

balho, criticando a invocação do direito norte-americano como pretensão argumento à justificação da espúria tese da “*imunidade*” das sociedades de economia mista, e demonstrando que, ao revés, sua pesquisa desajuda e compromete a malsinada tese.

*

* *

Exame, crítica e refutação jurídica do argumento dos “*podêres implícitos*”

Ambos os autores dos pareceres ora comentados (RUBENS GOMES DE SOUSA e ALIOMAR BALEEIRO), no discurso de seus caprichosos raciocínios e virtuosismos dialéticos, derivam da tese, ingrátissima, da suposta *imunidade* tributária das sociedades de economia mista com pretensão ajuste à alínea “a” do inciso V ao art. 31 da Constituição, para a da “*isenção*” (compulsiva) de seus serviços e atividades à incidência de impostos estaduais e municipais, por vontade exclusiva da União, com fundamento na famosa doutrina dos *podêres constitucionais implícitos*, — segundo a qual se presumem virtualmente concedidos todos os meios adequados à realização dos fins queridos, impostos ou atribuídos pela Constituição a uma pessoa de direito público interno; — bem assim no princípio da *supremacia da lei federal*.

Não é, contudo, melhor do que os outros, já examinados, o novo alicerce que, assim, buscam à torturada construção de suas teses favoráveis à vocação sonegatória dessas prósperas empresas privadas. Vejamos:

I — O chamado *poder implícito* — é óbvio — só se compreende e admite como decorrência lógica e necessária de um *poder constitucional expresso*, que lhe serve de fundamento e sem o qual não teria sentido nem razão de ser.

Por isto mesmo, nos casos das sociedades de economia mista, tem-se procurado fazer crer que os pretensos “*podêres*

implícitos” da União para *isentar-las* de tributos estaduais e municipais decorrem, quer da competência conferida pela Constituição ao Congresso para “*legislar*” ... “*sobre tôdas as matérias da competência da União*” (art. 65, n. IX), quer da que lhe foi atribuída em alíneas do inciso XV ao art. 5.º, para “*legislar*” ... *sobre* — “*normas gerais de direito financeiro*” (al. “b”); “*produção e consumo*” (al. “c”); “*riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia elétrica, florestas, caça e pesca*” (al. “l”).

Semelhante entendimento não tem, no entanto, nenhuma procedência e já o refutaram, vantajosamente, vários eminentes juristas, sustentando e demonstrando que:

- a) pelo sistema constitucional brasileiro, não é admissível, sem outorga expressa, a interferência de uma entidade de direito público interno nas áreas de competência das outras, em matéria financeira expressamente repartida, pela razão curialíssima de que “*não há podêres implícitos quando há podêres expressos em contrário*” (Supremo Tribunal Federal, Acórdão de 25 de maio de 1953, no Rec. Extr. n.º 19.875, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 36, págs. 62 a 73);
- b) as *limitações ao poder fiscal* são apenas aquelas claramente estabelecidas na Constituição, devem estar *expressas* em lei e se interpretam *estritamente*, como diz CARLOS MAXIMILIANO;
- c) prevalece, entre nós, em tema de direito tributário, o princípio, inerente ao próprio sistema federativo, de que “*o poder de isentar pressupõe o poder de tributar e nele se contém*”; de modo que só a entidade pública *tributante* tem competência jurídica para *isentar* de seus próprios tributos (1).

(1) Fiel à orientação dos tribunais judiciários, a própria jurisprudência administrativa federal tem adotado e proclamado esse princípio, consoante se vê pela *Exposição de Motivos* n.º 557, de 9-12-1946, de autoria do Dr. BENEDITO COSTA NETO, encaminhada pelo Ministério

d) a competência atribuída à União para “*legislar*” sobre certos assuntos, não implicando, como, absolutamente, não implica, a competência para *tributar*, não poderia, por isso mesmo, dar cabida à competência para *isentar* de impostos estaduais e municipais.

A delimitação das diversas áreas de competência impositiva constitui peculiaridade orgânica, necessidade básica do próprio regime federativo; daí afirmar-se e repetir-se, como um axioma jurídico-político, que “no sistema federal cada entidade pública tem e não pode deixar de ter a sua esfera tributária constitucionalmente estabelecida e delimitada”. “A tradição do nosso direito” — escreve PONTES DE MIRANDA, citando acórdãos do Supremo Tribunal Federal — “é a de somente poder *isentar* a entidade que pode *tributar*” (*Comentários à Constituição de 1946*, 3.^a ed., tomo II, pág. 286).

Destarte, não é admissível, em bom direito, que, sob color de exercitar *podêres implícitos*, se reconheça a uma dessas entidades públicas (no caso, a União) a faculdade de transgredir, de subverter esse princípio fundamental do sistema federativo, intervindo e dispondo em matéria tributária constitucionalmente deferida à competência privativa das outras entidades de direito público interno (Estados e Municípios).

Precisamente por isso e, ainda mais, por serem os impostos justamente considerados os “*alimentos do Estado*”, na expressão feliz do Ministro OROSIMBÓ NONATO, tem-se entendido, aqui

da Justiça e Negócios Interiores ao Presidente da República e por este aprovada:

“e) em relação aos tributos estaduais e municipais, não se afigura possa a União legislar, quer para isentá-los, quer para anistiar-lhes os devedores; f) sem dúvida, várias leis federais se têm arrogado esse poder; g) a CENE, porém, tem conhecimento de despachos presidenciais, acordos com seu parecer, que condenam essa competência; e, h) o Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, de que se pode citar o Ac. n.º 2.847, de 3-10-938, tem recusado à União a faculdade de outorgar isenção de impostos de Estados e Municípios”.

(*Revista de Direito Administrativo*, vol. X, págs 283-284).

e alhures, que o poder de tributar é, em verdade, a mais importante das prerrogativas governamentais:

“The taxing power is by general consent the most vital and important of all government prerogatives”.

(J. YOUNG, *The new American government and its works*, 1924, pág. 133).

Assim, pois, o poder fiscal, por ser “prerrogativa essencial do governo”, há de entender-se como “irrestrito e soberano” (SÁ FILHO, *Estudos de Direito Fiscal*, pág. 180), na exata conformidade das prescrições e limitações expressas na Carta política da nação, talqualmente preleciona CARLOS MAXIMILIANO:

“O poder de tributar é soberano, embora seja o seu exercício condicionado pela Constituição”.

.....
“É um direito soberano o de lançar impostos e taxas para custear as despesas com os serviços públicos. A sua amplitude sofre apenas as limitações *EXPRESSAS* no Estatuto básico e consagradas pelas ciências econômicas”. (As maiúsculas são nossas). (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.^a ed., págs. 281 e 388).

Por conseguinte, não se compreenderiam, além das *expressas*, outras *limitações* deduzidas de pretensos *podêres implícitos* em matéria de tamanha importância e gravidade, sem flagrante infringência não só ao espírito do regime como às próprias regras básicas e aos princípios institucionais insculpidos na Constituição federal.

“As leis federais” — predica PONTES DE MIRANDA — “e as estaduais, inclusive as Constituições estaduais, têm de obedecer às regras da Constituição federal, quaisquer que sejam, e não só às regras explícitas de competência, uma vez que ao conceito de supe-

rioridade da Constituição corresponde o princípio da regularidade constitucional da legislação”.

.....
“As leis e as demais regras jurídicas precisam ser permitidas pela Constituição. Se o não forem, dir-se-ão contrárias à Constituição, ou por sua feitura, ou por seu conteúdo”.

(Comentários à Constituição de 1946, tomo I, páginas 223 e 226).

Em coerência com tais ensinamentos, o mesmo eminente constitucionalista, ao tratar, mais além, da *competência para legislar*, deferida à União no n.º XV do art. 5.º da Carta Magna, ressalva e adverte que no seu exercício não de ser “*respeitados os demais princípios da Constituição*” (op. e vol. cit., pág. 432); e, de referência, outrossim, ao poder de intervir no domínio econômico e monopolizar determinada indústria ou atividade, consignado no art. 146, sustenta, por igual, que “*o poder de intervenção tem limites*” e “*o ofender a algum dos direitos fundamentais a torna*”, “*nesse ponto, contrária à Constituição*” (ibidem, pág. 459).

Adverte, igualmente, o preclaro jurista FRANCISCO CAMPOS que

“o poder de legislar é livre, *ressalvadas as limitações constitucionais*”.
(Direito Constitucional, 1956, vol. 2.º, pág. 52).

O elastério que se pretenda emprestar à noção de *poder implícito* não pode ir até ao ponto de justificar, em proveito do poder federal, a absorção ou invasão das *competências fiscais* privatamente reservadas aos Estados e Municípios, contrariamente ao imperativo de regras constitucionais *expressas* e à própria índole, vale dizer, ao espírito do sistema federativo.

Na busca do elemento *implícito*, que se subsume na síntese dos lineamentos gerais expressos de uma Carta política, o papel da interpretação que inspira e dita a legislação complementar não pode ir além daquele que justamente assinalara RUY BAR-

BOSA ao conceituar os chamados “*podêres implícitos*”, ou seja o de “subentender as noções complementares, lançar por construção lógica, entre as grandes linhas, o tecido conjuntivo, extrair das generalidades as especialidades, decompor cada síntese nos seus elementos, buscar no todo o significado indeciso das partes, elucidar, por comparação, as obscuridades ou insuficiências, e, mediante os recursos da analogia, suprir as lacunas inadmissíveis” (*Podêres Implícitos da Constituição* — in *Comentários à Constituição Federal Brasileira* coligidos e ordenados por Homero Pires, 1933, vol. II, pág. 477). Nunca, jamais, o de *criar direito novo* em contraste com os princípios gerais estabelecidos, alterar a distribuição constitucional das rendas, subverter as regras explícitas de competência, ensejando a que um dos órgãos concêntricos da Federação trunque ou intercepte o exercício dos poderes expressa e privatamente outorgados aos outros.

A função legislativa complementar (*Constituição*, art. 5.º, n.º XV, art. 65, n.º IX) há de ater-se, necessariamente, a êsses justos e jurídicos limites.

Escrevendo ainda sob o regime da primeira Constituição republicana, assim dissera VIRGÍLIO CARDOSO DE OLIVEIRA, em excelente monografia sobre o tema dos “*podêres implícitos*”:

“Não contestamos que ao poder federal, que tem a sua ação definida, caiba a faculdade de, “dentro desse círculo, escolher os meios que considerar bons para assegurar a execução de seus poderes”; mas, criar novos direitos, por dedução dos que lhe assistem, ou interceptar o exercício cabal dos dos Estados, pela extensão das medidas decorrentes dos poderes próprios, é inteiramente estranho ao plano da Constituição.

Se o poder federal é, como o estadual, institucionalmente limitado, o desdobramento de sua ação, dentro da esfera de sua competência, não pode deixar de ser também circunscrito a manifestações que não afetem a competência alheia”.

(*Podêres implícitos ou a intervenção federal nos Estados estudada à luz da doutrina, da legislação com-*

parada e em face da Constituição Brasileira, Pará, 1903, págs. 27-29, apud citação de CAIO TÁCITO in Revista de Direito Administrativo, vol. 36, pág. 70).

Assistido de inteira razão, já o eminente Ministro PHILADELPHO AZEVEDO, sob o regime da Carta de 1937, sustentava, com o brilho de sempre, no Supremo Tribunal Federal:

“...a faculdade ... de *LEGISLAR* sobre determinado assunto não envolve a de *dar isenções* que só o poder tributante pode autorizar dentro de sua órbita.

Do contrário, atenta a ampliação progressiva, entre nós, da competência legislativa da União, os núcleos locais perderiam praticamente a capacidade tributária, ao sabor da maior ou menor tolerância do Governo Central em firmar exceções e conceder favores: todo o transporte poderia ficar praticamente isento de impostos indiretos, estranhos ao livre trânsito interestadual de pessoas e coisas...”

E, por melhor mostrar o gritante absurdo de pretender-se deixar ao critério do poder federal a categorização como “*serviço público*”, para fins de isenção, dos múltiplos setores da economia sobre os quais lhe foi atribuída a competência para “*legislar*”, aduzia, o saudoso mestre do Direito:

“A prevalecer semelhante critério, *tudo* poderia ser arvorado em serviço público, por qualquer nexa ... à extensa pauta das matérias reservadas exclusivamente ao legislador federal; assim, os bancos, os pesos e medidas, como os correios e telégrafos, os transportes por mar, terra e água, a cabotagem, as minas e águas, os seguros, as cooperativas, os direitos de autor, privilégios e marcas, *tudo*, enfim, poderia ser objeto de favores tributários, outorgados pela União, que, entretanto, se empenha, com tôdas as fôrças, em interpretar restritamente as próprias isenções, que concede de seus réditos, ainda

que, às vêzes, investindo a fé de promessas e contratos”.

(*Um Triênio de Judicatura*, voto n.º 1.073, vol. VI, págs. 294 e 297; *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, n.º 19, págs. 151 e 155-156).

Ainda sob o mesmo regime centralizador e autoritário, o ilustre Professor F. SÁ FILHO, em lúcido parecer que emitiu como membro da antiga C. E. N. E. (*Comissão de Estudos dos Negócios Estaduais*), com a data de 26 de dezembro de 1944, no processo n.º 1.330-44-3, de Goiás, aprovado pelo Ministro da Justiça e mandado adotar pelo Presidente da República, contestava, com sólidos argumentos, a pretensão de que o *poder de LEGISLAR* sobre certos assuntos, conferido à União, compreendesse, implicitamente, o *poder de dispensar impostos* nas áreas expressamente reservadas à privativa competência tributária dos Estados e Municípios, consoante deflui da própria ementa respectiva:

“— Não é verdadeiro que no poder da União de *legislar* sobre cooperativas se compreende o de conceder-lhes *favores tributários* nas áreas estaduais e municipais”.

De seu contexto são os tópicos seguintes:

“É verdadeiro truísmo que o poder de isentar se insere no de tributar. Se, em nosso regime semi-federativo, possuem os Estados e Municípios autonomia financeira, não se afigura lícito a União usurpá-la, a fim de conceder isenções de tributos da competência privativa daquelas entidades” (1).

(1) O Supremo Tribunal Federal, confirmando tradicional jurisprudência fundada em doutrina incontestada, decidiu, pelo Acórdão n.º 2.847, de 3 de outubro de 1938, relator o Min. COSTA MANSO:

“A Constituição é que regula o poder tributário da União, dos Estados e dos Municípios e, pois, o regime estabelecido não pode ser alterado por lei ordinária”.
(*Jornal do Comércio*, de 15 de outubro de 1939; — *Revista Forense*, vol. 78, págs. 286 e 288).

“Nem se diga, como já ocorreu em certo tribunal local, que no poder da União *legislar* sôbre cooperativas (art. 16, n. XIX, da Carta Const.) se compreende o de conceder-lhes favores tributários nas áreas estaduais e municipais. Esse preceito tem de ser interpretado em harmonia com as normas *especiais* e *expressas*, que definem as atribuições privativas dos Estados e Municípios em matéria impositiva. Exegese diversa levaria a concluir que, cabendo à União “*legislar*”, *verbi gratia*, sôbre direito comercial, tem ela o poder de regular o regime fiscal de vendas, concedendo isenções de impôsto que as onera, a despeito da competência exclusiva dos Estados para criá-lo. A mesma argumentação se poderia aplicar a todos ou quase todos os impostos, em face da ampla competência legislativa do poder federal”.

(*Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, n.º 15, págs. 206 e 207).

Em comentário à Carta política de 1937, ARAUJO CASTRO, examinando a teoria dos *podêres implícitos*, em virtude dos quais “a União pode usar de todos os meios necessários e próprios ao perfeito exercício dos *podêres expressos*”, teve o cuidado de ressaltar, como condição de legitimidade dêsse apêlo, a de não serem tais “*meios*” “*contrários à moral, à Constituição* ou aos fins essenciais do Estado” (*A Constituição de 1937*, pág. 94).

Por sua vez, ainda em face à primeira Constituição republicana, já o preclaro CARLOS MAXIMILIANO expendia êstes conceitos e ensinos de permanente valia e atualidade:

“Tôdas as presunções militam a favor do uso efetivo da faculdade ilimitada de tributar. As exceções devem ser *expressas* em lei, e com a maior clareza”.

.....
“O direito de taxar está sujeito apenas *às limitações constantes do texto*”.

“As disposições proibitivas ou limitativas do exercício do direito de tributar interpretam-se *estritamente*”.

(*Comentários à Constituição Brasileira*, 2.ª ed., páginas 186, 219 e 222).

E, em comentário à Constituição de 1946, delineou o princípio dos *podêres implícitos* com a cautela de análogas e prudentes ressalvas, ao advertir que *em nenhum caso* podem os *meios implícitos* (tendentes à realização do *fim expresso*) contrariar alguma *clara restrição* deduzível do próprio contexto, expressa ou implicitamente, nem ser incompatíveis com a letra e o espírito da própria Constituição. *In verbis*:

“Onde um poder é conferido em termos gerais, interpreta-se como *estendendo-se* de acôrdo com os mesmos termos, salvo se *alguma clara restrição* fôr deduzível do próprio contexto, expressa ou implicitamente”.

