

les sont assujetties pour leur forme, quel que soit leur objet" ... — "sociétés anonymes"...

"...à raison de leur objet, lorsqu'elles se livrent à des opérations commerciales, industrielles ou artisanales". (Os grifos são nossos).

(Le Droit Fiscal des Affaires, Paris, 1960, ns. 3.194 e 3.196, págs. 212 e segts.).

Idêntico é o asserto de LOUIS DELBEZ, quando, ao estudar "les personnes morales imposables", escreve:

"Certains organismes sont imposables à raison de leur forme, d'autres à raison de leur activité.

Sont imposables à raison de leur forme les sociétés anonymes et en commandite par actions — les sociétés à responsabilité limitée — les sociétés coopératives — les établissements publics présentant un caractère industriel ou commercial... — les régies départementales ou commerciales présentant le même caractère".

"Enfin, les Établissements publics, les départements et les communes sont assujettis à l'impôt sur les personnes morales à raison des revenus qu'ils tirent de l'exploitation de leurs immeubles bâties ou non bâties".

(Op. cit., págs. 159-160).

*
* *

Imponibilidade dos próprios serviços econômicos de Administração direta do Estado

Aspecto, porém, de suma importância e, pois, merecedor de especial realce, é o de que, hoje, na França, como noutros países, além de serem "imponíveis" as sociedades do Estado, em geral (sociedades de economia mista, empresas públicas personificadas, empresas nacionalizadas, etc.) e os entes autárqui-

cos ("établissements publics") de vocação industrial ou comercial, também o são os próprios serviços de administração direta do Estado, não personificados ("en régie"), que tenham o mesmo caráter de exploração industrial ou comercial, isto é, os próprios órgãos do Estado dotados de autonomia financeira e produtores de rendas:

"Sont obligatoirement soumises à l'impôt sur les sociétés: les sociétés anonymes, en commandite par actions ou à responsabilité limitée, les sociétés coopératives et leurs unions, ainsi que les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif; les sociétés civiles se livrant à une activité industrielle ou commerciale quelle que soit leur forme ou qui, quel que soit leur objet, revêtent, en droit ou en fait, le caractère de sociétés par actions ou de sociétés à responsabilité limitée".

(Petit Dictionnaire de Droit — Dalloz — publicado com a colaboração de ROGER REAU e JEAN RONDEPIERRE, Paris, 1951, pág. 361).

GUY DEBEYRE, além de indicar como tributáveis, em razão de sua atividade, as pessoas morais (privadas ou públicas) e sociedades civis que se dediquem a "uma exploração" ou a "operações de caráter lucrativo", consigna:

"1.º Les organismes passibles de l'impôt à raison de leur forme: sociétés anonymes, en commandite par actions, à responsabilité limitée, les sociétés coopératives, les établissements publics et les régies communales et départementales à caractère industriel et commercial".

(Op. cit., pág. 332).

De MARCEL WALINE é, outrossim, o registo que faz, de referência à distinção, existente na França, entre "service public administratif et service public commercial" (sic):

“L'on peut dire aujourd'hui que lorsqu'un service public a le caractère industriel ou commercial, il est soumis au droit privé, en ce qui concerne:

.....
5.º le régime fiscal (C. E., 17 décembre 1932, *Ministre des Finances*; 15 avril 1935, *Chambre de commerce de Lorient*).
(Op. cit., págs. 288-289).

E é de acentuar-se, ao propósito, que êsse mesmo GASTON JÈZE, que o ilustre Prof. ALIOMAR BALEIRO com tanta ênfase invoca e cita, em seu parecer favorável à pretensa imunidade das sociedades de economia mista, considerando-o, justamente, “o maior administrativista e financista da França na primeira metade dêste século” (*sic*), êle próprio, muito antes do advento da atual legislação tributária dêsse país, já se vinha pronunciando *pela tributação* de tôdas as emprêsas, organismos e serviços econômicos do Estado e, pois, *contrariamente à concessão de isenções fiscais aos patrimônios administrativos e às explorações industriais públicas*:

“Il faut mettre à part les exemptions d'impôts au profit des patrimoines administratifs ou des exploitations industrielles publiques”.

.....
“1.º La non exemption est utile pour savoir quels sont exactement les résultats financiers d'une exploitation industrielle ou commerciale publique. Ex.: soumission aux impôts des chemins de fer de l'État et des chemins de fer d'Alsace-Lorraine.

2.º Elle est utile au cas où l'exploitation publique n'est pas monopolisée, afin que l'industrie privée frappée d'impôts ne soit pas mise hors d'état de concourir avec l'industrie d'État. Ex.: en France, les régions commerciales sont soumises à tous les impôts. — On peut critiquer, à cet égard, l'exemption des droits de douane et des contributions indirectes accordée aux marchandises acquises par les manufactures de l'État, même lorsqu'il ne s'agit pas d'exploitation d'un monopole.

3.º Elle est utile aussi lorsqu'il s'agit d'exploitations publiques par des autorités locales”.
(GASTON JÈZE, *Cours de Finances Publiques*, 1933-1934, Paris, 1934, págs. 92 e 93). (1)

Mais recentemente, um dos mestres de maior expressão científica na especialidade — HENRY LAUFENBURGER, professor de Economia Política e de Finanças Públicas na Faculdade de Direito de Paris, — em desenvolvimento de exposição doutrinária sob a epigrafe especial de “*L'entreprise comme sujet fiscal*”, formula êstes conceitos:

“L'universalité en matière fiscale exige que toutes les entreprises soient frappées, qu'elles relèvent de

.....
(1) No Brasil, a pregação e divulgação dessa doutrina — hoje vitoriosa em todos os países de maior experiência político-administrativa — teve por pioneiro o ilustre Prof. SÁ FILHO, que, como Procurador Geral da Fazenda Pública, há quase um quarto de século (paresceres de 6-4-940, de 3-9-940 e de 28-7-941), sustentava:

“Ensinam os tratadistas que as pessoas de direito público podem estar sujeitas aos impostos”.

.....
“Como se vê, a questão da tributação dos próprios órgãos do Estado não é nova no direito financeiro e, em geral, se resolve afirmativamente, salvas as isenções definidas de modo expresso”.

.....
“Se, portanto, sobre os órgãos centralizados do Estado pode incidir a tributação, essa não deve deixar de recair sobre as explorações industriais do Estado ou seus patrimônios administrativos”.

.....
“De um modo geral, com ou sem autonomia precisa, as explorações industriais do Estado devem pagar impostos”.

.....
“Nem se diga que, participando o seu patrimônio da natureza dos bens públicos, como observa ROGER BONNARD, seria injusto que o Estado concorresse para a sua redução, por meio de impostos que êle próprio arrecada. Estudando a regra da generalidade e universalidade do imposto, na sua aplicação aos patrimônios administrativos ou às explorações industriais do Estado, G. JÈZE conclui de modo contrário à isenção, inconveniente à clareza financeira, e argumenta com a necessidade de serem conhecidos, exatamente, os resultados financeiros da gestão, sobretudo quando descentralizada (*Cours de Finances Publiques*, 1928, págs. 115 a 117)”.
(*Estudos de Direito Fiscal*, págs. 22-23-24, 229 e 233-234).

l'économie privée ou qu'elles ressortent du secteur public ou semi-public".

.....
"Par ailleurs, l'arrêté du 31 janvier 1942 confirme que tous les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires".

.....
"On pourrait à la rigueur admettre sur un terrain purement pratique certains privilèges fiscaux, s'il était possible par ce moyen d'atteindre des buts économiques poursuivis par l'État. Or ne peut dire aujourd'hui que sur aucun point l'exemption fiscale, en faveur de certaines activités ou au profit de certaines formes d'entreprises, n'a donné les résultats escomptés".

Em seguida, após observar que "en matière industrielle est puéril et même immoral d'encourager par des franchises fiscales certaines activités qui sont appelées à procurer des bénéfices considérables" (citando, como exemplos, as concessões de minas de petróleo e de gás combustível), o mesmo autor, no capítulo "Les Sujets Fiscaux", e sob a especial epígrafe — "Le droit public et les sujets fiscaux" —, assim preleciona:

"Enfin, il semble que le gouvernement entend mettre fin aux privilèges des établissements qui se trouvent placés entre l'économie privée et l'économie publique. Il s'agit de tous les établissements appelés semi-publics, qui en plus des exemptions d'impôts, jouissent de subventions de l'État et de privilèges de toutes sortes. La loi de finances du 28 juin 1941 dispose en effet dans son article 4: "Les établissements publics, les exploitations industrielles ou commerciales de l'État ou des collectivités locales, les entreprises concessionnaires ou subventionnées bénéficiant de privilèges, d'avances directes ou indirectes, de garanties accordées par l'État ou les collectivités locales, les entreprises dans lesquelles l'État ou les collectivités locales ont des participations", sont désormais sou-

mis à l'impôt sur les bénéficiaires commerciaux au même titre que les exploitations privées".

"Une des premières conséquences pratiques de l'application de cette loi a été de supprimer les privilèges de l'article 4 du Code des impôts directs".

(Finances Publiques et Affaires Privées, Paris, 1943, págs. 39, 50, e 60).

Noutra obra, posteriormente reeditada, reafirma e explica o eminente tratadista:

.....
"Mais l'exemption fiscale du domaine ou des entreprises de l'État est injustifiée lorsque leur possession ou leur exploitation sont productives de revenus".

.....
"Quoi qu'il en soit, le privilège fiscal des entreprises publiques a été presque intégralement aboli, en vertu de la loi du 28 juin 1941, par l'arrêté d'application du 31 janvier 1942. Désormais, seules les régies départementales et communales, exploitant un service public sont affranchies de l'impôt sur les sociétés qui remplace l'ancien B.I.C.. Par contre, tous les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial, ainsi que tous les organismes de l'État, des départements et des communes ayant le même caractère, sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires, en particulier à l'impôt sur les personnes morales".

"L'art. 93 du décret de réforme fiscale soumet à cet impôt les organismes de l'État et des collectivités locales jouissant de l'autonomie financière et se livrant à une exploitation lucrative".

.....
"Demeurent seuls exclus de l'impôt sur les personnes morales les organismes de l'État ne bénéficiant pas de l'autonomie financière...".

E aduz, ainda, linhas adiante, que...

"...dans les relations des collectivités publiques entre elles, l'imposition est de règle. Ainsi l'impôt sur

le revenu (État) s'applique aux domaines immobiliers des communes, tandis que l'impôt foncier local frappe les forêts et autres exploitations productives de l'État (art. 186 de l'ancien Code I, D.)”.

(HENRY LAUFENBURGER, *Traité d'Économie et de Législation Financières — Revenu, Capital et Impôt*, 4.^a ed., Paris, 1950, págs. 171-172 e 173).

