O IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES E AS COMPANHIAS DE NAVEGAÇÃO

ALCIDES DE MENDONÇA LIMA
Professor na Faculdade de Direito de Pelotas (R.G.S.)

Desde a vigência da Constituição de 1891, passando por tôdas as demais Cartas Magnas, que se vem discutindo a legitimidade ou não da cobrança do Impôsto de Indústrias e Profissões pelos Estados-Membros às Companhias de Navegação, pela atividade desenvolvida por seus respectivos agentes.

Se bem que, pela Constituição de 18 de setembro de 1946, aquêle tributo haja sido atribuído aos Municípios, a partir de 1.º de janeiro de 1948 (art. 29, n.º III, comb. com o art. 13, das Disposições Transitórias), a mesma controvérsia poderá prosseguir, desde que a questão não seja devidamente estudada em seus múltiplos aspectos, dissipando-se as dúvidas e estabelecendo-se a solução mais consentânea com os princípios legais que regem a matéria.

Às emprêsas de navegação, cuja atividade se desenvolvia apenas no território de um Estado, segundo doutrina e jurisprudência entendiam, era lícita a cobrança daquele impôsto, pelo exercício profissional de seus agentes. Quando, porém, uma emprêsa desenvolvia atividade em diversos Estados, doutrina e jurisprudência concluiam pela improcedência da exigência fiscal, pelo exercício profissional dos seus agentes. Em face dos dispositivos da vigente Constituição, dificilmente se encontrará uma emprêsa que deva ser tributada, pelo exercício de seus agentes, pois a atividade da companhia deveria operar-se apenas num mesmo município, o que afasta a hipótese de haver, numa circunscrição pequena, agência da emprêsa. Por conseguinte, existirão, tão sòmente, companhias que estenderão sua atividade por mais de um Estado e, portanto, por mais de um município. E, assim sendo, impõe-se que o problema seja

BIBLIOTECA

debatido, elucidando-se a índole daquele impôsto, a tradição constitucional brasileira e a corrente vencedora nos doutrinadores e nos pretórios nacionais.

PONTES DE MIRANDA determina o sentido do tributo, no seguinte ensinamento:

> "A palavra *habitualmente*, com que se costuma caracterizar a permanência do exercício da profissão ou indústria, tem suscitado algumas dúvidas. Se uma emprêsa fabril abre noutro Estado-Membro depósito de seus produtos para vendas em grosso, paga impôsto de indústria e profissões? O Supremo Tribunal Federal deu a isso resposta arbitrária; não paga nem na sede, nem no depósito ou filial em outro Estado-Membro (17 de maio de 1919, de 10 de novembro de 1920). Ora, só a um Estado-Membro se há de pagar pelo depósito, mas, quanto a pagar, é preciso que se pagasse.
>
> Se o depósito não fôsse para atividade no Estado-Membro em que foi feito, não se teria de pagar: estaria compreendida na atividade alhures, isso é, na sede. Desde que há nova atividade localizada (não é preciso que seja nova sede), o impôsto é devido". ("Comentários à Constituição de 1934", vol. I, pág. 329; idem "Comentários à Constituição de 1937", vol. I, pág. 561).

Analisado o referido trecho, conclui-se que, para o Estado-Membro (ou o Município, consoante texto atual) tributar pessoa física ou jurídica, é necessário a concorrência dos seguintes requisitos:

a) — Exercer;
b) — No Estado-Membro;
c) — Atividade;
d) — Localizada.

Não justifica a tributação qualquer atividade. É preciso que, além de ser exercida no Estado-Membro, a atividade se ache, também, *localizada*.

Ora, os agentes não caracterizam a *atividade localizada* da emprêsa que representam. Por êste mandato, não se pode afirmar que as companhias de navegação estejam localizadas fora de sua sede; que tenham estabelecimento noutro local; que tenham bens;

que se dediquem a qualquer profissão, arte ou ofício. A cobrança de fretes é feita pelos agentes das companhias no próprio nome dêles, tanto que os agentes são tributados para o *mesmo pagamento*, relativo à mesma atividade imputada às emprêsas de navegação. Daí se conclui que, por um mesmo serviço, por uma mesma atividade, se exige pagamento ao agente e à companhia, por êle representada. Não se pode considerar o agente como sendo um prolongamento da companhia, sendo, apenas, um mero representante.