.....
“Só se empregam *meios* plenamente adaptados ao *fim* previsto pelo dispositivo constitucional” ...

“Em nenhum caso se toleram *meios* incompatíveis com a letra e o espírito do Código supremo”.
(*Comentários à Constituição Brasileira*, 5.ª ed., vol. I, págs. 138 e 139).

Ora, não pode haver mais *clara restrição* à extensibilidade, por via *implícita*, do poder de legislar, da União, até à área da competência tributária reservada aos Estados e Municípios, do que a própria *expressa distribuição constitucional das rendas*, através da qual tão fortemente se positiva a “regra áurea da discriminação das competências”, na frase de BARBALHO.

Se o princípio da repartição de competências em matéria financeira é, como todos os comentaristas reconhecem e proclamam, pedra angular do sistema federativo, e se tal repartição, por isto mesmo, foi estabelecida em disposições *expressas* da

Constituição, é claro que a invasão, pelo órgão político federal, das esferas de competência tributária estadual e municipal, a pretexto do exercício de poder *implícito*, configura, sem dúvida, “meio” “incompatível com a letra e o espírito do Código supremo” e, pois, intolerável por “contrário” à própria Constituição, segundo o ensino dos citados comentaristas.

Neste sentido já se manifestara, com absoluto acerto, ainda sob o regime da Carta de 1937, o ilustre Prof. F. SÁ FILHO, em parecer jurídico de 1-7-41, que emitiu como Procurador Geral da Fazenda Pública, ao afirmar que

“ficaram precisamente demarcadas as áreas de competência tributária da União, dos Estados e Municípios, de tal sorte que não pode aquela legislar sobre matéria de impostos dêsse, sem violar os preceitos constitucionais”.

(Pareceres de 1941 — Procuradoria Geral da Fazenda Pública, Imprensa Nacional, Rio de Janeiro, 1943, parecer n.º LIV, págs. 204-205).

Um dos mais altos espíritos jurídicos do país, o eminente Desembargador ANTÃO DE MORAIS, em magistral parecer emitido a 5 de maio de 1952, situou precisamente a questão, ao proclamar que a União, para exercer o seu poder constitucional de legislar sobre determinados assuntos, não precisa, nem lhe cabe, invadir a esfera da competência tributária privativa dos Estados:

“A União, a pretexto de exercício de *podêres implícitos*, não pode invadir a esfera da competência privativa dos Estados para estabelecer isenções tributárias”.

.....
“Ora, para exercer êste poder a União não precisa invadir a esfera privativa dos Estados em matéria de impostos, criando isenções a pretexto de *podêres implícitos*.”

Não há *poder implícito* contra *poder expresso*. Se o que está *expresso* é que determinado imposto cabe,

privativamente aos Estados, a União não pode, invocando *poder implícito*, anular ou diminuir essa garantia”.

(Revista de Direito Administrativo, vol. 32, págs. 444 e 451).

Imbuída dêsse lógico pensamento, a jurisprudência nacional, dissipando certas antigas perplexidades e vacilações com um exame mais aprofundado da matéria, encarreirou na exata compreensão de que a competência constitucionalmente outorgada à União para “legislar” sobre determinados assuntos não pode, por extensão *implícita*, abranger a faculdade de transpor os lindes da *expressa* discriminação constitucional das rendas para *prodigalizar isenções de impostos* na órbita da competência tributária privativa das outras entidades federativas.

No Supremo Tribunal Federal, em 1950, foi o problema objeto de exame, no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança n.º 1.314, cujo Acórdão, de 6 de setembro daquele ano, denegou à Companhia Siderúrgica Nacional pretensa isenção a impostos contra a mesma sociedade mista lançados pelo Estado do Rio de Janeiro; e é de assinalar-se o que — em repulsa à arguída tese de que o poder de *legislar*, da União, sobre certos assuntos, envolve o de *isentar* de tributos em zona de competência privativa dos Estados e Municípios, — afirmou, em seu voto (vencedor), o eminente Ministro HAHNEMANN GUIMARÃES:

“Mas não há como extrair do preceito do art. 5.º, inciso XV, letra l, onde se diz que à União cabe *legislar* sobre riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, etc., a convicção de que a União possa conferir a quem exerce indústria metalúrgica a *isenção* do imposto estadual”.

(Revista de Direito Administrativo, vol. 32, pág. 76).

Repetiu o Pretório Excelso êsse entendimento, pouco depois, no Acórdão, unânime, de 10 de outubro de 1950, no Recurso Extraordinário n.º 14.214, de São Paulo (relator o Ministro OROSIMBO NONATO), no qual foi recorrente a Cia. Luz

e Fôrça de Guaratinguetá e recorrida a Fazenda do Estado de São Paulo, e em cuja ementa está expresso:

“Não é possível, em linha de princípio, isenção, por fôrça de lei federal, de tributo estadual”.

Em seu voto, o eminente Ministro relator, após aludir ao princípio de que “o poder de *isentar* não se separa do poder de *tributar*”, concluiu repelindo o argumento de que o *poder de legislar* sobre energia hidro-elétrica, constitucionalmente outorgado à União, implicava o de *conceder isenções de impostos locais* a empresas exploradoras dessa indústria:

“Nem a competência, incontestável, da União para *legislar* sobre energia hidro-elétrica envolve o de *interferir na competência do Estado* enunciada no parágrafo único do art. 32 da Carta de 37, então vigente, quanto ao *impôsto* de indústrias e profissões”.

(*Diário da Justiça*, apenso ao n.º 179, de 4 de agosto de 1952, pág. 3.557).

Mais tarde, o Tribunal de Justiça de São Paulo, por Acórdão de 29 de novembro de 1951, no Agravo de petição n.º 57.337, decidia, com expressiva unanimidade de votos, que

“a competência da União para *legislar* sobre cooperativas não pode invalidar as regras constitucionais sobre impostos que pertencem aos Municípios, estabelecendo isenções”.

(*Revista de Direito Administrativo*, vol. 32, pág. 97).

Reunida em tribunal pleno, a mais alta Côrte do país, reafirmando o ponto de vista já vitorioso em anteriores decisões, proferiu o notável Acórdão de 25 de maio de 1953, no Recurso Extraordinário n.º 19.873, de São Paulo (relator o Ministro RIBEIRO DA COSTA), cuja ementa assim diz:

“Não há *podêres implícitos* quando há *podêres expressos em sentido contrário*”.

“É constitucional a lei paulista que sujeita as cooperativas de consumo ao pagamento do impôsto de vendas e consignações, não prevalecendo a isenção decretada pela União em favor destas entidades”.

(*Revista de Direito Administrativo*, vol. 36, págs. 62 a 77).

Constam do voto vencedor do ilustre relator as afirmações seguintes, de referência ao *poder de legislar*, da União, sobre cooperativas, invocado como fundamento de pretensão *poder implícito* para *isentá-las* de impostos locais estranhos à sua competência tributária:

“...o problema de que se trata resume-se em saber se a capacidade de *legislar* sobre produção e consumo, deferida à União pelo preceito do art. 5.º, n.º XV, letra *c*, da Constituição, é, ou não, absorvedora da capacidade tributária do Estado, prevista expressamente pelo art. 19, n.º IV, da mesma Constituição federal, quando dispõe: “Compete aos Estados decretar impostos sobre: IV — Vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual”.

A meu ver, essa capacidade conferida à União é restrita apenas à *regulação*, ao estabelecimento de normas e diretrizes relativas à produção e ao consumo, não afetando, porém, a *competência tributária dos Estados*, a que se refere o preceito acima transcrito”.

“No meu entender, se a capacidade de *isentar*, expressamente determinada, não consta do preceito constitucional, não há, logicamente, como considerá-la uma decorrência de *poder implícito*”.

Eis como se exprimiu, outrossim, em magnífico voto, o Ministro MÁRIO GUIMARÃES:

“Dir-se-á, todavia, que os *podêres* da União persistem, porque outorgados no art. 5.º, n.º XV, quando lhe deferiu competência para *legislar* sobre: “a) di-

reito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, aeronáutico e do trabalho;" ... "c) produção e consumo".

Data venia, não posso concordar. O poder de legislar sobre direito comercial é o de estabelecer normas, princípios gerais dessa disciplina. E o mesmo sobre a produção e o consumo. *Tais poderes não abrangem, todavia, o de modificar o regime tributário, naquilo que está assegurado em outro dispositivo da mesma Constituição.*

O art. 19, n.º IV, já citado, conferiu aos Estados o imposto sobre vendas e consignações. É o imposto base do regime tributário estadual. Na Constituição de 91 a arrecadação tinha por sucedâneo o imposto de importação. Todos o proclamavam anti-econômico. Daí o se haver substituído, desde a Constituição de 34, pelo imposto de vendas e consignações. Se a União, sob o pretexto de que lhe compete legislar sobre produção e consumo, pudesse tocar nesse imposto, poderia chegar a suprimi-lo; porque, amanhã, isentaria, por exemplo, todo e qualquer gênero alimentício; depois, a produção farmacêutica, os calçados, o vestuário, as fitas de cinema (que também se incluem como produção), e revogaria, indiretamente, o dispositivo citado.

Ora, isso não é possível. A linha de separação de impostos é intangível. É essencial ao regime federativo. Não há que falar em *federação* sem que se assegure aos Estados os meios de viver com autonomia.

Para alargar os poderes da União, recorre-se, a cada passo, aos "*podêres implícitos*" e ao exemplo dos Estados Unidos. Disse muito bem da tribuna o eminente advogado: *não há poderes implícitos quando existem poderes expressos em contrário* — e estes estão no art. 19.

Nem vem a pêlo o exemplo dos Estados Unidos. A nossa evolução, em matéria federativa, processou-se de modo diametralmente oposto ao da desse grande país.

Quando, a 4 de julho de 1776, as treze colônias inglesas da América do Norte declararam dissolvidos

os laços que as prendiam à Grã-Bretanha, se constituíram em Estados livres e independentes, que se uniram, apenas, numa "firme liga de amizade". Cada Estado continuou a manter sua liberdade, sua soberania, sua independência. O Governo da União, nessa fase, não passava de um escritório central, em que mandavam os Estados, por via de seus representantes. Tal organização de Governo cedo se mostrou imprópria para um grande povo. Já em 1787 era promulgada a Constituição americana, ainda hoje vigente, que substituiu a confederação pela federação.

Nem todos os espíritos se aperceberam logo da transformação que ocorrera. Continuava o povo a supor vigentes, no país constitucionalizado, os mesmos princípios da confederação. E foi, então, que a Córte Suprema, sob a orientação de MARSHALL, entrou a plasmar os princípios da República federativa. Foi tarefa criadora, de estadistas de larga visão.

No Brasil foi diferente. Recebemos do Reino, pela vinda de D. João VI, o Brasil unificado. Não há dúvida de que, no momento histórico, foi um grande bem. Ficamos, porém, dentro de regime excessivamente centralizado. Incapaz para levar para diante o progresso em tão vasta região. A centralização perdurou durante todo o tempo da monarquia. Não se convenceram jamais os políticos do Império da necessidade da federação. A voz de RUY BARBOSA ficou insulada. Proclamada a República, veio o regime federativo, ainda assim, de "meia federação", segundo o classificou WHEARE — *The Federal Government*.

Durou até 1930, mas caiu nessa época, para se restabelecer em 1934 e desaparecer de novo em 1937, ressuscitando em 46. Saindo agora de regime centralizador, também nós, como nos Estados Unidos em 1787, estamos, por vezes, praticando ainda o regime anterior. As idéias da Constituição de 37 radicalram-se.

Temos, agora, que marchar em sentido oposto aos Estados Unidos. Lá a Suprema Córte caminhava

para a *federação* em choque com idéias unitárias e centralizadoras. Daí ligar-se, nos Estados Unidos, o conceito de federação ao de espírito unitário e aqui ao de descentralização.

Procurando ambos, nós e os Estados Unidos, a federação, partimos de polos opostos. Procurando o meridiano da federação, temos de seguir caminhos diferentes. Não se alegue, portanto, como recomendável para nós, interpretação da Constituição americana, que, neste particular, ruma para a centralização. Não se toque, entre nós, no regime federativo. Não se bula no art. 19, que é a pedra angular desse regime”.

Expressivos foram, igualmente, os votos proferidos pelos eminentes Ministros LUIZ GALLOTTI e HAHNEMANN GUIMARÃES, dos quais merecem destaque os trechos adiante reproduzidos:

“Argumenta-se que estaria *implícita*, na *competência legislativa da União* para regular a produção e o consumo, a faculdade de *isentar* de tributos a produção”.

.....
“Entendo, *data venia*, que *não há poderes implícitos contra poder expresso* atribuído pela Constituição a outro Poder. O *poder implícito* supõe omissão, supõe lacuna. Ora, o art. 19, n.º IV, da Constituição, dispõe que “*competem aos Estados decretar impostos sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual*”. Vê-se, pois, que o legislador constituinte fixou aí competência *expressa* dos Estados e levou sua cautela em resguardar o poder tributário do Estado até ao ponto de determinar ela própria a isenção que os Estados teriam de conceder, bem como acrescentar, evitando a interferência do Poder Legislativo da União, que só à lei estadual caberia definir o que seja pequeno produtor”.

(Do voto do Ministro LUIZ GALLOTTI).

“Não é possível, a meu ver, que o poder de *legislar* a União sobre produção e consumo, definido no art. 5.º, n.º XV, letra c, seja oposto ao princípio claro, expressamente enunciado no art. 19, inciso IV, onde se diz: “*Compete aos Estados decretar impostos sobre: vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual*”.

(Do voto do Ministro HAHNEMANN GUIMARÃES).

Em excelente comentário a êsse acórdão, — que definiu como “a catálise de um processo de deterioração do postulado federativo”, — expendeu o ilustre Professor CAIO TÁCITO, entre outros, os seguintes conceitos:

“A tese constitucional, agora solvida pelo Supremo Tribunal Federal, não contesta a existência de *podê-res implícitos* da União. Examina-lhes, no entanto, o contraste com os *podê-res expressos* atribuídos aos Estados-membros na própria Constituição”.

.....
“Não repudiou, em suma, o Supremo Tribunal Federal a legitimidade dos *podê-res implícitos* da União, como desdobramento de seus *podê-res expressos*, desde que o meio de exercê-los não venha a ferir a competência privativa dos Estados. A discriminação constitucional baseia-se em um equilíbrio de forças, que não comporta modificação, por via dedutiva, a juízo do intérprete e ao arrepio de escolha manifesta do constituinte”.

.....
“Consagrado, entre nós, desde 1891, o preceito expresso da imunidade recíproca entre a União, Estados e Municípios, não é necessário importar a teoria dos *podê-res implícitos* para assegurar-lhe a observância. A exegese constitucional, agora estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal e já aplicada em mais de um caso subsequente (como, por exemplo, nos recursos extraordinários ns. 20.528, 21.506 e 23.741), é a definição modelar de que *não há poder implícito contra poder expresso, em matéria de dis-*

criminação de rendas. O poder de isentar é inerente ao poder de tributar; sômente aos Estados incumbe dispensar os impostos de sua exclusiva competência". (*Revista de Direito Administrativo*, cit. vol. 36, págs. 64, 67 e 75).

É de registrar-se, no ensejo, que, mesmo sob a vigência das Constituições anteriores, desde a de 1891, o Supremo Tribunal Federal jamais se afastou do entendimento contemporaneamente manifestado a respeito do assunto. Sua moderna jurisprudência, tão segura e brilhantemente expressa nesse mencionado aresto de 1953, coincide, no particular, com a orientação já adotada, cinquenta e seis anos antes, no Acórdão n.º 92, de 13 de fevereiro de 1897, no Recurso Extraordinário em que foram recorrentes Francisco Cardoso da Silva & Cia. e recorrente a Fazenda Pública do Estado da Bahia, *in verbis*:

"Também não se pode enxergar tal *limitação* no art. 34, § 5.º, da Constituição. O poder, aí atribuído privativamente ao Congresso Nacional, de "*regular*" o comércio internacional, bem como o dos Estados entre si e com o Distrito Federal, *não envolve o de regular a tributação* das mercadorias ou dos mercados.

Este último poder forma objeto de *outras disposições constitucionais*, as dos arts. 7.º, 9.º, 10, 11 e 12, *que o distribuem entre a União e os Estados* e que, na parte relativa a êstes, poderiam, em tudo quanto interessasse ao comércio entre êles e com as nações estrangeiras, ser virtualmente *anuladas* pelo Congresso Nacional, se lhe coubesse exercer a suprema tutela que se quer inferir do citado art. 34, § 5.º".

O eminente mestre PONTES DE MIRANDA sempre ensinou e sustentou que o *poder de legislar* é distinto do *poder de tributar*, não podendo nem devendo, pois, ser confundidos, nem cabendo dizer-se que o primeiro implica ou envolve o segundo:

"É preciso não se confundir o poder de *legislar*, a título de *persona potentior*, a favor do cidadão ou do interesse público, como a respeito de tutela, de usura, de máximo ou mínimo de contribuições de direito privado, com o *poder de tributar* e comandar...".

(*Tratado de Direito Privado*, tomo I, pág. 312).