A seu turno, dá-nos LOUIS TROTABAS opinião igualmente conspícua:

“Le principe de l'égalité devant l'impôt conduit ainsi à soumettre au même régime fiscal les personnes, les propriétés et les activités privées et les personnes, les propriétés et les activités publiques. Cette règle est d'autant plus nécessaire que le développement des activités privées des collectivités publiques désavantagerait les entreprises privées si les personnes publiques jouissaient d'une immunité fiscale. C'est donc très justement que la loi du 28 juin 1941, article 4, a soumis les personnes et propriétés publiques au droit fiscal commun...”.

.....
“Toutefois, la nature d'intérêt public ou le caractère désintéressé de l'activité publique peuvent justifier une exonération fiscale: mais celle-ci doit alors être prévue par un texte exprès, comme elle peut être prévue au profit d'une activité privée dans l'aménagement de l'égalité fiscale”.

(*Précis de Science et de Législation Financières*, 10.^a ed., Paris, 1950, pág. 270).

Os mesmos princípios vigem, hodiernamente, na Itália, conforme se colhe da consulta aos seus mais acatados administrativistas e financistas. A regra, também ali, é a da *tributabilidade* das empresas estatais produtivas de réditos; e, pois, conseqüentemente, as isenções tributárias, em relação aos bens patrimoniais rentáveis e às explorações industriais do Estado, passaram a constituir, como na França, situações especiais estabelecidas em leis de exceção, ainda assim, em certos casos, sujeitas a censuras ou críticas desfavoráveis.

Mui expressivo é, a respeito, o comentário de GANGEMI:

“Sono ingiustificate le esenzioni o immunità fiscali concesse alle imprese statali produttive di reddito. Si tratta di esenzioni assicurate con il pretesto, tutt'altro che fondato, che l'autoimposizione sia un fatto politicamente e tecnicamente condannabile. È, invece, immorale e perciò deprecabile il privilegio fiscale, concesso alle imprese pubbliche in quanto pongono queste in una situazione privilegiata nella concorrenza economica.

L'autoimposizione è una esigenza oggi largamente riconosciuta”.

(LELLO GANGEMI, *Elementi di Scienza delle Finanze*, Nápoles, 1948, pág. 413).

PUGLIESE, ao estudar e discriminar os *sujeitos passivos* da obrigação tributária, anota:

“Tra le persone giuridiche nazionali occorre menzionare in modo particolare gli *enti pubblici*, i quali, per quanto attiene alla loro attività patrimoniale, vanno soggetti ai tributi stabiliti dallo Stato così come qualsiasi altra persona giuridica, qualora non esistano particolari disposizioni legislative a loro favore”.

(MARIO PUGLIESE, *Istituzioni di Diritto Finanziario — Diritto Tributario*, Pádua, 1937, pág. 47).

INGROSSO, ao propósito da atividade empresarial do Estado e da *imponibilidade* de suas explorações econômicas, emite estes conceitos:

“Anche quando la partecipazione dello Stato ad una azienda o ad un complesso di aziende industriali è di tale misura da farne il maggiore od esclusivo proprietario, esse non perdono la natura di *enti commerciali privati*, e non potrebbero mai considerarsi elementi del patrimonio statale”.

.....

“Sono *soggetti d'imposta* persone fisiche e persone giuridiche, di diritto privato e di diritto pubblico”. (GUSTAVO INGROSSO, *Diritto Finanziario*, Nápoles, 1954, págs. 89 e 112).

Esse entendimento coincide com o que, muito antes, em obra clássica, já expendera o insigne mestre TANGORRA:

“Agli effetti del principio di generalità dell'imposta, si ammette anche l'imposizione delle persone giuridiche (società industriali e commerciali, *enti semi-pubblici, e persino le economie collettive di diritto pubblico*), oltrechè delle persone fisiche”. (VINCENZO TANGORRA, *Trattato di Scienza della Finanza*, Milão, 1915, vol. I, pág. 804).

Recolha-se a observação de TESORO:

“Lo Stato — salvo esenzioni particolari — *deve essere considerato soggetto passivo delle obbligazioni tributarie* relative ai tributi statali, nono solo nel nostro, ma nella maggior parte dei sistemi giuridici moderni, sempre nei limiti della sua attività economico-privata”. (GIORGIO TESORO, *Principii di Diritto Tributario*, Bari, 1938, pág. 124).

Anote-se o registro de GRISIOTTI:

“Anche *gli enti pubblici possono essere soggetti passivi d'imposta* (lo Stato verso i Comuni o i Comuni verso lo Stato, se nel loro confronto si verifica il fatto economico, da cui deriva la loro capacità contributiva)”. (BENVENUTO GRISIOTTI, *Primi Elementi di Scienza delle Finanze*, 4.^a ed., Milão, 1953, pág. 76).

Atente-se no depoimento de ZANOBINI:

“Le *persone giuridiche soggette alla potestà tributaria* non sono soltanto quelle di diritto privato, ma

anche le persone giuridiche pubbliche. Alcuni enti pubblici, in considerazione dei loro fini umanitari e di civiltà, sono esenti in tutto o in parte da alcune imposte” ... “Tolte queste eccezioni, *gli enti pubblici sono soggetti a tutte quante le imposte non soltanto dello Stato, ma anche eventualmente di altri enti soggetti attivi della potestà tributaria*”.

(GUIDO ZANOBINI, *Corso di Diritto Amministrativo*, vol. IV — Seção II — *La Disciplina delle Entrate e delle Spese Pubbliche*, Milão, 1945, págs. 40-41).

Veja-se, outrossim, a lição de GIANNINI:

“Tuttavia il principio dominante nel diritto italiano e straniero è quello che, nei vari casi configurati, non solo gli enti pubblici minori, ma anche lo Stato è soggetto, di regola, all'imposta, tranne le numerose eccezioni stabilite nelle singole leggi tributarie. In via di principio, quindi, lo Stato è, quando ne ricorrano i presupposti, soggetto passivo delle imposte da lui stesso stabilite e delle imposte stabilite dagli enti minori, così come ogni altro ente pubblico può essere soggetto passivo delle imposte statali e di quelle stabilite da se stesso o da un altro ente”.

(A. D. GIANNINI, *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milão, 1937, págs. 112-113).

Em obra publicada posteriormente, o ilustre professor de Ciência das Finanças e Direito Financeiro da Universidade de Bari, confirma-a, semelhantemente, nestes têrmos:

“Tuttavia il principio dominante nel diritto italiano è quello che non solo gli enti pubblici minori, ma anche lo Stato è soggetto, di regola, all'imposta, tranne le numerose eccezioni stabilite nelle singole leggi tributarie. Anzi, anche per le imposte dovute dall'una all'altra amministrazione del *medesimo* ente...”. (*Istituzioni di Diritto Tributario*, 5.^a ed., Milão, 1951, págs. 94-95).

O moderno BERLIRI sufraga, por igual, a tese, dominante, da *tributabilidade* do próprio Estado. De referência a impos-

tos por êste mesmo instituídos, alude a “*numerose norme di legge che ammettono espressamente la tassabilità dello Stato*”; e remata:

“In definitiva quindi sembra a noi che, salvo esista una espressa disposizione di legge in contrario per una determinada imposta, *debba ritenersi che lo Stato possa essere soggetto passivo delle imposte da esso stesso istitute*”.

Afirma também o princípio da sujeição do Estado a *tributos locais*, da competência impositiva de outros entes públicos (“*assoggettabilità dello Stato ai tributi locali*”), e cita, ilustrativamente, a jurisprudência da Suprema Corte italiana recusando isenção tributária ao Estado, na ausência de lei especial, *quando o mesmo esteja exercendo uma atividade estranha aos fins estatais inerentes ao seu poder soberano*:

“*Non va esente invece lo Stato da tali tributi se non nei casi specificamente stabiliti dalla legge quando svolga un'attività che non rientri nella sfera di esplicazione della sua sovranità*”.

(ANTONIO BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, Milão, 1952, págs. 192-193, 194 e 196).

O próprio DINO JARACH, não obstante influenciado pelas tendências e peculiaridades do direito argentino e, pois, partidário entranhado da imunidade fiscal do Estado e das demais entidades públicas dotadas, ou não, de personalidade jurídica própria, não refoge ao reconhecimento de que

“se admite generalmente que, mientras corresponde inmunidad fiscal a las entidades públicas en el ejercicio de los poderes soberanos, *no les corresponde en cuanto ejercen actividad económica, comercial o industrial*”.

(*El Hecho Imponible*, Buenos Aires, 1943, pág. 153).

No direito positivo suíço, quanto às relações tributárias recíprocas da Confederação com os Cantões — excetuadas ape-

nas certas isenções especialmente estabelecidas em favor de determinadas instituições e “concernentes sempre a tipos de impostos expressamente indicados na lei”, como refere BLUMENSTEIN, — a regra dominante é a que *admite a recíproca imponibilidade dos entes públicos nas manifestações de sua atividade econômico-privada* (ERNST BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steurrecht*, tomo I, Tübingen, 1926, págs. 66 e 69; — *Sistema di Diritto delle Imposte*, trad. italiana, por Francesco Forte, Milão, 1954; — TESORO, *op. cit.*, pág. 124, nota 1, e 125, nota 1).

É, ali, princípio geral e assente o da *imponibilidade das empresas públicas de caráter industrial*. E como tais se consideram tôdas aquelas destinadas a produzir *lucros* que — embora hajam de ser aplicados exclusivamente em fins públicos — não se limitam ao *quantum* necessário ao atendimento e custeio de suas próprias necessidades e, por isso, constituem fonte de renda para os cofres do Estado, — tal qual explica ZWAHLEN:

“Par contre, dès qu'une entreprise publique a comme but principal de réaliser des bénéfices dépassant ses propres besoins, pour les verser ensuite dans la caisse générale de l'État, son *caractère industriel* ne peut être mis en doute, même si les bénéfices en question ne servent en définitive qu'à des fins publiques. Il est vrai qu'à l'époque actuelle les corporations publiques, cherchant par tous les moyens à combler les déficits de leurs budgets, tendent de plus en plus à réaliser des gains par les services publics, qu'elles exploitent. Mais, à notre avis, elles agissent alors *en qualité de personnes privées*, parce que la source normale de revenus de l'État puissance publique est l'impôt; or pareils gains ne peuvent même pas être considérés comme des impôts indirects, car ils n'ont aucune base légale”.

(HENRI ZWAHLEN, *op. cit.*, pág. 139).

