IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES — IMPÔSTO ÚNICO SÔBRE LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS

— A cobrança do impôsto de indústrias e profissões não atenta contra o impôsto único sôbre lubrificantes e combustíveis líquidos, porque não incide sôbre êstes produtos.

— Interpretação do art. 15, *III, da Constituição.*

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Atlantic Refining Co. of Brazil *versus* Prefeitura Municipal de São Paulo
Apelação Cível n.º 2.801 — Relator: Sr. Desembargador
ALCIDES FARO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 2.801, da comarca de São Paulo, em que é apelante Atlantic Refining Company of Brazil, sendo apelada a Municipalidade de São Paulo: Acordam, em Segunda Câmara Civil do Tribunal de Alçada de São Paulo, por maioria de votos adotado como parte integrante dêste, o relatório de fls. negar provimento à apelação para que subsista, por seus próprios e bem deduzidos fundamentos, a brilhante sentença de primeira instância, que bem dirimiu a controvérsia, julgando improcedente a presente ação.

São Paulo, 24 de setembro de 1952 — *L. G. Giges Prado,* Presidente com voto vencido — *Alcides Faro,* Relator designado — *Breno Caramurú.*

*

SENTENÇA

Vistos.

1 — Atlantic Refining Company of Brazil, propôs esta ação ordinária contra a Municipalidade de São Paulo para anular os lançamentos do impôsto de indústrias e profissões relativos aos exercícios de 1950 e 1951, referentes às atividades dela autora.

Declara que se dedica ao comércio do petróleo e seus derivados, mercadorias que estão sujeitas sòmente ao impôsto único, previsto no art. 15, n.º III e seu parágrafo 2.º da Constituição federal, regulamentado pela lei n.º 22, de 1947.

Esclarece que nunca pagou o impôsto de indústrias e profissões relativamente a tais atividades, porque, do contrário viria êsse tributo incidir sôbre o comércio e a distribuição das mesmas mercadorias, que estão sujeitas exclusivamente ao impôsto único.

Alega ainda que os serviços de petróleo, conforme disposição legal, foram considerados de utilidade pública, estando, portanto, incluídos na isenção fiscal outorgada pelo Estado.

Desenvolve extensas considerações para demonstrar a ilegalidade dos lançamentos e conclui pedindo que a rê seja condenada em honorários de advogado, julgando-se, outrossim, nulos os referidos lançamentos.

Citada a ré, contestou ela a ação, alegando que o impôsto de indústrias e profissões não recai sôbre os produtos sujeitos ao impôsto único federal, mas sôbre a atividade pessoal do contribuinte; o volume das vendas apenas serve de índice para a fixação do débito fiscal individual.

Salienta a ré que a tese em debate já tem sido objeto de vários julgamentos e a tributação impugnada foi considerada perfeitamente legal.

No tocante à pretendida isenção, com fundamento no art. 31, parágrafo único, da Constituição federal, alega a Municipalidade que não se justifica porque a distribuição de petróleo e seus derivados não constitui serviço público, e, além disso, não há qualquer prova de outorga da concessão dêsse serviço à autora.

Saneado o processo, na audiência de julgamento as partes reiteraram as suas alegações.

II — Feito o relatório, passo a dar os fundamentos desta sentença.

Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição* de 1946, vol. I, pág. 511) salienta que a União e os Estados não podem estabelecer isenções de tributos municipais, por meio de leis ordinárias, a não ser que as mesmas já tenham sido expressa ou implìcitamente previstas na Constituição federal.

O poder de tributar da Municipalidade só pode encontrar restrição em texto contido na Carta Magna.

Deve-se, pois, procurar na Constituição dispositivo que proíba ao Município tributar as atividades da autora, não tendo cabimento algum a invocação da lei n.º 22 para mostrar que a proibição é dela decorrente.

A Constituição federal veda aos Estados e aos Municípios sòmente lançar impôsto sôbre a produção, comércio, distribuição e consumo, e ainda, sôbre a importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de qualquer origem ou natureza.

Cumpre, em consequência, indagar se o impôsto de indústrias e profissões incide sôbre aquêles atos, tornando-se ilegítimo na hipótese afirmativa e, constitucional, se negativa a conclusão.

Pelo que se depreende do texto constitucional, o impôsto único objetiva exclusivamente a mercadoria tributada tanto que a competência impositiva da União a acompanha desde a sua produção ou importação até a sua exportação ou o seu consumo.

Os fenômenos econômicos com ela relacionados (produção, importação, distribuição, transporte, comércio, exportação e consumo) não podem sofrer a tributação dos Estados ou dos Municípios.

Mas o impôsto de indústrias e profissões, conceitualmente, não pode atingir tais fenômenos econômicos.

O Dr. José Geraldo Rodrigues de Alckmin já teve oportunidade de assinalar na sentença proferida no mandado de segurança impetrado pela Cia. Mate Laranjeira S. A., contra a ré, que o seu caráter de impôsto direto, já manifestado no alvará de 20 de outubro de 1812 e no decreto 4.346, de 23 de março de 1869, e não desnaturado pelo fisco municipal, afasta, conceitualmente, a incidência sôbre a produção, o comércio, a distribuição ou o consumo de qualquer produto.

Sabido é que os impostos se classificam em diretos e indiretos.

Na lição de De Foville e Stourm, referida por Paul Hugon (*O Impôsto*, pág. 53), o impôsto direto é aquêle que visa e atinge, no contribuinte, aquêles elementos sujeitos a impôsto que têm um caráter durável, constante, ou pelo menos contínuo, como a existência, a posse, a profissão...

