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

— A cobrança do impôsto de indústrias e profissões, ainda que o seu lançamento tenha por base o volume de vendas, não exclui a do impôsto único sôbre lubrificantes e combustíveis líquidos.

— Interpretação do art. 15, III, § 2.º, *da Constituição.*

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Esso Standard do Brasil Inc. *versus* Prefeitura Municipal de Araraquara
Apelação cível n.º 86.171 — Relator: Sr. Desembargador
ANDRADE JUNQUEIRA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 86.171, da comarca de Araraquara, em que é apelante Esso Standard do Brasil Inc. e apelada a Prefeitura Municipal de Araraquara: Acordam, em sessão da Segunda Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado, adotado o relatório de fls. como parte integrante dêste, por maioria de votos negar provimento ao

recurso, contra o voto do Sr. Relator, que, acolhendo em parte a inicial, reconhecia a inconstitucionalidade da cobrança do impôsto de indústrias e profissões, com base no montante de vendas de lubrificantes e combustíveis sujeitos ao impôsto único.

Custas pela apelante.

A única divergência no julgamento se prende à questão acima aludida, pois tôdas as demais foram julgadas por unanimidade, pelos próprios fundamentos da sentença recorrida.

A autora, que não exibiu os seus estatutos, mas que confessa dedicar-se ao comércio de petróleo e seus derivados, insurge-se contra a cobrança do impôsto de indústrias e profissões pela forma usada pela apelada. O impôsto é calculado com fundamento no maior volume de vendas da apelante, inclusive no tocante a lubrificantes e combustíveis; alega a apelante que é inconstitucional essa cobrança porque os lubrificantes e combustíveis estão sujeitos ao impôsto único, previsto na Constituição federal, o qual exclui a incidência de qualquer outro tributo, federal, estadual ou municipal.

Contudo, dedicando-se a autora ao comércio do petróleo e seus derivados, por certo que está sujeita ao pagamento do impôsto de indústrias e profissões, como ela própria o reconhece, visto como os derivados de petróleo se contam às centenas e a grande maioria dêles não pode ser classificada como lubrificante ou combustível, tais como chapas asfálticas, negro de fumo, tecidos, varsol, solventes, etc. Aliás, ainda que se dedicando tão-sòmente ao comércio de combustíveis e lubrificantes sujeitos ao impôsto único, tais emprêsas costumam fazer empréstimos para construção de postos de gasolina e atividades correlatas, de modo que a incidência do tributo municipal aludido tem ampla justificativa.

Mas, a apelada adotou a antiga legislação estadual para cobrança do impôsto de indústrias e profissões; e a lei estadual incorporada à legislação municipal, estabeleceu critério vário para o lançamento dêsse tributo; assim é que o Município pode fazer o lançamento com base no valor locativo do prédio ou das instalações do contribuinte; ou então com base no número de seus empregados; ou então com base no montante do capital empregado; ou ainda com fundamento na localização do estabelecimento; ou pelo movimento comercial (art. 20 do Código de Impostos e Taxas, do Estado).

Portanto, se o Município adotou o critério de fazer o lançamento com base no movimento comercial, não há dúvida de que, empregando-o, está no uso de uma faculdade legal; por qualquer dos outros critérios a Municipalidade poderia tributar a autora pela mesma forma, ou talvez até em importância superior à tributada, como, por exemplo, se levasse em consideração o capital empatado pela autora na sua atividade, capital que deve ser elevadíssimo, conhecida que é a potência financeira da autora.

Essa faculdade em se utilizar a Municipalidade de qualquer daqueles critérios não interfere com o impôsto único, pois o impôsto de indústrias e profissões é lançado pela atividade global do comerciante e não em consideração a cada uma das partes em que se possa dividir essa atividade; diverge, portanto, do critério adotado pelo legislador federal para expedição das "patentes de registros" do impôsto de consumo, segundo o qual o comerciante paga uma taxa para cada uma das espécies tributadas (art. 44 da Consolidação das Leis do Impôsto de Consumo).

Se a autora, na inicial, reconhece que é legítima a cobrança do impôsto de indústrias e profissões pela sua atividade no comércio de derivados de petróleo e outros artigos não considerados combustíveis ou lubrificantes, não será o fato da Municipalidade ter optado pelo critério do lançamento com base no volume comercial que interferirá com a chamada questão do impôsto único.

A segunda alegação também improcede. Os lançamentos obedeceram aos preceitos legais, visto como não há mais a restrição anterior no sentido de que

os tributos não podiam ser elevados em mais de 20% de um ano para outro.

Por outro lado, nada obriga o Poder público a adotar alíquotas para cálculo de impostos; pode perfeitamente adotar impôsto fixo, segundo os critérios previstos em lei. Por todo o exposto, por maioria de votos, nega-se provimento ao recurso.

São Paulo, 15 de julho de 1958. — *A. de Oliveira Lima*, Presidente. — *Andrade Junqueira*, Relator designado. — *J. Cavalcânti Silva*. — *G. Carmo Pinto*, vencido, de acôrdo com a seguinte declaração de voto: 1. Divergi da douta maioria, acolhendo o fundamento do pedido de que a tributação do comércio de lubrificantes e combustíveis, sujeita a impôsto único atribuído pela Lei Magna à União, exclui a incidência de quaisquer outros impostos, federais, estaduais e municipais.

8. Cogita-se de saber se, em face do preceito constitucional, que reservou à União a competência para decretar impostos sôbre a "produção, comércio, distribuição e consumo" de lubrificantes e combustíveis, na forma de "impôsto único" (art. 15, n.º III, e § 2.º), afastada ficou, ou não, a competência dos Municípios para arrecadarem sôbre aquêles produtos os impostos de indústrias e profissões e de licença (art. 29, ns. II e III).

3. A questão é controvertida.

No egrégio Tribunal de Justiça do Estado tem prevalecido, em plenárias, por maioria (*Revista dos Tribunais*, vols. 194/298, 197/328 e 215/210), escassa às vêzes (*Revista dos Tribunais*, vols. 197/334 e 204/361), sendo que em duas ocasiões por empate de votação (*Revista dos Tribunais*, vols. 204/363 e 204/371), o ponto de vista de que o impôsto único não exclui o de indústrias e profissões.

No mesmo sentido, mas com vozes discordantes, vem-se pronunciando o colendo Supremo Tribunal Federal (*Arquivo Judiciário*, vol. 112/53, mandado de segurança n.º 2.327, recurso extraordinário n.º 29.278).

O problema, pode dizer-se, está, ainda, em aberto, demandando solução definitiva.