Na Alemanha, a lei de impostos de 10 de agosto de 1925, admitindo a recíproca imposição entre o Reich, os Estados-

-membros ("Länder") e as Comunas ou Municípios, estabeleceu o princípio segundo o qual não podiam os mesmos ser sujeitos passivos de obrigações tributárias no tocante às suas funções e atividades soberanas, inerentes ao exercício do poder público, *mas podiam sê-lo nas manifestações de sua atividade econômico-privada* (O. BÜHLER, *Allgemeines Stuerrech*, Berlim, Vahlen, 1927, tomo I, pág. 192; — TESORO, *op. cit.*, pág. 124, nota 1; — ALBERT HENSEL, *Diritto Tributario*, trad. italiana de Dino Jarach, Milão, 1956, pág. 92, nota 108). Nesta última publicação se informa que, no tocante ao problema das chamadas *isenções pessoais*, a legislação tributária alemã "distingue le "aziende e amministrazioni di enti di diritto pubblico e le aziende e amministrazioni pubbliche con propria personalità giuridica" — *obbligate all'imposta*, — da quelle che "servono all'esercizio del pubblico potere". Refere, ainda, o notável professor da Universidade de Königsberg que o Reich e seus entes menores... "sono esenti dall'imposta di scambio solo nell'esercizio di determinati poteri, mentre altre attività non ne sono escluse per non concedere agli enti pubblici una posizione di privilegio rispetto alle imprese private" (*op. cit.*, págs. 88 nota 102 e 92-93).

FRITZ FLEINER, do mesmo modo, assinala na linguagem alemã a distinção entre "Hoheitsverwaltung" ("Administração de autoridade", ou "Administração poder-público") e "Betriebsverwaltung" ("Administração de gestão", ou "administração industrial") do Estado e dos Municípios, bem assim, na legislação, o discrimine entre a "atividade de interesse geral" ("gemeinnützige") e a "atividade industrial" ("werbend") das corporações públicas. E aduz:

"A legislação tributária do Reich tem levado muito em conta este desdobramento. Com efeito, só têm ficado excetuadas do impôsto sôbre as pessoas jurídicas ("Körperschaftsteuer"), ademais das atividades próprias do poder público, aquelas explorações e administrações públicas dotadas de personalidade jurídica própria, que "servam a necessidades vitais da população e para cuja satisfação não possa ela recorrer senão a essas mesmas explorações e adminis-

trações (empresas de aprovisionamento alimentar) ("Versorgungsbetriebe")".
(*Op. cit.*, *ibid.*, § 19, I; *Les Principes Généraux de Droit Administratif Allemand*, trad. francesa de Ch. Eisenmann, 1933, págs. 201-202; *Instituciones de Derecho Administrativo*, trad. espanhola, da 8.^a ed. alemã, por Sabino A. Gendin, 1933, págs. 263-264).

Na Bélgica, as atividades *empresariais* das entidades públicas, suas explorações lucrativas nos domínios da indústria e do comércio, estão, por via de regra, sujeitas às mesmas obrigações tributárias que recaem sôbre as similares organizações de natureza puramente particular, consoante o princípio geral de que são tributáveis "les bénéfiques ... de toutes exploitations industrielles, commerciales et agricoles, quelle qui soit la personnalité de l'exploitant" (GOEDSEELS e GOOSSENS, *op. cit.*, pág. 153).

Assim também sucede no Japão, onde as *isenções* fiscais são estritamente limitadas à proteção das atividades de caracterizado *fim público*; de modo que ali as chamadas *empresas públicas*, mesmo quando reconhecidas de *interesse público* ou de *interesse nacional* — caso em que gozam de proteção econômica, através de subvenções, aquisição ou arrendamento, a título gratuito, de bens do domínio do Estado, e, até, de exoneração do impôsto territorial sôbre o terreno ocupado para o desempenho de suas atividades específicas, — não desfrutam do privilégio da *imunidade*, pôsto que *se nivelam e equiparam às empresas privadas comuns*, segundo a melhor doutrina, exposta pelo eminente mestre nipônico Prof. YORODZU ODA:

"Nous avons remarqué plus d'une fois que les entreprises publiques, étant publiques parce que leur régularité est assurée par l'administration publique, *ne diffèrent pas, de leur nature matérielle, des entreprises privées*. De plus, si nous pensons à l'origine des entreprises publiques actuelles, il sera facile de trouver que la plupart d'entre elles ont fait jadis

l'objet d'une exploitation privée; c'est seulement poussée par les exigences de l'intérêt général que l'administration publique a commencé à les exploiter en concurrence avec les particuliers, si même elle n'a pas décidé d'en acheter quelques-unes pour les monopoliser en droit ou en fait; mais, en tous cas, c'est toujours d'après le modèle des entreprises privées que les entreprises publiques se trouvent exploitées. Dès lors, n'est-il pas naturel que les entreprises publiques continuent à impliquer au fond le caractère de droit privé?"
(Principes de Droit Administratif du Japon, págs. 284 e 290).

Nos Estados Unidos a orientação jurídico-administrativa é aquela que, em termos de *reciprocidade*, tem firmado a jurisprudência norte-americana, e da qual nos dá notícia CARLOS ADROGUÉ:

"La Corte hizo una aplicación importante de la distinción entre actividades de Gobierno propiamente dichas, y *actividades privadas*, para declarar exentas de impuesto sólo las primeras, en la causa *South Carolina v. United States*".

"Los medios o instrumentos empleados por los Estados están exentos de impuestos federales, sólo en el cumplimiento de funciones ordinarias de gobierno y "no se extiende a aquellos que son usados por el Estado en la realización de un negocio privado ordinario".

"En la causa *Allen v. Regents of the University System of Georgia* quedó reafirmada la doctrina de que cuando un Estado emprende un negocio comparable, en lo esencial, a aquellos propios de los que emprenden los particulares, está sujeto a la respectiva imposición federal, aunque el producido de aquél esté aplicado al sostenimiento de una actividad gubernamental".

"Las corporaciones privadas son creadas para propósitos privados y no puramente públicos, y no se consideran "*public corporations*" por la circunstancia de que su establecimiento sea, directa o incidentalmente, también de interés público".

"Cuando un gobierno actúa en una corporación, "se despoja a sí mismo, en cuanto concierne a las transacciones de aquélla, de su carácter soberano, y *adquiere el de un ciudadano particular*". (Os grifos são nossos).
(Op. cit., págs. 123-124, 127-128, 457, 459 e 462).

Na própria República Argentina se afirmam as mesmas idéias e se adotam os mesmos princípios.

R. MARTÍNEZ RUIZ informa que ali, segundo a jurisprudência da Côrte Suprema, se consideram isentos de impostos "los instrumentos, medios y operaciones por los que el Gobierno Nacional ejerce sus poderes" ... "y reciprocamente aquéllos de que las Provincias se valen para ejercer las facultades que les pertenecen"; isto, porém, "*siempre que se trate de instrumentos u operaciones esenciales para cumplir las funciones de los respectivos gobiernos*" e "*pudiendo en cambio ser gravadas las actividades de carácter privado...*" (*La Constitución Argentina, 1946, pág. 30*).

VILLEGAS BASAVILBASO, de referência aos entes autárquicos, assim doutrina:

"Esta fuerza ejecutoria de los actos de los entes autárquicos desaparece cuando obran *iure gestionis*, en cuyo caso están sujetos al régimen del derecho privado".

E diz, mais, que "estas múltiples personas administrativas"...

"... como órganos estatales de administración indirecta, deben estar sujetas a principios generales y

comunes y exentas de prerrogativas y privilegios in-consultos" (1).

(BENJAMIN VILLEGAS BASAVILBASO, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, 1950, tomo II, págs. 186-187 e 191).

BIELSA, justamente, assevera que "el Estado tiene inmunidad en cuanto es poder público". E, com respeito à "explotación de servicios públicos y actividades industriales y financieras", adverte:

"La inmunidad del Estado . . . tiene un fundamento racional en cuanto se trata de sus atribuciones de poder público u órgano jurídico del cuerpo social. Pero el Estado ha creado órganos que obran en el plano económico de los particulares, y con fines también económicos, aunque siempre haya cierta dosis de interés público.

En esa actividad el Estado no se diferencia de los particulares sino por su régimen jurídico interno". (RAFAEL BIELSA, *Estudios de Derecho Público — II — Derecho Fiscal*, Buenos Aires, 1951, págs. 109 e 110).

São do mesmo autor, noutra obra, estes conceitos:

"Actos de gestión patrimonial son los que la Administración pública realiza, pero no como tal, sino como persona de derecho privado; en su virtud, están sometidos, los actos y la Administración pública, a las normas positivas del derecho privado...".

"En la actividad privada, esencialmente patrimonial, el Estado se coloca en la situación de los particulares; sus actos son de economía privada y su activi-

(1) Aludindo à orientação do direito argentino no tocante à vedação constitucional de se tributarem reciprocamente os governos nacional e provinciais os bens e serviços uns dos outros, registara o ilustre Prof. BALEIRO, com apoio em CARLOS ADROGUÉ:

"Esse princípio deve ser interpretado restritivamente em relação às entidades e autarquias, pois, se são instrumentos do governo, todavia com ele não se confundem". (*Limitações ao Poder de Tributar*, 1.^a ed., págs. 71-72).

dad es, por eso mismo, no social, sino particular. Tal ocurre, por ejemplo, con la explotación de los ferrocarriles en nuestro sistema (*Fallos de la Corte Suprema*, CVIII, 298; CXI, 333; CXII, 77). El Estado en esto se considera un particular, una empresa...". (*Derecho Administrativo*, 4.^a ed., Buenos Aires, tomo I, págs. 211-212).

Em análise ao tema "La inmunidad tributaria del Estado", escreve, por sua vez, ANDREOZZI:

"Se supondrá la exención cuando se trate de entes u organismos típicamente administrativos; pero no cuando se trate de entes u organismos cuya actividad no tenga exclusivamente aquella finalidad. Así, por ejemplo, una repartición pública descentralizada está exenta, por la propia índole de sus funciones; pero no aquellas que constituyan un monopolio, cumplan funciones de carácter económico u otras no esenciales del Estado".

(MANUEL ANDREOZZI, *op. cit.*, tomo I, págs. 213-214).

No México, outrossim, é princípio legal e doutrinário assente e pacífico o da tributabilidade dos entes públicos, e disso nos dá notícia o ilustre Prof. ERNESTO FLORES ZAVALA:

"El carácter de sujeto pasivo de una relación tributaria puede recaer en:

.....
.....
III. Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia, como por ejemplo Petróleos Mexicanos, Ferrocarriles Nacionales de México y otras instituciones análogas (Art. 21, frac. IV, del Código Fiscal).

El artículo 30, fracción I, del Código Fiscal dice: "Los organismos públicos con personalidad jurídica dependientes de cualquiera de esas Entidades (Federación, Estados, Municipios, Distrito Federal y Ter-

ritorios) estarán sujetas al pago de las contribuciones federales, excepción hecha de los impuestos sobre la Renta y sobre Herencias, Legados y Donaciones”.

Mais além, ao tratar do princípio da generalidade dos impostos, reafirma ZAVALA:

“De acuerdo con este principio están obligados al pago de impuestos:

4.º *Las personas morales, tanto de Derecho Privado como de Derecho Público”.*

“El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, desarrolla este principio y dice: “La calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal puede recaer:

IV. *Sobre los establecimientos públicos, y en general, sobre los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia”.*

(Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 2.ª ed., México, tomo I — Los Impuestos —, págs. 63 e 136-137). (Os grifos são nossos).

