais contornos, sob pena de ensejar distorções de conceitos. ... As definições básicas, de conceitos com os quais o constituinte operou, na fixação de competências, na limitação do exercício do poder tributário, são evidentemente matéria para o código tributário. Imposto, taxa, contribuição, não de ser conceituados. A declaração de certos princípios que estão implícitos, necessariamente impli-

bitos na Constituição, também se compreende no âmbito de normas gerais.

Tudo aquilo que Linares Quintana e Aliomar Baleeiro chamam de direito constitucional fiscal ou tributário, deve ser objeto de regulamentação pelo código. E mais, o que se contenha nos limites de normas gerais, e seja decorrência de princípios implícitos da Constituição, notadamente da competência legislativa federal, que se deva colocar, a sobranceiro das legislaturas estaduais e locais. A autonomia dos Estados e Municípios não sairá arranhada, se se adotar um critério como o que propugnamos. Tal autonomia baseia-se em pressupostos, dos quais o mais relevante é, sem dúvida, a preservação da ordem constitucional, da competência tributária, que não pode ficar entregue ao capricho das ficções legislativas dos Estados e Municípios” (*Codificação do Direito Tributário*, Contribuição do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro do estudo do projeto de Código Tributário Nacional, págs. 150, 151 e 152; relativamente à decisão do IBDF quanto ao assunto em exame, pág. 305).

Conseqüentemente, enquanto a União, no exercício de sua competência para legislar sobre normas gerais de direito financeiro, não dispuser sobre o conceito do Imposto de Indústrias e Profissões, do seu fato gerador, das suas bases de incidência, prevalece a legislação estadual. Os Municípios não podem dispor acerca das categorias do direito financeiro. Não têm nenhuma competência nesse particular. O próprio Estado não a tem senão supletiva ou complementar.

E a legislação estadual vigente é a constante do regulamento aprovado com o Decreto-lei n.º 183, de 1940.

22. Isto, desde 1946. Antes, o direito positivo aplicável era só o estadual, porque à União não fôra atribuído legislar sobre o direito financeiro e aos Estados se reservavam todos os poderes que, implícita ou explicitamente, não houvessem sido deferidos à União (Constituição de 1891, art. 65, n.º 2;

Constituição de 1934, art. 7.º, n.º IV; Carta de 1937, art. 21, n.º 2).

No exercício de sua competência, então privativa, o Estado do Rio Grande do Sul legislou sobre Imposto de Indústrias e Profissões, sua definição jurídica, seu fato gerador, suas bases de incidência, seus processos de lançamento. Depois de 1946, vige o direito legislado antes da Constituição que com ela não se conflita. Até a União dispor em contrário, a lei vigente, em relação à matéria em exame, é a estadual. No Decreto-lei n.º 183 está ele contido. Por ele se devem orientar os contribuintes.

A própria Lei municipal n.º 183, na parte em que pretendeu dispor sobre o Imposto de Indústrias e Profissões, regulando certos conceitos de direito financeiro, e que se limitou a repetir mais ou menos com as mesmas palavras o Decreto-lei n.º 183, de 1940, não dispõe senão aparentemente. Como reiteradamente acontece entre nós, o Município repetiu inócua e, lei estadual, como tantas vezes o Estado repete, sem lhe atribuir caráter de leis estaduais, normas federais e até da Constituição da República.

23. Penso haver demonstrado que o Município de Porto Alegre usou de uma competência que não tem, ao editar, através da Lei n.º 1.657, preceitos relativos à definição do Imposto de Indústrias e Profissões, sua incidência e fato gerador.

Depois da União, e sem contrariar as suas leis, ou na ausência delas, somente o Estado pode legislar sobre normas gerais de direito financeiro (Constituição, art. 6.º).

O Município nunca poderá fazê-lo de forma válida, jurídica e constitucional.

Também por isto e, especialmente por isto, é irrita, no particular, a Lei n.º 1.657.