Argumenta, assim, que a *competência para legislar sobre normas gerais de direito financeiro*, conferida à União no art. 5.º, inciso XV, alínea "b", da Constituição, *não lhe dá poderes para invadir o campo da competência tributária dos Estados e dos Municípios, expressamente demarcado nos arts. 19 e 29 da mesma Carta*:

"Não se venha dizer, sob a Constituição de 1946, que a União tem a competência para as normas gerais de direito financeiro, que lhe dá o art. 5.º, XV, b): *tal competência não pode invadir o campo dos arts. 19 e 29*".

(*Comentários à Constituição de 1946*, 3.ª ed., tomo II, pág. 304).

Ao tratar, especialmente, da "*competência legislativa*" da União, discriminada nas alíneas do inciso XV ao art. 5.º da Constituição, mostra bem o sábio jurista que tal competência é apenas para "*legislar*", ... "*respeitados os demais princípios da Constituição*" (entre os quais se incluem, obviamente, os da repartição e discriminação das rendas públicas e da recíproca autonomia tributária das entidades federativas nas esferas de suas respectivas competências):

"É preciso atender-se a que o inciso XV não contém qualquer competência para organizar, e sim para *legislar*; porém, no texto da lei, pode o Congresso Nacional incluir a organização de serviços e dar as normas para o provimento dos cargos, **RESPEITADOS OS DEMAIS PRINCÍPIOS DA CONSTITUIÇÃO**" (As maiúsculas são nossas).

(*Comentários à Constituição de 1946*, 3.ª ed., tomo I, pág. 432).

E, no capítulo sobre “*imunidade e isenção*”, enfrenta e fulmina, inclusive com o elemento histórico, a espúria teoria de que a competência da União para *legislar* sobre certas matérias ou atividades, comporta a de *invadir* a competência tributária privativa dos Estados e Municípios, para *conceder isenções fiscais*:

“Vejam os quais os argumentos dos que entendem que a União pode isentar de impostos estaduais e municipais; e os Estados-membros, de impostos municipais. São eles: *a)* o de que, se a União pode *legislar* sobre a matéria, de que se trata, pode *isentar* de quaisquer impostos que a essa matéria digam respeito”.

.....
“*a)* A competência *para legislar* é distinta e, na Constituição de 1946, *formalmente* separada da competência *para tributar*. Aquela foi matéria do art. 15, § 8.º, da Constituição Política do Império do Brasil, do art. 34, incisos 3.º-9.º, 15, 18, 22, 23 e 29-34, da Constituição de 1891, do art. 5.º, XIX, da Constituição de 1934, do art. 16 da Constituição de 1937, e é matéria do art. 5.º, XV, da Constituição de 1946. Essa, matéria de outros incisos dos arts. 15 e 34, respectivamente, das Constituições de 1824 e 1891. As Constituições de 1934, 1937 e 1946 dedicaram à matéria da competência tributária *artigos especiais* (1934: arts. 6.º, quanto à União; 8.º, quanto aos Estados-membros; 13, § 2.º, quanto aos Municípios, em regra minudente; 1937, arts. 20, 23 e 28, respectivamente; 1946, arts. 15, 19 e 29, respectivamente). Portanto, o argumento de que a entidade política competente para *legislar* sobre certo assunto o é para *isentar* de impostos cai de si mesmo...”
“Não pôde prevalecer”.
(*Ibidem*, tomo II, pág. 309).

O próprio Ministro OROSIMBO NONATO, ao contestar e refutar, no seu já citado parecer jurídico de novembro de 1962, o argumento da tese dos *podêres implícitos* levantado em justificativa de pretensa *isenção* tributária a favor da Petróleo Bra-

sileiro S. A. — PETROBRAS, afirmou, sem reбуços: *a)* que o caso da consulta (referente a imunidade e isenção de impostos) nada tem com essa tese; *b)* que a aludida tese deve ser aceita *cum caute*; *c)* que a mesma tese não deve malferir o princípio da autonomia dos Estados e do “particular interesse dos Municípios”. *In verbis*:

“Mas, o caso da consulta nada tem com essa tese, que deve ser aceita *cum caute* e não deve malferir o princípio da autonomia dos Estados e do “particular interesse dos Municípios”.

*
* *

Curioso é, porém, assinalar-se, como elemento de real importância ao estudo e elucidação da matéria, que, no próprio direito constitucional norte-americano, em tema de *podêres implícitos*, jamais vingou, com foros de princípio doutrinário ou jurisprudencial, o assêrto de que no poder da União para *legislar* sobre certos assuntos se contivesse o de *regular* ou *dispensar tributos da competência dos Estados*. Ao contrário, mostra-nos CARLOS ADROGUÉ, em sua já citada obra, que ali se entendiam como *coisas distintas e nitidamente separadas* o *poder de legislar* regulando determinado objeto e o *poder de tributar* (a que corresponde o de *isentar*), tendo o próprio MARSHALL, no caso *Gibbons v. Ogden*, expendido conceitos como estes:

“El otorgamiento de poder para establecer y recaudar impuestos, como el poder de regular el comercio, está hecho en términos generales, y nunca ha sido entendido como para interferir con el ejercicio del mismo poder por los Estados. Las dos concesiones no son, se lo concibe, similares en sus términos o su naturaleza”.

.....
“No hay ninguna analogía, pues, entre el poder de *imposición* y el poder de *regular* el comercio”.
(*Op. cit.*, págs. 63 e 64).

Em famosa polêmica travada, pelas colunas do venerando *Jornal do Comércio*, no ano de 1896, entre RUY BARBOSA e AMARO CAVALCANTI, acêrca do problema da constitucionalidade dos impostos interestaduais, um dos pontos nucleares da controvérsia foi, precisamente, a questão de saber-se se no “*poder de regular*” se contém, implícita e necessariamente, o “*poder de tributar*”, do qual é decorrência lógica e jurídica o “*poder de isentar*”.

Tanto no seu segundo artigo sôbre o assunto, como na réplica magistral contraposta à crítica de seu genial opositor, AMARO CAVALCANTI — que, forçoso será reconhecer, obteve, nesse plano, vantagem nítida e incontestável, — deixou irrefragavelmente patenteado que, não só em nosso sistema constitucional, mas, ainda, à luz do direito norte-americano e das próprias doutrinas de MARSHALL, são *distintos, separados e independentes* um do outro os aludidos podêres, isto é, que o *poder de regular* ou *legislar* sôbre certos assuntos, conferido à União federal, não implica nem abrange o de *tributar* e, pois, o de *conceder isenções fiscais* em matéria impositiva expressamente reservada à competência privativa de outras unidades da Federação.

“Ao Judiciário” — disse êle — “*compete, sem dúvida, declarar se uma lei estadual está ou não em desacôrdo com a Constituição; mas, por certo, não está dentro da sua jurisdição restringir a faculdade do legislativo estadual, impondo-lhe limites que não foram explicitamente traçados pelo legislador constituinte. A sua atribuição, no caso, cinge-se a comparar a lei impugnada com a letra do texto; — mas não pode suprir, por indução, por presunção, o que neste não vier expresso; o seu dever e direito é dizer o que o texto é, e não o que êste devia ser ou conter*”.

.....
 “É ainda de atender que, na Federação, cada um dos Estados tem o poder tributário, *jure proprio*, como qualidade que lhe é essencial, inerente, indispensável aos seus fins peculiares, tanto como o tem a pró-

pria União, — e aquêle poder só poderá sofrer as limitações que estiverem *expressas* no pacto fundamental da mesma Federação”.

E, de referência à jurisprudência norte-americana:

“A linguagem das côrtes judiciais a êste respeito deixa ver claramente que o direito de *regular* o comércio, confiado ao Congresso, não supõe nem importa a *abstenção obrigada, completa*, de impostos por parte dos Estados. Isto, além de supor o Congresso revestido de uma autoridade *discrecionária* sôbre os meios da própria subsistência dos Estados, — e de ser repugnante com o sistema de contrapêso (*of balanced powers*) criado pela Constituição Federal, — seria confundir coisas claramente distintas: — o poder de *regular* com o poder de *tributar*.”

Não há nem pode haver semelhante *confusão* ou *identidade*, como alguém podia inferir da argumentação do Sr. RUY BARBOSA em favor da *prerrogativa* do Congresso de “*regular* o comércio”.

As côrtes reconhecem e respeitam, na sua integridade, o direito tributário do Estado, e, apenas, limitam-se a declarar a invalidade dêste ou daquele imposto quando êle se acha dentro de *proibição expressa* da Constituição, ou quando o mesmo mostra-se diretamente ofensivo ao regulamento do comércio interestadual. As côrtes não podem, não têm jamais pretendido estabelecer regras sôbre a classe de impostos que o Estado deva lançar”.

.....
 “A conclusão não pode ser aceita, por sua impropriedade manifesta.

Não, responde MARSHALL: “O poder de *regular* o comércio é dado, em um texto separado, como sendo inteiramente distinto (*entirely distinct*) do direito de *lançar taxas e impostos*, — e como sendo um nôvo poder, não antes conferido (*not before conferred*)”.

“A Constituição, pois, considera êstes podêres como substantivos (*theses powers as substantive*) e distintos um do outro; e assim colocara-os na respecti-

va enumeração” (MARSHALL, *Writings on the Const.*, pág. 298, edic. de 1890).

Tal foi a contestação e explícita do eminente MARSHALL aos que então, como agora o meu honrado contendor, pretenderam que o poder de *regular* era um ramo do poder de *taxar* (*a branch of the taxing power*).

A única diferença é que, naquele tempo, tal fôra alegado e argumentado, não em favor do Congresso, mas em sustentação da latitude do poder tributário dos Estados.

E, com relação a êste último poder, são ainda de MARSHALL êstes conceitos: “Nem o exercício dêste poder pelos Estados é uma parte do poder que foi delegado aos *Estados Unidos*”. “Lançando tributos para os seus fins, os Estados não fazem aquilo que o Congresso foi autorizado a fazer. O Congresso não recebeu o poder de *taxar* para os misteres que se acham dentro da província exclusiva dos Estados”. “Não há, portanto, nenhuma analogia” — conclui MARSHALL — “entre o poder de *taxar* e o poder de *regular* o comércio”.

“...desde MARSHALL fôra igualmente assentado e acentuado que a ação do Congresso não prejudica nem anula a competência peculiar dos Estados para regular o seu comércio interno ou doméstico, e, muito menos, à sua capacidade soberana para *tributar* tôdas as pessoas, coisas e negócios que se acharem dentro do respectivo território”.

Aprofundando-se mais no exame do assunto, observa, ainda, AMARO CAVALCANTI serem, aliás, “muito diferentes” os motivos e circunstâncias do dispositivo da Constituição americana e os do seu análogo da Constituição brasileira. E acrescenta, mais além:

“Em segundo lugar, na Constituição brasileira houve uma *divisão de rendas completa, definitiva*, — declarando-se, a respeito, a *competência exclusiva*, já da União e já dos Estados, nos diversos casos e circunstâncias; ao passo que na Constituição americana, nada sendo expresso sôbre o poder e com-

petência tributária dos Estados, que já existiam *jure proprio*, apenas se faz referência aos objetos, sôbre os quais êsse poder e competência ficavam limitados, segundo as conveniências do nôvo regime federal”.

“Com efeito, a Constituição americana não começou, como a nossa, por definir, por estabelecer a competência exclusiva dos Estados na matéria de impostos; ao contrário, admitido, como se disse, o fato e o direito, já existente, dos mesmos, respectivamente, — apenas restringiu o uso dêsse direito com relação a *certos impostos* como sendo ofensivos à liberdade comercial...”

“E, portanto, nenhuma razão aceitável se oferece, que torne necessário interpretar *restritivamente* o poder tributário dos Estados, sob o pretexto de executar a disposição do n.º 5 do art. 34 da referida Constituição” (refere-se, aí, à Constituição brasileira, de 1891). “Muito ao contrário, o que é de simples inteligência comum, o que se impõe à convicção de todos, sem mais razões ou argumentos, é: — que uma faculdade constitucional conferida a um Poder público, *como da sua competência exclusiva*, não depende, para o seu exercício ou execução, de poder ou interpretação estranha”.

“Ao Congresso Nacional assiste, sem dúvida, o direito superior e incontestado de, por *leis* da maior sabedoria e previdência, bem *regular* o livre exercício do comércio externo e interestadual; compete-lhe, igualmente, velar para que os Governos estaduais não contrariem a boa eficácia das leis federais a êsse respeito; e tudo isso cabe, com certeza e razão, no objeto e fins do n.º 5 do art. 34 da Constituição.

Mas, pretender, além disto, que o próprio *poder tributário* dos Estados é e não é, *prevalece ou aniquila-se* conforme a latitude que se queira dar ao texto constitucional supradito, é coisa que não esteve na mente do constituinte brasileiro, nem seria lícito supô-lo em vista do modo claro e positivo pelo qual

ficou traçada a esfera de competência tributária entre a União e os Estados”.

.....
“Mas, pretender-se igualmente que no dispositivo do art. 34, n.º 5, também se inclui o direito de *anular o poder tributário dos Estados*, quando assim bem pareça ou convenha, a mim me parece, não só *repugnante* com a mente do legislador, mas até em contradição patente com os textos principais da Constituição sobre a matéria”.

.....
“Não se invoquem mais a êste propósito os argumentos tirados das decisões americanas: — *primeiro*, porque na América a intenção do legislador constituinte, em vista das discussões e das razões históricas, fôra sabidamente manifesta a êsse respeito; *segundo*, porque *lá não houve divisão nenhuma de rendas feita na Constituição*, — na qual se declarasse por texto expresso: — “É da competência exclusiva dos Estados decretar tais e tais impostos” — quando é, justamente, por ter ficado indefinida a faculdade dos Estados na matéria tributária, que o Judiciário se julga autorizado a intervir, para o fim de declarar que certos impostos são inválidos, por ofensivos da cláusula constitucional — “*the regulation of commerce*”....

Aqui, porém, tudo se deu, e subsiste, por maneira diferente, e nem o que venho de dizer pode ser seriamente contestado”.

(Artigos publicados no *Jornal do Comércio*, edições de 24 de junho e de 11 e 12 de agosto de 1896).

Dê-se realce, outrossim, à importante observação, feita pelo Prof. CAIO TÁCITO, de que, no sistema constitucional norte-americano, a tese dos *podêres implícitos* jamais foi utilizada — tal qual aqui se pretende — como instrumento para proteger e resguardar da tributação local atividades, negócios e interesses privados:

“De qualquer modo, em nenhum tempo, a tese dos *podêres implícitos* acobertou interesses estranhos à vinculação com o serviço público, embora sob forma

indireta. A proteção se endereça sempre aos *instrumentalities* do poder público, assegurando-lhes a eficiência de ação ou a redução de custo. Nenhuma atividade privada, por mais relevante, mereceu, sob êsse aspecto, a proteção dos tribunais americanos (ver, a respeito, entre outros, DOWLING, *Cases on Constitutional Law*, 4.^a ed., de 1950, págs. 208 e segts. e Suplemento 1952, pág. 5; FRANK, *Cases on Constitution*, de 1951, págs. 68 e segts.; KELLY and HARBISON, *The American Constitution*, de 1948, págs. 288 e segts.; CURTIS, *Lions under the Throne*, de 1947, págs. 205 e segts.; ROGER PINTO, *La Crise de l'État aux États-Unis*, 1951, pág. 25; ANDRÉ TUNC et SUZANNE TUNC, *Le système constitutionnel des États-Unis d'Amérique*, 1954, págs. 91 e segts.)”. (Comentário citado, na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 36, págs. 73-74).

*

* * *

II — Prelecionando acêrca da matéria dos *podêres implícitos* da União no sistema constitucional brasileiro e, comparativamente, no norte-americano, escreve ALCINO PINTO FALCÃO:

“A doutrina faz uma importante ressalva a respeito dos *podêres implícitos*: êles devem provir de um poder delegado expresso, eis que, a não ser assim, o sistema seria unitário ao invés de federativo. E FELIPE TENA RAMIREZ acentua que só se justificam se satisfizerem três requisitos: a) dependência a um poder expresso, a que ficam subordinados e sem o qual não existiriam, por não gozarem de autonomia; b) que sejam necessários para o exercício de um determinado poder delegado; c) não poderem por si sós o Poder Executivo, nem o Judicial, conferir-se tais faculdades implícitas, devendo recebê-las do Poder Legislativo; mas êste não só as pode outorgar aos outros dois, como fazê-lo para si próprio”.

(*Novas Instituições do Direito Político Brasileiro*, 1961, págs. 101-102).