No Brasil, ademais dos vários publicistas já citados, outros e mais modernos estudiosos do assunto, em salutar reação contra o falso preconceito da *intributabilidade dos entes públicos*, têm, com razão, sustentado o princípio oposto, que constitui, como se está demonstrando, a doutrina verdadeira e melhor.

Aí temos, em prestimoso livro, a opinião de MOACYR ARAUJO PEREIRA, representante da Fazenda Pública no Conselho de Contribuintes e membro do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro:

“É princípio dominante no Brasil e no exterior que os serviços públicos centralizados ou descentralizados estão sujeitos à tributação, salvo as franquias defi-

nidas de modo expresso, em face da técnica de cada tributo. É essa a lição dos insignes mestres das ciências das finanças, como sejam: GIANNINI (*Istituzioni di Diritto Tributario*, 1948, pág. 82); TROTABAS (*Précis de Science et Législation Financières*, 1947, págs. 262/263); LAUFENBURGER (*Précis d'Économie et Législation Financières — Revenu — Capital et Impôt*, 1947, pág. 169) e SÁ FILHO (*Estudos de Direito Fiscal*, págs. 22/24).

.....
“A descentralização de um serviço, órgão ou entidade do Estado, em personalidade jurídica de direito público, não implica concessão de todos os direitos e prerrogativas de que goza o mesmo Estado. Este por conveniência técnica, a fim de diminuir os seus serviços, muitos dos quais não são de interesse político, mas social ou econômico, e que, pela evolução histórica é obrigado a executar, cria os órgãos autárquicos que, pelo seu sistema de gestão privada, melhor os executam. Essa criação é regulada por um regime especial, que não pode ser o constitucional, inerente ao Estado, motivo por que a *imunidade fiscal* não se estende a todos os seus serviços e bens. A personalidade jurídica que lhes é atribuída restringe-se a peculiaridades próprias, outorgadas por necessidade de execução dos seus fins, não sendo igual à daquela de que emanou. Só essa personalidade jurídica *não implica isenção tributária*, porque esta, sendo *de direito estrito*, deve ser *expressa* em lei.

Os seus privilégios e vantagens não são amplos, como os do Estado; por isso não comportavam aquela isenção, de acordo com a lei, o direito e a doutrina, até o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, que lhes estabeleceu um regime de regalia fiscal. Isto demonstra que o privilégio tributário que lhes é concedido *não se iguala à imunidade fiscal, emanada da Constituição*, às pessoas jurídicas de direito público — União, Estados e Municípios”. (*Questões Fiscais*, Rio de Janeiro, 1955, págs. 54 e 55).

*
* * *

A ampla e metódica exposição, que vem de ser feita, mostra *ex abundantia*:

- a) que, no direito brasileiro, jamais se reconheceu — nem seria possível reconhecer-se, em face da Constituição e das leis vigentes, — possibilidade de aplicação a *sociedades anônimas de economia mista* do privilégio da *imunidade tributária recíproca* (art. 31, V, “a”) — inajustável, de resto, a quaisquer pessoas de direito privado;
- b) que, via de regra, no direito estrangeiro, as *sociedades anônimas de economia mista* — sem embargo de certas particulares e eventuais derrogações da legislação específica, que lhes não alteram a natureza de *pessoas privadas* — consideram-se, como entre nós, “*comerciantes*” e, pois, sujeitas sempre ao mesmo regime, jurídico, econômico e fiscal, das *empresas particulares*, em geral;
- c) que — ainda quando admissível em bom direito — a discutida figura do “*Estado comerciante*” (1) não se identifica nem se equipara à do *Estado governante e administrador de serviços públicos*, para o gozo de regalias, prerrogativas e privilégios soberanos de Poder Público;

(1) RENATO ALESSI, um dos autores italianos mais inclinados às fórmulas de transigência e conciliação nesse setor do diálogo doutrinário, entende que, a despeito do obstáculo conceptual consistente na *incompatibilidade* entre o *fim de lucro* (pressuposto de toda atividade econômica do *comerciante*) e a qualidade de *pessoa pública*, seria possível aceitar-se a figura jurídica dos “*enti pubblici di carattere economico-commerciale*”, somente em se admitindo uma contemporização (“*contemporamento*”) entre o *fim de lucro* e o *fim público* realizado através da atividade do ente, mas sem nenhuma prevalência do primeiro sobre o segundo, — o que nos parece dificilmente conciliável com o regime econômico das nossas *empresas mistas* e até incompatível com o critério de nossa legislação, a qual — diversamente das de outros países — estabelece preponderantemente o *fim lucrativo* como objeto essencial e característica precípua da *sociedade anônima*, verdadeiro “*móvel de sua organização*”, no dizer de MIRANDA VALVERDE (*op. cit.*, tomo I, págs. 29, 39, 44 e 45).

- d) que o princípio hoje aceito e consagrado em toda parte do mundo culto é o da *tributabilidade*, em geral, das *empresas econômicas* e *explorações industriais do Estado*.

*

* *

Superado está, hoje, o preconceito contrário à auto-imposição, ao impacto das novas idéias e doutrinas

Essas conclusões — e sobretudo a última delas — põem por terra aquilo a que, quase singularmente entre nós, poderia denominar-se o *tabu da intributabilidade dos entes públicos*, vêzo errôneo e juridicamente indefensável na latitude irracional de sua generalização, conducente a injustiças, desigualdades, incoerências e absurdos, que não fazem honra nem à sabedoria nem ao bom senso dos homens públicos responsáveis deste país.

Acabamos de ver que, no direito das nações de mais apurada cultura jurídica e de maior experiência político-administrativa, domina, hoje, e cada vez mais se fortalece, o princípio da *tributabilidade dos entes públicos*; que nelas se consolidou e generalizou o convencimento de que as *atividades empresariais* do Estado, exercidas através de institutos, formas e técnicas próprios do *direito comercial*, devem submeter-se às leis, praxes e usos do comércio e, pois, conseqüentemente, ao *regime fiscal do direito comum*, não escapando a essa regra os chamados “*estabelecimentos públicos*” (órgãos de natureza *autárquica*) quando apresentem caráter *comercial* ou *industrial*; que os sistemas fiscais mais modernos incluem, por isto mesmo, o *Estado* entre os *sujeitos passivos da obrigação tributária*, não somente em relação ao poder impositivo de *outros entes públicos*, mas até em relação ao *seu próprio*, ou seja, no que concerne ao pagamento de *impostos por ele mesmo insti-*

tuídos; que doutrinadores de mundial e consagrado renome científico, como JÈZE, LAUFENBURGER, TROTABAS, GANGEMI, etc., não só preconizam a necessidade e a utilidade da “*não-isenção*” tributária dos patrimônios administrativos e das explorações industriais públicas, senão também condenam, como prática “*injustificável*” e “*imoral*”, a concessão de privilégios fiscais às empresas públicas e explorações econômicas do Estado (comerciais ou industriais), com ou sem participação de capital privado.

A mais ponderosa objeção a isso contraposta, a da “*auto-imposição*” — que se arguía de ser uma prática “*política e tènicamente condenável*”, uma complicação irracional, inútil e dispendiosa, “*uma redistribuição anti-econômica das rendas do Estado*” (ADROGUÈ, *op. cit.*, pág. 260), — já não tem, hoje, acolheita nem repercussão em boa doutrina, desde que refutada e superada foi por argumentos, críticas e razões de irrecusável procedência.

Sintetizando o famoso debate e seu desfecho, escrevia, há mais de cinco lustros, GIORGIO TESORO:

“Contro l'imponibilità si osserva che comunque è contraddittorio che lo Stato imponga un tributo a se stesso e che ciò costituisce una inutile e viziosa partita di giro contabile che costa allo Stato (spese di amministrazione ecc.), senza nulla rendere; la tesi dell'imponibilità, d'altra parte, si giustifica ancora da taluni con la antica teoria della distinzione di due diverse persone giuridiche nello Stato — una di diritto privato, l'altra di diritto pubblico — ed ha una certa base economica nella opportunità di non porre le imprese statali in una situazione privilegiata nei confronti delle imprese parastatali o private, di evitare sperequazioni tra gli enti locali nella sovrapposizione di beni variamente distribuiti nelle diverse circoscrizioni territoriali, e di conoscere con esattezza il costo complessivo di una impresa ed il suo reddito netto.

Queste ultime considerazioni hanno prevalso, e quindi lo Stato — salvo esenzioni particolari — *deve*

essere considerato soggetto passivo delle obbligazioni tributarie...”.

(*Op. cit.*, págs. 123-124).

Ao mesmo propósito disserta LAUFENBURGER, em dois dos seus livros:

“Pendant longtemps, les entreprises publiques ont été affranchies... sous prétexte que l'auto-imposition était politiquement et techniquement condamnable. Or, si rien n'empêche l'État puissance publique d'imposer l'État gérant d'un domaine privé industriel ou agricole, au contraire, les règles élémentaires de la comptabilité exigent cette imposition. Comment juger si une entreprise publique est aussi rentable qu'une entreprise privée, si les charges qui pèsent sur chacune d'elles ne sont pas les memes?”

(*Traité d'Économie et de Législation Financières*, pág. 172).

“L'auto-imposition, c'est-à-dire le fait que l'État s'impose lui-même n'est pas une contradiction ni un illogisme. Au point de vue juridique, il faut bien spécifier que c'est en temps que puissance publique que la collectivité lève des impôts sur des entreprises publiques qui relèvent du domaine privé et qui accomplissent de simples actes de gestion. Au point de vue financier, il n'est pas du tout absurde que l'État lève sur les établissements commerciaux d'ordre public, des impôts dont le produit retombe dans les caisses du Trésor”.

(*Finances Publiques et Affaires Privées*, pág. 59).

Já perlustramos as razões de utilidade com que GASTON JÈZE encareceu a conveniência da *auto-tributação*, pelo Estado, dos seus patrimônios administrativos e explorações públicas, industriais ou comerciais. Já vimos como LOUIS TROTABAS — considerando perfeitamente acomodável a regimes jurídicos diferenciados a exigência, inerente ao princípio da igualdade tributária, da submissão ao mesmo regime fiscal de todos quantos se achem em situações idênticas — conclui e opina pela *regra da auto-imposição*, ou seja pela *não-imunidade* fiscal das

“atividades privadas das coletividades públicas” em confronto e concorrência com iguais atividades das empresas privadas. Já nos defrontamos com o asserto de GANGEMI de que “*l'autoimposizione è una esigenza oggi largamente riconosciuta*”.

Nenhum autor, porém, excedeu a BENEDICTO CAPLÁN na clareza, precisão e lógica, com que situou e discutiu o problema:

“El pago de los impuestos por las empresas públicas constituye un elemento de contralor efectivo, sobre los resultados de las mismas. Por lo demás, el temperamento contrario significa arrojar todo el peso de la carga tributaria sobre los sectores privados de la economía nacional y aun sobre las propias empresas privadas que deben competir con las del Estado. Esta desgravación de una parte de la producción, a costa de la otra, no sólo implica una desigualdad odiosa, sino que se traduce, a la larga, en un aumento de los costos.