Tanto os Estados-Membros consideram os agentes como os verdadeiros realizadores do negócio, que dêles cobram o impôsto de indústria e profissões. Daí o absurdo da tributação: Recair sôbre duas pessoas — uma física (ou também jurídica, se a agência fôr uma firma) e uma jurídica — pela mesma atividade.

As companhias de navegação não exercem atividade, em regra, num único Estado e, sobretudo, num único município. Os seus navios vêm a portos de diversos Estados, mas a sua atividade é exercida em todo o território nacional, ou em parte dêle, sempre, porém, atingindo mais de um Estado-Membro. É o que Francisco Campos denomina de *"continuum"*, isso é, *"atividades que começam em uma circunscrição e terminam em outra*. Elas não se destinam, com efeito, a encerrar seu ciclo na circunscrição em que tiveram início; elas só se completam depois de transportar as fronteiras da circunscrição em que começaram" (Parecer — *Revista Forense* — vol. 74, pág. 271 a 275).

A localização de sua atividade não pode ser decomposta em tantos lugares, quantos forem os que recebam as visitas de seus navios. A localização da atividade é na sede da companhia, na Matriz. Eis a lição de Carlos Maximiliano:

> "No lugar em que o navio tem o seu *situs*, aí onde foi registrado o barco, ou reside o proprietário, no Home Fleet, como denominam os norte-americanos, é lícito lançar o impôsto, estadual ou municipal, de indústrias e profissões, *jamais exigindo em Estado diferente ou em outro município do mesmo Estado*. Observem-se as mesmas restrições quanto aos direitos locais sôbre a transmissão de propriedade. Em resumo, só no pôrto da sede (*situs*), *ponto de origem, lugar inicial das viagens, embora habituais*, constantes (home port), se reclama tributo de proprietário, armador ou carregador do navio; *em qual-*

quer outro ponto de acesso a isenção de ônus fiscais é absoluta". ("Comentários à Constituição Brasileira, 1891, 3.ª edição, pág. 231).

E completando seu estudo, o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal escreve, na mesma obra :

> "Os poderes regionais, ou locais não gozam da prerrogativa de lançar tributos sôbre navio ou veículo terrestre, *senão de indústrias e profissões e cobrados pelos coletores estaduais ou tesoureiros municipais, em uma só cidade ou vila, na de origem, na sede, naquela em que mora o carregador, fretador ou proprietário, ou que serve de ponto inicial de ida e volta. Em qualquer outra circunscrição administrativa, ou em distrito, paróquia diferentes, tôda sobrecarga seria condenada como dissimulado impôsto de trânsito*" (pág. 255, com. ao art. 11, n.º 1).

Na mesma trilha, seguem doutrinadores, como BENTO DE FARIA, *in* "Arquivo Judiciário", vol. 28, pág. 214; AMARO CAVALCANTI, *in* "Regime Federativo", pág. 302; TUCKER, *in* "The Constitutional Law of the United States", 1910, vol. II, pág. 7.717; e venerandos tribunais : 1.ª Câmara da Côrte de Apelação do Distrito Federal, acórdãos de 9 de novembro de 1908, 24 de agôsto de 1911; 20 de junho de 1912, *in* "Revista do Direito", vol. 10, págs. 579 a 585; idem, vol. 21, pág. 585; idem vol. 25, pág. 536; Supremo Tribunal Federal, acórdão de 22 de julho de 1916; Manual de Jurisprudência Federal, 2.º Suplemento, n.º 708 (Otávio Kelly), etc.

Expressivo é o seguinte aresto inserto na *Revista dos Tribunais*, vol. 37, pág. 178 :

> "A sociedade ou emprêsa organizada para explorar terras no interior do Estado não deverá ser coletada para exercício de indústria ou profissão no Município da Capital, quando aqui tenha a sua sede, uma vez que neste município deixa de realizar qualquer dos fins a que se destina".

Outro não é o sentido do acórdão reproduzido, resumidamente, na *Revista Forense*, vol. 86, pág. 633, proferido em 28 de novembro de 1940, pelo Tribunal de Apelação de São Paulo.

Merece realce o parecer de Raul Barbosa, então Procurador Geral do Estado do Ceará, opinando em causa em que se debatia a matéria que vimos tratando. Ei-lo:

"Entretanto, trata-se no caso, não de um tributo lançado sôbre os serviços do Loide, mas sôbre o agente ou consignatário da Companhia em Aracati. É indispensável, portanto, que se defina a situação jurídica entre o agente e a Companhia para que se possa aquilatar da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do impôsto referido (impôsto de indústrias e profissões).