Se aplicarmos essas regras — de incontestável procedência jurídica — às hipóteses das sociedades anônimas de economia mista a que concernem os pareceres em tela (Petróleo Brasileiro S. A. — PETROBRAS e Companhia Siderúrgica Nacional), ver-se-á que nenhuma delas se ajusta aos apontados pressupostos. Senão, examinemos, por partes:

Quanto ao da letra *a* (dependência e subordinação a um poder expresso): Demonstrado já ficou, linhas atrás, de modo cabal e exaustivo, que os supostos “*podêres implícitos*” falsamente invocados como fundamento ou justificativa à pretensa *isenção fiscal* de tais empresas mistas, não são, não podem ser havidos como consequência do “*poder de legislar*” sobre certos assuntos, outorgado pela Carta política à União Federal, consoante já tem decidido o Supremo Tribunal Federal, por isto que, segundo professa PONTES DE MIRANDA, “a competência para legislar é distinta e, na Constituição de 1946, formalmente separada da competência para tributar” (*op. cit.*, tomo II, pág. 309), e somente quem tem competência para tributar tem-na para isentar dos seus próprios tributos; “a tradição do nosso direito é a de somente poder isentar a entidade que pode tributar”; “cada entidade política só isenta dos seus próprios impostos: Quem põe é que dispõe” (PONTES DE MIRANDA, obra e tomo cit., págs. 286 e 302; THEMISTOCLES CAVALCANTI, *Pareceres do Consultor Geral da República*, 1945-1946, vol. único, 1946, pág. 52; SÁ FILHO, Parecer, em *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, n.º 6, pág. 168; PHILADELPHO AZEVEDO, *op. cit.*, vol. VI, pág. 294; HAROLDO VALLADÃO, *Pareceres do Consultor Geral da República*, vol. IV, 1950, pág. 33).

Quanto ao da letra *b* (que os podêres implícitos sejam necessários ao exercício de um determinado poder delegado): Ainda que se queira lóbrigar relação de causa e efeito entre o *poder de legislar* sobre certas matérias e o *poder de tributar* e *conceder isenções* em área de alheia competência fiscal, não se poderia afirmar, em sã consciência, que o exercício do segundo seja uma condição “necessária”, isto é, indispensável ao exercício do primeiro: ninguém dirá, sem resvalar para o

absurdo, que a carência do específico poder de *tributar* e, pois, de *isentar*, no tocante a impostos locais, impeça a União de *legislar*, isto é, de editar normas e princípios gerais reguladores de determinados assuntos ou atividades, no exercício da competência que lhe conferiu o inciso XV ao art. 5.º da Constituição.

Já sustentamos, noutro estudo jurídico dado à estampa, a propósito do exercício de podêres constitucionais implícitos da União, ser de mister a “existência de um pressuposto indeclinável, que está na base do problema: — o da *necessidade* (1), — visto que, como acentuam os doutrinadores, o *meio* há-de ser *necessário* à consecução do *fim*, e, pois, só se justifica e legitima pelo imperativo dessa *necessidade*” (LEOPOLDO BRAGA, *Estudo sobre o Problema das Imunidades Diplomáticas em Matéria Tributária*, Rio de Janeiro, 1960, pág. 47).

No caso em análise inexistente, evidentemente, êsse pressuposto. A União não fica impedida de *legislar* por não poder *isentar* de tributos, em certas matérias.

Quanto ao da letra *c* (necessidade de especial outorga legislativa): Falece, também, êsse requisito nas hipóteses dos pareceres em exame. Não há, realmente, nenhum ato legislativo *declarando* a isenção de impostos estaduais e municipais, em benefício das aludidas empresas mistas, como manifestação expressa do *poder implícito* da União.

(1) Aliás, ao defender a tese dos *podêres implícitos* da União para, visando à realização de seus fins, isentar de impostos locais, o próprio Prof. BALEEIRO o faz com esta prudente reserva:

“Os impostos podem comprometer fundamentamente êsses fins, de sorte que a isenção por lei federal, como meio de resguardá-los, torna-se imperativo da *necessidade*”.

“...evidentemente, o exercício desses podêres é *restritíssimo* àqueles casos em que o imposto revele, pela análise econômica dos seus efeitos, à luz da Ciência das Finanças, antagonismo com o fim que a União deseja e deve, constitucionalmente, defender e preservar”.

(*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, págs. 106-107).

Com efeito, segundo o entendimento dos mais autorizados mestres, entre êles o eminente Ministro OROSIMBO NONATO, “o poder é *implícito*” . . . “mas o seu *exercício* (isto é, a *manifestação* dêle, em cada caso concreto) há-de ser, necessariamente, *expresso*”, em texto de lei. Ainda há pouco, no brilhante parecer — já por nós citado — que emitiu, em recurso interposto para o Supremo Tribunal Federal, por Serviços de Navegação da Amazônia — SNAPP contra Petróleo Brasileiro S. A. — PETROBRÁS, reafirma o preclaro juriconsulto êsse ponto de vista:

“O que se tem de resolver” — diz êle — “é se, no silêncio de qualquer lei, a imunidade, no caso, deva ser aceita, como corolário indesviável dos princípios constitucionais.

A resposta, a meu ver, e *data venia*, não pode deixar de ser *negativa*”.

(OROSIMBO NONATO, parecer citado, págs. 19-20).

Pois bem: nos casos das mencionadas companhias mistas, além de não haver lei alguma conferindo-lhes isenção de impostos locais, verifica-se, sem a mais leve sombra de dúvida, que, ao revés, a própria União — tomando a iniciativa de criá-las como pessoas jurídicas de *direito privado*, de natureza *mercantil*, sob a forma das *sociedades anônimas*, — não somente reconheceu, de modo claro, expresso e inequívoco, que lhes não assiste nenhum direito ao gozo de *imunidade* constitucional, como, ainda, não se atribuiu competência ou poder *implícito* para dar-lhes franquia de impostos estaduais e municipais. Longe de fazê-lo, *explicitou a competência, para isso, dos respectivos poderes tributantes locais*. No caso da Companhia Siderúrgica Nacional, ao dispensá-la de tributações *federais*, relativamente a certos serviços e operações, em decreto-lei expedido ainda sob o regime autoritário, ditatorial, da Carta de 1937, aludiu, expressamente, aos “*atos das autoridades estaduais e municipais*” como “*necessários para assegurar essa isenção aos referidos serviços e operações*” (*sic*) na esfera de suas respectivas competências fiscais. No da Petrobrás limitou-se a — em dispositivo expresso de lei, promulgada já sob

o regime da Constituição vigente, — isentá-la tão só de “impostos e taxas e quaisquer outros ônus fiscais *compreendidos na competência da União*” (*sic*) e prometeu entender-se com as outras entidades de Direito Público “*solicitando-lhes os mesmos favores para a sociedade*” (*sic*). *In verbis*:

(Decreto-lei federal n.º 9.764, de 6 de setembro de 1946, concernente à Companhia Siderúrgica Nacional):

“Art. 3.º A Companhia Siderúrgica Nacional, por seus estabelecimentos, agências e representações em qualquer ponto do país, desempenhará serviços considerados de utilidade pública, de interesse nacional. As propriedades que possuir e suas rendas, as aquisições de bens móveis ou imóveis que fizer, ou serviços e operações que realizar por conta própria, e os produtos e subprodutos de sua fabricação que vender, serão isentos de impostos, inclusive de consumo e de renda, taxas, selos, contribuições e quaisquer outras tributações *federais*, bem como *estaduais e municipais*, nos termos dos atos das autoridades estaduais e municipais já expedidos e dos que se tornem *necessários para assegurar essa isenção aos referidos serviços e operações*”.

(Lei n.º 2.004, de 3 de outubro de 1953, relativamente à Petróleo Brasileiro S. A. — PETROBRÁS):

“Art. 22. Os atos de constituição da sociedade (Petrobrás) e de integralização do seu capital, bem como as propriedades que possuir e as aquisições de bens móveis e imóveis que fizer, e ainda os instrumentos de mandato para o exercício do direito de voto nas assembléias gerais, serão isentos de impostos e taxas e quaisquer outros ônus fiscais *compreendidos na competência da União*, que se entenderá com as outras entidades de Direito Público, *solicitando-lhes os mesmos favores para a sociedade*, da qual participarão na esfera de sua competência tributária”.

Até mesmo os poucos juristas que intentaram justificar, em favor do Governo federal, a invasão da esfera tributária

privativa dos Estados e dos Municípios, para a outorga de *isenções fiscais*, a pretexto do exercício de “*podêres implícitos*”, o fizeram com prudentes reservas, assim, por exemplo, ressaltando, por inadmissível, a adoção de *critérios discriminatórios* tendentes a beneficiar apenas certas e determinadas *empresas* e não, igualmente, a *tôdas aquelas que se enquadrem na mesma categoria jurídica*, — tal como advertira A. GONÇALVES DE OLIVEIRA:

“Certo, o legislativo federal não pode expedir uma lei declarando que *determinado estabelecimento* se acha *isento* de tal ou tais impostos estaduais ou municipais, ou de todos os impostos pertencentes ao Estado ou ao Município. Se o fizesse, faria o Congresso lei que os tribunais declararíamos *inconstitucional*, por lhe faltar competência para êsse fim”.

.....
“...a isenção fiscal não pode ser concedida, pelos *podêres implícitos*, para favorecer *determinada empresa*”.

.....
“...essa proibição há de ter *caráter geral*, respeitando, sob pena de *inconstitucionalidade*, o princípio da *igualdade*. Como diz STORY, referentemente aos *podêres implícitos*, “*the constitution right of exercising it must be uniform and invariable*”. A lei tributária, na verdade, está sujeita ao princípio constitucional da *igualdade* e, como acentua FRITZ FLEINER, não pode tratar a um cidadão ou a uma classe de cidadãos de maneira diversa da dos demais”.

(*Revista de Direito Administrativo*, vol. II, fasc. II, págs. 610 e 611). (1)

Dentro desse critério, tornar-se-ia, então, necessária uma *lei geral*, emanada do Congresso Nacional, com *especial e ex-*

(1) No mesmo sentido AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO:

“...admitimos que seja legítima a utilização de *podêres implícitos* contidos naqueles expressos, desde que as *isenções* ou *reduções* se apresentem com o caráter de *generalidade* e *abranjam os impostos federais*”.

(*Introdução ao Direito Tributário*, Rio, 1959, pág. 142).

presso fundamento no exercício de poder constitucional implícito, declarando isentas de impostos federais, estaduais e municipais *tôdas as empresas anônimas mistas consideradas de interesse nacional, em que preponderasse a participação administrativa e financeira da União*. Causa manifestamente insensata.

Ao revés disto, porém, o que sucede é que, além de haver o Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, no § 3.º ao seu art. 1.º, *excluído, expressamente*, do direito a franquias fiscais, de modo geral e indistinto, “*as sociedades de economia mista, em cujo capital e direção o Governo participe*”, ocorre, ainda, como já demonstrado, que os próprios atos legislativos federais reguladores do regime jurídico, econômico, administrativo e tributário, das questionadas *empresas mistas, deixam claramente ressalvada a competência dos podêres tributantes locais para conceder-lhes isenções de impostos estaduais e municipais*.

Considere-se, finalmente, a par de tudo isso, como eloqüente e irrecusável negação ao pretense direito da Petrobrás, que, *na própria esfera da competência impositiva federal*, não foi jamais reconhecida “*imunidade*” tributária a essa *empresa mista, nem sequer lhe fôra concedida “isenção” ampla e absoluta de impostos federais*. Tanto assim que, em janeiro de 1963, enviou o Governo Federal mensagem à Câmara prorrogando o prazo de isenção do imposto de renda à aludida Petrobrás, o que ensejou a aprovação, no seio da Comissão Especial incumbida de examiná-la, de um substitutivo apresentado pelo respectivo relator, deputado Afonso Celso, estendendo a isenção em seu favor a todos os tributos federais, devendo, porém, o produto dessa franquias ser contabilizado em separado para posterior aplicação em investimentos da empresa e aumento de capital das subsidiárias (1).

(1) A propósito, noticiou o jornal carioca *O Globo*, respectivamente em suas edições de 23 e 24 de janeiro de 1963:

“*Isenção, à Petrobrás, dos tributos federais*.”

BRASÍLIA, 23 (O GLOBO) — O Sr. Afonso Celso (PTB — E. do Rio), relator de mensagem do Conselho de Ministros

Está a ver-se, pois, a tôdas as luzes e por múltiplos aspectos e fundamentos jurídicos, a insustentabilidade do argumento canhestramente buscado na doutrina dos *podêres implícitos*, em

prorrogando a isenção de impôsto de renda à Petrobrás, vai apresentar hoje, na comissão especial da Câmara, substitutivo estendendo essa isenção a todos os tributos federais. Ficará estabelecido, porém, que o produto da isenção será contabilizado em separado e deve ser aplicado em investimentos da empresa e aumento de capital das subsidiárias”.

“Comissão aprova a isenção de impostos à Petrobrás.

BRASÍLIA, 24 (O GLOBO) — A comissão especial que examinou a mensagem do Govêrno prorrogando o prazo de isenção do impôsto de renda à Petrobrás aprovou substitutivo do Sr. Afonso Celso (PTB — E. do Rio) estendendo a isenção a todos os tributos.

Segundo o substitutivo, a Petrobrás fica isenta dos: impôsto de renda sôbre os resultados de suas atividades ou operações industriais e comerciais, a partir de 1.º de janeiro de 1963; impôsto do sêlo e afins sôbre os atos de constituição da sociedade, integralização do seu capital, aquisição de bens e outros atos e instrumentos regulados por lei federal, beneficiados nas hipóteses de contratos, não só a Petrobrás e as subsidiárias como as demais pessoas que participem desses contratos; impôsto de consumo sôbre a aquisição de bens móveis, que fizer, consideradas como tais as mercadorias de produção nacional e estrangeira; impostos ou direitos de importação para consumo, inclusive adicionais ou taxas de despacho aduaneiro, bem como emolumentos consulares, com relação aos maquinismos, seus sobressalentes e acessórios, aparelhos, ferramentas, etc., destinados à construção, instalação, ampliação, melhoramento, funcionamento, exploração, conservação e manutenção de suas instalações; impostos e taxas de transferência de fundos para o exterior, seja qual fôr a origem ou a natureza da remessa; impostos e demais tributos arrecadados pela União nos Territórios Federais.

Fundo de Reserva — As importâncias correspondentes aos tributos cuja isenção é concedida, serão escrituradas à parte, constituindo um fundo de reserva destinado a investimentos ou a atender à constituição e aumentos de capital das subsidiárias da Petrobrás. Os materiais adquiridos no exterior pela Petrobrás serão desembaraçados mediante portaria das Alfândegas, ficando dispensados das exigências da comprovação de sua boa aplicação. Finalmente, a União destinará à tomada de ações e obrigações da Petrobrás os dividendos que lhe couberem na sociedade, propondo a medida à assembléia-geral dos acionistas”.

Como se vê, além de não gozar a Petrobrás de “*imunidade*”, até mesmo no plano federal carecia do *favor fiscal* para gozar de simples “*isenções*”, sendo julgada necessária uma *lei especial* para dispensá-la do pagamento dos tributos enumerados no substitutivo ao projeto res-

vã tentativa de justificar pretensa *isenção* (muito menos *imunidade*!) de impostos estaduais e municipais em favor de sociedades anônimas de economia mista instituídas pela União.

*

* *

Exame, crítica e réplica ao argumento da “supremacia da lei federal”

O desenvolvimento das razões com que vimos de contestar a invocada tese dos *podêres implícitos* como pretensa justificativa à legitimidade de *isenção* de tributos locais, por via de lei federal, em favor das sociedades de economia mista, já envolve, pelo próprio nexa e entrelaçamento das matérias, uma clara, inevitável e cabal refutação ao argumento da “*supremacia da lei federal*”, igualmente buscado e explorado com o mesmo objetivo.

Com efeito, procura-se transplantar do campo do direito norte-americano para o do direito indígena — sem embargo das peculiaridades que diferenciam e distanciam, nessa área, os dois sistemas constitucionais — o chamado “*princípio da supremacia da lei federal*” sôbre a lei estadual. Exuma-se de um passado de mais de século e meio a construção jurisprudencial de MARSHALL no famoso Acórdão *Marbury v. Madison*. Invoça-se a opinião, entre nós, a bem dizer, isolada e ultrapassada, de CARLOS MAXIMILIANO, de que “a isenção geral de impostos assegurada pela União obriga aos Estados” (*Comentários*, 3.ª ed., pág. 250, e 5.ª ed., vol. I, pág. 385). Insinua-se que a prática do regime propendeu, aqui, para essa tese e, como suposta demonstração disso, são trazidos à colação alguns decretos e decretos-leis federais expedidos ao tempo de ditadura getuliana (regime discricionário anterior à Constituição de 1934 e regime da Carta de 1937), nos quais, *arbitrariamente*, se concediam isenções de impostos locais — reconhecido, embora, que contra elas reagiram sempre as Administrações assim violentadas em sua autonomia, nomeadamente os Estados de São

Paulo e da Bahia —; e se argui, ademais, que “a União se permite exigir não só direitos alfandegários dos Estados-membros, mas também impostos sobre loterias exploradas diretamente pelo Governo estadual, — como se do arbítrio ditatorial, do erro de direito ou da prática defeituosa do regime, se pudessem deduzir conclusões e efeitos jurídicos (1).

Firmado nesses e em análogos pressupostos, o ilustre Prof. ALIOMAR BALEEIRO sustenta, em seu aludido parecer, que “em nosso país, como nos Estados Unidos, vale a lição de CORWIN: — “A lei e a política federais primam sobre a lei e a política estaduais” (2).

Não podemos, *data venia*, sufragar, aqui, a doutrina da *supremacia da lei federal*, que nos parece incompatível com o sistema constitucional vigente no Brasil e, pois, indemonstrável através de subsídios doutrinários e jurisprudenciais idôneos a produzir convencimento jurídico.