4. Trata-se da interpretação dos seguintes dispositivos da Constituição federal:

"Art. 15. Compete à União decretar impôsto sôbre... III — produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se êsse regime, no que fôr aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; § 2.º A tributação de que trata o n.º III terá a forma de impôsto único, que incidirá sôbre cada espécie de produto. Da renda resultante, 60%, no mínimo, serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos têrmos e para fins estabelecidos em lei federal".

Depara-se aí uma exceção à discriminação de rendas dos Estados e dos Municípios prevista nos arts. 19 e 29 da Lei Maior. E tendo sido reservada à União a tributação do comércio de lubrificantes e combustíveis, arredada ficou a competência dos Municípios para o lançamento, sôbre essa atividade, do impôsto de indústrias e profissões.

O fato gerador dêsse tributo é o exercício de atividades civis, comerciais, industriais e profissionais (Eurico Portela, *O Impôsto de Indústrias e Profissões na Órbita Muncipal, in* "Revista de Direito da Procuradoria-Geral da Prefeitura do Distrito Federal", vol. 4, págs. 41-42); "a atividade de exploração efetiva do comércio e indústria, objetivadora de lucros, ou o exercício, também efetivo, de profissão, arte, ofício ou função" (Ylves Guimarães, *Impôsto de Indústrias e Profissões*, pág. 54).

Entre as atividades que onera se encontram, como se vê, os atos de comércio, que "são aquêles pelos quais se realiza a função comercial", eis que "por meio dêles atua, entra em atividade o comércio" (Carvalho de Mendonça, *Tra-*

tado de Direito Comercial, vol. I, pág. 433).

Comércio nada mais é do que *traffic, that is, the buying and selling of commodities* (Corwin, *The Constitution and what it means today*, 11.ª ed., pág. 31).

O texto constitucional — diz, em parecer, Laudo de Camargo — "fala em impostos sôbre produção, sôbre comércio. Assim se externando, o legislador constituinte se referiu às operações da produção e às atividades do comércio. Quem diz produção, diz das suas operações; quem alude ao comércio, alude às suas atividades" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 45/569).

Daí a conclusão, em magnífico voto, de Vasconcelos Leme, de que "essas atividades, dentro da fôrça expressível do magno diploma, são evidentemente tôdas as que, direta ou indiretamente, pertinam a tôdas as operações de produção, comércio, distribuição, venda e consumo dos produtos mencionados em seu texto" (*Revista dos Tribunais*, vol. 208/368).

No mesmo sentido afirmou o douto Oliveira Lima, reportando-se a voto de Herotides Lima e a parecer de Eduardo Espínola: "o comércio a que faz menção o n.º III do citado art. 15 da Constiutição federal é a atividade profissional dos indivíduos que se dedicam à venda dos produtos mencionados" (*Revista dos Tribunais*, vol. 197/331).

5. Dissentem, entre outros, com o costumeiro brilho, os eminentes Orosimbo Nonato, Hahnemann Guimarães, Castro Nunes, Odilon da Costa Manso, Edgar Bittencourt, Tomás Carvalhal, Ulisses Dória e Vicente Sabino, distinguindo entre a atividade e produtos, entre a tributação que visa diretamente ao ato de comércio de combustíveis e lubrificantes, como impôsto real, e a tributação que visa diretamente à atividade do comerciante, na forma do impôsto de indústrias e profissões, de caráter pessoal (*Arquivo Judiciário*, vol. 112/56-8; *Arquivo Dir. Municipal*, vol. 1/171; *Revista dos Tribunais*, vols. 194/304-298, 215/210, 204/371 e 197/334).

Contra essa distinção, porém, insurge-se o preclaro Nélson Hungria, argumentando: "Por que se há-de considerar real êsse impôsto único de que fala o art. 15, n.º III, da Constituição, quando no próprio texto desta claramente se diz que êle incidirá sôbre o comércio de combustíveis e lubrificantes? Não incide sôbre o combustível ou lubrificante em si, mas sôbre a atividade pessoal de sua compra e revenda com o fim de lucro. Será variável segundo êste ou aquêle produto, embora único para cada produto, mas o que tem em mira é atingir o respectivo comércio. Onde está, nesse dispositivo, o impôsto real, diverso do impôsto de indústrias e profissões?" E, mais adiante: "Não se pode ler na Constituição o que nela não está escrito, isto é, que o impôsto único a que ela se refere é o impôsto de natureza real, não é tal. Ela fala, realmente, no § 2.º do seu art. 15, que êsse impôsto único "incidirá sôbre cada espécie de produto"; mas isto é apenas uma cláusula explicativa de que a unicidade do impôsto não impedirá que êle incida sôbre o comércio de cada lubrificante ou combustível. O *caput* do artigo é claro e iniludível: III — "produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos de qualquer origem ou natureza". Donde a conclusão: "O impôsto que incide sôbre comércio não pode ser considerado real, desde que comércio é uma atividade pessoal, uma atuação ou conduta humana" (*Arquivo Judiciário*, vol. 112/55).

Rubens Gomes de Sousa, rejeita, igualmente, a distinção entre tributos que gravam os produtos e os que gravam as atividades de que os produtos sejam objeto: "A letra do dispositivo, com efeito, refere concomitantemente os produtos (combustíveis, lubrificantes, minérios, eletricidade) e as atividades que com êles sejam exercidas (produção, comércio, distribuição, consumo, importação, exportação). Logo, é claro que abrange os tributos que recaiam sôbre uma e sôbre outra coisa, isto é, sô-

bre os produtos e sôbre as atividades" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 41/500).

Teotônio Monteiro de Barros, por sua vez, em parecer, mostra, com acuidade, que o n.º III, do art. 15 da Constituição estabelece o "objeto" do impôsto, ou seja a matéria imponível, constituída, no caso, por atividades, ao passo que o § 2.º do mesmo dispositivo o que disciplina é a "base" do impôsto único, determinando que ela seja para cada produto, com alíquota.

Ouçamo-lo: "Objeto do impôsto é o bem econômico (coisas ou atividades) passível de incidência tributária. Quando o tributo o alcança, é sempre sob a forma de um valor traduzido em moeda. No fundo, o que é alcançado pela incidência, é sempre uma renda (renda produzida, renda consumida, ou renda poupada). Base do impôsto é o conjunto de elementos que servem para o cálculo do seu *quantum*". E prossegue, em outro passo: "O objeto da incidência do impôsto único federal está definido no n.º III do art. 15, e não no § 2.º dêsse artigo. Passíveis de incidência do impôsto único são a produção, o comércio, a distribuição e o consumo, a importação e a exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, de qualquer origem ou natureza. Ora, no sentido do texto, produção quer dizer "ação de produzir"; comércio significa "prática de atos de comércio"; distribuição vale dizer "ação de distribuir"; consumo é aí sinônimo de "ato de consumir"; importação e exportação equivalem a "ação de fazer vir do exterior ou fazer sair para o exterior alguma coisa". Tôdas essas expressões indicam, de modo evidente, atividades exercitadas por pessoas. Essas atividades é que são objeto do impôsto único. O fato gerador dêsse impôsto é o exercício de uma ou algumas dessas atividades, de modo que êste é justamente um dos casos em que o fato gerador e o objeto se confundem. Já no § 2.º do art. 15 o de que se trata é da base do impôsto e da maneira como arrecadá-lo".

