IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES — CÁLCULO SÔBRE O VALOR DO MOVIMENTO ECONÔMICO

— O que distingue ontològicamente o impôsto é o fato gerador dêle, isto é, aquela situação de fato, ou aquela relação jurídica dos quais a lei faz nascer a obrigação tributária.

— Se não há incompatibilidade entre o fato gerador e a base tributária, antes existe motivo razoável, na fixação, não se tem como censurar o tributo.

— Em face à melhor doutrina e à prática legislativa universal, inegável é a adequação da base do valor do movimento econômico para o cálculo do impôsto de indústrias e profissões.

— Interpretação da Lei nº 746, de 1952, da Prefeitura do Distrito Federal.

* PARECER

1. A Lei Municipal n.º 746, de 26-11-1952, referente ao impôsto de indústrias e profissões, dispõe nos itens 2º e 3.º do seu art. 3º:

" — O impôsto lançado anualmente, será representado pela soma de duas cotas: uma fixa e outra variável, com exceção do que incidir sôbre as atividades profissionais e as exercidas na via pública e nas feiras-livres, sujeitas, sòmente, à cota fixa".

"3º — A cota variável será proporcional ao valor locativo, excetuados os casos de estabelecimentos que operem em transações bancárias, seguros, capitalização, distribuição, locação e exibições de filmes cinematográficos, em que a referida cota será proporcional ao valor do movimento econômico das aludidas atividades".

Em tabela anexa ao regulamento baixado pelo decreto n.º 11.797, também de 26-11-1952, determinou-se:

"2 — estabelecimentos que operam em:

a) transações bancárias (cota variável calculada sôbre a média mensal dos saldos dos depósitos à vista e a prazo do ano imediatamente anterior). Cota fixa: Cr$ 24.000,00 — Variável 1/2 %.

b) Seguros (cota variável calculada sôbre a receita bruta de prêmios no ano imediatamente anterior, deduzidos os cancelados). Cota fixa: Cr$ 36.000,00 — Cota variável: 1 1/2%.

c) Capitalização (cota variável calculada sôbre a receita bruta dos prêmios no ano anterior). Cota fixa: Cr$ ..... 24.000,00 — Variável: 1%.

2. Tem-se argüido a inconstitucionalidade dêsses preceitos: (a) porque, tomando-se por base, para o lançamento, o valor do movimento econômico, ficou desnaturado o impôsto de indústrias e profissões para transformá-lo em impôsto sôbre a renda, com invasão do campo tributário defeso à Prefeitura (art. 15, IV da C.F.); (b) porque (limito-me neste ponto a matéria que interessa ao caso *sub-judice*) reincide sôbre as operações de capitalização, e com isso atinge atos regulados por lei federal e negócios do maior interêsse para a sua economia, quando é privativo da União decretar impostos sôbre os *negócios da sua economia atos e instrumentos regulados por lei federal* (art. 15, VI da C.F.); (c) porque, distinguindo entre as indústrias e profissões, a dos *estabelecimentos que operam em transações bancárias, seguros, capitalização, distribuição, locação e exibição de filmes cinematográficos*, para onerá-las com tributo mais pesado, feriu-se o princípio da igualdade de todos perante a lei consignado no art. 141, § 1º da C.F.

* NOTA DA RED.: Parecer emitido no agravo de petição nº 4.963, sendo agravante: Liderança Capitalização S. A., e agravada: Prefeitura do Distrito Federal.

3. O que distingue ontològicamente o impôsto, é o *fato gerador* dêle, isto é, aquela situação de fato ou aquela relação jurídica das quais a lei faz nascer a obrigação tributária. Êsse *fato gerador* constitui-se de um elemento material e de um elemento pessoal. Usando expressões do autorizado A.D. Giannini: "Il primo elemento materiale e quello che più propriamente costituise l'oggetto dell'imposta e serbe a differenziare l'una dall'altre imposta" (*I rapporto giuridico d'imposta*, 1937, pág. 47). No caso que aqui nos interessa, o elemento material do impôsto é o *exercício da indústria ou da profissão* indicadas na lei. "Il secondo elemento — *personale* — del presupposto consiste in una certa relazione di fatto o giuridica in aci deve trovarsi il soggetto passivo dell'imposta con elemento materiale" (Giannini, *op. cit.*, pág. 48) No caso: ser *sujeito* ou *agente do* exercício daquela indústria ou daquela profissão.