Os impostos indiretos, ao contrário, não se dirigem a qualidades ou pessoas, mas a fatos particulares, atos intermitentes.

Em duas palavras, o verbo "fazer" chama o impôsto indireto, o verbo "ser" ou "ter" chama o impôsto direto.

E' semelhante ainda o conceito formulado por Alix : "Os impostos diretos recaem imediatamente nas pessoas, nas posses ou no gôzo da riqueza : dirigem-se a situações normais e permanentes : comportam róis nominativos regular-

mente estabelecidos ou percebidos" (Cf. Hugon, ob. cit., pág. 53).

Impôsto direto, que tem por pressuposto o exercício de alguma profissão, indústria, arte ou ofício, é evidente que não pode, o impôsto de indústrias e profissões, conceitualmente, recair sôbre a produção, a distribuição, o comércio ou o consumo de determinados produtos, fatos êsses que sòmente podem constituir objeto de impostos indiretos, que aliás, servem para caracterizar a natureza dêstes tributos : "les impôts indirects sont, en revanche, intermittents, et l'on ented par là qu'ils atteignent de simples faits de production, de consommation ou d'échange, ou plus simplement, là dépense" (v. L. Trotabas, *Precis de Sc. et Leg. Fin.*, pág. 183).

O objeto da incidência (ou o pressuposto, v. Giannini, *Elementi di Dir. Finan.* pág. 82) do tributo municipal é a situação pessoal do contribuinte e não a produção, ou o comércio, ou a distribuição ou o consumo de determinados produtos.

Consequentemente, o impôsto de indústrias e profissões não desrespeita, no caso, a unicidade do impôsto sôbre lubrificantes ou combustíveis líquidos e gasosos porque não incide sôbre êsses produtos, e não invade a competência impositiva reservada à União pelo art. 15, III, da Constituição federal.

De outra parte, não se pode confundir incidência (ou pressupostos) do tributo com os meios de fixação do débito fiscal individual.

Realmente, o impôsto de indústrias e profissões (tal como ocorre com o impôsto francês de patentes) visa tributar o exercício da profissão, arte ou ofício tendo em vista a maior ou menor possibilidade de rendas auferíveis pelo contribuinte. Esta orientação é tradicional em nosso direito, e já o art. 2.º do decreto n.º 4.346, de 1869, se referia, ao dispor sôbre fixação do *quantum* do tributo, à importância comercial das "praças e lugares" ou ao "número de operários, fornos, alambiques e outros meios de produção".

Para fixar o *quantum* do débito fiscal individual, terá o fisco, no caso, de atender à natureza da profissão, arte ou ofício, da função e aos possíveis benefícios advindos ao contribuinte pelas circunstâncias em que é exercida a atividade profissional.

E o faz notar por um processo "indiciário" ou por meio de sinais exteriores. Como diz Rosier (*L'Impôt*, pág. 110) êsse método consiste : "A deviner la matière imposable, en utilisant, en combinant les indices revelateurs du Capital, du revenu, de la dépense, de la consommation".

O objeto da incidência do impôsto de indústrias e profissões (ou o seu pressuposto) é sempre a situação pessoal do contribuinte, exercente de arte, função, profissão ou ofício. A natureza da profissão, o número de empregados, o capital, o movimento econômico são apenas indícios para estabelecer-se o débito fiscal individual de acôrdo com a capacidade contribuitiva.

No presente caso, o impôsto incide sôbre o exercício de atividade da firma autora, pois, a natureza dessa atividade e os demais elementos referidos na lei municipal 3.683, art. 3.º, apenas visam a fixação do débito fiscal individual; não constituem, porém, objeto da tributação.

Não é exato, portanto, que o tributo recaia sôbre atos de distribuição ou de venda dos produtos; recai sôbre a atividade profissional do contribuinte.

A ser verdadeira a tese da autora, também os comerciantes se eximiriam ao impôsto de indústrias e profissões, com a alegação de que se lhes tributavam atos de venda, sujeitos apenas a tributo estadual.

Não há confundir, porém, o exercício de uma atividade profissional com os atos acaso praticados no exercício dessa atividade. Um e outros constituem distintos objetos de tributação.

No mesmo sentido manifestou-se o egrégio Tribunal de Justiça do Estado ao decidir "que o impôsto único sôbre lubrificantes e combustíveis (Constituição federal, art. 15, n.º III e seu § 2.º)

não exclui o impôsto de indústrias e profissões, que diz respeito à atividade profissional do contribuinte, mesmo que essa atividade se exerça na indústria ou comércio daqueles produtos" (fls.).

III — Quanto à alegação de que a autora é concessionária ou permissionária de serviço público, deve ser salientado, primeiramente, que não há provas neste sentido nos autos. Demais, a distribuição ou venda do petróleo e seus derivados não constitui, a rigor, serviço público, concedido ou autorizado a particulares. Não se pode confundir o caráter estatal do órgão distinado à superintendência dos serviços relacionados com o abastecimento dos combustíveis com a natureza das atividades desempenhadas pelos comerciantes dêsses produtos. Aliás, há inúmeros produtos que estão sujeitos ao contrôle de comissões ou órgãos especializados e a sua venda não constitui, evidentemente, serviço público concedido ou autorizado.

IV — Pelo exposto julgo improcedente a ação e condeno a autora nas custas. Honorários de advogado não são devidos. Publique-se na audiência designada

São Paulo, 13 de dezembro de 1951. *Dalmo do Vale Nogueira*.