Daí haver o egrégio Tribunal de Justiça do Paraná, sem discrepância, em plenária, considerado inconstitucional pretensão fiscal idêntica à do presente feito, afirmando que "o impôsto único não visa tão-sòmente ao produto, lubrificantes ou combustíveis, mas, também, ao comércio dêle, bem como à sua produção, consumo, importação e exportação, não sendo lícito, assim, distinguir onde a lei não distingue, entre "comércio" e "atividade comercial" (apelação n.º 187/55).

O saudoso Herotides Lima, aliás, já notara que "a Constituição, referindo-se a "comércio de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos", só podia referir-se "à atividade de indivíduos e jamais ao produto, pois o comércio constitui uma atividade e não um produto, mercadoria, fazenda, e coisa que dêle é objeto". E, após ressaltar que "no sentido de atividade é o vocábulo empregado pela Constituição nos arts. 15, n.º VI, art. XV, *k*, e 157, n.º XI, bem como no art. 4.º do Código Comercial", invocando, a seguir, na conceituação de comércio, Lyon-Caen & Renault, Vidari, Silva Costa, Inglês de Sousa e Carlos Maximiliano, remata: "Portanto, o "comércio" a que alude o n.º III do art. 15 da atual Constituição, o "comércio" sôbre o qual só a União pode decretar o impôsto único, excluída a ingerência tributária municipal, é precisamente a atividade individual, profissional dos que trabalham com lubrificantes e os combustíveis líquidos ou gasosos, pois o "comércio", como se disse, não é a própria coisa, o produto, a mercadoria, mas o trabalho, a atividade, o esfôrço no sentido das definições acima expostas" (*Revista dos Tribunais*, vol. 194/303).

6. Não se nega que "na legislação vigorante até 1946, a respeito do regime fiscal peculiar aos lubrificantes e combustíveis, manteve-se expressamente a vedação da incidência de tributos que, até indiretamente, atingissem aquelas mercadorias", como reconhece o ilustre Francisco Oliva Lallo (*Arquivo de Direito Municipal*, vol. 1/215).

Ora, "sempre se presume que se não quis substituir, de todo, a norma em vigor; a revogação da lei deve ficar bem clara. Verifica-se atentamente se o parlamento pretendeu reformar o Direito vigente, que circunstâncias o levaram a isto; até onde foi o propósito inovador" (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª ed., pág. 173).

Pretende-se que não havendo a Constituição atual repetido as expressões "direta ou indiretamente" da emenda constitucional n.º 3 à Carta de 1937, restringiu o âmbito de aplicação do preceito.

Mas, Herotides Lima contra-argumenta: "não mais se tornou necessário dizer, como o fêz a lei constitucional n.º 3, que era vedado tributar "direta ou indiretamente" a produção, o comércio e a distribuição dos combustíveis, pois, que ressalvada já estava também a atividade pessoal, o trabalho dos que se dedicam ao ramo de combustíveis, com o emprêgo dos vocábulos "comércio", "distribuição e exportação", relativos à mercadoria protegida" (*Revista dos Tribunais*, vol. 194/304).

Ademais, não importa (também redargue Vasconcelos Leme) "não reproduzisse a Constituição de 1946, expressamente, palavra por palavra, direta ou indiretamente, vocábulos constantes das leis e decretos anteriores. Não importa porque qualquer outra tributação, direta ou indireta, se chocará frontalmente com o conceito de impôsto único, solenemente proclamado pela Constituição" (*Revista dos Tribunais*, vol. 208/368).

Por isso ensina Rubens Gomes de Sousa que "o § 2.º do art. 15 deixa claro que a expressão impôsto único deve ser entendida no sentido de tributação única sob forma de impôsto. Por conseguinte, sôbre tais atividades não pode recair nenhum outro tributo, seja impôsto, taxa ou contribuição, de vez que o tributo é a figura genérica que inclui aquelas três espécies" (*Compêndio de Legislação Tributária*, pág. 348).

Carlos Maximiliano é peremptório: "O texto reveste-se de grande amplitude; não deixa margens a dúvidas e sofismas; nenhum ônus fiscal, além do impôsto único, recai sôbre a produção, comércio, distribuição, consumo, importação ou exportação de lubrificantes e combustíveis (*Constituição*, vol. I, pág. 201).

Temístocles Cavalcânti, por seu turno, reafirma que "o impôsto recai sôbre a produção, comércio, distribuição e consumo; incide, portanto, sôbre tôdas as operações de produção, de venda e de consumo dos produtos mencionados no texto. A Constituição fala em impôsto único, no sentido de que as atividades previstas na Constituição só podem ser tributadas pela União" (*Constituição*, vol. I, pág. 245).

Também para Eduardo Espínola: "O impôsto único exclui, por definição, qualquer outro tributo, federal, estadual ou municipal, que incida, direta ou indiretamente, sôbre os artigos a êle sujeitos e o vulto das operações que os tenham por objeto". Pondera que "tomar por base o movimento, o volume e soma das vendas de combustíveis e óleos lubrificantes, para fixar a importância do impôsto de indústrias e profissões na parte fixa, é onerar o contribuinte pelo fato de ter realizado as operações sujeitas ao impôsto único". E finaliza, pouco depois: "seria um absurdo, jurìdicamente falando, admitir-se um impôsto único, que por natureza é exclusivo e do qual se beneficia em larga escala o Município, e entender-se êste autorizado a tributar, por imposição indireta, o mesmo objeto daquele impôsto único" (*Revista dos Tribunais*, vol. 192/545).

Na verdade, "o regime de tributação única consolida em uma só modalidade tributária o pleno exercício do poder fiscal do govêrno, absorvendo tôdas as formas através das quais é suscetível de ser pôsto em prática" (Rubens Gomes de Sousa, (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 41/493).

Segundo Aliomar Baleeiro, "como impôsto único, aquêle dispositivo não só exclui a competência estadual e municipal sob a forma de impostos de expor-

tação, de vendas, de indústrias e profissões e de licença, mas, também, veda à União cumular a tributação específica com quaisquer outros tributos da competência federal, como consumo, importação e taxas, desde que atinjam aquelas mercadorias. Todos êles pagarão apenas impostos à União, competindo a esta entregar 60% da renda respectiva aos Estados e Municípios, "proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos têrmos e para os fins estabelecidos em lei" (*Introdução à Ciência das Finanças*, vol. II, pág. 462).