Según una opinión simplista, hacer tributar a las empresas públicas significaría lo mismo que sacar dinero de un bolsillo para ponerlo en el otro, con el agravante del costo de recaudación (1). Pero es que la operación de separar el dinero en distintos bolsillos de un mismo dueño, es ni más ni menos que el gran principio contable de la división y personificación de las cuentas, base de una organización económica racional.

A cualquiera le parece bien que las empresas estatales paguen los fletes, los intereses o los precios por servicios o mercaderías adquiridas a otras empresas del Estado. Más aún: en nuestra práctica financiera se admite que también deben pagar las tasas retributivas de servicios (agua, limpieza, alumbrado público, etc.), porque se percibe claramente que aquella parte que dejara de pagar la dependencia

(1) Essa alusão de CAPLÁN pode ser diretamente endereçada a ROBERTO TAMAGNO quando éste diz: “Parece natural que el gobierno que dicta la ley impositiva no grave sus propios bienes o la remuneración de sus agentes. Es absurdo que por un lado dé y por otro les retire, que es tanto como cambiar el dinero de bolsillo” (*El Contribuyente*, Buenos Aires, 1953, pág. 171).

pública agravaría la carga del resto de la comunidad. Pero no se piensa lo mismo cuando se trata de impuestos, olvidándose la naturaleza de este recurso que no es sino el de un medio de distribuir entre todos, el costo de los servicios públicos indivisibles. El impuesto es una contraprestación monetaria por un bien utilizado, *el servicio público*. Como esta utilización no puede ponderarse individualmente, se apela a los indicios o presunciones que la ley dispone para repartir el costo; la producción y el consumo son los principales indicios del consumo de servicios públicos, y por ello todos los que producen y consumen deben pagar los impuestos, inclusive las empresas públicas”. (1)

(*Finanzas Públicas*, Buenos Aires, 1955, pág. 87).

*

* *

(1) O eminente professor da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Nacional de Cuyo (Mendoza), ex-Diretor do Instituto de Finanças e ex-Ministro da Fazenda da República Argentina, aduz, noutro capítulo de seu excelente livro:

“La lucha histórica por la consagración y el respeto del principio de la generalidad tuvo lugar porque los contribuyentes comprendieron claramente que cuanto mayor fuera el privilegio de la exención fiscal, mayor sería la carga que tendrían que soportar aquéllos. Lo que uno deja de pagar, deberá pagarlo otro”.

E, como se tivesse em vista o panorama social, político e administrativo brasileiro:

“Sin embargo, ocurre con frecuencia que el principio democrático y social de la universalidad suele dejarse de lado y así se encuentran tantos ejemplos de exenciones impositivas que no tienen otro fundamento que el oportunismo o la influencia legislativa de sus beneficiarios. Hay un verdadero vicio de rehuir la carga que en buena ley debe soportar todo integrante de la comunidad, para lo cual suelen utilizarse fundamentos sin razón ni sentido, por cuyo motivo resulta conveniente recordar los casos en que las exenciones están justificadas y que por lo tanto no vulneran el principio de la universalidad: son aquéllos en que se presume que falta la capacidad contributiva (mínimo no imponible, artículos casi indispensables para la vida) o cuando el sujeto pasivo realiza una actividad que descarga al Es-

No Brasil, infelizmente, remanesce o falso, o atrasado preconceito, dir-se-ia, melhor, o fetichismo, a superstição de suposta *intributabilidade dos entes públicos em geral*. E, o que é pior: em contubérnio com a impudente e viciosa política das *immunidades e isenções*, praticada sem critério e sem medida, com a mais alarmante ausência de espírito cívico e senso de responsabilidade. Vivemos num país onde, afinal, ninguém quer pagar impostos, e os maus exemplos vêm de cima; onde o prestígio de muitos junto às insaciáveis clientelas eleitorais se ceva no sangue e na carne dos erários públicos; onde todos os pretextos, todos os recursos argumentativos, todos os malabarismos dialéticos e as mais cerebrinas interpretações são utilizados para ampliar as áreas dos privilégios e dos favores fiscais (1), até ao ponto de pretender-se transformar o saudá-

tado de la obligación de prestar un servicio y por consiguiente de un gasto (sociedades de beneficencia, escuelas particulares, servicios médicos gratuitos, etc.)”.

(Op. cit., págs. 134-135).

(1) Do incisivo e oportuno artigo de fundo recentemente publicado, sob o título “*Abaixo os Privilégios*”, no jornal *O Globo*, focalizando esse triste aspecto da realidade brasileira e preconizando a necessidade de “*liquidar com os privilégios e abusos típicos dos países subdesenvolvidos*”, merecem aqui especial registo os seguintes períodos:

“Somos, infelizmente, uma Nação que conjuga demais o verbo *isentar*. Há uma tendência generalizada para buscar cada qual uma situação especial em suas relações com o Poder Público. Assim, grande parte de contribuintes acha que tem o direito de lesar o fisco, pois são os outros que devem pagar”.

.....
“Tão arraigado está entre nós o péssimo hábito de fazer gentilezas ou favorecer às custas dos cofres públicos, que até na Constituição Federal figuram artigos concedendo isenções, — isenções que se multiplicam nas Constituições Estaduais e nas leis ordinárias”.

(Edição de 8 de maio de 1964, 1.^a página).

No entanto, agora mesmo, ainda em plena febre da *moralização revolucionária*, que se propõe extinguir privilégios, sanear os métodos políticos e administrativos e consertar as combatidas finanças públicas, notícia, singela e discretamente, o mesmo jornal, que, na Assembléia Legislativa do Estado, “*em primeira discussão foi aprovado projeto do Deputado Frederico Trotta que concede isenção de imposto predial aos jornalistas até 31 de janeiro de 1970*” (*O Globo* de 20-6-1964, pág. 8).

Haverá esperança de salvação para este país?...

vel instituto da *immunitate tributária recíproca* em frouxa válvula de escape por onde se evadam ao pagamento de impostos inumeráveis pessoas outras — públicas e privadas — bem diversas daquelas sós “*entidades políticas*” expressamente mencionadas como suas destinatárias no próprio texto constitucional.

Até o Judiciário — em cujo seio, aliás, não se eliminaram os resíduos de velha e crônica prevenção anti-fiscal — parece que ainda não se deu conta da gravidade do fenómeno e da necessidade de pôr cõbro a tais aventuras e liberalidades, a fim de que esta Nação sobreviva, e não se confirme o irreverente prognóstico, há pouco formulado na imprensa estrangeira, de estarmos caminhando alegremente para a bancarrota.

Na Itália, o preclaro EINAUDI, ao propósito dos “mitos e paradoxos da justiça tributária”, escreveu que “*isenção é palavra que deveria estar proibida no vocabulário tributário*” (LUIGI EINAUDI, “*Esistono veri esenzioni d'imposta?*”, em *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*, Turim, 1938, pág. 105). No Brasil, conviria que este conceito fõsse inscrito no frontão de nossas Câmaras e de nossos Tribunais, como salutar apêlo à prudência e ao civismo de nossos legisladores e de nossos juizes, tão propensos a conceder e a reconhecer franquias fiscais, inspiradas, muitas vêzes, menos no interêsse público do que no interêsse e proveito particular, oportunista, de castas e de pessoas amplamente dotadas de capacidade contributiva.

Neste passo, folgamos de concordar plenamente com o ilustre Prof. ALIOMAR BALEEIRO no convencimento de que o privilégio da *immunitate tributária recíproca* — substanciado no art. 31, V, “a”, da Constituição — deve ser interpretado racional e inteligentemente, de modo a entender-se que os bens, rendas e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, *imunes a impostos*, são, *exclusivamente*, aquêles orgânica e instrumentalmente vinculados ao exercício da atividade governamental nos limites da competência específica do Estado como Poder Público, e não também aquêles ape-

nas relacionados com as "atividades privadas dos entes públicos" (TROTABAS) e, pois, estranhos aos pròpriamente ditos "fins estatais".

"Uma interpretação puramente literal" — diz êle — "conduzirá ao resultado de que todo bem, toda renda ou todo serviço, que pertença à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, goza da imunidade do art. 31, V, "a".

Êsse resultado não deve ser aceito porque leva o aplicador ao absurdo de que dispositivo concebido no objetivo de evitar a destruição de uma esfera de govêrno permite essa mesma destruição pela extensão de seu alcance. A Constituição não poderá ser interpretada de sorte que ameace a organização federal por ela instituída ou ponha em risco a coexistência harmoniosa e solidária da União, Estados e Municípios.

Que quer o art. 31, V, "a"? Indubitavelmente, que o impôsto federal não anule ou embarace os meios de ação dos Estados e Municípios, para exercício das atribuições de respectiva competência, e reciprocamente. Terá a imunidade fiscal também a eficácia econômica de aniquilar ou subverter a existência de um Estado ou Município, tirando-lhe todo ou parte apreciável do campo tributário? Se a resposta fôr afirmativa (1), segundo os dados da Ciência das

(1) O mesmo brilhante publicista responde pela afirmativa à sua própria interrogação, *in verbis*:

"Ora, se a União pode monopolizar, com elisão de impostos, determinada indústria ou atividade (art. 146), necessariamente acontecerá o desaparecimento do campo fiscal, ou da maior porção dêle, para o Estado ou Município, em que a atividade monopolizada seja o meio de vida da maior parte dos particulares. Se a União, por exemplo, monopolizar toda a indústria, comércio e transporte de sal de Macau ou de Cabo Frio, ou de açúcar de Campos, a situação desses Municípios será tão aflitiva quanto a de Piquete, que apelou desesperadamente para o Congresso por não ter quase renda, já que a fábrica federal de munições empolga toda a vida econômica dos munícipes. E a hipótese de exercício da faculdade monopolizadora do art. 146 ainda se poderia con-

Finanças, que observa os fatos tributários, há de reputar-se inadmissível, por absurda, a extensão da regra do art. 31, V, "a", a todo e qualquer bem, renda ou serviço. A solução se contém na apreciação concreta de *efeitos* e não na abstrata consideração de uma regra...

"Essas considerações nos levam a supor que a interpretação do art. 31, V, "a", importa a distinção entre bens e rendas vinculados às *atividades fundamentais* de cada pessoa de direito público interno, dentro das atribuições de sua competência, como instrumentos desta, e bens ou rendas de todo alheios a essa competência, porque *de caráter puramente especulativo ou patrimonial*, sem a menor conexão com o interesse comum das demais esferas de govêrno".