Na verdade, o problema da discriminação das rendas públicas se reduz, obviamente, a uma questão de *competência*: a Constituição estabeleceu e demarcou as diversas áreas de *competência tributária privativa*, respectivamente, da União, dos Estados e dos Municípios (arts. 15, 16, 19 e 29), tolerando, contudo, fora delas, uma faixa de *competência tributária concorrente*, comum à União e aos Estados (art. 21).

(1) É importante assinalar-se, aqui, que o mesmo Prof. ALIOMAR BALEEIRO, éle próprio, considera *ilícita* aquela “prática”, que a União “se permite”, em detrimento ao direito dos Estados e Municípios. Isso se depreende claramente das expressões por éle a respeito usadas no seu livro *Alguns andaimes da Constituição*, Rio de Janeiro, 1950, *in verbis*:

“Note-se, aliás, que a União *se permite* reclamar direitos aduaneiros sobre importações diretas dos Estados e Municípios, a ponto de ter legislado sobre reduções, como se lhe fosse *lícita tal cobrança*”.
(*Op. cit.*, pág. 45, nota 22).

(2) O douto financista conterrâneo, em seu excelente livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, já sustentara a mesma tese, *in verbis*:

“Da combinação do art. 5.º, XV, “b”, com o art. 31 e § único, pode inferir-se a *supremacia* da lei federal sobre a lei estadual no campo tributário”. (*Op. cit.*, 1.ª ed., págs. 69-70).

Ora, admitir-se a *supremacia da lei federal*, impositiva ou isentante, nas esferas da *competência tributária privativa* especialmente reservadas aos Estados e aos Municípios, fora da *única hipótese* expressamente ressalvada no final do parágrafo único do art. 31, importaria fazer-se *tabula rasa* dos próprios textos constitucionais onde foram elas expressamente estabelecidas e delimitadas. Dar-se-ia, então, o absurdo de, em última análise, atribuir-se à *lei ordinária* federal *supremacia sobre a própria Constituição federal*, dada a possibilidade de se sobrepor às normas estruturais instituidoras dessa tripartida competência fiscal, derogando e anulando, assim, um princípio básico de equilíbrio e autonomia, considerado essencial à configuração e existência mesma do sistema federativo.

Pela Constituição, há que considerar, na partilha tributária, os domínios preferenciais da União, dos Estados e dos Municípios, sem possibilidade de interpenetração não expressamente autorizada na própria Lei Maior. Assim, o imposto preferencial de uma exclui, necessariamente, a intervenção, tributante ou isentante, das outras entidades políticas federadas, sobre o mesmo objeto ou relação jurídica imponible; e, pois, afastada, naturalmente, a hipótese de *concorrência* das competências impositivas federal e local (art. 21), não há que falar em *superioridade* da lei federal sobre a estadual.

Ainda sob o regime autoritário e de hipertrofia do poder central, oriundo da Carta de 1937, sustentava o insigne PHILADELPHO AZEVEDO no Supremo Tribunal Federal:

“Para mim, a distribuição constitucional de rendas tem caráter predominante, e, a-fora exceções, mesclas e resíduos, ditos órgãos” (União, Estados, Municípios) “estão colocados em *posição de plena paridade*, não podendo imiscuir-se nos negócios relativos aos outros, em matéria financeira expressamente repartida”.

(*Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, n.º 19, pág. 150; *Um Triênio de Judicatura*, vol. VI, pág. 294).

Na sistemática da atual Constituição, com razão maior, impera, desenganadamente, tal princípio; e — de fora parte a *exceção* expressamente prescrita no trecho final do citado parágrafo único ao art. 31, de referência exclusiva a serviços públicos federais *concedidos*, tendo em vista o interesse comum, — somente na hipótese de competências tributárias *concorrentes*, ensejada pela regra do art. 21, e, ainda assim, se houver perfeita *identidade* de impostos, é que se afirma superioridade da lei federal sobre a local, por força do ditame, ali expressamente contido, de que “o imposto federal excluirá o estadual *idêntico*”. Não, porém, no domínio da competência *preferencial* ou *privativa* dos Estados.

Haja vista à lição de PONTES DE MIRANDA:

“Em matéria de competência não há no direito constitucional brasileiro a regra geral, o brocardo alemão “*Bundesrecht bricht Landesrecht*” (*Direito federal corta direito local*), que aparecia na Constituição alemã de 1919, art. 13, 1.^a alínea (“*Reichsrecht bricht Landrecht*”). Todavia, em matéria de impostos *DE COMPETÊNCIA CONCORRENTE*, o direito federal brasileiro corta o direito local, constituindo exemplo o art. 21, 1.^a parte”. (As maiúsculas são nossas).
(*Comentários à Constituição de 1946*, 3.^a ed., tomo II, pág. 212).

Salienta, aliás, à mesma página, o eminente constitucionalista que “a *prevalência*, a que se refere a regra citada, é *EXCEÇÃO* ao sistema comum aos Estados Unidos da América e alhures” (*sic*) e, “portanto, *excepcional* adoção do “*Bundesrecht bricht Landesrecht*” (*sic*), — contradizendo, pois, neste ponto, os que invocam o direito norte-americano como exemplo ilustrativo da tese da *supremacia da lei federal* sobre a estadual...

Como se vê, é arma de dois gumes o asserto de que as leis elaboradas pelo Congresso “sobre todas as matérias de competência da União (art. 65, IX)” são “*supremas* em contraste com as estaduais idênticas na matéria” (*sic*) ... “em

que a competência dos Estados está limitada explícita e implicitamente pelos dispositivos da Constituição federal e princípios nela estabelecidos” (*sic*); pois não resiste à réplica de que “*suprema*”, em verdade, é a Constituição, em confronto com a lei federal ou com quaisquer outras. E daí resulta que, tanto quanto a dos Estados, também a competência da União está *limitada*, explícita e implicitamente, pelos princípios e disposições constitucionais que asseguraram a autonomia dos Estados, determinaram a repartição das rendas públicas e, em função dela, separaram e demarcaram as esferas de competência tributária *privativas* da União, dos Estados e dos Municípios.

Vale, finalmente, consignar, em remate ao já exposto e demonstrado, que o mesmo PONTES DE MIRANDA, com sua indiscutível autoridade de jurisconsulto e constitucionalista exímio, em sucinta resposta ao criticado argumento, fulminou a intolérável tese da *supremacia da lei federal*, nestes incisivos termos:

“O terceiro argumento é também de repelir-se. Não há *supremacia federal*; há *repartição de competência*: o que, por direito das gentes, o Estado tem, êle o reparte entre a União, o Estado-membro, os Municípios e o Distrito Federal.

Se tal supremacia existisse, *a priori*, não haveria leis federais inconstitucionais por violação dos arts. 18, 19, 29 e 30, o que é absurdo”.
(*Op. cit.*, mesmo volume, pág. 310).

*

* *

O exemplo do Banco do Brasil

Depois de apontar o Banco do Brasil (e suas agências) como exemplo, ou, melhor, como “*caso típico*” de sociedade anônima constitutiva de “*serviço federal*”, afirmou o Prof. BALEEIRO em seu parecer:

“... neste instante, preponderam os julgados que reconhecem a isenção do Banco do Brasil S.A. sem

distinção de suas atividades comerciais de banco de depósito em violenta concorrência com os demais...” (e citou alguns julgados, nada menos de cinco, *determinadamente*, além de aludir a “vários outros julgados semelhantes”).

Também aqui o argumento comporta objeções e reparos.

Data venia do eminente financista, — que considera a pretensa natureza de “*serviço público federal*” do Banco do Brasil “*um fato evidente por si mesmo*, a despeito da organização jurídica do estabelecimento segundo as leis de sociedade por ações” (*sic*) —, preferimos sustentar, com fundadas razões jurídicas, que o Banco do Brasil, sociedade de economia mista e, pois, *pessoa de direito privado*, absolutamente não é *serviço público*, nem tem direito ao gôzo, quer de *imunidade tributária*, quer de *isenção de impostos locais (estaduais e municipais)*, em virtude de leis federais.

Ao que nos consta, nenhum moderno jurista categorizado — além do Professor BALEEIRO — afirma hoje que o Banco do Brasil e suas agências constituam “*serviço público*”. O que se tem admitido, tanto em doutrina como em jurisprudência, é que, embora *sociedade anônima de economia mista* e, pois, *pessoa jurídica de direito privado*, o referido instituto de crédito, a par das suas atividades bancárias — de feição puramente *comercial*, — também executa *certos serviços de caráter estatal*, por delegação do Poder Público federal (THEMISTOCLES CAVALCANTI, *Tratado de Direito Administrativo*, vol. IV, páginas 346-347).

É verdade que, visando ao objetivo de *criar*, em benefício do aludido estabelecimento, *imunidade*, ou simples *isenções* compulsivas de impostos estaduais e municipais, duas leis orçamentárias (1), a de n.º 3.213, de 31 de dezembro de 1916 (ar-

(1) “O orçamento (em que se não criam tributos) não é lei, é ato político de previsão e fixação de despesas...” ... “Orçamento é lei, em sentido formal”. (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1946*, 3.ª ed., tomo II, págs. 361-362).

tigo 5.º), e a de n.º 3.644, de 31 de dezembro de 1918 (art. 60), declararam que “o Banco do Brasil e suas agências *constituem serviço público federal*...” e isso foi reafirmado, bem mais tarde, pelo Decreto n.º 24.094, de 7 de abril de 1934.

Todavia, além da reação a isso oposta pela jurisprudência, de que é brilhante e expressivo exemplo o já citado Acórdão de 18 de março de 1919, do antigo Tribunal Superior do Estado da Bahia, relatado pelo insigne desembargador PEDRO DOS SANTOS (1), também foi reconhecida, em doutrina, a inviabilidade

(1) Assim reza a ementa ou sumário dêsse notável Acórdão:

“SUMÁRIO — Não podem ser considerados *serviços a cargo da União*, para o fim de evitar o pagamento de impostos estaduais, os atos praticados por um estabelecimento bancário qualquer, só por assim os ter classificado o poder ordinário, ainda quando os seus estatutos tenham sido aprovados pelo Congresso e a nomeação de seu Presidente deva ser feita pelo Presidente da República.

Para isto é preciso que a União transmude êsse Banco em instrumento seu, de modo que os seus atos ou operações não se apresentem senão como atos ou operações do Governo Federal. Direito americano a respeito”. (*Revista de Direito*, vol. 53, pág. 534).

O mesmo entendimento foi manifestado em várias decisões do Supremo Tribunal Federal, até mesmo sob o regime autoritário e de centralização de poderes da Carta de 1937, do que é exemplo o Acórdão n.º 2.847, de 3 de outubro de 1938, *in verbis*:

“A Constituição é que regula o poder tributário da União, dos Estados e dos Municípios e, pois, o regime estabelecido não pode ser alterado por lei ordinária.

O Banco do Brasil não é um estabelecimento público federal. Está, portanto, sujeito a impostos estaduais e municipais, embora o Decreto n.º 24.094, de 7 de abril de 1934, disponha o contrário”.

Em seu voto, assim disse o relator, Min. COSTA MANSO:

“O Banco do Brasil não é um estabelecimento público federal. É uma sociedade anônima, de que a União é acionista. Mas a sociedade não se confunde com o acionista. Tem personalidade jurídica própria, distinta da personalidade jurídica dos sócios ou acionistas.

O Banco não executa serviços a cargo da União, e sim serviços próprios de sua atividade, que a União lhe confia como pode confiar a outro estabelecimento de crédito. Não

do meio — *serviço declarado “público” por força de lei* — para a plena consecução do fim objetivado: *imunidade* ou *isenção* compulsiva de impostos estaduais e municipais, com pretensão fundamento constitucional.

O mesmo THEMISTOCLES CAVALCANTI no-lo diz, quando, após mencionar as funções estatais desempenhadas pelo Banco do Brasil por *delegação* do Poder Público, logo acrescenta:

“Foi considerando estas e outras funções atribuídas ao Banco do Brasil, que êste foi elevado à categoria de serviço público, *circunstância que não tem produzido, a nosso ver, tôdas as conseqüências previsíveis*. E isto, não somente no terreno fiscal, como ainda em matéria de competência em juízo, dado o manifesto interesse da União nos feitos em que é parte”.
(*Op. cit.*, mesmo vol., pág. 347).

Confirma, assim, o que, antes, explicara, na citada obra, dito volume, justamente no capítulo III, sob a epígrafe “*Do serviço público por força de lei*”, — *in verbis*:

“É, notadamente, o que expressam os consideranda do Decreto 24.094, de 7 de abril de 1934, relativamente ao Banco do Brasil:

é *concessionário* de serviço público, pois as operações bancárias não podem ser assim qualificadas”.

E, a seguir, o Min. OTÁVIO-KELLY:

“Não vejo no Banco do Brasil a condição sequer de um aparelho, ainda que auxiliar, da ação administrativa ou dirigente do Estado”.
(*Jornal do Comércio* de 15 de outubro de 1939).

Já anteriormente, o Decreto n.º 19.826, de 1931 (que declarava as aquisições de bens pelo Banco do Brasil *imunes de impostos* pelo prazo de 18 meses, a partir da transmissão), fôra julgado *inconstitucional*, como restritivo ao poder tributário dos Estados, por decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, citada no Acórdão n.º 2.315, de 30 de dezembro de 1931, do Supremo Tribunal Federal, publicado no *Jornal do Comércio* de 22-5-32 (*Apud* SÁ FILHO, *Estudos de Direito Fiscal*, pág. 556).

“Considerando que compete ao Poder Federal a definição dos serviços públicos federais;

Considerando que o Banco do Brasil e suas Agências, pelo preponderante interesse que tem nele a União e pelas relevantes funções que lhes cabem na economia nacional, constituem serviço público federal...”

Êste é um exemplo frisante do *serviço público por força de lei*, situação decorrente não só da participação do Estado na empresa, mas também da finalidade dos serviços a seu cargo.

Êste reconhecimento pelo Estado *não importa por si só em conseqüências determinadas, privilégios ou vantagens*, mas evidentemente autoriza a sua concessão na medida que fôr julgada necessária.

A principal vantagem consiste na isenção de impostos e taxas, *isenção que não decorre da declaração de que a entidade constitui serviço público, mas de lei especial, que deve mencionar os limites da isenção*.

Ê que o disposto no art. 31 da Constituição *não pode ter a amplitude de abranger, além dos serviços federais, estaduais e municipais, porque explorados DIRETAMENTE pela União, Estados e Municípios, também aquêles como tal DECLARADOS POR FÔRÇA DE LEI*.

E, tanto assim é, que as próprias leis que declaram serviços públicos certas atividades, contém também os limites dos favores concedidos, limites que têm sido ampliados e restringidos” (1). (Os destaques são nossos).

(*Ibidem*, pág. 45).

Dizer-se que o Banco do Brasil é um estabelecimento de caráter público e que *suas atividades constituem serviço público* é sustentar uma tese manifestamente falsa, incompatível com a realidade, desmentida pela evidência mesma dos fatos, ful-

(1) Exclui-se, pois, a hipótese de “*imunidade*”, porque esta não é “*favor*” fiscal, não se limita, não pode sofrer ampliações nem restrições.

minada, aliás, por objeções e argumentos irrecusáveis, como estes:

“O Banco nasceu e vive por força da *delegação*? Extinta a delegação, o Banco deixará de viver? Não; o Banco existe, ou deixará de existir, independentemente da delegação e, assim, independentemente da delegação, está sujeito aos impostos a que se obriga, por ser banco”.

.....
“A *delegação*, mesmo admissível constitucionalmente, não altera a posição do Banco; o efeito não desloca a razão da causa. A existência do Banco não se funda no exercício da delegação; esta só pôde efetivar-se porque *existia* o Banco”.

.....
“O Banco do Brasil não é serviço público; quando muito, se poderia imaginar que “*certa atividade*” do Banco do Brasil estaria *equiparada* à do serviço público”.

(ENÍLTON VIEIRA, *Ação Rescisória n.º 299*, memorial jurídico, publicação da antiga P.D.F., páginas 10 e 11).

Bem é de ver-se, no entanto, a manifesta impropriedade do meio empregado (*lei ordinária*) para alcançar o colimado fim, pois, “para estabelecer franquia a lei ordinária não pode alterar o direito comum em que assenta a constituição das entidades de direito privado”, como não pode, tampouco, alargar, pelo artifício de pretensas *equiparações* mais ou menos arbitrárias, o campo de incidência das imunidades e isenções que a Constituição outorgou ou facultou para hipóteses especiais e expressas.

Conforme decisão do Supremo Tribunal Federal no Conflito de Jurisdição n.º 493, “a circunstância de ser a União acionista do Banco do Brasil não o transforma em estabelecimento público federal” (*Revista do Supremo Tribunal Federal*, vol. 26, pág. 307).