O texto, portanto, seja por reservar à União a competência tributária da matéria, seja por submeter esta a impôsto único, com a participação nêle, percentualmente, das demais entidades federadas, exclui, lògicamente, a concorrência fiscal dessas entidades no assunto.

7. Admita-se, contudo, que as interpretações gramatical e lógica ensejem, também, entendimento adverso.

Fácil será a elucidação do problema através da investigação do histórico da norma em foco.

O Conselho Nacional do Petróleo, em 18 de julho de 1939, apresentou ao Presidente da República a "Exposição de Motivos n.º 1.777", relativa à "análise dos preços de venda, no mercado interno, do petróleo e seus derivados", na qual, com o fim de corrigir os males da tributação asfixiante e polimorfa estadual e municipal "sôbre as operações de abastecimento do petróleo", recaindo "diretamente sôbre o produto" ou gravando-o "indiretamente, pelo ônus que cria ao exercício da indústria ou do comércio", alvitrou a "instituição de um impôsto único federal e a derrogação dos podêres conferidos àquelas entidades consitucionais (Estados e Municípios) para tributar o petróleo e alguns dos seus derivados". E esclareceu que não ficariam tais entidades privadas de suas fontes de rendas, não sofrendo em conjunto "decréscimo da receita proveniente dos atuais tributos que gravam tais mercadorias", pois que passariam a ser arrecadados "em bloco pela União", que os devolveria para aplicação especial, com o benefício para elas da "supressão das avultadas despesas que lhes acarreta a manutenção do aparelho fiscal arrecadador".

Com tal desiderato surgiram as emendas constitucionais ns. 3 e 4 à Carta Política de 1937.

Ora, na Assembléia Constituinte de 1946 foi proposto que se mantivesse o sistema, estendendo-o aos combustíveis gasosos. Essa orientação prevaleceu no projeto primitivo que recebeu emendas para que se incluísse no sistema os minerais do País e a eletricidade.

Pretendeu-se, outrossim, ressalvar que o impôsto único não impediria a cobrança, pelos Estados e Municípios, de seus tributos privativos, com expressa menção, na justificação da emenda respectiva, do impôsto de indústrias e profissões e ao de licença.

Achava-se ela, sob o n.º 2.921, assim concebida: "Acrescente-se: "Esta competência da União não impede que os Estados e Municípios possam perceber os tributos que lhes estão reservados pela Constituição".

O Deputado Gaston Englert, apresentando-a, disse que não via razão para que os "combustíveis e seu comércio" ficassem isentos "do impôsto de vendas e consignações, impôsto de indústrias e profissões, licenças, etc." (*Anais da Assembléia Constituinte*, vol. XV, pág. 385).

Mas, não logrou êxito, pois a emenda sucumbiu frente a parecer relatado por Aliomar Baleeiro, advertindo que "então não seria tributo único nem haveria razões para que os combustíveis sofressem duplicada tributação: a pseudo-única e a normal dos Estados e Municípios", frisando, ademais, que a emenda não alcançara "a origem e os fins do dispositivo, oriundo da emenda n.º 4 à Carta de 1937" (*Anais da Comissão de Constituição*, pág. 154).

Buscou-se, ainda, ulteriormente, com a emenda n.º 110 ao projeto revisto, suprimir o n.º III do art. 15, com a quebra do princípio de "um cobrador úni-

co do impôsto", visto como "no nosso sistema tributário, além do impôsto que grava diretamente a mercadoria, há os que, como o de vendas mercantis, "oneram os atos referentes às transações em que entram essas mercadorias".

A tentativa, no entanto, sossobrou, da mesma forma, ante a oposição de Baleeiro, que, refutando argumentos expendidos, reiterou que não havia "novidade no projeto, porque o sistema da tributação única dos lubrificantes, combustíveis líquidos, etc.", resultava "da emenda n.º 4 da Constituição de 1937" (José Duarte, *A Constituição Brasileira de* 1946, vol. I, págs. 382/383).

Êsse histórico — diz Haroldo Valadão — liquida com o argumento "de que os Estados e os Municípios podem cobrar os impostos de sua competência normal, sôbre petróleo e seus derivados, apesar do impôsto federal único, porque a atual Constituição não reproduziu o preceito vedatório da lei constitucional n.º 3, não disse, de modo explícito, que os Estados e os Municípios não poderiam efetuar, na espécie, tal cobrança. Viu-se, na Constituinte, entendido que o impôsto federal único, tal qual existe na Constituição vigente, excluía a tributação pelos Estados e Municípios dentro de sua competência constitucional. Pleiteou-se, assim, em emenda n.º 2.921, que se declarasse persistir tal faculdade estadual e municipal, apesar do impôsto federal único. E a Constituinte afirmou, peremptòriamente, que "então não seria tributação única".

Concorre nessa opinião Eduardo Espínola ao asseverar que "está manifesto, em todos os diplomas legislativos, o propósito de excluir de alguma outra tributação, de qualquer natureza, seja federal, estadual, ou municipal, as mercadorias e produtos que constituem objeto de impôsto único" (*Revista dos Tribunais*, vol. 192/544).

O art. 15, n.º III, e § 2.º, da Constituição em vigor, nada mais fêz, na verdade, do que manter o sistema instituído e aplicado anteriormente, o qual, como se evidenciou, torna incompatível o impôsto único com o de indústrias e profissões.

8. Alegar-se-á, como tem ocorrido, que a *mens legislatoris* deve ceder passo à *mens legis*.

Se o legislador diz coisa diversa do que pensou, há-de prevalecer, sem dúvida, o que foi dito e não o que foi pensado ou desejado. Em tal hipótese, sim, encontram ressonância os argumentos dos objetivistas de que a lei "não é a palavra por detrás da qual existe uma vontade, mas sim a palavra transformada em querer" (*wach*), com ela desaparecendo o "edifício das intenções e desejos do seu autor" (*bindig*), pelo que, na expressão de Cunha Gonçalves, não se deve investigar "o que o legislador quis, mas sim o que na lei se mostra objetivamente querido" (*Tratado de Direito Civil*, ed. bras., vol. I tomo I, pág. 544; *apud* Philipp Heck, *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interêsses*, tradução de José Osório, págs. 68 e 81).

Tôda vez, contudo, que a vontade objetivada na norma carecer de suficiente clareza, ensejando duas ou mais interpretações frente aos elementos intrínsecos de exegese, abre-se a porta da investigação histórica como coadjuvante na determinação de seu exato sentido.

