

O IMPÔSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS E SUA COMPATIBILIDADE COM O IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES DEVIDO AOS MUNICÍPIOS

ROBERTO G. SALGADO

Procurador do Estado da Guanabara

Pode o Impôsto de Indústrias e Profissões coexistir, e ser cobrado pelos municípios, com o Impôsto Único sobre combustíveis, frente a dispositivo constitucional que dá competência à União para decretar impostos sobre a produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, sob a forma de um impôsto único, a incidir sobre cada espécie de produto (Constituição Federal, art. 15, III, § 2.º)?

Este o problema pôsto e que pretendemos abordar.

Aqui, ali, têm surgido, na Doutrina e nos Tribunais, dúvidas e discrepâncias, com relação à maneira de ser a matéria enfrentada e resolvida.

Os Tribunais, onde sobreleva o Supremo Tribunal Federal, por jurisprudência predominante, têm adotado a tese da coexistência do Impôsto de Indústrias e Profissões com o Impôsto Único sobre combustíveis. Este não exclui nem veda a cobrança daquele.

Na doutrina pátria é que vamos encontrar o maior número de opositores, e mesmo os mais intransigentes, à coexistência dos dois tributos. Entendem os opositores da tese da coexistência ter a Constituição adotado para os combustíveis a forma de tributação única, com exclusão de toda e qualquer outra tributação. Excluída toda tributação da esfera de competência, em matéria de combustíveis, da órbita dos Estados e Municípios, excluído fica, obviamente, o direito dos Municípios de recolherem o Impôsto de Indústrias e Pro-

fissões em todos aquêles casos sujeitos ao Impôsto Único sobre combustíveis.

Na solução da controvérsia o meio mais seguro se nos afigura o estudo, em profundidade, na sua estrutura e objeto, dos dois tributos em confronto e conflitantes: o Impôsto de Indústrias e Profissões e o Impôsto Único sobre combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes.

Impôsto de Indústrias e Profissões: sua gênese no direito pátrio

O Impôsto de Indústrias e Profissões remonta em suas origens às “fintas” cobradas em Portugal e que eram decretadas em virtude de necessidades extraordinárias, mas que se arrecadavam por anos seguidos. Pagavam as “fintas” tôdas as profissões, exceto a eclesiástica. No Brasil também se pagaram fintas, em diferentes épocas, donde terem existido impostos *diretos e pessoais* sobre indústrias e profissões. Com a mesma estrutura até hoje, isto é, um impôsto direto e pessoal, através dos tempos foi o impôsto de indústrias e profissões arrecadado sob diversas denominações e fins. Em 1808, com a finalidade de suprir o Banco do Brasil, então criado, de fundos suficientes, foi decretado um impôsto especial de . . . Cr\$ 12,800 sobre lojas, armazéns ou sobrados em que se vendessem por grosso, atacado, retalho ou varejo quaisquer artigos. Foi este impôsto cognominado “Impôsto do Banco”. Em 1836, o “Impôsto do Banco” foi modificado, passando a ter o nome oficial de “Impôsto sobre Lojas”, à base de 10% do valor locativo, estendendo-se a escritórios, advogados, tabeliães etc. . . Só a partir de 1842 é que o legislador pátrio introduz a “patente” do Impôsto de Lojas. Afinal, em 1867, tomou este impôsto o nome de Indústrias e Profissões, pois foi o impôsto sobre lojas substituído por outro que deveria ser pago por toda pessoa nacional ou estrangeira que exercesse no Império qualquer indústria ou profissão, arte ou ofício.

Em seu ciclo evolutivo, a culminar em nossos dias com o nome de Impôsto de Indústrias e Profissões, este tributo tem tido uma característica constante. Sempre foi um tributo direto e pessoal, como até hoje o é.