"...o critério identificador da *imunidade* há de ser sempre a conexão entre o fato gerador de impostos, que se visa elidir, e sua atividade *fundamentalmente pública ou governamental*. Não basta seja tal fato a existência de bem, renda ou serviço de um Govêrno ou de suas autarquias. Isso não passa de presunção *juris tantum*, que se exclui pela prova em contrário do poder interessado na tributação".

"Não se concilia com o art. 31, V, "a", a isenção de pagamento do impôsto predial por parte de quem obteve a posse efetiva de um edifício do govêrno federal, ou estadual, ou de autarquia, através de promessa de venda, que, do ponto de vista econômico, opera praticamente como hipoteca e revela a capacidade contributiva alvejada pelo art. 202 da Constituição".

"Tomemos o exemplo corriqueiro de Institutos de Aposentadoria e Pensões que, como particulares,

verter em arma política para esmagamento do Estado que, em minoria no Congresso, viesse a ser alvo da hostilidade do Govêrno Federal". (Op. cit., págs. 84-85).

constroem casas para alugar ou vender. Nada existe de *governamental* ou de *serviço público* nesse negócio, que é tradicionalmente *privado*. Se a autarquia aluga ou promete a venda, concedendo desde logo a *posse* ao futuro comprador, não há porque beneficiar a êste com *imunidade* que a Constituição instituiu no interesse de resguardar a aparelhagem dos *serviços públicos*.

Nenhum perigo corre a União, se o Município exige impôsto predial de casa de residência que Instituto, ou unidade militar, alugou ou prometeu vender a particulares, servidores públicos ou não, assegurando a êstes a posse de dono" (1).

(A. BALEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, págs. 83, 86, 92-93 e 95).

*
* *
*

(1) É, realmente, um absurdo e, pior que isso, uma *imoralidade*, reconhecer-se *imunidade* tributária para a prática de negócios tipicamente *privatísticos*, a que se entregam, e.g., várias autarquias, nomeadamente Caixas e Institutos de previdência, a Caixa Econômica Federal, etc., na faina de construções, compra e venda e locações de imóveis (casas e apartamentos), com fins especulativos ou não, mas em *proveito de particulares, promitentes-compradores* ou *locatários*, aos quais se dão a posse, o uso e gôzo dos mesmos, permitindo-se-lhes que os habitem e até subloquem a terceiros, com *exoneração de impôsto predial*, durante dez, quinze ou mais anos, enquanto não fôr lavrada escritura definitiva de vendã! É é espantoso que haja *jurisprudência* abonando tal prática! Há, ainda, outros escândalos, assim, por exemplo, o dos chamados "*financiamentos*" para a aquisição de automóveis, pela Caixa Econômica Federal do Rio de Janeiro, os quais serviram para que essa entidade, que se pretende de natureza *autárquica* e *immune de impostos*, se permitisse especular, no comércio de automóveis, em concorrência com os estabelecimento do ramo *contribuintes do fisco*, e auferir, assim, *lucros mercantis indêbitos* (às vêzes até superiores a um terço do valor dos carros transacionados) correspondentes à diferença entre o custo de aquisição dos carros e o preço contratado com os mutuários-adquirentes. O fato — motivador de uma *interpeação judicial* redigida e subscrita pelo autor dêste trabalho, perante o Juízo da 3.^a Vara da Fazenda Pública, à qual *não respondeu* o aludido instituto, — foi levado ao conhecimento da Comissão de Inquérito ali instalada, cujo presidente vem de revelar à imprensa a apuração de uma série de irregularidades e desconestidades em vários negócios realizados pela Caixa, inclusive "no financiamento para a compra de automóveis" (*Tribuna da Imprensa*, Rio de Janeiro, edição de 22 de maio de 1963).

A pretensa *imunidade* fiscal das autarquias tem servido, em larga escala, para acobertar e estimular êsses e outros *negócios*, alheios, aliás, aos seus verdadeiros fins institucionais.

Ainda que exercessem serviços públicos, ou fôsem pessoas públicas, equiparáveis às autarquias, as sociedades mistas não gozariam de imunidade fiscal

Finalmente:

I

Ainda que se pudessem considerar "*serviços públicos*" as explorações e atividades das *sociedades anônimas de economia mista*, mesmo assim não poderiam ficar *immune* a impostos, com pretense apoio na alínea "a" do inciso V ao art. 31 da Carta Magna, pela óbvia razão de que a imunidade tributária recíproca não foi ali estabelecida *objetivamente*, para franquear "*serviços públicos*" em geral, mas, sim, *subjetivamente*, para resguardar, de modo certo e determinado, os serviços públicos que pertençam a *certas pessoas* de direito público (*entidades de direito constitucional*) expressa e taxativamente *mencionadas* no texto, isto é, os que sejam de sua competência específica e cuja execução esteja *diretamente a cargo* dessas nomeadas pessoas destinatárias do privilégio — *União, Estados, Distrito Federal e Municípios*, — serviços integrados, pois, no seu próprio mecanismo administrativo.

PONTES DE MIRANDA, ao depois de advertir que "há imunidades *subjetivas* e imunidades *objetivas*", explica:

"A Constituição de 1946 ligou a imunidade à *subjetividade*, e não à *objetividade*"... "É preciso que o serviço pertença à *União, ao Estado-membro, ao Distrito Federal, ou ao Município*, para que se vede às outras *entidades de direito constitucional* lançar-lhe tributação". (Os grifos são nossos).
(*Comentários à Constituição de 1946*, Rio de Janeiro, 1947, vol. I, pág. 515).

Ainda sob o regime constitucional anterior, ministrando os mesmos ensinamentos, já êle esclarecia:

"Dar-se-á a *imunidade* do art. 32, c, se o serviço é *público no sentido estrito*, e não só serviço público,

isto é, *se se trata de SERVIÇO DA ENTIDADE ESTATAL, E NÃO DE ALGUMA EMPRÊSA*".

.....
"Não há *imunidade* onde o sujeito passivo da obrigação é particular". (Os grifos e maiúsculas são nossos).

(*Comentários à Constituição de 10 de Novembro de 1937*, tomo I, págs. 621 e 624).

Do mesmo teor é a opinião de SÁ FILHO:

"Os serviços públicos são uma porção da atividade administrativa. É essencial *pertencerem ao Estado e serem partes de sua administração*, para ficarem isentos".

.....
"As empresas que realizam serviços públicos... estão sujeitas ao regime tributário comum. *Os serviços, mesmo de interesse público, que não pertençam ao Estado, ficam submetidos à jurisdição comum e aos impostos gerais* (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1937*, págs. 617 a 618)". (Os grifos são nossos).

(*Estudos de Direito Fiscal*, pág. 58).

A seu turno, em comentário à vigente Lei básica, conceitua e explicita o Prof. THEMISTOCLES CAVALCANTI:

"...na palavra "*serviços*" compreende-se tódá a atividade *EXERCIDA pela União, Estados e Municípios*, dentro de suas atribuições especificadas". (Os grifos e maiúsculas são nossos).

(*A Constituição Federal Comentada*, Rio de Janeiro, 1951, tomo I, pág. 395).

Daí a razão por que, como já vimos em capítulo anterior, não são *imunes os serviços públicos delegados ou concedidos*, ainda aquêles essenciais, como os de saúde, saneamento, higiene, transporte, etc., pôsto que seu *exercício* não confere personalidade de direito público aos respectivos delegatários ou concessionários (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição*

de 10 de Novembro de 1937, tomo I, pág. 624; SEABRA FAGUNDES, *O Contrôlo dos Atos Administrativos*, 3.^a ed., págs. 46, nota 4, *in fine*, e 47-48, texto e nota 3; HELY LOPES MEIRELES, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 68, págs. 32-33), consoante observara, outrossim, FRANCISCO CAMPOS, já na vigência da Constituição de 1946:

"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*".

(Citado parecer no Proc. n.º 5.003.084/49 — SGI — da Confederação Brasileira de Desportos).

II

Ainda que as sociedades de economia mista — apesar de constituídas como estruturas e organizações de direito privado, e sem embargo de sua natureza jurídica necessariamente *mercantil* — pudessem ser consideradas "*peças de direito público*" *sui generis*, ou equiparadas às *autarquias*, mesmo assim não lograriam elas, nem lhes poderia ser reconhecido, nenhum direito ao privilégio da *imunidade tributária recíproca* estabelecido na citada cláusula constitucional.

Este entendimento decorre do fato — já por nós amplamente desenvolvido e demonstrado em anterior trabalho jurídico (LEOPOLDO BRAGA, *O Problema da Imunidade Fiscal das Autarquias em face do Direito Positivo*, Rio de Janeiro, 1953 — 1.^a edição — e 1957 — 2.^a edição) — de que, no sistema constitucional brasileiro, o privilégio da imunidade tributária recíproca, constituindo objeto de regulação e delimitação normativa expressa, não foi concedido, de modo lato e genérico, a *tódas e quaisquer pessoas jurídicas de direito público interno*, indistinta ou indiscriminadamente, mas, ao revés, o foi, *subjativa e especificamente*, com o nítido caráter de excepcional prerrogativa, em resguardo tão só aos bens, rendas e serviços de *certas e determinadas pessoas jurídicas de direito público*, nomeadas, taxativamente, no próprio texto constitucio-

nal, ou sejam aquelas “*peçoas de direito constitucional*” (também chamadas “*peçoas políticas*”, ou “*peçoas maiores*”): — *União, Estados, Distrito Federal, Municípios*.

Realmente, a *imunidade tributária recíproca*, como bem salientou PONTES DE MIRANDA, não foi, entre nós, estabelecida com caráter de *objetividade* e, sim, com o de *subjetividade*, visando a assegurar uma situação especial, privilegiada, às *peçoas maiores de direito público interno*, aquelas constitucionalmente contempladas e apontadas como *expressões do poder político* no quadro da Federação.

*
* *
*

O caso especial das autarquias

Conservamos, na melhor companhia e com apoio em razões e fundamentos jurídicos até agora inabalados, nossa firme convicção de que, no campo do *direito positivo*, vale dizer, em face dos termos expressos, claros e insofismáveis, do preceito constitucional (art. 31, V, “a”), a *imunidade pessoal* ou *subjetiva* ali outorgada como apanágio da *soberania* no sentido de *poder político*, não alcança as próprias *autarquias* (“*peçoas de direito administrativo*”), que — dotadas, necessariamente, de personalidade jurídica própria e distinta daquela das “*peçoas políticas*” nomeadas no texto, bem assim de patrimônio próprio e diferenciado, de autonomia administrativa e de auto-suficiência econômica, — não se poderiam, absolutamente, identificar nem confundir com as ditas “*peçoas constitucionais*” ou “*entidades políticas*” individuadas na cláusula de imunidade como sendo as *destinatárias* desse privilégio, a menos que se *anulassem* como entidades jurídicas, perdendo a personalidade própria e, pois, o *caráter autárquico*, para se integrarem e subsumirem nas próprias entidades matrizes, que as criaram.