O próprio Köhler, ardoroso objetivista, não despreza êsse elemento de pesquisa, embora o relegue para o último lugar (*apud* Manuel de Andrade, *in Interpretação e Aplicação das Leis*, de Ferrara, pág. 28).

Ensinam, a propósito, Planiol et Ripert: *Lorsque la loi a statué, mais que son sens est douteux, on peut chercher le sens du texte dans les travaux préparatoires. On le fait pour les articles du Code Civil et aussi pour les lois modernes.* (*Traité Élementaire de Droit Civil*, 3.ª ed., tomo I, págs. 67-68).

Os trabalhos preparatórios — doutrina Capitant — *ne lient pas le juge, car la force juridique est attachée au commandement du législateur et non à son pensée ou à son dessein*, mas servem para a interpretação da lei (*L'Interprétation des Lois d'après les Travaux*

Préparatoire, D. H. 1935, "Chronique", pág. 77, *apud* Planiol et Ripert, ob. cit., tomo I, pág. 68).

Faz sentir, por isso, moderno monografista que *l'insuficienza della* (originária) *voluntà legislativa a spiegare il vigore attuale della legge è vera, ma non esclude di per sè la (rilevanza ad altrifini della) storiografia di tale volontà* (Giorgio Lassera, *L'Interpretazione della Legge*, ed. 1955, pág. 25).

Domingo Barbero professa a importância dos trabalhos preparatórios na interpretação, esclarecendo: *Non si vuol dire con ciò che siano decisivi; ma non c'e dubbio che affermare i loro peso auterevole quando non sono in disaccordo col senso logico risultante dal testo della legge*... É auxílio — prossegue — *il cui binogno è tanto più avvertido quando appunto il senso naturale e logico del testo di legge non rivela con prespicuità l'intedimento normativo del legislatore* (*Sistema Istituzionale del Diritto Privato Italiano*, 4.ª ed., 1955, pág. 86, n.º 1).

Assim se pratica no Direito anglo-americano, como se vê em Black, *in aid of the interpretation of an ambiguous statute, or one which is susceptible of several different constructions, it is proper for the courst to study the history of the bill in the progress througt the legislature, by examining the legislative journals* (*On Interpretation of Laws*, pág. 224).

Earl Grawford, por sua vez, esclarece que: *The legislative history cannot be considered where the statute's meaning is plain*, mas *according to the weight of authority and surely the better view, the court may consider the general history of a statute, including its enactement, as shown by the legislative journals, in its, effort to ascertain the intention of the legislature where it is in doubt* (*The Construction of Statutes*, 1940, pág. 383, § 216).

Regra, de fato, freqüentemente invocada pelos tribunais norte-americanos, é a de que elementos extrínsecos (e, entre êles, o histórico do dispositivo), podem ser adequadamente utilizados quando o sentido da lei é ambíguo ou duvidoso.

José Sabóia de Medeiros, em excelente parecer, refere sôbre o assunto, além dos citados Black e Grawford, o grande trabalhista Sutherland e o monumental repertório *American Jurisprudence* (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 44, págs. 478-479).

Razão inexiste, com efeito, para o repúdio sumário e indiscriminado do elemento histórico na interpretação.

Considere-se, de acôrdo com a bela lição de Carlos aximiliano, que, "deve o intérprete sentir como o próprio autor do trabalho, que, estuda: imbuir-se das idéias inspiradoras da obra concebida e realizada por outrem. Anatole France diz, no *Jardim de Epicuro*: "Compreender uma obra-prima é, em suma, criá-la em si mesmo, de novo". Êste pensamento é aplicável a qualquer produto do intelecto do homem, isolado êste, ou em coletividade; abrange a linguagem em geral; as expressões de Direito, em particular" (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª ed., pág. 191).

Demais disso, embora, se fale de diversos métodos de exegese não se trata de operações separadas, não sendo lícito desatender nenhuma circunstância que traga luz sôbre o exato sentido do texto: o mais seguro meio de chegar a uma interpretação, com valor de verdade e retidão, é um justo equilíbrio entre os elementos gramatical, lógico, sistemático, histórico e finalista ou teleológico (Castán Tobeñas, *Teoria de la Aplicación e Investigación del Derecho*, pág. 236).

Benjamin Cardoso, cuidando da análise das fôrças e métodos que governam, de fato, a decisão dos casos duvidosos, reconhece e assertoa que "não foi ainda formulada receita alguma para a mistura dos ingredientes"; e, elucida, em outra passagem, que "os diversos métodos de aproximação, bem compreendidos e aplicados, corrigem-se e provam-se uns aos outros" (*A Natureza do Progresso e a Evolução do Direito*, trad. de Lêda Boechat Rodrigues, págs. 153 e 177).

9. Acresce que "uma norma de direito não brota num jato como Minerva armada da cabeça de Júpiter legislador", pelo que constitui precioso auxílio para a plena inteligência de um texto a sua origem histórica", "o seu desenvolvimento e as suas transformações, até ao arranjo definitivo do assunto no presente" (Francesco Ferrara, *Interpretação e Aplicação das Leis*, trad. de Manuel A. de Andrade, Saraiva & Cia. Editores, São Paulo, 1934, págs. 40-41).

De fato, "o que hoje vigora, abrolhou de germes existentes no passado; o Direito não se inventa; é um produto lento da evolução, adaptado ao meio, com acompanhar o desenvolvimento desta, descobrir a origem e as transformações históricas de um instituto, obtém-se alguma luz para o compreender bem" (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª ed., pág. 171).

Na mesma esteira, Trabucchi: *Una norma giuridica non si forma tutta in un momento dal nulla; invece, il su contenuto e stesso il risultado de una lunga elaborazione storica, avvreratasi atraverso le passate legislazioni, e vi è sempre una "ratio", come legame, che unisce il primitivo sbosso alla recente formulazione del comando. Sono quindi assai fecondi di risultati anche pratici la ricerca e lo studio comparativo dei precendenti legislativo che si possono considerare realizzazioni della stessa esigenza* (*Istituzioni di Diritto Civile*, 5.ª ed., pág. 33).

O nosso Paulo Batista já registrara que de muito vale a história legislativa, visto como "por meio dela o intérprete conhece dos sucessos que contribuíram para a lei, as circunstâncias específicas em que o legislador a concebera, a razão e fim que o determinaram a fazê-la" (*Hermenêutica Jurídica*, § 19).

Outro não é o magistério de Eduardo Espínola e Espínola Filho: "Indagando os precedentes históricos da lei, confrontando-a com as anteriores sôbre a mesma matéria, e estudando as necessidades e as tendências manifestadas no ambiente social, para cuja satisfação foi criada, o intérprete, com o transportar-se à origem do perceito, toma conhecimento dos motivos, que podem trazer luz para o esclarecimento das suas disposições" (*Lei de Introdução ao Código Civil Comentada*, vol. I, pág. 276).