Por ser um tributo pessoal e direto chegou a ser confundido durante certa fase com o impôsto sobre a renda, o que levou AMARO CAVALCANTI a observar:

“que os impostos denominados da renda podem ser considerados como outras tantas espécies do impôsto de indústrias e profissões, coisa aliás fácil de admitir, à vista das próprias cédulas, em que as rendas são classificadas ou divididas para os fins de impôsto” (AMARO CAVALCANTI, *Elementos de Finanças*, 1896, pág. 243/247).

No Impôsto de Indústrias e Profissões o fato gerador é o exercício de profissão ou indústria; êste tributo incide sobre o contribuinte pelo simples fato de exercer ou se propor a exercer tal ou qual atividade. O Impôsto de Indústrias e Profissões não grava, assim, o produto em suas fases de circulação ou transferência, pois outro é seu fato gerador, que se situa na própria atividade industrial e profissional do contribuinte, abstração feita de qualquer provento, dado que se paga o impôsto antes, durante, ou depois de se estabelecer o contribuinte, conforme marque a lei. No Impôsto de Indústrias e Profissões a lei pode ignorar a existência de proveito ou de perda por parte do profissional para atender, apenas, ao exercício da atividade com intuito econômico.

O Impôsto Único sobre combustíveis: origem e evolução.

Na Carta Constitucional de 1937 era lícito aos Estados e Municípios, bem como à União Federal, dentro das normas genéricas do sistema discriminatório de rendas, gravar combustíveis e lubrificantes. Somente após as Leis Constitucionais ns. 3 e 4, de 18 e 20-9-1940, é que foi alterado êsse sistema. Por força da primeira dessas Leis Constitucionais, portanto a de n. 3, foi expressamente vedado aos Estados e Municípios: “Tributar direta ou indiretamente a produção e o comércio, inclusive a distribuição e a exportação, de carvão mineral nacional, e de combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem”; a segunda dessas leis constitucionais, a de n. 4, expressamente conferia à União o poder de, privativamente, tributar “a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação do carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem”, dispondo ainda que “o tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de impôsto único incidindo sobre cada espécie do produto”. O Decreto-lei n. 2.615, de 21-9-1940, regulou minuciosamente o impôsto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos, esclarecendo, para aten-

dimento ao já estabelecido pelas Leis Constitucionais ns. 3 e 4, citadas, que somente os impostos sobre a renda e de selo seriam admitidos, além do impôsto único criado, pois que evidentemente êsses tributos não incidem sobre “a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação”.

Com o advento da Constituição de 1946 foi mantido o mesmo princípio, tal qual se encontra reproduzido no art. 15, III, § 2.º.

A única alteração trazida pela Constituição de 1946 ao sistema do impôsto único o foi na maneira de distribuição do produto ou arrecadação do Impôsto Único, ao Estado, Distrito Federal e Municípios. A distribuição feita anteriormente na base do consumo passou a ser feita proporcionalmente à superfície, população, consumo e produção.

Na vigência da Constituição de 1946 a matéria foi regulada pela Lei n. 1.749, de 28-11-1952, que dispôs sobre o Impôsto Único gravando lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, mandando fôsse feita a sua cobrança em bases variáveis conforme a natureza do produto e sob a forma de direitos de importação, quando de procedência estrangeira, ou de Impôsto de Consumo, quando de produção nacional.

Ao determinar a Lei n. 1.749, acima citada, que o impôsto único fôsse cobrado sob a forma de um Impôsto de Consumo, evidenciou-se de maneira clara a natureza do Impôsto Único, enquadrando-o naqueles impostos que chamamos de indiretos.

Como afirma COCIVERA, existem características jurídicas idôneas que servem para distinguir um impôsto direto de um indireto, e aponta algumas dessas características, que são: a) o impôsto direto tem por pressuposto objetivo um patrimônio ou uma renda, ao passo que o indireto uma transferência de riqueza ou o consumo; b) o impôsto direto dá lugar a uma prestação periódica, enquanto o indireto a uma prestação instantânea; c) o impôsto direto necessita de averiguação fiscal, no que difere do impôsto indireto, em que esta averiguação é quase sempre desnecessária (BENEDETTO COCIVERA, *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, 1961, pág. 249).