Em brilhante sentença de 30 de abril de 1945, que proferiu ainda como juiz titular da 2.ª Vara da Fazenda Pública do antigo Distrito Federal, assim se pronunciou o saudoso magistrado e jurista Min. ARTUR DE SOUZA MARINHO, de referência à natureza jurídica do Banco do Brasil e sua condição no plano tributário:

“Sociedade de economia mista e, como tal, *pessoa jurídica do direito privado*, ou *anônima*, dela participando o Governo como maior acionista e co-administrador, não pode o demandante inculcar-se como *equiparado* à União Federal, *pessoa jurídica do direito público*, interno, para o efeito da *imunidade tributária*, a que se refere o art. 32, letra c, da Carta de 37. Fôra absurdo flagrante considerar o autor como um assemelhado irrestrito daquela própria unidade federada. O *sustinere plures persona* não atinge tamanha largueza, porquanto a *pessoa União* é imprescritível e indelegável, contra isso nada podendo a legislatura ordinária e muito menos atos administrativos ou contratos.

Obviamente, a lei ordinária pode criar um serviço público. Mas, quando o faz, — ou o atribui a órgãos e aparelhamentos da própria entidade legisferante, ou o *delega* a outrem em termos regulares adequados: na primeira hipótese, não há problema intrínscado a elucidar, visto tratar-se do que é comum; na outra, cumpre averiguar quais as relações de direito estabelecidas, desde que não seriam toleráveis indistincões nem inconstitucionalidades. Uma dessas indistincões inconstitucionais seria admitir uma *organização particular* transfeita em unidade política, e outra dispor a legislatura como entendesse acerca de impostos doutras entidades de direito constitucional.

Fôsse o autor *um serviço público* no sentido por êle reivindicado, não se registraria o que vemos cada dia na ordem pragmática e com o seu próprio beneplácito. Não responderia êle em juízo perante a justiça incompetente para julgar as causas da União Federal e autarquias; por outro lado, não se representaria judicialmente por procuradores não-oficiais; as ações contra êle aforadas gozariam de pres-

crição atribuída à Fazenda Pública; teria funcionários públicos e não meros bancários, não tendo também, como tem, metade de seus administradores pela escolha de grupo de acionistas que não o Governo; não satisfaria impostos e taxas em determinadas circunstâncias confessadas, inclusive o regulado pelo Decreto-lei n.º 6.071, de 1943, pago com presteza destacada no Relatório de 1943, de seu Presidente (pág. 103), nesse último passo salientando-se que a União não auto-tributaria a um seu serviço. Alguns desses pontos já foram realçados pelo eminente Ministro FILADELFO AZEVEDO e pelo provecto COSTA MANSO, no Supremo, e, como tese, pelo doutíssimo PONTES DE MIRANDA (*ob. cit.*, pág. 418). (*Revista de Direito Administrativo*, vol. II, fasc. II, págs. 747-748).

É de considerar-se, ademais, o caráter eminentemente comercial do estabelecimento.

O próprio Prof. BALEIRO reconhece e declara, no trabalho em mira, ser o Banco do Brasil S.A. “*não só a mais comercial de todas as sociedades mistas, porém aquela em que há maior percentagem de capital privado*” (*Revista cit.*, pág. 327).

E em obra notável (da mesma autoria), ao tratar do Banco do Brasil S.A., “*sociedade anônima de economia mista*”, não esqueceu de acrescentar esta importante observação:

“*Seus lucros são vultosos, de sorte que as reservas representam dezenas de vezes o primitivo capital de 100 milhões. As ações são cotadas em mais de 500% do valor nominal*”.
(*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 1955, vol. I, n.º 131, pág. 177).

Que “*serviço público*” é êsse, que rende a particulares, e ao próprio Estado, tão vultosos lucros?...

O Supremo Tribunal Federal, apreciando a matéria ainda à luz da Carta de 1937, no Recurso Extraordinário n.º 13.698 (2.ª Turma), em que, contra o antigo Distrito Federal, fôra recorrente o Banco do Brasil, entendeu e proclamou que

“*é irrecusável a eiva de inconstitucionalidade da legislação federal asseguradora daquele privilégio (imunidade fiscal), sobretudo no tocante à tributação fora do poder da União*”.

No voto do relator, Ministro MACEDO LUDOLF, acolhido sem discrepância, foi dito, outrossim:

“*Aliás, em novembro de 1943, ano antecedente ao do exercício financeiro em que se tornou devido o impôsto impugnado, surgiu o Decreto-lei n.º 6.016, preceituando o seu art. 1.º, § 3.º, que a imunidade de que se trata não atinge às sociedades de economia mista, em cujo capital e direção o Governo participe.*

Em tal dispositivo se enquadra exatamente o caso do Banco do Brasil, ora percutido, notando-se que o citado decreto-lei veio regulamentar o já referido art. 32, letra c, do Estatuto Político de 1937 — preceito êsse a ser aqui especificamente observado e no qual se proibia, pelo visto, a *isenção* fiscal até para os serviços públicos concedidos, salvo quando outorgada, no interesse comum, por lei especial (parágrafo único)”.

Por sua vez, o Tribunal de Apelação de Minas Gerais, em Acórdão de 12 de junho de 1944 (2.ª Câmara Civil), invocando, aliás, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, assim decidiu:

“— O Banco do Brasil não constitui serviço público federal, nem entidade concessionária de serviço público, mas apenas uma sociedade anônima, da qual é acionista a União”.

.....
“Segundo se tem entendido, o Banco do Brasil não constitui serviço público federal nem, ainda, entidade concessionária de serviço público. É uma sociedade, da qual é acionista a União, que lhe confia serviços próprios de sua atividade, como poderia confiá-los a qualquer outro estabelecimento de crédito, como observou o Sr. Ministro COSTA MANSO

em acórdão de 3 de outubro de 1938 (*Rev. Forense* vol. LXXVIII, 286).

Esta, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (*Rev. Forense*, vol. LXXXIX, 453) e, acorde com ela, a dêste egrégio Tribunal...".

(*Revista de Direito Administrativo*, vol. II, fasc. II, págs. 615-616).

E, com igual acêrto, a antiga Côrte de Apelação do Distrito Federal, já em Acórdão proferido no ano de 1946, assim dizia:

"É certo que ao Banco do Brasil são confiados pelo Governo *alguns serviços públicos*; mas, ao lado dêstes, o Banco executa outros, de natureza estritamente particular, correspondentes à principal finalidade para a qual foi criado, destinados a *lucros particulares* dos seus associados. *Absurdo, assim, parece se denominar "serviço público" a uma sociedade anônima que exerce operações bancárias comuns aos bancos em geral, com distribuição final de dividendos aos portadores de suas ações*".

(*Revista de Direito Administrativo*, vol. X, página 164).

Reeditando o que já afirmara em seu *Tratado de Direito Administrativo* (vol. VI, pág. 502), de referência à exclusão das sociedades de economia mista da imunidade fiscal, expressamente declarada pelo Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, reafirmou THEMISTOCLES CAVALCANTI, em seus comentários à Constituição de 1946, ser aquêlo princípio decorrente "da natureza puramente *privada, comercial*, dessas sociedades, *que não podem ser consideradas como serviços públicos, nem delegações do Estado*" (*A Constituição Federal Comentada*, 2.ª ed., 1951, vol. I, pág. 402).

Nos rumos da melhor doutrina, a jurisprudência brasileira, mui especialmente a do Supremo Tribunal Federal, se definiu e firmou no sentido de *negar* ao Banco do Brasil direito ao gôzo de *imunidade tributária*, — como, ainda, de *isenção compulsiva* de impostos locais, — através de uma infinidade de jul-

gados, alguns dos quais, a título de mera ilustração, vão adiante citados, pelas respectivas ementas:

— "*O Banco do Brasil não está isento de impostos estaduais*" (Acórdão do Supremo Tribunal Federal — tribunal pleno — de 26-5-1961, em embargos no recurso extraordinário n.º 43.640, de São Paulo, *in Diário da Justiça* de 8-7-1961, pág. 1.272); — "*O Banco do Brasil não está isento de impostos municipais*" (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 26-5-1961, em embargos no rec. extr. n.º 46.108, de São Paulo, *in D. J.* de 8-7-1961, pág. 1.272); — "*Não goza o Banco do Brasil de isenção ou imunidade fiscal com relação aos tributos municipais*" (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 11-8-1961, em embargos no rec. extr. n.º 46.052, de São Paulo, *in D. J.*, de 26-10-1961, pág. 2.393); — "*O Banco do Brasil S. A. está sujeito às mesmas imposições tributárias que oneram os estabelecimentos de sua natureza*" (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 11-8-1961, em embargos do rec. extr. n.º 46.346, de São Paulo, *in D. J.* de 25-1-1962, pág. 862); — "*Não goza o Banco do Brasil de isenção de impostos locais*" (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 8-9-1961, em embargos no rec. extr. n.º 42.678, de São Paulo, *in D. J.* de 9-11-1961, pág. 2.502); — "*Não goza o Banco do Brasil de isenção de impostos estaduais e municipais*" (Ac. do S.T.F. (2.ª Turma) de 10-10-1961, no rec. extr. n.º 36.910, de Minas Gerais, *in D. J.* de 9-11-1961, pág. 2.500); — "*Não está o Banco do Brasil isento de impostos locais*" (Ac. do S.T.F. (2.ª Turma) de 10-10-1961, no rec. extr. n.º 42.492, do Estado da Guanabara, *in D. J.* de 9-11-1961, pág. 2.502); — "*O Banco do Brasil não tem isenção de impostos locais*" (Ac. do S.T.F. (2.ª Turma) de 31-10-1961, no rec. extr. 28.789, do Estado da Guanabara, *in D. J.* de 23-11-1961, pág. 2.636); — "*O Banco do Brasil. Isenção do impôsto local. O Banco do Brasil não goza isenção*" (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 4-12-1961, em embargos no rec. extr. n.º 24.508, de São Paulo, *in D. J.* de 12-4-1962, pág. 670); — "*Banco do Brasil S.A.. A União não lhe pode dar isenção de impostos locais, porque lhe cobra impostos federais*" (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 5-4-1962,

em embargos no rec. extr. n.º 29.896, do Estado da Guanabara, *in D. J.* de 24-5-962, pág. 1.116); — “*Banco do Brasil. Não goza de isenção de impostos locais*” (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 6-4-962, em embargos no rec. extr. n.º 42.492, do Estado da Guanabara, *in D. J.* de 24-5-962, pág. 1.116); — “*Banco do Brasil S.A. . Isenção de impostos locais. A União, cobrando impostos do Banco, não lhe pode dar isenção de tributos locais*” (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 13-4-962, em embargos no rec. extr. n.º 28.789, do Estado da Guanabara, *in D. J.* de 26-7-962, pág. 1.928); — “*O Banco do Brasil não goza de imunidade tributária e nem pode invocar isenção que não lhe foi outorgada pelo Estado a quem cabem o impôsto e taxas pagas. Assim, não há restituição a ser feita. Provido o recurso do Estado de Minas Gerais, julgou-se prejudicado o do Banco*” (Ac. do S.T.F. (2.ª Turma) de 17-4-962, no rec. extr. n.º 47.687, de Minas Gerais, *in D. J.* de 24-5-962, pág. 1.117); — “*Não tem o Banco do Brasil isenção de impostos locais*” (Ac. do S.T.F. (2.ª Turma), de 5-6-962, no rec. extr. n.º 48.267, de São Paulo, *in D. J.* de 2-7-962, pág. 1.555); — “*Não tem o Banco do Brasil isenção de impostos locais*” (Ac. do S.T.F. (2.ª Turma) de 5-6-962, no rec. extr. n.º 48.390, do Rio Grande do Sul, *in D. J.* de 12-7-962, pág. 1.717); — “*O Banco do Brasil não goza de isenção tributária. Embargos rejeitados*” (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 15-6-962, em embargos no rec. extr. n.º 27.460, do Estado da Guanabara, *in D. J.* de 6-12-962, págs. 3.741 e 3.742); — “*O Banco do Brasil S. A. não goza de isenção de tributos. Embargos recebidos*” (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 15-6-962, em embargos no rec. extr. n.º 33.229, do Estado da Guanabara, *in D. J.* de 6-12-962, pág. 3.742); — “*Não goza o Banco do Brasil S.A. de isenção tributária*” (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 15-6-962, em embargos no rec. extr. n.º 35.220, de São Paulo, *in D. J.* de 6-12-962, pág. 3.742); — “*O Banco do Brasil S.A. não goza de isenção tributária. Embargos recebidos*” (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 15-6-962, em embargos no rec. extr. n.º 37.686, do Estado da Guanabara, *in D. J.* de 6-12-962, pág. 3.742); — “*O Banco do Brasil não goza de imunidade fiscal*”

(Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 15-6-962, em embargos no rec. extr. n.º 45.515, de São Paulo, *in D. J.* de 6-12-962, pág. 3.742); — “*A União não pode dar ao Banco do Brasil isenção de impostos estaduais, se lhe cobra impostos federais. Interpretação do art. 31, parágrafo único, da Constituição*” (Ac. do S.T.F. (1.ª Turma) de 16-8-962, no rec. extr. n.º 49.446, do Estado da Guanabara, *in D. J.* de 18-10-962, pág. 3.043); — “*O Banco do Brasil não tem isenção de tributos locais*” (Ac. do S.T.F. (2.ª Turma), de 16-10-962, no rec. extr. n.º 50.734, do Rio Grande do Sul, *in D. J.* de 5-11-962, pág. 3.249); — “*O Banco do Brasil não tem isenção de impostos locais*” (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 26-10-962, em embargos no rec. extr. n.º 49.214, de São Paulo, *in D. J.* de 13-12-962, págs. 840-841); — “*Isenção de impostos do Banco do Brasil. A União cobrando do Banco impostos de renda e do sêlo, não pode dar ao estabelecimento isenção de impostos estaduais*” (Ac. do S.T.F. — tribunal pleno — de 12-12-962, em embargos no rec. extr. n.º 47.687, de Minas Gerais, *in D. J.* de 17-12-962, pág. 3.945); etc.. (Dezenas de decisões outras podem citar-se).

Isto pôsto, forçoso será reconhecer-se:

Quanto à *imunidade tributária*, a ela não tem direito o Banco do Brasil:

I — Como *sociedade anônima de economia mista*, é êle pessoa jurídica de *direito privado* (1), sendo certo que o prin-

(1) A condição de *pessoa jurídica de direito privado*, do Banco do Brasil, é, hoje, reconhecida e afirmada, de modo geral e pacífico, inclusive pelos seus próprios consultores jurídicos:

“O Banco do Brasil tem sido sempre considerado como *pessoa de direito privado*...”

(THEMISTOCLES CAVALCANTI, *Tratado de Direito Administrativo*, vol. IV, pág. 346).

“O Banco do Brasil é uma sociedade de economia mista e, como tal, *pessoa jurídica de direito privado*, sujeita à disciplina dêste ramo do Direito”.

(Parecer do Dr. HUGO NAPOLEÃO, proferido como Consultor Jurídico do Banco do Brasil, *in Revista de Direito Administrativo*, vol. II, fasc. II, pág. 874).

“O Banco do Brasil é uma sociedade de economia mista...”.
“Como tal, é uma *sociedade de direito privado*, não se con-

cípio da *imunidade tributária recíproca*, estabelecido no art. 31, inciso V, alínea "a", da Constituição, não se aplica, absolutamente, a pessoas de *direito privado*, ainda que, por delegação do Estado, exerçam funções ou serviços públicos.

fundindo com as entidades de direito público criadas pelo Estado para descentralizar e dar vida autônoma a serviços públicos, conhecidas como *autarquias*".

(CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, "Banco do Brasil", verbete no *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. 5.º, pág. 299).

"Pretende o art. 1.º que o Banco seja considerado, para os efeitos fiscais, como entidade pública federal, banco oficial do Estado, sendo federais todos os seus bens e serviços.

Esse conceito se choca com a realidade dos fatos. O Banco é uma sociedade anônima, conforme reza o art. 1.º dos seus Estatutos, da qual é o Governo o maior acionista. Ora, dizer-se que uma sociedade anônima, regulada pela legislação comercial (ver arts. 32, 39, 40, etc., dos Estatutos), é uma entidade pública, equivaleria a uma *contradictio in terminis*.

Na realidade, não são federais, isto é, *públicos*, os bens e serviços do Banco. Lendo-se os Estatutos, verifica-se ainda que a asserção exorbita da verdade dos fatos. Efetivamente, as funções essenciais do Banco são o depósito de dinheiro, títulos e outros valores; o desconto e redesconto de títulos de crédito; a abertura de créditos e contas correntes; os empréstimos garantidos; o recebimento de rendas, etc. (art. 8.º). Todas essas são operações bancárias comuns, que constituem a trama das funções de banco. A essas — é certo — se entrelaça a urdidura de serviços de natureza pública, ... dentre os quais se destacam a orientação e fiscalização do crédito, a direção do mercado de câmbio, a fiscalização das operações e estabelecimentos bancários.

Se esses são, inegavelmente, serviços públicos, não o são os outros, comuns a todos os bancos de depósitos e descontos, sendo, pois, excessivo considerar públicos uns e outros, na sua totalidade. — "Os negócios privados não podem ser convertidos em públicos por um simples *fiat* legislativo" (FRANCISCO CAMPOS, *Pareceres*, 1.ª série, pág. 53) —

"Mas também as *peçoas privadas* podem ser investidas do exercício de serviço público e podem ser ou pessoas físicas ou jurídicas, como sociedades comerciais (ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, 2.ª ed., 1937, tomo I, pág. 178)".