É que "tôda a disposição de direito tem um escopo a realizar, quer cumprir certa função e finalidade, para cujo conseguimento foi criada. A norma descansa num fundamento jurídico, numa *ratio juris*, que indigita a sua real compreensão. É preciso que a norma seja entendida no sentido que melhor responda à consecução do resultado que quer obter, pois que a lei se comporta para com a *ratio juris*, como o meio para o fim: quem quer o fim quer também os meios" (Ferrara, ob. cit., pág. 37).

Cunha Gonçalves não discrepa: "O elemento racional ou *ratio juris* consiste no fundamento prático, na função e finalidade para as quais a norma foi decretada. Esta norma tem de ser, pois, entendida no sentido que melhor corresponda ao resultado que pretende atingir. A lei está para a *ratio juris* como o meio para o fim; quem quer o fim, quer também o meio" (ob. cit., págs. 548-9).

Ihering, melhor do que ninguém, defendeu a importância do fim a atingir como supremo regulador das instituições e das regras jurídicas (Franzen de Lima, *Da Interpretação Jurídica*, 2.ª ed., pág. 42).

Desde que tôda disposição de Direito positivo visa a "um fim prático, não há, de tôda a evidência, modo mais seguro e mais fiel de investigar-lhe o conteúdo e o sentido do que inquirir o fim a que se destinou" (Eduardo Espínola e Espínola Filho, ob. e loc. cits., pág. 235).

É que "construir ou descobrir o direito, chamai-o como quiserdes, pressupõe", diz Pound, "um quadro mental do que se está fazendo e por que se está fazendo" (*apud* Benjamin Cardoso, ob. cit., pág. 163).

Nem pode haver "interpretação que dispense a investigação da destinação da lei, que não é fim em si mesma, por

evidente insensatez de que se revestiria, mas instrumento da ordem jurídica, a serviço da harmonia social" (Aguiar Dias, *Interpretação das Leis Fiscais, in* "Revista de Direito da Procuradoria-Geral da Prefeitura do Distrito Federal", vol. 4, pág. 33).

As leis fiscais não fogem à regra, antes — é o ensinamento de Vanoni — *nel campo del diritto tributario, forse più che in altri campi del diritto, si impone, per una esatta comprensione della norma, lo studio dei fini che essa propone"* (*Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*, pág. 201).

Não se prescinde nesse setor da procura *della ragione d'essere della legge, o che è lo stesso, del bisogno sociale alla cui sodisfazione essa é diretta* (Antônio Berliri, *Principii di Diritto Tributário*, vol. I, pág. 76).

Donde a norma do direito tributário alemão apontada por Hensel: *Per l'interpretazione delle leggi d'imposta si deve tener conto del loro scopo, del loro significato economico e dello sviluppo della circostanze* (*Diritto Tributario*, trad. de Dino Jarach, pág. 63).

Pois bem, Eduardo Lopes Rodrigues, do Conselho Nacional do Petróleo, deixa claro, em parecer de 1955, ser o impôsto único um "esquema de administração financeira peculiar ao federalismo e oriundo da necessidadde, que se observa em tôdas as federações, de orientação centralizada e conseqüente sincronismo na execução da política fiscal", salientando que a cooperação fiscal "realizada através do impôsto único é, antes de tudo, um imperativo de ordem econômica, para evitar desperdícios e perda de substância na execução de uma das mais importantes atividades do setor público". E proclama: "Nenhuma incompreensão, ou a simples manifestação de incontida voracidade fiscal, deve prejudicar a continuidade dessa experiência salutar, que é uma das poucas medidas acertadas entre os graves desacertos da nossa política financeira".

Entendimento contrário — pondera, ainda, em parecer do mesmo ano, Cândido Álvaro Gouveia, procurador daquele Conselho — "mormente no que toca a lubrificantes e combustíveis, levaria à proliferação dos tributos estaduais e municipais sôbre êsses produtos, fazendo desaparecer as razões que determinaram não só a criação do impôsto único, como a distribuição de quota-parte de sua arrecadação entre aquelas unidades federativas. Voltar-se-ia por igual à situação anômala e de balbúrdia que êste Conselho apontou e a Constituição teve em vista remover, unificando os tributos sôbre lubrificantes e combustíveis, e, assim, permitindo o contrôle dos preços de venda dos produtos em todo o País".

Está em jôgo, como se depreende, tôda uma política econômico-financeira, razão de ser da unificação e federalização do impôsto na matéria.

"Nem se deve olvidar que, a par do objetivo puramente erarial da imposição fiscal" — escreve Carvalho Pinto, apoiado em Gaston Jèze — "interêsses das mais variadas espécies imprimem ao tributo um caráter que o faz transpor os limites da técnica puramente financeira, para situá-lo em terreno mais amplo e geral, vinculado ou dependente de outros aspectos da organização social e política" (*Discriminação de Rendas*, 2.ª ed., págs. 12-13).

Embora preponderante o objetivo financeiro do impôsto, tem sido utilizado cada vez mais para fins econômicos e sociais, com influência na produção, na repartição das riquezas, circulação da moeda, bem como no equilíbrio econômico no seu conjunto (Paul Hugon, *O Impôsto*, 2.ª ed., págs. 20-31).

Na espécie, além do papel financeiro do impôsto único, ressalta o seu papel sócio-econômico, pelas repercussões profundas de ordem econômica e social, que visa a alcançar através do contrôle e estabilização de preços de produtos vitais para a nação.

Êsse escopo, razão mesma da unificação e federalização do tributo, repele, na interpretação da lei, a admissão da concorrência fiscal das entidades estatais menores, gerando a perda do con-

trôle dos preços e sua desordem, com as conseqüências naturais dêsse estado de coisas.

10. Há, é certo, autores que conferem à *ratio juris* conteúdo evolutivo: *La "ratio juris" di una disposizione normativa è la ragion sufficiente o ragion d'essere della disposizione stessa, e in essa si identifica anzi tutto il fine o lo scopo (alla determinazione del quale tende la cosidetta interpretazione teleologica); e si identifica ancora il fondamento oggettivamente inteso, dell'opportunità della disposizione, fondamento che, rispetto a una norma determinata, in quanto inquadrata in un sistema che non é statico, non può considerarsi fissato una volta per tutte, ma subisce la evoluzione della coscienza sociale e si concreta nella valutazione, storicamente condizionata, degli interessi in conflito* (Gabriele Marzano, *L'Interpretazione Della Legge*, pág. 39).