Do simples estudo das características dos dois tipos de impostos, direto e indireto, ressalta evidente ser o impôsto único um impôsto indireto, pois êle grava o consumo; a sua prestação não é periódica e sim instantânea; para a sua arrecadação êle prescinde de averiguação fiscal.

O imposto único ao ser criado teve por escopo enfeixar na competência federal, em um só e mesmo tributo, as várias imposições incidentes sobre os derivados do petróleo, com o objetivo de deixar à União a plenitude do domínio econômico sobre esses produtos reputados básicos.

Aliás, sobre o alcance e sentido do dispositivo constitucional, referente ao imposto único sobre combustível e lubrificantes, diz CARLOS MAXIMILIANO:

“O art. 15, n. III, colimou evitar a sobrecarga tributária sobre o carvão mineral, o petróleo e seus derivados, bem como sobre lubrificantes e energia elétrica; unificou os impostos com aquele intuito, tirando-os da alçada dos Estados e municípios” (*Comentários à Constituição Brasileira*, vol. I, pág. 291).

Na estrutura própria dos impostos só o imposto indireto é capaz de desencadear efeitos acumulativos no preço de determinado produto, atingindo a estes em todos os estados sucessivos de transferências, ocasionando o que se denominou de imposição *en cascade*. Este fato econômico nunca ocorre com relação aos impostos diretos.

O Imposto de Indústrias e Profissões, sendo um imposto direto, nunca poderia ter o efeito que a Constituição procurou evitar ao instituir o imposto único sobre determinados produtos.

É claro, também, que o imposto único não elimina a competência da União, do Estado ou do Município, para outros lançamentos e imposições de cunho pessoal, sobre as resultantes do exercício de tais atividades. Esta é uma verdade que extravasa da própria lei que regulou o imposto único, Lei n. 2.975, de 27-11-1956, que assim dispõe no § 3.º:

“O imposto único exclui a incidência de quaisquer outros impostos federais, estaduais e municipais, exceto os de renda e sêlo”.

Ora, se o imposto de renda não se inclui na tributação única, acertadamente, por ser um imposto direto e pessoal, sem nenhuma correlação com o produto em si, na sua produção, comércio e distribuição, pelos mesmos motivos e fundamentos o Imposto de In-

dústrias e Profissões não poderia ser absorvido pelo imposto único, porquanto também este tributo é direto e pessoal e não incide, como no caso do imposto de renda, na produção, comércio e distribuição de combustíveis. Como já muito se disse, o Imposto de Indústrias e Profissões tem como fato gerador somente a atividade comercial ou industrial do contribuinte.

Tributa-se, no Imposto de Indústrias e Profissões, a pessoa do contribuinte, e não o produto por ele produzido, ou comercializado. Concluindo, face aos argumentos acima expendidos, filiamos-nos à corrente que admite e considera certa a cobrança do Imposto de Indústrias e Profissões, pelos municípios, independente da tributação única a que estão sujeitos determinados produtos. Finalizando, ocorre-nos indicar a predominante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que entende de maneira idêntica ao que concluímos:

Súmula n. 91 — “A incidência do imposto único não isenta o comerciante de combustíveis do imposto de indústrias e profissões”; Recurso Extraordinário n. 21.834 — 2.ª Turma — publ. *Rev. Dir. Adm.*, vol. 54, 1958; Recurso Extraordinário n. 23.124 (Embargos) — Tribunal Pleno, publ. *Rev. Dir. Adm.*, vol. 64, 1961.

Resumindo, fora de dúvida, como bem entendeu o Supremo Tribunal Federal, e os melhores tratadistas, pátrios e alienígenas, grande é a diferença entre tributo de natureza pessoal, o Imposto de Indústrias e Profissões, e o chamado Imposto Único, não colidentes e não impossíveis.