24. Poderia encerrar aqui este parecer. Mas, a respeito da matéria em exame, não descabem algumas considerações laterais.

Assim, do exposto não se conclua que o “movimento econômico” não possa ser

levado em linha de conta para a fixação do tributo em exame. Pode. Os autores o reconhecem (Rubens Gomes de Sousa, *Revista Forense*, v. 149, pág. 119; *Compêndio*, n.º 218, pág. 413; Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, v. II, pág. 575). O próprio projeto de Código Tributário Nacional o menciona nestes termos: “art. 40, § 2.º O impôsto é de lançamento anual e graduado em função do movimento econômico da atividade tributada, da respectiva natureza, das características materiais do seu exercício, ou da combinação de quaisquer desses critérios”.

Mas o movimento econômico que a lei federal poderá considerar como índice para a incidência do Impôsto de Indústrias e Profissões, não pode ser taxado diretamente, de modo a confundir-se com o fato gerador de outros tributos (Rubens Gomes de Sousa, *Revista Forense*, n.º 149, pág. 117; uma fração da receita bruta ou originária das vendas não pode ser retirada pela Fazenda Municipal, a título de Impôsto de Indústrias e Profissões.

O impôsto pode ser *graduado*, levando-se em consideração o movimento econômico, quando assim o dispuser a lei federal, ou naqueles Estados em que, supletiva ou complementarmente, haja lei estadual editada, ou nos que, antes de 1946, assim dispunha o direito local.

A respeito, vale a pena mencionar, ainda que brevemente, a lei paulista. Embora aluda ao movimento econômico, juntamente a outros fatores, ela não o tributa, como pretende fazê-lo a Lei n.º 1.657.

De resto, a Lei municipal de S. Paulo, de n.º 3.683, de 1947, regulamentada pelo Decreto municipal n.º 1.048, de 1948, “adotou e reproduziu a legislação estadual vigente antes da promulgação da Constituição de 1946” (Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio*, n.º 218, pág. 415). Lá, o impôsto é lançado anualmente em duas parcelas, uma fixa e outra variável, Esta é de 10% sobre o

valor locativo anual do estabelecimento e, em alguns casos, de 5%, enquanto que aquela é lançada com base no movimento econômico, valor locativo, capital, maior ativo mensal, número de empregados, locatários, pensionistas, instalações, móveis, semoventes, etc. (*Consolidação da Legislação Tributária Municipal*, arts. 134 e 136).

Eis um caso em que o movimento econômico é tomado como elemento para cobrança do tributo, na conformidade das tabelas respectivas e calculado segundo a natureza da atividade.

De forma nenhuma, entretanto, o movimento econômico é taxado, o tributo municipal sobre êle não é cobrado, dêle o fisco não retira qualquer fração, a título de Impôsto de Indústrias e Profissões.

E’ de notar-se, todavia, que o Município de S. Paulo não inovou a respeito. Recebeu tais conceitos do direito estadual, que assim dispunha antes de 1946, quando ao Estado competia legislar sobre Direito Financeiro relativamente à sua órbita política e à do Município. A lei municipal “adotou e reproduziu a legislação estadual vigente antes da promulgação da Constituição”. Aliás, repetiu inócua mente, pois o direito estadual era o direito aplicável e ainda hoje o é e o será enquanto a União não dispuser em contrário, legislando sobre normas gerais de direito financeiro.

Não há dúvida que, a respeito, há precedentes abusivos. Gerson Augusto da Silva aponta-os minuciosamente. Mas nunca os abusos e as infrações constitucionais constituíram precedentes idôneos.

No Maranhão, por exemplo, o Impôsto de Indústrias e Profissões era cobrado sobre operações mercantis (v. Gerson Augusto da Silva, *Sistema Tributário Nacional*, págs. 264 e segs.).