Contrapõe-se, então, a *occasio legis* — elemento estatístico — que são as circunstâncias históricas que determinaram a criação da lei, e que servem para indicar a sua finalidade, à *ratio legis*, como elemento dinâmico, que pode variar com o tempo, atualizando-se.

É a interpretação preconizada por Saleilles, e conforme a qual "a *ratio legis* deve ser atual ou atualizada e não aquela que existia ao tempo em que a lei foi promulgada" (Cunha Gonçalves, ob. e loc. cits., pág. 571).

Ou, como coloca Ferrara: "A *ratio legis* é uma fôrça vivente móvel que anima a disposição, acompanhando-o em tôda a sua vida, é desenvolvimento; é como linfa que mantém sempre verde a planta da lei e faz brotar sempre novas flôres e novos frutos. A disposição pode, desta sorte, ganhar com o tempo um sentido novo e aplicar-se a novos casos" (ob. cit., pág. 39).

No caso *sub judice*, todavia, os motivos que levaram o legislador a centralizar nas mãos do Fisco federal a tributação de lubrificantes e combustíveis não só persistem, como têm-se acentuado dia a dia.

As circunstâncias presentes, consideradas para uma eventual atualização da norma, evidenciam com maior vigor a sua primitiva razão de ser, impondo a subsistência atual do seu sentido e alcance original.

Vem a pêlo a aguda observação de Vasconcelos Leme: "É na própria natureza dêsses produtos, notadamente os carburantes líquidos, em tôrno dos quais gira, ostensiva e sub-reptìciamente, a mais desarvorada competição internacional, na sua indiscutível relevância para a própria segurança do País, que vários encontram os fundamentos mais seguros da vontade do legislador constituinte, entregando exclusivamente à União todos os podêres, tôda a competência, e tôdas as atribuições no que se refira à sua exploração, distribuição e consumo" (*Revista dos Tribunais*, vol. 208-367).

Nélson Hungria é incisivo: "É de tôda evidência que o preceito constitucional obedeceu ao raciocínio e propósito de que os lubrificantes e combustíveis, que são sangue a correr nas veias e artérias da vida econômica nacional, tivessem um preço uniforme, um preço único, condicionado pela unicidade do tributo. A Constituição entendeu que o assunto era de tal relêvo, de tal importância, que o comércio dêsses produtos precisava ser submetido, privativamente, ao critério da política econômica da União, ao prisma da política econômica federal, e determinou que sôbre essa atividade sòmente recaísse um impôsto de natureza federal" (*Arquivo Judiciário*, vol. 112-56).

Também Herotides Lima: "A cobrança pretendida invade o campo fiscal privativo da União, viola o sentido do texto constitucional de unificar os impostos, substituindo os existentes, emanados das diversas fontes tributárias, por um só, de iniciativa da União, e virá onerar os combustíveis, além de reim-

plantar a anarquia fiscal, que se buscou eliminar num assunto de transcendente interêsse nacional" (*Revista dos Tribunais*, vol. 194-304).

11. Recorde-se, aliás, a regra da lei de Introdução ao Código Civil que manda o Juiz, na aplicação da lei, atender "aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum" (art. 5.º).

Os fins sociais de uma lei são o útil, a necessidade social e o equilíbrio dos interêsses, devendo o bem comum "ser procurado no próprio destino da lei, feita para um conjunto e não especialmente para tal ou qual indivíduo. Êsse bem comum é prosperidade temporal da comunidade, para cuja consecução deve a lei contribuir, auxiliar, inspirando-se nesse mesmo objetivo" (Serpa Lopes, *Lei de Introdução ao Código Civil*, vol. I, págs. 142 e 144).

O método teleológico aperfeiçoou-se com a compreensão de que o fim prático da norma jurídica não pode deixar de afinar com as exigências sociais — fim social — surgindo a concepção do interêsse como forma de interpretação (Philipp Heck, *The Jurisprudence of Interest*, pág. 35; e *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interêsses*, trad. de José Osório, pág. 10).

Os interêsses que motivaram a lei devem ser conhecidos com exatidão, tendo-os o intérprete presentes quando dá aplicação ao preceito, ou, nas palavras de Betti, *dobbiamo considerare le categorie d'interessi socialmente rilevanti, che sono (cioè si presentano) in il gioco e in concorso fra loro nel problema pratico, del quale la norma da interpretare reappresenta la soluzione* (*Interpretazione della Legge e degli Atti Giuridici*, pág. 186).

Não se pode satisfazer as necessidades da vida através da lógica pura, na interpretação da norma. Tôda lei tende à proteção de interêsses.

The fundamental truth — escreve Heck — *from which we must proced is that each command of the law determines a conflict of interests: it originates from a struggle between opposing interests, and represents as it were the resultant of these opposing forces* (*The Jurisprudence of Interests*, pág. 35).

Essa corrente refletiu-se nos Estados Unidos através da *Sociological Jurisprudence*, capitaneada por Roscoe Pound, que qualificou a função do Direito como de engenharia social (*social engineering*).

Na espécie, conflitam o interêsse da autonomia municipal, a que se tem dado prevalência, e o do contrôle federal único sôbre os preços de combustíveis e lubrificantes, pela sua magna significação para a economia do País.

O douto Antão de Morais disse, a propósito, opinando sôbre a questão em debate: "ninguém vê onde fique violada essa autonomia só pelo fato de a União reservar para si, não todo o impôsto de indústrias e profissões, senão sòmente o que recai sôbre combustíveis e lubrificantes, do qual entrega uma parte ao município. Durante anos foi observada a Lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, que, regulamentando as Leis Constitucionais ns. 3 e 4, criou o impôsto único sôbre os combustíveis e lubrificantes; e durante todo êsse tempo, em que a tributação única federal foi respeitada, qual o Município que não pode desempenhar as suas funções e cumprir os seus deveres pela falta, em sua receita, dêsse impôsto? Nenhum, que eu saiba. É, aliás, ilógico e injurídico atribuir ao legislador constituinte o intuito contraditório de assegurar a autonomia em um texto e retirá-la ou ofendê-la em outro texto. A verdade é que a Constituição garantiu aos Municípios duas coisas: a autonomia e o impôsto de indústrias e profissões; êste, porém, com a ressalva de não recair nem em lubrificantes e combustíveis, nem em bens e serviços da economia federal. Uma coisa se concilia perfeitamente com outra. Mas o que não se concilia é atribuir aos Municípios um impôsto que não lhes pertence

sob certo aspecto. Isso fere mais do que a autonomia dos Municípios, porque fere a própria Constituição que não permite possam as corporações municipais decretar e arrecadar tributos fora de sua competência" (art. 28, n.º II, *a*).

O dispositivo em exame traduz um programa de govêrno — claramente evidenciado na sua história legislativa — e a interpretação da norma deve inclinar-se para o resultado que mais convém a êsse plano de ação.