Não se trata, portanto, de distinguir entre agente e agência, como quis fazer crer o advogado da firma e sim entre comissário e comitente.

No contrato de transporte, não se exclui, como se viu, a figura do comissário ou consignatário.

No caso dos autos, a firma Caminha & Cia. é comissária ou consignatária do Loide Brasileiro, comitente.

A firma consignatária age sob responsabilidade da razão social Caminha & Cia., concluindo o negócio em seu próprio nome. É êsse o requisito que caracteriza o contrato de comissão mercantil, ao lado da existência dos seguintes:

a) — qualidade de comerciante no comissário; e

b) — um ou mais negócios mercantis, constituindo o objeto da comissão.

(Carvalho de Mendonça, Tratado de Direito Comercial Brasileiro, vol. VI, 2.ª parte, pág. 288).

Nestas condições, não se podem confundir as pessoas do agente, comissário ou consignatário e a da companhia ou comitente.

Como já se demonstrou, o agente, no caso, é mero comissário e não funcionário da companhia. Acresce notar que o agente, na espécie, é uma pessoa jurídica, circunstância que torna evidente a impossibilidade de ser considerado como funcionário, situação só admitida para pessoas físicas.

Não se pode distinguir entre o funcionário e a própria instituição, mas a distinção entre comissário e comitente é da própria essência do contrato de comissão mercantil.

O impôsto de indústrias e profissões sôbre que versa a discussão é essencialmente *direto*. Incide sôbre aquêle que, de modo in-

dividual ou coletivo, exercem, habitualmente, qualquer indústria ou profissão, arte ou ofício (Veiga Filho, *Ciência das Finanças*).

Êste tributo recai ora sôbre a pessoa do comerciante em si mesmo, ora sôbre o movimento do estabelecimento comercial. No primeiro caso, o impôsto é personalíssimo e as taxas fixas; no outro, as taxas são proporcionais. A lei fiscal distingue, claramente, o comissário do comitente, estabelecendo tributos distintos para cada um. Veja-se por exemplo a lei orçamentária de 1934: No n.º 2 da tabela B encontram-se as taxas fixas que recaem sôbre o agente ou representante de companhia de seguros, com escritório nesta Capital: n.º 31, da mesma tabela, encontra-se a tributação referente à companhia de seguros. Quer dizer que, em matéria tributária, a nossa lei estabeleceu impôsto próprio para o agente, ou consignatário fixo; e outra taxa, com uma parte fixa e outra proporcional, para a companhia, filial ou sucursal.

É o caso dos autos.

A lei estabeleceu (tabela B, n.º 5, do Orçamento de 1934), o impôsto sôbre os agentes ou consignatários de companhia ou emprêsa de navegação, deixando de estabelecer uma taxa especial para a própria companhia ou emprêsa, *por reconhecer que tôdas elas no país gozam da isenção de impostos estaduais*.

A Companhia de Navegação Lóide Brasileiro não está sujeita ao pagamento de qualquer tributo ao Estado. Entretanto, seu agente ou consignatário não pode fugir à obrigação que lhe criou a lei, e, quanto a ela, o impôsto é devido.

Trata-se, como afirmou o desembargador Abner de Vasconcelos (Pareceres, vol. I, pág. 117), de *um ônus pessoal*. ("A Fazenda Pública", 1941, Imprensa Oficial do Ceará, pág. 9).

E o Tribunal de Justiça do Ceará considerou isentos de impôsto de indústrias e profissões o agente e a companhia por êle representado (*op. cit.* pág. 19). Por seu turno, o Tribunal de Justiça de São Paulo tem, por bastas vêzes, decidido que "na proibição de tributação de emprêsas de transportes interestaduais, compreende-se tanto o impôsto direto como o indireto, como seja o exigido sôbre agências, necessárias ao exercício daquele comércio".

Aquêle mesmo órgão teve ensejo de concluir que o impôsto cobrado grava, indiretamente o comércio de transporte interestadual, exercido pela ré. A agência é necessária ao exercício de tal comércio e qualquer tributo lançado sôbre ela se reflete na atividade prin-

cipal da emprêsa. A Constituição deu aos municípios o impôsto de licença, mas é claro que não podem exigí-lo como ofensa do princípio contido no art. 25 da mesma Constituição (de 10-11-937). ("Revista dos Tribunais", vol. 128, pág. 120 — Agravo n.º 9.192).