O Supremo Tribunal Federal, porém, em acórdão de 30 de junho de 1950, relatado pelo Ministro Hahemann Guimarães, reformou um aresto da justiça local para decidir que “é inconstitucio-

nal o Impôsto de Indústrias e Profissões cobrado no Estado do Maranhão sôbre movimento comercial” (*Revista de Direito Administrativo*, v. 30, pág. 233).

E o autor há pouco citado, depois de analisar comparativamente o Impôsto de Indústrias e Profissões nos vários Estados, ao tempo em que êle era estadual, adverte: “No estabelecimento da parte proporcional, é preciso não proceder de forma a desfigurar a natureza do indústrias e profissões, que deve conservar suas características de impôsto direto. Cumpre evitar, especialmente, sua transformação em impôsto de vendas, fazendo calcular suas taxas na base de unidades de produtos vendidos ou fabricados ou sob a forma de percentuais sôbre o valor dêsses mesmos produtos” (Gerson Augusto da Silva, *Sistema Tributário Brasileiro*, pág. 274).

Outrossim, como anteriormente ficou acentuado, até 1946, aos Estados competia legislar sôbre direito financeiro e competindo igualmente aos Estados decretar Impôsto de Indústrias e Profissões e de Vendas e Consignações, nem sempre era fácil evidenciar a inconstitucionalidade daquele, por confundirse com êste. E como os Municípios receberam do direito estadual os conceitos jurídico-fiscais dos seus tributos, podem apresentar-se antinomias com a nova partilha tributária, resultantes do sistema anterior e explicáveis pela tradição ou pela inércia.

Se é certo que o Município não tem competência para definir o impôsto, a sua incidência, o seu fato gerador, porque se trata de matéria de direito financeiro (Constituição, art. 5.º, XV, b, art. 6.º), a questão em tela está resolvida em seus têrmos fundamentais e *tollitur quaestio*.

Vale ainda considerar que as leis vigentes em outros Estados são fruto do direito estadual editado antes de 1946. E se algum Município seguiu a trilha que, agora, em aberto e inequívoco divórcio com o direito sul-riograndense,

pretende seguir o de Pôrto Alegre, tem êste fato apenas a virtude de demonstrar que a Constituição, a despeito de ser teóricamente suprema e incontrastável, no mundo dos fatos por vêzes é desconhecida, violentada e descumprida; que a Constituição por si não opera milagres, mas deve ser fielmente compreendida por quantos vivam à sua sombra, governantes e governados, cumprida com inteireza até que se filtre nos hábitos e deite raízes nas instituições e sôbre todos projeta as fecundas mensagens de que é portadora.

25. Nem se invoque a norma exarada no art. 202 da Constituição — “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” —, como justificação da pretendida tributação municipal pôrto-alegrense.

O movimento econômico, seja êle o montante das vendas ou a receita bruta realizada, não é índice seguro da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária; ao contrário, é por demais empírico e visivelmente grosseiro.

Quem ignora, por exemplo, que, em certas mercadorias, metade do preço, senão parcela maior ainda, é representada por tributos federais e estaduais?

Quem não vê que o fato de um comerciante ou industrial realizar vendas no montante de x, enquanto outro as efetua no total de x mais y, por si só, não significa que o primeiro tenha capacidade contributiva inferior à do segundo?

Esta observação, de resto, evidente por si mesma, é lúcidamente feita por um financista do porte de Van Der Borgh: *la venta como tal es muy poco adecuada para reflejar la capacidad económica efectiva, porque el gasto que dicha operación lleva consigo no permite haver inferencia alguna respecto del beneficio que con ella se obtiene. Si el impuesto se hace pesar sobre el vendedor e sobre la persona que efectúa los servicios, afecta a aquel que se conforma con pequeños beneficios parcia-*

les en ventas u operaciones numerosas, siendo el gravamen mucho más elevado que para aquel otro caso del vendedor que obtiene grandes ganancias en reducido número de operaciones, y favorece a aquellos establecimientos que preparan por si mismos sus mercancías o que pueden recibirlas de primera mano frente a aquellos otros que las reciben de un modo más indirecto y, por consiguiente, más directamente sometido a esta tributación. A estos últimos pertenecen muchas de las pequeñas industrias; de aquí la desvantaja que las caracteriza (Hacienda Pública, Parte Especial, v. II, págs. 324-325).