4. Embora a fixação da *assiete* ou *base do impôsto* esteja no poder discricionário no ente público, *in the discretion of its legislature* (para usar palavras de Cooley), contudo não se poderá adotar base de cálculo que seja *incompatível* com o fato gerador. Suponha-se que a lei mandasse cálcular o impôsto de transmissão *mortis causa* tomando em consideração não apenas os bens do *de cujus* mas também a meação de cônjuge sobrevivente: não o poderia, pois se não pode tomar por base de um impôsto de transmissão *causa mortis*, o que se não transmitiu. Suponha-se, ainda, que se mandasse calcular o impôsto de vendas mercantis a ser pago por uma emprêsa, tomando por base não sòmente o valor dos bens vendidos *mas* também o dos bens ali transitados, oriundos do outro Estado: não se podia, pois se estava tomando por base o que ali se não vendera, e sob a capa de vendas mercantis se camuflava o chamado *impôsto de barreira*, proibido pela Constituição federal.

Mas, se não há incompatibilidade entre o *fato gerador* e a *base tributária*, antes existe motivo razoável — *a reasonable bases* — na fixação não se tem como censurar o tributo. E pode ocorrer que tributos diversos tomem a mesma *base* para o lançamento do impôsto. Para não sair do caso *sub-judice* o impôsto de indústrias e profissões e o impôsto predial sempre tiveram por base o valor locativo do imóvel; e nunca jamais ninguém achou que, por isso, um dêsses impostos se confundia com o outro.

5. Será incompatível com o impôsto de indústrias e profissões a base consistente no valor do movimento econômico?

O professor Rubens Gomes de Sousa, em notável trabalho solicitado por contribuintes, apesar dos valorosos esforços que desenvolveu no sentido de convencer da inconstitucionalidade dessa Lei n.º 746, que ora nos ocupa, lealmente reconheceu:

"Seja como for não é possível ignorar que a grande maioria das legislações positivas adotam como base de cálculo do impôsto de indústrias e profissões o movimento econômico, seja isoladamente, seja em combinação com outros fatôres, como o valor locativo, o capital investido, o número dos empregados ou operários etc.; como também é certo que essa maneira de proceder já foi placitada pela jurisprudência (ac.).

E em seguida:

"Nessas condições, a fim de não retirar ao presente estudo o seu caráter prático, até mesmo para enfrentar o problema nos têrmos em que êle se apresenta admitiremos sem embargo da nossa opinião exposta de *jure optimo*, que o movimento econômico seja realmente a base adequada para o cálculo do impôsto de indústrias e profissões" (*Revista Forense* vol. 149, pág. 119).

Assim é , por exemplo, em São Paulo (Lei n.º 3.683, de 31-12-1947); em Salvador (Lei n.º 242, de 4-12-51); em Fortaleza (Decreto n.º 1.084, de 31-1-52); e em Belém (Decreto n.º 741, de 30 de dezembro de 1947).

É assim não só entre nós, como também em países com tributos semelhantes: França (*Contribuition des patentes et impôt sur le chiffre d'affaires*); Alemanha (*Gewerbesteuer*); Estados Unidos da América (*Business taxes*). ...

No estudo sôbre *Business taxes* para a *Encyclopaedia of the Social Sciences*, Carl Shoup, mestre da Universidade de Columbia, acentuou:

"*Various methods may used for calculating the tax due.*

Indeed, one the striking characteristics of the business tax is that measures employed for different firms may differ, and a given firm may be taxed upon several different bases".

E numerou alguns dos critérios adotados na fixação da base do impôsto em causa:

"*The measures used include type of business population of the locality in which the business is carried on, rental value of business premises (and even of the divellings of the business owers), amount of floor space in business premisses, gross sales, total amount and unit sizes of machinery and equipement employed, number of workers, size of payroll and amount of capital employed*".

E referindo-se aos motivos dessa diversidade:

"*This variety indicates both an unwillingness to probe deeply into possible economic effects of the and a desire to key as much as possible by easily accertainable external signs*" (op.).

Por sua vez o egrégio Thomáz M. Cooley, com aquela sua autoridade incontratável, proclamou: "*the methodes in which bussiness shall be taxed are also in the legislative discretion*"; e, depois de referir-se a alguns daqueles critérios já mencionados, sublinhou: "*Buth the tax may be mease*" (*On the law of taxation*, 3ª ed., 1903, vol. 2, pág. 1.095).

Assim, pois, face à melhor doutrina e à prática legislativa universal, inegável a adequação da base do *valor do movimento econômico* para o cálculo do impôsto de indústrias e profissões.