Não mais se encontra, na Constituição de 1946, um dispositivo que reproduza o art. 25 do ato de 10 de novembro de 1937, que estabelecia: "O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado, assim, aos Estados, como aos Municípios, cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas, e dos veículos que os transportarem".

O atual art. 27 é o que reflete o espírito daquele, sem ser, porém, tão precioso como o derrogado: "É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas inclusive pedágio, destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas".

Desde que qualquer Estado ou Município tributem atividade que se exerça, não em seus respectivos territórios, mas, sim, em todo o território nacional ou em parte dêle, abrangendo diversas unidades da Federação, esta tributação fere o princípio contido no vigente art. 27. Desde que seja uma atividade comum a mais de um Estado ou comum a mais de um Município, mesmo dentro de um mesmo Estado, será, no primeiro caso, uma atividade nacional, e, no segundo, uma atividade estadual, não justificando a tributação, naquele, pelo Estado, e neste pelo Município, pois o que é nacional "não pode estar sujeito à competência ou ao poder dos Estados" (Francisco Campos — parecer citado), e, da mesma forma, o que é estadual, não pode estar sujeito à competência ou ao poder dos Municípios.

Esfacelar-se-ia a unidade nacional ou a unidade dos Estados-Membros, se cada Estado-Membro ou se cada Município tributassem atividade realizada em mais de uma circunscrição.

Pretendendo impor tributos ou ônus fiscais a uma companhia de navegação, o Estado (ou o município, conforme o caso) viola o

vigente art. 27, pois não é lícito aos Estados-Membros ou aos Municípios embaraçarem o livre trânsito de pessoas e veículos, que as transportem ou que conduzam bens. Não é, aliás, o princípio uma inovação da atual Constituição, pois, desde 1891, passando pela de 1934 e pela de 1937, que se acha sufragado no estatuto fundamental, proibindo-se a tributação sôbre produtos da lavoura, ou da indústria, sôbre animais e veículos, de terra ou mar, que penetrarem no seu território ou por ali passarem, vindos de fora (CARLOS MAXIMILIANO, op. n.º 185; ARAUJO DE CASTRO, "A Nova Constituição Brasileira" (1934), pág. 93; JOÃO BARBALHO, "A Constituição Federal Brasileira", 2.ª edição, pág. 60; RUI BARBOSA, "Comentários à Constituição Federal Brasileira", edição Homero Pires, vol. 1.º, página 269).

RUI BARBOSA, em uma de suas candentes advertências contra o abuso do poder, assim se expressou em patética exortação: "Misericórdia, senhor! Que raciocinar é êsse! Pois, vós reconheceis que "o poder de taxar envolve, fatalmente, o de aniquilar", e atribuis a 20 governos, a 20 localidades, a 20 assembléias dispersas, a faculdade de taxar um ramo de negócios, que a Constituição positivamente declara livre? Que restará dêsse comércio, cuja liberdade se proclama na lei das leis, quando essas 20 soberanias independentes houverem exercitado nêle o poder que lhe emprestais de aniquilá-lo?" (op. cit. pág. 277).

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por intermédio de sua 2.ª Câmara, considerou inconstitucional a cobrança do impôsto de indústria e profissão exigida de uma companhia de navegação, pela atividade de seus agentes, conforme os acórdãos proferidos nos agravos n.º 1.751 e 1.814, respectivamente em 17 de junho e 26 de agôsto de 1942, publicados *in* "Justiça", vols. 21 e 22, págs. 73 e 74. Interposto recurso extraordinário, quanto ao primeiro, não foi o mesmo admitido pelo Presidente daquela Côrte, cujo despacho foi mantido pelo Supremo Tribunal Federal, em grau de agravo. E a Fazenda do Estado terminou por cancelar o tributo, em face das decisões judiciárias.

Conclusão:

1 — Sòmente os agentes de companhias de navegação estão sujeitos ao impôsto de indústrias e profissões, pela atividade que êles exerçam, diretamente.

2 — As companhias de navegação estão isentas daquele tributo, pela atividade fora de sua sede, desde que se desenvolva mais de uma circunscrição ; se se desenrolar por mais de um Estado, nenhum dêles poderá exigir o tributo, por não lhes competir tributar atividade nacional ; se se desenrolar em mais de um município, nenhum dêles poderá exigir, igualmente, o tributo, por não lhes competir tributar atividade estadual.

3 — O impôsto de indústrias e profissões sòmente pode ser exigido da emprêsa pela atividade que ela tiver em sua sede, como ponto inicial e terminal do ciclo de seus navios.