"...as sociedades mistas, sem embargo da participação do Estado na sua constituição e administração, continuam também a ser reguladas pelo direito privado: — "...questa conserva il carattere d'impresa privata (ZANOBINI, *op. cit.*, pág. 183); "...pour être d'économie mixte, sont soumises aux prescriptions du droit privé" (AUBERT, *op. cit.*, pág. 191).

A personalidade de *direito público* é pressuposto necessário ao gozo do privilégio instituído na alínea "a" do inciso V ao citado art. 31.

Não é, portanto, possível conceber o Banco do Brasil, sob nenhum aspecto, como entidade de direito público". (F. SÁ FILHO, *Estudos de Direito Fiscal*, n.º 294, págs. 557, 559 e 560).

"Segundo já deixamos evidenciado no Parecer n.º 22, de dezembro de 1937, o Banco do Brasil, a despeito de executar serviços públicos federais, não desempenha "uma delegação de competência própria ao Estado, de poderes de império, de faculdades inerentes à administração pública", segundo a exata conceituação dos entes autônomos, dada pelo então Consultor Geral da República, Professor FRANCISCO CAMPOS, a propósito do Instituto Mineiro do Café (*Pareceres*, 2.ª série, pág. 205).

Não é, assim, o Banco do Brasil uma pessoa jurídica de direito público..."

"A circunstância de ter a União o controle das ações e, além disso, a faculdade atribuída ao Presidente da República de nomear o presidente da sociedade e mais os diretores das Carteiras de Câmbio, Redescontos e Exportação e Importação, assim como a soma de serviços públicos, executados pelo Banco, tudo isso singulariza a sua organização jurídica, colocando-a na chave das chamadas *sociedades de economia mista*".

"As sociedades de economia mista não podem ser, sem manifesta impropriedade, arroladas entre as pessoas jurídicas de direito público, o que é característico das autarquias. Quanto à sua organização e funcionamento, as sociedades de economia mista regem-se pelas regras do direito privado, não obstante a influência que o Poder Público e a fisionomia também de interesse público de seus objetivos exercem no campo de suas atividades".

"O Banco do Brasil é o tipo clássico da sociedade de economia mista. Obedece a todas as exigências gerais da lei sobre sociedades por ações, excetuadas aquelas de que foi dispensado expressamente pelo legislador; ao mesmo tempo, submete-se aos requisitos peculiares à sua instituição, assim como às normas inseparáveis de executor de serviços públicos, sem prejuízo de exercer, como qualquer outro banco, o comércio de dinheiro. Nunca perdeu a característica de *peçoas jurídica de direito privado*, mas também na sua organização se refletem evidentes influências de direito público, sobretudo de direito administrativo. É, portanto, inequivocamente, uma *sociedade de economia mista*".

(JOÃO NEVES DA FOUNTOURA — Consultor Jurídico do Banco do Brasil, — *Banco do Brasil, Pareceres*, edição privada, 1942, vol. II, págs. 229, 230 e 231).

Com razão, acentua, reiteradamente, PONTES DE MIRANDA que destinatárias da imunidade tributária recíproca são as “entidades políticas”, as “entidades de direito constitucional (União, Estado-membro, Distrito Federal, ou Município)” (Comentários à Constituição de 1946, 3.^a ed., tomo II, pág. 278). E, de logo, cortando cerce qualquer argumento sofisticado fundado em falsas ou capciosas interpretações do conceito de “serviço público”, acrescenta, incisivamente:

“Os serviços que não podem ser tributados são os serviços públicos, como o policiamento, a administração, o calçamento das ruas, a higienização de rios e terras, etc.

O serviço público é porção nitidamente determinada da atividade geral do Estado ou do Estado-membro ou do Município, por sua autonomia”.

.....
“É-lhes essencial pertencerem ao Estado e serem parte de administração pública geral”.

.....
“Sociedades particulares e, em geral, emprêsas particulares, não são serviços públicos. Portanto, não são imunes. São imunes de impostos as entidades feitas como manifestações do poder público, as corporações de direito público, como as caixas de pensões estabelecidas pela legislação social. Se uma empresa se crê imune a impôsto, diz-se regulada pelo direito público, não pode pretender auferir lucros ou distribuir dividendos, e expõe-se a que, por lei, se crie, dentro dela, a imediata fiscalização, ou direção do Estado”. (Os grifos são nossos).

(Idem, op. cit., mesmo tomo, págs. 280 e 281).

Idêntica interpretação acêrca da natureza dos “serviços” das pessoas de direito público interno mencionados nos textos constitucionais para o efeito da imunidade tributária recíproca, expendeu, com incontestável acêrto, o ilustre e saudoso Min. ARTUR MARINHO, em sua já referida sentença:

“Os serviços a que se referem os textos são os públicos típicos, exercidos “com exclusão de toda

competência privada”, constituindo “um monopólio ou regalia da administração pública como verdadeiros atos de soberania do poder público” (FLEINER, Inst., § 20, I, ed. esp. de 1933, pág. 275)... “Verdadeiramente, como diria PONTES DE MIRANDA, só são “imunes de impostos as entidades que são manifestações do poder público” (Coments. à Const. de 34, I, pág. 318), isto é, entidades do direito público interno”.

(Rev. cit., pág. 746).

Não menos expressiva é a advertência contida em voto vencedor do ilustre Des. AMILCAR DE CASTRO, do Tribunal de Minas Gerais:

“No dizer de G. JÉZE, é preciso não confundir os estabelecimentos privados, que se destinam a um fim de interesse geral, com os serviços públicos. E nesse mesmo sentido ensina CARLOS MAXIMILIANO que cumpre distinguir entre os meios de administrar empregados pelo Governo e a propriedade ou os negócios dos seus agentes”.

(Revista Florense, vol. LXXIX, pág. 482).

Observa THEMISTOCLES CAVALCANTI que os partidários da extensão às autarquias do aludido privilégio da imunidade tributária recíproca assim o entendem “dada a natureza jurídica de direito público das entidades autárquicas” (A Constituição Federal Comentada, vol. I, pág. 396); e, — quanto à expressa exclusão das sociedades de economia mista do gozo de tal privilégio, pelo Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, — aduz que “o princípio decorre da natureza puramente privada... dessas sociedades” (op. cit., idem, pág. 402).

Com efeito, o famoso Relatório de 27 de agosto de 1943, dirigido ao Presidente da República por uma Comissão instituída para “estudar, do ponto de vista geral, a conveniência de ser regulamentada a imunidade tributária dos órgãos autárquicos” (sic), — peça de autoria do saudoso jurista Prof. LÚCIO BITTENCOURT, firmado também por outros nomes ilustres,

entre os quais o Prof. SÁ FILHO, e que serviu de justificativa ao projeto de que se originou o Decreto-lei n.º 6.016, — foi muito explícito no fundamentar a *exclusão* das sociedades de economia mista do privilégio da imunidade tributária recíproca, em contraste com a proposta aplicação do mesmo às autarquias.

Quanto a estas últimas, se disse:

“Ao instituir as autarquias, o Estado não desveste êsses órgãos do seu caráter estatal, para equipará-los às entidades privadas”.

.....

E quanto às sociedades de economia mista:

“Sendo, pois, essas sociedades reguladas pelo direito privado e convindo que o continuem a ser, nenhuma razão existe, de ordem constitucional, para liberá-las do poder tributário da União ou dos Estados”.

(Revista de Direito Administrativo, vol. II, fasc. II, págs. 915 e 917).

CARLOS MEDEIROS SILVA, em parecer que exarou na qualidade de Consultor Geral da República, conceitua a franquia da letra “a” do inciso V ao art. 31 como “imunidade outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno” (Pareceres da Consultoria Geral da República, ed. Impr. Nacional, 1958, pág. 255); e EDMÍLSON MOREIRA ARRAES, ao estudar, com vistas ao mesmo dispositivo constitucional, a “imunidade recíproca das pessoas de direito público”, menciona o “princípio consagrado de que não há imunidade onde o sujeito passivo da obrigação tributária é particular” (“Imunidade Fiscal”, verbete no Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, vol. 25, página 263).

Análoga é a preleção de SÁ FILHO, quando, após referir, com apoio em PONTES DE MIRANDA, que a concessão de serviço público a uma empresa não a imuniza do dever tributário nem mesmo em relação ao próprio serviço, “pois não há imunidade onde o sujeito passivo da imposição é particular”, acrescenta:

“Da mesma forma, não participam desse privilégio as sociedades anônimas, que, pelo fato de contarem o Estado entre seus acionistas, não perdem o seu caráter de pessoa privada”.

(Estudos de Direito Fiscal, n.º 293, pág. 560).

Do eminente CASTRO NUNES é categórica a afirmação, em voto vitorioso no Supremo Tribunal Federal:

“A imunidade nos termos constitucionais é restrita às entidades de direito público aí mencionadas, vale dizer, refere-se à administração direta, e não à administração indireta...”

E de pleno acôrdo com ela se manifestou, expressamente, o exímio Ministro OROSIMBO NONATO...

“porque tais serviços públicos, exercitados por particulares, são feitos com ânimo de lucro e não podem ser comparados, em sua essência, mas apenas em sua finalidade, àqueles praticados diretamente pelas próprias autoridades administrativas”.

(Revista de Direito Administrativo, vol. X, págs. 178 e 179).

MIGUEL LINS e CÉLIO LOUREIRO, salientando que “o conceito de imunidade, contido no art. 31, V, letra a, é incompatível com o exercício do comércio” (sic), exemplificam mencionando os “serviços públicos concedidos” e as “atividades comerciais e industriais das empresas de economia mista”.

E aduzem, com especial referência a estas últimas empresas:

“No que tange às sociedades de economia mista, ainda que investidas das faculdades monopolísticas, consagradas pelo art. 146 da Constituição, descabe reconhecer-lhes qualquer imunidade, justamente em face do objeto nitidamente econômico das respectivas atividades”.

(Teoria e Prática do Direito Tributário, 1.ª edição, 1961, capítulo XIV, págs. 430 e 431).

Anote-se, finalmente: em parecer dado no caráter de Consultor Jurídico do Banco do Brasil, o eminente jurisconsulto AFFONSO PENNA JUNIOR, explicando que o que ocorre com esse instituto de crédito “é o que acontece com outros Bancos de emissão, citadamente o de França”, ilustra o asserto com esta expressiva citação:

“Bien que régie par un gouverneur nommé par l'État et placée sous la surveillance de l'administration, la Banque de France n'est pas un établissement public au sens légal de ce mot: elle a, nous l'avons déjà fait remarquer, le caractère d'une société particulière.

En conséquence, elle est soumise à tous les droits de timbre et d'enregistrement.

Elle ne peut prétendre à aucune immunité autre que celles qui résultent formellement de ses statuts et des lois qui les ont introduites”. (FUZIER HERMANN, *Répertoire Générale du Droit Français, verb. “Banques d'émission”*, n.º 825).

(*Banco do Brasil — Pareceres*, edição privada, 1941, pág. 3).

*
* *

II — Ademais disso, o convencimento de que o Banco do Brasil não goza de *imunidade* tributária ainda mais se fortalece em decorrência, lógica e jurídica, da conduta assumida em relação ao mesmo instituto pela própria União Federal, a saber:

- a) outorgando *isenções fiscais* ao referido estabelecimento, através de várias e sucessivas *leis ordinárias e decretos federais* (art. 5.º da Lei n.º 2.213, de 1915, reproduzido no art. 60 da Lei n.º 3.644, de 1918; art. 7.º da Lei n.º 3.979; Lei n.º 4.984, de 1925; Decreto n.º 19.826, de 1931; Decreto n.º 21.968, de 1932; Decreto n.º 24.094, de 1934, etc.), — providência essa que seria despendianda, por manifestamente inútil e supér-

flua, se o destinatário de tais benefícios e favores fiscais fôsse reconhecido *imune* à tributação;

- b) *limitando* o alcance de isenções já antes concedidas ao Banco e estabelecendo, em certa fase, um regime de “*isenção parcial*” (desde a Lei n.º 4.984, de 31 de dezembro de 1925, até ao advento do Decreto n.º 19.550, de 31 de dezembro de 1930), pôsto que *excluiu* do favor fiscal os impostos e taxas que os demais bancos pagam habitualmente, ou por convenção lançam a cargo de seus clientes, bem assim os devidos por seus administradores e empregados; e, mais tarde, pelo Decreto n.º 24.094, de 1934, *exceou* da isenção, além do impôsto do sêlo federal, o impôsto de transmissão pelo prazo de 30 meses desde a data da aquisição (SÁ FILHO, *op. cit.*, págs. 555 e 556; AFFONSO PENNA JUNIOR *op. cit.*, pág. 4), — quando é certo que o conceito absoluto de *imunidade*, obviamente, não admite limitações, fracionamentos, gradações ou meios-têrmos (LEOPOLDO BRAGA, *Pareceres e Estudos Jurídicos*, 1959, tomo I, pág. 35);
- c) *suprimindo e cassando*, por completo, noutra fase, a *isenção fiscal* anteriormente concedida (regime instaurado pelo Decreto n.º 19.550, de 1931, do Govêrno Provisório), “voltando o Banco à situação dos demais contribuintes” (AFFONSO PENNA JUNIOR, *op. cit.*, pág. 4), — quando, em verdade, por sua própria natureza, a *imunidade* é prerrogativa supra-legal, inauferível e irrevogável por lei ordinária;
- d) estipulando certos *prazos* para o gôzo de franquia fiscal pelo Banco (Decreto n.º 19.826, de 1931, que determinou ficarem as aquisições do dito Banco imunes de impostos pelo prazo de 18 meses, a partir da transmissão, e Decreto n.º 21.968, de 1932, que mandou contar esse prazo desde a sua data, para os bens já adquiridos) (SÁ FILHO, *op. cit.*, pág. 555), — quando é certo que a *imunidade* consignada no art. 31, V,

“a”, da Constituição, é privilégio de caráter contínuo e permanente, não sujeito, pois, a termos cronológicos;

e) lançando a União, ela própria, *tributos federais*, v. g. os impostos de renda e do selo, sobre o Banco do Brasil, como é notório e acentuado foi em vários julgados do Supremo Tribunal Federal (Acórdão, em tribunal pleno, de 5-4-962, em embargos no Rec. Extr. n.º 29.896, *D. J.* de 24-5-963, pág. 1.116; — Ac. da 1.ª Turma, de 16-8-962, no Rec. Extr. n.º 49.446, *D. J.* de 18-10-962, pág. 3.043; — Ac., em tribunal pleno, de 12-12-962, em embargos no Rec. Extr. n.º 47.687, *D. J.* de 17-12-962, pág. 3.945), — quando é certo que a *imunidade* é sempre de caráter amplo e de alcance geral, impedindo o surgimento da relação de direito tributário em todas e quaisquer esferas de competência fiscal, pois, como diz PONTES DE MIRANDA, “nos Estados em que a Constituição é rígida, como o Brasil, a *imunidade* é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição” (*Comentários à Constituição de 1946*, 3.ª ed., tomo II, pág. 288); de onde afirmar-se que “a *imunidade* é conceito global, unitário e permanente” (E. ARRAES, *verb. cit.*, *op. cit.*, vol. 25, pág. 256), e não pode, assim, ser limitada apenas a certos bens, rendas ou serviços, nem a determinados impostos, — salvante, é claro, a hipótese de *repercussão* (ou *translação*).

e) declarando, finalmente, em texto expresso de *lei federal* (com pretensão caráter de *lei interpretativa* de texto constitucional) estarem *excluídas* do privilégio da imunidade tributária recíproca as sociedades de economia mista, — tal como reza o § 3.º do art. 1.º do Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943:

“§ 3.º. A imunidade não atinge as sociedades de economia mista, em cujo capital e direção o Governo participe, e as

empresas sob administração provisória da União”.

Como se vê, a própria União, por atos inequívocos, excluiu a hipótese de “*imunidade*”.

*
* *

Quanto à faculdade de “*isenção*” compulsiva de *impostos locais* (*estaduais* e *municipais*), pela União, “instituída em *lei especial*, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum”, nos termos da cláusula *excepcional* constante do parágrafo único (segunda parte) do art. 31 da Constituição, pode afirmar-se que também não é aplicável a outorga ao Banco do Brasil, pela curial razão de que a ressalva foi estabelecida *expressamente* e *tão só para a hipótese (única)* de “*serviços públicos CONCEDIDOS*”, e o Banco do Brasil não é “*CONCESSIONARIO*” de serviço público federal; — sendo certo que o permissivo, por constituir matéria de *direito excepcional*, não admite aplicação extensiva ou analógica, de molde a alcançar hipóteses, casos ou situações diferentes da explicitada no texto, mas, ao revés disso, é de exegese rigorosamente estrita: “*ut verba sonant*”.

*
* *

Conseqüentemente e conclusivamente:

I

É, pois, como se vê, manifestamente errônea a jurisprudência — hoje superada — que atribuía “*imunidade*” ao Banco do Brasil S.A.; bastando, aliás, para evidenciá-lo, a óbvia razão de que, como está na lição de tantos mestres já citados, o *privilégio* da imunidade tributária recíproca, outorgado pela Constituição, expressa e nomeadamente, à União, aos Estados,

ao Distrito Federal e aos Municípios, não é, absolutamente, aplicável às *peçoas jurídicas de direito privado*, ainda aquelas que não tenham fins ou intuitos lucrativos, — entidades estas que apenas se beneficiam de “isenção”, quando caiba e convenha ao interesse público, mas por via de *lei ordinária*, isto é, sem caráter constitucional (THEMISTOCLES CAVALCANTI, *Curso de Direito Administrativo*, 6.^a ed., Rio de Janeiro, 1961, pág. 342; CASTRO NUNES, *Revista de Direito Administrativo*, vol. X, pág. 178).