Rubens Gomes de Sousa, já tantas vezes citado, chega mesmo a sublinhar que o Imposto de Indústrias e Profissões calculado sobre o rendimento bruto é incompatível “com a regra programática do art. 202 da Constituição, porquanto é evidente que a renda bruta não é índice de capacidade contributiva” (*Revista Forense*, v. 149, pág. 119).

26. Por fim, a Lei municipal n.º 1.657 ainda é irrita quando contraria os arts. 17 e 18 do Código Comercial.

Dispõe o art. 99 da Lei n.º 1.657: “O responsável pelo estabelecimento ou atividade sujeita à inscrição fica obrigado a comprovar a exatidão de suas declarações, quando a repartição competente julgar conveniente aos interesses da Fazenda Municipal, mediante a apresentação de livros fiscais e de outros elementos que sirvam de base à inscrição e conseqüente lançamento do Imposto de Indústrias e Profissões”. O art. 108 reza assim: “Além das informações prestadas para fins de inscrição, os estabelecimentos sujeitos ao imposto com base no movimento econômico ficam obrigados a apresentar à Secretaria Municipal da Fazenda, até o dia 31 de janeiro de cada ano, declaração relativa ao movimento econômico do ano anterior, com base nos elementos fiscais da União e do Estado”. O art. 111, por sua vez, preceitua: “No caso de não apresentação, insuficiência ou imprecisão na declaração fiscal, o imposto

será lançado *ex-officio*, mediante arbitramento feito pela repartição competente, o qual prevalecerá até prova em contrário”.

Quer isto dizer que uma lei municipal pretende derogar os arts. 17 e 18 do Código de Comércio, que assegura aos comerciantes o sigilo contábil de suas empresas. Sendo o aludido Código uma lei federal, somente a União pode derogá-lo, como efetivamente o fez, para efeitos de fiscalização dos Impostos de Renda (Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, art. 140; Decreto federal n.º 40.702, de 31 de dezembro de 1956, arts. 139 e 140), de Consumo (Decreto-lei n.º 7.404, de 1945, art. 121), de Sêlo (Decreto-lei n.º 4.655, de 1942, art. 58) e de Vendas e Consignações (Lei federal n.º 187, de 1936, art. 40).

Parece-me, tão tangível e evidente é a inconstitucionalidade apontada, que desnecessário é demorar-me na sua análise.

O Código do Comércio, como lei federal que é, somente por lei da União pode ser derogado ou revogado. Só a lei federal, conseqüentemente, pode abrir exceções aos preceitos dos arts. 17 e 18 do venerando diploma. Competindo à União, privativamente, legislar sobre direito mercantil, nem os Estados, nem os Municípios, podem obrigar comerciantes ou industriais a exhibir os livros de escrituração, os livros fiscais que lhes sejam conseqüentes e os papéis do seu arquivo para exames de caráter fiscal, relativos a tributos estaduais ou municipais.

Somente a União pode fazê-lo como, aliás, já o fez. Únicamente a União pode apagar os arts. 17 e 18 do Código Comercial.

Também neste passo, que interessa à tese, não hesito em responder que inconstitucional é a Lei Municipal n.º 1.657.

Desta forma dou por respondida a consulta. Ao fazê-lo tive a preocupação de fundar o meu parecer especialmente em autores, leis, arestos e precedentes nacionais e estaduais, a fim de revelar o direito brasileiro, de modo a não deli-

xar dúvida quanto à pertinência ao caso em tela das fontes utilizadas.

É este o meu parecer, que submeto à censura dos doutos.

Pôrto Alegre, 19 de janeiro de 1957.
— *Paulo Brossard de Sousa Pinto*, Advogado em Pôrto Alegre, Rio Grande do Sul.