Nêle reside interêsse social superior ao da autonomia municipal irrestrita, e a interpretação não deve tolher aquêle objetivo, mas, antes, dar-lhe meios de plena realização.

O interêsse maior da coletividade não está, no caso, no resguardo da autonomia municipal (de campo naturalmente limitado), quanto à arrecadação, sempre de determinado tributo, mas no contrôle federal de preços de produtos vitais para a economia da nação.

Nas palavras de juiz alemão, invocadas por Friedmann — *in weighing conflicting interests, the interest that is better founded in reason and more worthy of protection should be helped to achieve victory* (*Legal Theory*, 3.ª ed., pág. 237).

Ou, na equivalente síntese, de Carlos Maximiliano: "Dentro da letra expressa, procure-se a interpretação que conduza à melhor conseqüência para a coletividade" (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª ed., págs. 204-5).

Mais do que a proteção de mera fonte de renda municipal e, aliás, compensada com participação no impôsto único, interessa à coletividade, afinando com o seu bem comum, a unificação e federalização dos tributos sôbre petróleo e seus derivados para o efeito do contrôle de preços em benefício da economia nacional.

Êsse o interêsse prevalente, que resulta, manifesto, do confronto dos interêsses em conflito, frente à realidade, e coincidente, aliás, com a própria *ratio legis*.

E se assim é, cumpre atentar para o ensinamento de Benjamin Cardoso: "Quando a legislatura se pronunciou e declarou um interêsse superior a outro, o juiz deve subordinar seu juízo pessoal ou subjetivo de valor ao que foi, assim, declarado. Êle não pode anular ou subverter uma lei pelo fato de estar convencido de que uma axiologia errônea se reflete em seus têrmos" (ob. cit., pág. 170).

12. A intromissão dos municípios no campo do petróleo e derivados com a cobrança dos impostos de licença e de indústrias e profissões abrirá caminho para outras investidas do Fisco estadual ou municipal, comprometendo, na sua finalidade, o preceito constitucional em foco.

Acresce que, como compensação pela não arrecadação de seus tributos normais sôbre tais produtos, passaram os municípios a ser aquinhoados com uma parcela da coleta do impôsto único (art. 15, § 2.º, da Constituição).

Essa co-participação, aceito o ponto de vista favorável aos Municípios, deixará de, simplesmente, compensá-los do que perderam, para constituir uma nova fonte de renda para êles.

Chegar-se-á, então, ao absurdo de admitir que tal fruição no impôsto único lhes foi outorgada para lhes propiciar aumento de receita e nada mais, quando, ao que deixou expressa a Exposição de Motivos do Conselho Nacional do Petróleo que deu origem à imposição fiscal única, os tributos dos Estados e dos Municípios deixariam de ser por êles arrecadados "para o serem em bloco pela União, que os devolveria para aplicação especial" (*Exposição de Motivos*, n.º 1.777, de 1939).

O certo é, como pôs em relêvo Herotides Lima, que o impôsto de indústrias e profissões "entrou no cálculo para estabelecer o impôsto único", pelo que "o município não pode receber a quota

do impôsto único, em compensação de todos os que perdeu, e conservar também o de indústrias e profissões, que vai sair do produto e onerá-lo certamente, caindo-se no regime anterior, da variedade e multiplicidade dos impostos" (*Revista dos Tribunais*, vol. 194/303).

Retrucou-se a êsse argumento com a ponderação de que se "na estimativa de tributo federal, errôneamente se incluiu o valor de impôsto que cabe ao Município, corrija-se a estimativa e não a Constituição" (*Revista dos Tribunais*, vol. 194/308).

Acontece, porém, *data venia*, que, refletindo a lei federal a própria Constituição no seu exato alcance, não incidiu em êrro ao contemplar para o cálculo do impôsto único o de indústrias e profissões, pelo que a correção daquela estimativa, com a exclusão da influência do tributo municipal, é que estaria na dependência, agora, sim, de emenda constitucional.

Relembre-se que a aludida Exposição de Motivos do Conselho Nacional do Petróleo sugeriu a instituição, entre nós, do impôsto único com o fito de corrigir os males da tributação asfixiante e polimorfa estadual e municipal "sôbre as operações de abastecimento do petróleo", recaindo, quer "diretamente" sôbre o produto, quer "indiretamente" sôbre êle, gravando-o com o "ônus que cria ao exercício da indústria ou do comércio".

E êsse objetivo prevaleceu não só na Carta de 1937, como na Constituição vigente, em cuja elaboração — repita-se — foi rejeitada emenda que pretendia excluir do impôsto único, entre outros, nomeadamente os de licença e de indústrias e profissões, ante a oposição, em parecer, altamente esclarecedora, de Baleeiro, advertindo que "então não seria tributo único nem haveria razões para que os combustíveis sofressem duplicada tributação: a pseudo-única e a normal dos Estados e Municípios (*Anais da Assembléia Constituinte*, vol. XV, pág. 385, e *Anais da Comissão de Constituição*, pág. 154).

Nem por outro motivo afirmou o grande Laudo de Camargo que: "o preceito constitucional faz competir à União o lançamento e a arrecadação de todos os impostos relativos aos produtos ali mencionados, sob a forma de impôsto único, sem distingui-los por sua natureza, se reais ou pessoais. Aquilo, pois, que contrariar êsse regime, importará em falseá-lo, trazendo o caos, que o legislador quis evitar" (*Revista dos Tribunais*, vol. 45/570-571).

Na mesma linha de pensamento, assertoa, em parecer, José Linhares: "O art. 15, n.º III, da Constituição tem que ser entendido na sua expressão mesma, do contrário, se fôsse dado aos Estados e Municípios criar outras tributações sôbre a produção e o comércio do petróleo, não havia como evitar a sobrecarga tributária sôbre o carvão mineral, o petróleo e seus derivados, lubrificantes e energia elétrica".

13. Em resumo, face a qualquer método interpretativo, seja o gramatical, o lógico, o sistemático, o histórico, o teleológico, ou o dos interêsses, a conclusão é a de que o impôsto de indústrias e profissões e de licença são incompatíveis com o impôsto único sôbre combustíveis e lubrificantes.

Concorrendo, aliás, como concorrem, êsses meios de exegese, na hipótese judicanda, para o mesmo resultado, controlando-se recìprocamente, cresce de ponto a convicção a que dão lugar de que os combustíveis e lubrificantes estão imunes aos impostos de licença e de indústrias e profissões, objeto da ação.

14. Por isso, considerava inconstitucional a tributação, salvo quanto a graxas, pneus e acessórios, e remetia os autos ao colendo Tribunal Pleno para os fins do art. 200 da Constituição federal.