Esse entendimento já prevalecia sob o regime da Carta de 1937, como se colhe em reiterados assertos de SÁ FILHO (*Estudos de Direito Fiscal*, págs. 233 e 560) e bem o atesta contemporânea advertência de PONTES DE MIRANDA: — “Não há *imunidade* onde o sujeito passivo da imposição é *particular*” (*Comentários à Constituição Federal de 1937*, vol. I, págs. 615 e 624) —, tornando-se, assim, desnecessário e supérfluo o dispositivo do § 3.^o do Decreto-lei n.^o 6.016, de 22 de novembro de 1943, onde foi dito que “a imunidade não atinge as sociedades de economia mista, em cujo capital e direção o Governo participe, e as empresas sob administração provisória da União”, pois, como já salientado, “o princípio decorre da natureza puramente *privada*, comercial, dessas sociedades” (THEMISTOCLES CAVALCANTI, *Tratado de Direito Administrativo*, vol. IV, pág. 502).

Ademais disso, sendo o Banco do Brasil S.A., como *sociedade anônima*, uma entidade *necessariamente de fim lucrativo* (art. 2.^o do Decreto-lei n.^o 2.627, de 26-9-1940) e de caráter tipicamente *mercantil*, *ex vi legis* (parágrafo único ao mesmo art. 22 supracitado), também por isto não lograria direito ao gozo do aludido privilégio, em face ao princípio de que a “*imunidade*” é absolutamente incompatível com o caráter *empresarial* (comercial ou industrial) das pessoas jurídicas (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1946*, 3.^a ed., tomo II, pág. 303), também, mais uma vez, explicitado por MIGUEL LINS e CÉLIO LOUREIRO, *in verbis*:

“Cumpre, ao encerrar êsse item, deixar salientado, ainda uma vez, que o conceito de *imunidade*, contido no art. 31, V, letra a), é *incompatível com o exercício do comércio*”.
(*Op. cit.*, pág. 431).

II

Injurídicas são, outrossim, as decisões judiciais que reconheciam ao Banco do Brasil S.A. “*imunidade*” *parcial*, isto é, concernente apenas aos serviços públicos a êle “*delegados*” pela União. A *imunidade tributária recíproca*, em nosso sistema constitucional, não foi estabelecida *objetivamente*, para cobrir *bens, rendas e serviços públicos em geral*, e, sim, *subjetivamente*, para resguardo dos bens, rendas e serviços *de certas e determinadas pessoas públicas* (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição Federal de 1937*, vol. I, pág. 624; CASTRO NUNES, *Da Fazenda Pública em Juízo*, pág. 463; *Soluções de Direito Positivo*, pág. 146; sendo certo, além disso, que a prerrogativa constitucional da *imunidade* assegurada a tais “*peçoas*” não pode, por sua própria natureza, estar sujeita a frações, limitações, meias medidas e discriminações especiosas, de modo a acobertar apenas *certos* bens, rendas, serviços, atos, negócios ou interesses, e não *todos os outros* de sua mesma atividade funcional. A *imunidade* (inconfundível com a simples *isenção*) é um conceito absoluto e total, que não admite meios-têrmos. Não se é *immune* apenas *em parte*. A *imunidade* é plena e irrestrita, ou não existe. Diversamente da “*isenção*”, que exprime um conceito “*fracionário e aleatório*”, “a *imunidade* é conceito global, unitário e permanente” — observa, com justeza, MOREIRA ARRAES (*verb. cit.*, mesmo vol. do *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, pág. 256).

III

Insustentáveis são, finalmente, os arestos que reconheceram em favor do Banco do Brasil S.A. a “*isenção*” compulsiva

de impostos *locais* (estaduais e municipais) com pretensão fundamentada na segunda parte do parágrafo único ao art. 31 da Constituição — “relativamente aos próprios serviços” (da União), “tendo em vista o interesse comum” —, pois tal franquia, de *direito excepcional* e, pois, de interpretação *estrictissima* (“*exceptiones sunt strictissimae interpretationis*”), além de requerer uma outorga específica, em *lei especial*, foi prevista e estabelecida, expressa, única e exclusivamente, para a hipótese de serviços públicos “*concedidos*”, não sendo, no caso, admissível aplicação extensiva, e muito menos analógica, a entes privados que não sejam tipicamente “*concessionários*” de serviços públicos federais, embora os exerçam por outra forma de delegação, sem o aludido caráter. Ora, atento o princípio de que a *concessão* de serviço público *não se presume*, mas requer ato administrativo formal, expresso, ninguém dirá que o Banco do Brasil, embora exercendo, por *delegação* do Poder Público federal, certas funções estatais, seja um “*concessionário*” de serviço público da União.

No seio do Supremo Tribunal Federal prevalecia o óbvio asserto, ainda na vigência da Carta de 37, conforme exemplifica, entre outros muitos, o Acórdão proferido no Rec. Extr. n.º 3.316, em que foram recorrente o Banco do Brasil S.A. e recorridos Ulen Management Co., em cuja ementa está expresso: — “O Banco do Brasil *não é concessionário* de serviço público”. Ali se lê, no voto do relator, Ministro BARROS BARRETO:

“Ora, o Banco do Brasil *não é um estabelecimento público federal, nem concessionário de serviço público*. É uma sociedade anônima e, como pessoa jurídica de direito privado, não se confunde com a União, apesar de vinculada a esta por múltiplos interesses”...

“...o Banco do Brasil não se compreende entre as pessoas de direito público e, nessa conformidade, não goza da isenção tributária prescrita na Constituição”.

(*Revista Forense*, mesmo vol. LXXXIX, págs. 453, 454 e 455).

O próprio Banco do Brasil, na Ação Rescisória n.º 299, em que foi Autor, contra a antiga Prefeitura do Distrito Federal, afirmou, desenganadamente, nos autos, perante o mesmo Supremo Tribunal Federal:

“O Banco do Brasil *não é um concessionário*, mas um delegado da União, em cujo nome exerce serviços públicos que lhe são outorgados por *jus imperii* do Estado” (1).

(1) Da brilhante contestação firmada pelo ilustre advogado Dr. ENLTON VEIRA, como representante e defensor da Fazenda do Distrito Federal nessa causa, vale reproduzir estes trechos onde a matéria foi excelentemente versada:

“Não há, na Constituição, dispositivo algum que autorize a dispensa dos pagamentos devidos por uma entidade privada àqueles referidos entes públicos (Estados, Distrito Federal, Municípios) por desempenhar serviço público mediante *delegação* da União. A franquia tributária é aplicada em sentido *restrito*; não cabe o reconhecimento de analogia ou extensão. O Autor reconhece, expressamente, que não exerce serviço público *concedido*, ao qual se refere a Carta Magna, de modo restrito. O Banco do Brasil *ganha* para desempenhar tais serviços. Tem porcentagem sobre a receita apurada.

Se prevalecer esse novo entendimento extra-constitucional estará burlada a Constituição e aberto à União o direito de vulnerar a economia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bastando-lhe desdobrar o uso do poder de *delegar*, em proveito de maior número de entidades privadas”.

“A *delegação*, mesmo admissível constitucionalmente, não altera a posição do Banco; o efeito não desloca a razão da causa. A existência do Banco não se funda no exercício da delegação; esta só pôde efetivar-se porque *existia* o Banco. Então, multiplicando o uso esporádico da delegação; subtrair-se-á o direito permanente de contarem os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com a renda constitucional orçada para custeio dos seus serviços próprios e autônomos. Não haveria mais segurança no cálculo relativo à estimativa da receita dos referidos entes públicos; votado o orçamento, ficaria este sujeito às quedas que a União entendesse, com a exclusão das rendas relativas aos impostos regionais e locais, por ela livremente desconsiderados em função das *delegações* que deferisse a determinadas entidades de direito privado, inscritas no rol dos contribuintes”.

“Tanto é restrita e discriminada a interpretação do texto constitucional, que a própria União recolhe imposto sobre as

Haja vista, afinal, à lição do emérito constitucionalista FRANCISCO CAMPOS, contida nestes trechos claros e categóricos:

“O rigor da Constituição, em matéria de imunidade tributária, vai ao ponto de não excluir da tributação os próprios serviços públicos, *quando exercidos mediante DELEGAÇÃO* ou concessão. Quando concedidos, os serviços públicos decaem do privilégio de que gozavam anteriormente à concessão, passando a incorporar-se à massa dos negócios tributáveis, e,

rendas do Banco” ... “A União não tem o direito de cobrar imposto sobre a renda do Banco e recusar à Prefeitura o direito de cobrar imposto sobre o prédio pertencente ao Banco”.

.....
“O texto refere-se aos serviços públicos *“concedidos”*. É o próprio Autor quem declara que “o Banco do Brasil não é concessionário de serviço público”. O serviço público *concedido* não goza de isenção tributária, mesmo à vista da referida Carta, senão quando estabelecida pelo poder competente, ou se a União a tiver outorgado em *lei especial*, no interesse comum”.

.....
“Entretanto, vale repetir, não há na Constituição dispositivo algum que autorize a *imunidade* tributária ou fiscal, a favor de entidades de direito privado que exerçam serviço público *delegado*”.

.....
“Quer em face da alínea *a*, inciso V, do art. 31 da Constituição atual, quer em face do parágrafo único do mesmo artigo, não pode ser constitucionalmente reconhecida a *imunidade*, nem a *isenção*, respectivamente, como imunidade ou isenção não poderiam existir face à alínea *c* do art. 32, ou ao parágrafo único do mesmo artigo, da Constituição de 1937”.

.....
“A *imunidade* será, apenas, *reconhecida*, porque deriva da Constituição diretamente. A *isenção* é *declarada*, como parecer ao legislador ordinário, do poder tributante, ou da União, em qualquer caso, quanto ao serviço por ela *concedido*. Na hipótese dos autos, não há como reconhecer-se a *imunidade*, com fundamento na letra *c* do art. 32 da Constituição de 1937, porque o Banco do Brasil não é uma entidade de direito público; não há também como justificar-se o direito à *isenção*, porque esta não foi *declarada* pelo poder tributante, nem resulta de *outorga* da União a “concessionário” de serviço público federal”.

.....
“O Banco do Brasil não tem direito à reclamada *imunidade* tributária, restrita às pessoas matrizes — União, Estados,

para que se tornem isentos da tributação, é necessário que o poder autorizado a lançar o tributo os isente por lei especial. A isenção só pode ser concedida pelo poder a cuja competência a Constituição imputa o lançamento do imposto. A este princípio, que resulta, aliás, da discriminação constitucional da matéria tributária, a Constituição abre *uma única exceção*: — Quando a União institui, em *lei especial*, a isenção relativamente aos serviços federais *CONCEDIDOS*.

Neste caso, e *somente neste caso*, a União é admitida a isentar de tributos estaduais e municipais.

.....
Distrito Federal e Municípios — e não pode ter direito à *isenção* dos impostos regionais ou locais — dos Estados, Distrito Federal e Municípios — com fundamento em lei federal, por não ser *concessionário* de serviço público”.

.....
“Se houvesse *imunidade*, não poderia ser esta *restrita*, porque a lei ordinária não pode limitar a amplitude do princípio constitucional. Se a *imunidade* determina a *vedação de todo imposto*, a lei ordinária não tem força para *executar* descaracterizando a própria imunidade. Vê-se bem, pois, que a lei com que argui o Autor (Decreto n.º 24.094, de 1934) não é de *imunidade*. Não há imunidade, face à lei invocada.

Não cria a lei, também, o direito à *isenção*, porque o Banco do Brasil não é *concessionário* do serviço público, nem poderia a União, sem essa ressalva, retirar dos Estados e dos Municípios a tributação que a Constituição lhes assegura. Nessa parte, a lei federal a que se arrima o Banco do Brasil é duplamente inconstitucional: se institui *imunidade*, fere o princípio da Constituição, porque a *imunidade* não pode ser instituída por via ordinária; se concede *isenção* agride a Constituição, porque a União não pode isentar os bens de propriedade das entidades privadas, que não são *concessionárias* de serviço público, de impostos dos Estados ou dos Municípios”.

.....
“Na hipótese dos autos, não há como reconhecer a *imunidade*... porque o Banco do Brasil não é uma entidade de direito público. Não há, também, como justificar-se o direito à *isenção*, porque esta não foi *declarada* pelo poder tributante, nem resulta de outorga da União a *concessionário* de serviço público federal. A *imunidade* decorre da natureza do ente jurídico; a *isenção* deriva da sua *qualidade*. Na espécie, não é legítima a *natureza*, por não ser o Autor *pe* *oa* *de direito público*, nem se autentica a *qualidade*, por não constituir *concessionário* de serviço público”.

(Memorial citado, págs. 9, 10, 11, 12, 13, 17, 21, 28 e 33).

Fora dêste caso, a União não pode criar qualquer imunidade à tributação estadual ou municipal". (Os destaques são nossos).

(Parecer jurídico no Proc. n.º 5.003.084/49-SGI, da Confederação Brasileira de Desportos, publicado em a nota n.º 1 às págs. 416-417 do livro *Coletânea de Decretos-leis, Leis e Decretos Federais, Leis, Decretos e Disposições Regulamentares do Distrito Federal*, ed. oficial da P.D.F., I, Rio de Janeiro, 1952, pág. 417).

Tantos e tão expressivos elementos de convicção demonstram, à mais cristalina evidência, que não foi feliz o exemplo buscado e invocado no douto parecer em análise para corroborar a tese da inimizabilidade da Companhia Siderúrgica Nacional, pois, na verdade, em face da Constituição e dos mais inconcussos cânones do direito pátrio, o Banco do Brasil S.A. — como aquela, uma *sociedade anônima de economia mista* e, pois, *pessoa privada* — não goza do privilégio da *imunidade tributária recíproca* estabelecido no art. 31, V, "a", da Lei Maior, nem se enquadra na hipótese da *isenção compulsiva*, excepcionalmente prevista na segunda parte do seu respectivo parágrafo único (*serviços "concedidos"*), que é, no dizer do mestre CAMPOS, o "*único caso*" em que a *Constituição Federal admite ou autoriza a isenção de impostos estaduais e municipais outorgada por lei federal* (*ibid.*, *op. cit.*, mesma pág. 417).

*
* * *

Posição do problema em face do princípio de isonomia fiscal

Um dos dogmas jurídicos fundamentais da teoria do imposto é, sabidamente, desde os lineamentos estruturais consubstanciados nas famosas regras de ADAM SMITH e dos desenvolvimentos doutrinários de STUART MILL, o da *justiça fiscal*, que se traduz e desdobra no binômio *universalidade* (ou

generalidade) do imposto e *igualdade* de todos no plano tributário. O princípio da *igualdade*, modernamente também chamado de *isonomia fiscal*, impõe que os encargos tributários sejam distribuídos, sempre que e tanto quanto possível, de modo igual e equânime, por todos os que se encontrem em paridade ou equivalência de condições objetivas de capacidade contributiva e em identidade de circunstâncias (BENEDITO CAPLÁN, *Finanzas Públicas*, Buenos Aires, 1955, pág. 134; BENVENUTO GRISIOTTI, *Primi Elementi di Scienza delle Finanze*, 4.ª ed., Milão 1953, pág. 33; *Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, trad. espanhola da 1.ª ed. italiana, por Enrique R. Mata, Madri, 1935, págs. 133-134; JACOPO TIVARONI, *Compendio di Scienza delle Finanze*, 12.ª ed., Bari, 1949, pág. 99; VINCENZO TOSI, *Scienza delle Finanze*, Milão, 1947, pág. 75; MARCO FANNO, *Elementi di Scienze delle Finanze*, 22.ª ed., Turim, 1958, págs. 82 e segts.; ACHILLE SALERNI, *Saggi di Diritto Finanziario e di Diritto Tributario*, Milão, 1954, págs. 33-34; LOUIS DELBEZ, *Éléments de Finances Publiques*, Paris, 1955, pág. 116, etc.).

De tal modo se enraizou o princípio da *isonomia fiscal* na consciência jurídica dos povos civilizados que, já hoje, a doutrina é, a bem dizer, uníssona em consagrá-lo "postulado essencial à organização dos Estados modernos", como corolário natural e indeclinável do democrático princípio da *igualdade de todos perante a lei* e que, na expressão de CIENFUEGOS, traduzido pela doutrina da imposição,

"exigirá claramente que todos los ciudadanos compartan las cargas tributarias que sobre el país pesan; es decir que el impuesto habrá de afectar a todos por igual, sin que haya Clases o Estados que, por razones políticas e sociales, queden exentos de gravámenes".

(JOSÉ ÁLVAREZ DE CIENFUEGOS, *Hacienda Pública*, 3.ª ed., Granada, pág. 173).

DE VITI DE MARCO, salientando que o princípio jurídico e político de que "*tutti i cittadini sono eguali di fronte alla legge*