Em matéria tipicamente de *direito excepcional*, como a de que se trata — por isto que pertinente a outorga de *privilégio*

(*imunidade*) de natureza tributária, — é de absoluto rigor a *exegese estritíssima* (“*exceptiones sunt strictissimæ interpretationis*”) (CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica*, 3.^a ed., págs. 277, 281, 370 e 392; *Comentários à Constituição Brasileira*, 2.^a ed., págs. 186 e 233, nota 195, e 5.^a ed., vol. III, págs. 42, nota 6, e 43, nota 1; SÁ FILHO, *Pareceres de 1941 — Procuradoria Geral da Fazenda Pública*, pág. 132; PLANIOL, RIPERT e BOULANGER, *Traité élémentaire de Droit Civil*, 5.^a ed., tomo I, pág. 70; LINARES QUINTANA, *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, 1951, págs. 32-33; EDGARD ALLIX e MARCEL LECERCLÉ, *Les Droits d'Enregistrement*, Paris, 1933, tomo I, pág. 200, etc.), não sendo, pois, de admitir-se, sob nenhum pretexto, *interpretação ampliativa* ou *liberal*, que conduza ao manifesto absurdo de alargar-se o alcance do *privilégio* a fim de alcançar *peçoas outras* além daquelas *expressamente nomeadas como suas destinatárias*.

O desencontro entre os juristas que negam e os que afirmam o direito das autarquias ao privilégio da imunidade tributária recíproca consiste, precisamente, no fato de que, enquanto êstes últimos raciocinam sobre a base de especulações e princípios *meramente doutrinários*, os primeiros se alicerçam no *direito positivo*, que é, entre nós, o campo próprio e idôneo ao deslinde de matéria rigidamente disciplinada em texto expresso e inampliável da Constituição. *Legem habemus*.

Razão plena e irrecusável assistia a CASTRO NUNES para entender que, conquanto se reconheça “ter, sem dúvida, a melhor base *teórica* a exegese que equipara, para os efeitos da imunidade fiscal, as autarquias às *peçoas públicas matrizes*” (*sic*), todavia, nem o espírito nem a letra do preceito permitem “interpretar o dispositivo constitucional como compreensivo, não só das *peçoas públicas* aí mencionadas, ... mas, também, das *OUTRAS peçoas públicas* que cada uma daquelas institua nos desdobramentos da sua ação administrativa” (*sic*).

“A letra” — esclarecia êle — “porque o privilégio é conferido à União, aos Estados e aos Municípios, e

não a outras pessoas de direito público, ainda que destacadas ou desmembradas de cada uma delas; o espírito, atendendo-se a que a idéia que fez caminho, a partir da Constituição de 34 e acentuou-se na atual, foi no sentido de *restringir* a interpretação extensiva adotada pela jurisprudência no entendimento da cláusula do art. 10 da Constituição de 91, com apoio, aliás, em julgados americanos, alcançando as empresas concessionárias de serviços públicos”.

“...a razão que terá levado o legislador da Carta Política atual a retirar do quadro dos destinatários da imunidade recíproca as empresas concessionárias é a mesma em se tratando de *autarquias*, cuja administração, financeiramente autônoma, não é custeada pelos erários públicos e cujos atos não comprometem a responsabilidade do Estado, senão a elas tão-somente”.

(*Soluções de Direito Aplicado*, 1953, págs. 145, 146 e 147).

Com essa conspícua opinião, que tão eminente sabedor da matéria já manifestava ao tempo do Estatuto de 1937, concordaram e concordam inúmeros juristas de indiscutível autoridade. Transcrevendo-a e sufragando-a, nos seus comentários à atual Constituição, não vacilou THEMISTOCLES CAVALCANTI em declarar:

“Parece que nestes tópicos ficou a questão plenamente esclarecida. De outra forma, não se poderiam admitir a personalidade jurídica, a autonomia interna e a vida peculiar a cada uma das entidades autárquicas. Voltaríamos a integrá-las nas próprias entidades públicas que as criaram”.

(*A Constituição Federal Comentada*, 1948, tomo I, págs. 397-398).

PONTES DE MIRANDA, em termos de meridiana clareza, assim diz, de referência à *imunidade* fiscal estabelecida no art. 31 da Constituição vigente:

“A lei — na espécie, a Constituição — faz *imunes* as pessoas e bens *que os incisos I-V ENUMERAM*”.

“O que se veda é a imposição sobre bens e rendas *das outras ENTIDADES POLÍTICAS*”. (1)

“As disposições legais que *imunizam* ou isentam de impostos interpretam-se *estritamente*”. (Os destaques e grifos são nossos).

(*Comentários à Constituição de 1946*, tomo II, páginas 278, 287 e 303).

O mesmo ilustre constitucionalista, examinando a imunidade tributária recíproca, à luz da Carta de 1937, após acentuar que a Constituição “ligou a imunidade à *subjetividade* e não à *objetividade*” (*sic*), acrescentara:

“É preciso que o serviço *pertença* à União, ao Estado-membro ou ao Município, para que se vede às outras *entidades de direito constitucional* lançar-lhe tributação”.

“A *própria entidade paraestatal NÃO GOZA DE IMUNIDADE*: pode, “*a posteriori*”, gozar de *isenção*”. (Os destaques e grifos são nossos).

(*Comentários à Constituição Federal de 10 de Novembro de 1937*, tomo I, pag. 624).

Assim, como se vê, desde o regime constitucional anterior já se firmava como melhor doutrina a que dava *interpretação estrita* à cláusula da imunidade outorgada às *entidades políticas* do Estado, não admitindo *extensão* do privilégio a *outras pessoas* além das ali expressamente mencionadas.

Era a grande voz de PHILADELPHO AZEVEDO que se levantava, no Supremo Tribunal Federal, para acentuar, contrariamente a pretensas equiparações:

(1) Em todo o curso de seus amplos comentários sobre a *imunidade tributária recíproca*, timbra PONTES DE MIRANDA em somente referir-se às pessoas públicas destinatárias desse privilégio com os designativos de “*entidades políticas*” e “*entidades de direito constitucional*”. (*Op. cit.*, mesmo tomo II, págs. 277, 278, 282, 283, 287, 299, 302, 308, 309, etc.).

“...as *autarquias* têm patrimônio próprio”... “inconfundível com o do Estado, que as organiza ou emancipa”...

.....
“...as *autarquias*... não têm, por direito próprio, os mesmos privilégios concedidos à Fazenda, e a prova é que se tornou necessário, para que a prescrição quinquenal se lhes estendesse, a promulgação do Decreto-lei n.º 4.597, em tal sentido. Isso confirma que o direito excepcional não se estende da União às *autarquias* por ela criadas”.
(*Op. cit.*, tomo VII, págs. 45 46).

Era o pronunciamento oficial, através da Consultoria Geral da República, em lúcido parecer da lavra de HAHNEMANN GUIMARÃES:

“Não me parece exata a afirmação de que estejam as *entidades autárquicas* isentas do pagamento de quaisquer impostos, taxas ou contribuições, federais, estaduais ou municipais.

A isenção fiscal é completa para os serviços públicos prestados por agentes do Governo, serviços que não são mantidos por patrimônios destacados do conjunto dos bens públicos, nem têm, por isso mesmo, autonomia administrativa. A êsses serviços é que se refere a Constituição, art. 32, c.

Quando, porém, se atribui certa massa de bens públicos à execução de um serviço público e se descentraliza a administração do patrimônio assim constituído, tornando-se autônomo o serviço; quando, em suma, se institui uma *entidade autárquica*, não se concede ao serviço público por ela prestado a isenção tributária — como sucede aos serviços públicos concedidos a empresas privadas, que têm somente as isenções outorgadas, no interesse comum, por lei especial.

Se as chamadas entidades paraestatais gozassem, por si mesmas, da isenção tributária, seria dispensável que a lei a concedesse especialmente”.
(*Pareceres do Consultor Geral da República* — 1941, 1.º tomo, Rio, 1947, págs. 272-273).

Era o notável Desembargador HUGO CANDAL afirmando, no Tribunal de Apelação do Rio Grande do Sul, com a concordância de seus pares:

“Ora, não se pode aplicar, assim, por analogia ou por extensão, a uma *entidade autárquica*, uma disposição que conferiu um verdadeiro *privilegio* às pessoas de direito público — União, Estados e Municípios — com caráter de evidente *exceção*.”

É certo que as autarquias constituem um serviço público descentralizado, “uma parcela da própria administração, que se desloca para constituir uma pessoa à parte”; mas, nem por isso se confundem com as ditas entidades de direito público, pois têm personalidade absolutamente distinta da destas últimas, às quais apenas se vinculam pelos laços de tutela e subordinação. Efetivamente, têm elas patrimônio próprio, são financeiramente independentes dos demais órgãos do poder público, com meios de subsistência próprios; respondem pelas obrigações que contraem, até às forças de seu patrimônio, na lição de TITO PRATES (*Autarquias*, 112), sendo a responsabilidade do Estado apenas subsidiária, e não solidária, somente exigível no caso de insuficiência do patrimônio das autarquias”.

(*Revista Forense*, vol. XCIX, pág. 714).

Era, na mais alta Corte de Justiça do país, o eminente Ministro OROSIMBO NONATO prestigiando, em voto vencedor, a mesma tese de *não serem ampliáveis às autarquias os preceitos excepcionais que beneficiam nominalmente o erário público*:

“Não recebo qualquer dos argumentos. O primeiro representaria a *ampliação das autarquias de preceito excepcional*, que apenas aproveita à União. Posto representem as autarquias remédio ao congestionamento dos serviços administrativos centralizados, não me parece ortodoxo dilargar as leis de exceção e que apenas beneficiam nominalmente o erário público. Neste sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal, no agravo n.º 11.639, publicado no *Diário da Justiça* de 15-5-46”.

(*Arquivo Judiciário*, vol. 79, pág. 121).

De tal modo se generalizou e consolidou êsse entendimento, que, quando o Governo autoritário de então — para atender a conveniências político-administrativas da União (numa época em que só havia autarquias federais) contra exigências dos fiscos estaduais e municipais — pretendeu acobertá-las com a imunidade tributária, teve que engendrar um ato legislativo especial — o famigerado Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, — aliás, eivado de *inconstitucionalidade* evidente, através do qual, a pretexto de “*regulamentar*” a *imunidade tributária recíproca* (art. 32, c), se intentava, na realidade, *ampliar* o sentido e o alcance do texto constitucional, a fim de tornar o excepcionalíssimo privilégio *extensivo* aos bens, rendas e serviços dos entes autárquicos.

*

* * *

A *inconstitucionalidade* do Dec.-lei n.º 6.016 se patenteia, quaisquer que sejam as funções que se lhe atribuem, a qualificação que se lhe dê, ou os aspectos pelos quais haja de ser examinado à luz do direito e da hermenêutica jurídica.

De logo ressalta a impossibilidade, o absurdo mesmo, de pretender-se *ampliar*, por via de *lei ordinária*, privilégio de *imunidade subjetiva* instituído em *disposição constitucional*.