6. Dir-se-á que, no caso em foco a lei, mandando computar no *movimento econômico das* companhias de capitalização o montante bruto dos prêmios, feriu o *jure optimum* da ciência tributária, discrepou do *direito teórico* e da "*realidade econômica*". E daí? Por que não poderia a lei municipal afastar-se do direito teórico, dos princípios de doutrina e da "realidade" dos livros, como aliás já o fizera a Lei do Impôsto de Renda? Os compromissos do legislador ordinário do Distrito Federal são com a Constituição federal e com a Lei Orgânica do Município. Embora se afaste, porventura, da lição dos técnicos, a lei municipal será lei, desde que conforme com aquelas duas leis básicas. Repitamos mais uma vez o egrégio Cooley: "*The methodes in which business shall be taxed are also in the legislative discretion*". Uma vez que o montante bruto dos prêmios, nas sociedades de capitalização pode ser incluído entre um daqueles *external signs*, que universalmente tem orientado o legislador no cálculo do impôsto de indústria e profissões, porque dêle se não poderia servir a nossa lei municipal?

7. Uma vez que a base — valor do movimento econômico — não é incompatível com o impôsto de indústrias e profissões antes lhe é adequada como vimos, ela não opera distorsões no campo de incidência próprio daquele impôsto. E se aquela base não desnaturada o impôsto de indústrias e profissões, êle com a base permanece fiel ao nome com

que se apresenta, e não há como dizer que êle não é o que diz ser, mas um impôsto de renda ou outro.

8. Tendo por base do impôsto de indústria e profissões, o valor econômico das operações ou atos jurídicos cujo exercício consubstancia a indústria ou a profissão, a lei não taxa essas operações eu êsses atos; ela taxa a profissão ou a indústria. O valor do movimento econômico entra com um daqueles *external signs*. Calculando o impôsto de indústrias e profissões devido pelas sociedades de capitalização, na base do valor bruto dos prêmios, não se taxam êsses prêmios; do mesmo modo que ao tomar por base o valor locativo de um imóvel próprio em que a profissão se exerce, não se taxa o imóvel.

9. Dir-se-á, finalmente, que estabelecendo uma base mais gravosa para determinadas profissões, quebrou-se o princípio constitucional de que a lei deve ser igual para todos.

Não há dúvida que o preceito do art. 141, § 1º da Constituição federal tem aplicação também no campo tributário. "*The equal protection of the law is, of course, operative in the field of taxation*" (W. W. Willoughby, *The Constitutional Law*, vol. 3, pág. 1.948, 1.279). Mas como já lá dizia o grande Rui: "A regra da igualdade não consiste senão em tratar aos desiguais, na medida em que se desigualam... Tratar com desigualdade, a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante e não igualdade real" (*Oração aos moços*, ed. da Casa de Rui Barbosa, 1949, págs. 33 a 34).

Sendo desiguais as profissões, não será pois despropósito que desigualmente esteja a igualdade.

Embora tendo bem presente a emenda 14 na qual a Constituição Americana consigna o pricípio da igualdade, ensinou o egrégio Cooley:

"*It has been seen that the sovereignity may, in the discretion of its legislature, levy a tax on every species of property wilthing its jurisdiction, or, on the other hand that it may select any particular species of property, and tax that only, if the opinion of the legislature that course will be wiser. And what is true of property is true of privileges and occupation also; the state may tax all, or it may select for taxation certain classes and leave the others untaded. Considerations of general policy determine what the selection shall be in such cases, and there is no restriction on the power of choice unless one imposed by constitution*" (op. cit., vol. 2, pág. 1.049).

No caso *sub-judice*, como bem observou o mm. dr. Juiz *a quo*, a lei discriminou classes de contribuintes, como é da própria natureza do impôsto de indústrias e profissões, mas dentro da classe dos estabelecimentos de capitalização à qual pertencem os agravantes a todos tratou igualmente. Todos os que estavam em igual situação à dos agravantes tiveram na lei, igual tratamento. E sublinhemos: na seleção das classes sôbre as quais pesou a taxa mais onerosa, a Prefeitura longe de agir com *detournement de pouvoir*, guiou-se por motivo razoável (*reasonable bases*). Foi o que deixou bem demonstrado a Prefeitura nas suas informações de fls. 61.

10. Sou, em conseqüência, por que se negue provimento ao recurso.

Distrito Federal, 16 de fevereiro de 1954 — *Arnóbio Tenório Vanderlei*. Por delegação do Dr. Procurador Geral da Justiça do Distrito Federal.