Sob o aspecto de *lei regulamentar*, além de não poder *alargar*, *ampliar* o alcance do *preceito constitucional* (aliás, por sua natureza, de *exegese estrita*), aumentando o número dos destinatários do *privilégio* com o fazê-lo extensivo a *pessoas outras* não mencionadas no texto, o Decreto-lei n.º 6.016 *inovou*, *arbitrariamente*, na matéria “*regulamentada*”, criando condições, discriminações, pressupostos, prazos, etc., não previstos na Lei Maior, a ponto de tornar-se, paradoxalmente, a *negação da imunidade* com o condicioná-la, inclusive, a *teto*, limitando a certo preço o máximo do valor material de operações e bens (como se se tratasse de simples “*isenção*”); quando é certo que a *imunidade* é prerrogativa de caráter *absoluto*

e *global*, que não admite gradações, restrições, fracionamentos ou meios-têrmos (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1946*, tomo II, pág. 293; EDMÍLSON ARRAES, “*Imunidade*”, verb. no *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. 25, pág. 256; LEOPOLDO BRAGA, *Pareceres e Estudos Jurídicos*, tomo I, pág. 35).

Ora, o *regulamento* não pode criar *direito novo*, estabelecer condições, pressupostos, ampliações ou restrições não fundados no texto legal regulamentado. (1)

Sob o aspecto de *lei interpretativa*, por igual, não podia *innovar*, nem sequer preencher lacunas ou suprir omissões da

(1) A doutrina, nacional e estrangeira, é, a respeito, copiosa e unânime:

“El reglamento de ejecución está subordinado inmediatamente a la ley. Es cierto que podría denominarse *legislación secundaria* o *complementaria*, porque completa la ley regulando los detalles indispensables para asegurar su cumplimiento, pero, no puede crear exigencias nuevas, no puede extender o restringir el alcance de la ley en cuanto a las personas y en cuanto a las cosas”. (VILLEGAS BASAVILBASO, *op. cit.*, tomo I, pág. 270).

“...el reglamento nada puede ordenar sin la condición de fundarse en un texto legal que a ello lo autorice”... “no puede moverse sino dentro de los límites de la ley” (CARRÓN DE MALBERG, *Teoría General del Estado*, versão espanhola de José León Depetre, México, 1948, págs. 314 e 317).

“O regulamento”... “está adstrito às raias traçadas pelo Congresso; determina *secundum et intra legem* (dentro da lei e acorde com suas prescrições)”. (CARLOS MAXIMILIANO, *Comentários à Constituição Brasileira*, 5.ª ed., tomo I, página 412).

“Um decreto regulamentador não pode afetar, adulterar o espírito da lei, nem estabelecer distinções ou exceções que nela não figuram explicita ou expressamente”... “O regulamento não pode criar direitos ou obrigações novas”... “não pode restringir, modificar ou ampliar direitos ou obrigações existentes ou criadas na lei” (J. GUIMARÃES MENE-GALE, *Direito Administrativo*, 2.ª ed., tomo I, pág. 260).

“...sendo o *regulamento* uma simples particularização ou desenvolvimento da lei, a cujo espírito deve incondicional obediência, será ilegal, e portanto inaplicável, a disposição regulamentar que se puser em oposição ao comando do legislador, seja por contradizê-lo, seja por alargar ou reduzir o âmbito de suas palavras” (F. C. DE SAN TIAGO DANTAS, *Problemas de Direito Positivo*, 1953, pág. 207).

lei interpretada, mas apenas, “torná-la *mais clara*” (ROUBIER, *Les Conflits des Lois dans le Temps*, tomo I, pág. 60), “*no ponendo norme nuovi, ma solo chiarendo quelle della legge interpretata (novum ius non dat, sed datum significat)*” (BARTOLOMEO DUSI, *Istituzioni di Diritto Civile*, 5.^a ed., Turim, 1951, tomo I, pág. 41); pois, como ensina LASSALLE, “*si la loi interprétative contient quelque chose de nouveau, quelque chose d'autre que la loi interprétée, se serait une loi nouvelle au lieu d'une loi interprétative*” (*Des Droits Acquis*, tomo I, pág. 366). Confirmam-no GASTON JÉZE (*Principios Generales del Derecho Administrativo*, trad. argentina da 3.^a ed. francesa, Buenos Aires, 1948, tomo I, págs. 176 e 179), JUAN SEGUNDO ARECO (*La Irretroactividad de la Ley y los Contratos Sucesivos*, Buenos Aires, 1948, pág. 123), VERCINGETORIX DE CASTRO GARMS (*Repertório de Jurisprudência do Código Civil*, São Paulo, 1952, tomo I, pág. 10), em concordância, ainda, com os ensinamentos de ESMEIN, HAURIUO, LAFERRIÈRE, PLANIOL, RIPERT e BOULANGER, SALVAT, BUSSO, PIOLA, RANELLETTI, etc.. Este último só considerará “*possível*” a função *interpretativa* da lei ordinária, a que se atribua esse caráter, “*se la nuova disposizione legislativa può ritenersi contenuta nella precedente interpretata*” (*Istituzioni di Diritto Pubblico*, 13.^a ed., Milão, 1949, Partes II e III, pág. 144).

Além disso, *leis ordinárias* não podem ministrar *interpretação autêntica* (e, pois, de caráter *obrigatório*) em *matéria constitucional*. Podem-no apenas as *leis constitucionais*.

DI PISA, tratando das “*leggi costituzionali*”, que conceitua como sendo aquelas que “*hanno un contenuto attinente alla organizzazione e funzionamento fondamentale dello Stato, in breve alla sua vita costituzionale*”, explica-nos que

“*fra queste si annoverano le carte costituzionali ed ancora tutte quelle legge che rappresentano lo sviluppo logico, giuridico e politico delle carte statutarie stesse*”.

(SALVATORE ARISTIDE DI PISA, *Le Fonti del Diritto*, Milão, pág. 38).

Ora, como claramente demonstrou o ilustre magistrado Dr. MÁRIO BRASIL DE ARAÚJO, em ótima dissertação na *Revista Forense*, vol. 142, págs. 522 e 525, o Dec.-lei n.º 6.016, “*padecia, originariamente, do vício de inconstitucionalidade*”. porque, não sendo uma *lei constitucional*, mas simples *lei ordinária*, “*não era meio hábil ou idôneo, para que se interpretasse texto constitucional*”, muito menos, ainda, para *modificá-lo*, aliás em violação frontal ao art. 13, letra a), da própria Carta de 1937, segundo o qual as “*modificações à Constituição*” ficavam expressamente *excetuadas* da competência atribuída ao Presidente da República para “*expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União*”, nas circunstâncias ali previstas. Só uma *lei constitucional* poderia, pois, dar *interpretação autêntica* ao dispositivo constitucional, como flui do ensino magistral de CARLOS MAXIMILIANO:

“*Denomina-se autêntica a interpretação quando emana do próprio poder que fez o ato cujo sentido e alcance êle declara. Portanto, só uma Assembléia Constituinte fornece a exegese obrigatória do Estatuto supremo; as Câmaras, a da lei em geral, e o Executivo, a dos regulamentos, avisos, instruções e portarias*”... “*O ato interpretativo segue o mesmo rito processual exigido para o interpretado: em se tratando da Constituição, a marcha será a prevista para a reforma do texto supremo*”.

(*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, ns. 90 e 91).

Também OSCAR TENÓRIO, aludindo à chamada “*lei falsamente interpretativa*”, adverte que a lei só é válida com o caráter de *interpretativa* quando elaborada pelo mesmo poder que elaborou a lei interpretada (*Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*, págs. 171-172).

Procedente, pois, a impugnação de RAUL LOUREIRO:

“*Não pode uma lei ordinária federal, invadindo esfera de competência estadual, interpretar texto constitucional de forma a impor obrigatoriedade ineren-*

te apenas às próprias normas de origem constitucional”.

“Por outro lado, se a intenção do legislador foi abranger as autarquias pela norma constitucional... o meio hábil e então em voga seria o da expedição de uma *lei constitucional*. Falta à *lei ordinária* força para tornar *obrigatória* norma *constitucional* ampliando o seu alcance”.

“O Poder Central, como em outros casos tem feito, lançaria mão do recurso em voga, isto é, expediria mais uma das chamadas *leis constitucionais*. Somente uma lei dessa categoria, e jamais uma *lei ordinária*, como é o decreto-lei n.º 6.016, poderia ter força para tornar *obrigatória* uma norma constitucional ampliando o seu alcance. A superioridade da Lei Constitucional... sobre as leis ordinárias, não admite que estas venham interpretar aquela e, ainda menos, ampliar o alcance do disposto no seu texto”.

(*Questões Fiscais*, São Paulo, 1953, págs. 13, 192 e 193-194).

*

* *

Durante um período de conformismo, de acomodações e transigências entre o espírito jurídico e o capricho ditatorial, transitou e produziu efeitos — apesar de sua manifesta *inconstitucionalidade* — aquêlo espúrio diploma legislativo federal, não, porém, sem o protesto de muitos eminentes juristas e magistrados.

Mas, uma vez promulgada a Constituição de 1946, por virtude da qual, na expressão de FRANCISCO CAMPOS, “*cada govêrno voltou ao leito constitucional da sua competência, e dentro da esfera de sua competência os Estados e Municípios deixaram de estar sujeitos à interferência do Govêrno da União*” (citado parecer no caso da Confederação Brasileira de Desportos), cessou de vigor, em relação às esferas de competência tributária das outras entidades políticas, a franquia fiscal inconstitucionalmente conferida, com pretensa feição de “*imunidade*”, às autarquias, por obra do abusivo elastério da-

do, no art. 1.º do aludido diploma federal (lei ordinária), à norma do art. 32, letra “c”, da Carta constitucional revogada.

A par do reconhecimento da aludida *inconstitucionalidade* e, ademais, da manifesta *incompatibilidade* entre a *sujeição* imposta aos poderes tributantes locais por aquêlo ato de prepotência legislativa e o princípio da recíproca *autonomia* legislativa e tributária das entidades políticas, restabelecido, em tôda a plenitude, pela nova Constituição, conforme assinalaram vários e brilhantes arestos judiciários (sentença do Dr. EDUARDO JARA, como juiz da 2.ª Vara da Fazenda Pública do antigo Distrito Federal, de 23-4-1951, confirmada em Acórdão unânime do Tribunal de Justiça local, em sessão plenária, no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança, n.º 13.577; sentença do Dr. JOÃO JOSÉ DE QUEIROZ, como Juiz da 4.ª Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal, de 9-6-1953, nos Embargos de terceiros opostos pelo Instituto dos Marítimos (I.A.P.M.) no executivo fiscal n.º 5.455, de 1949; voto (vencedor) do Ministro MOURÃO RUSSEL, no Acórdão de 5-6-952, do Tribunal Federal de Recursos, no Recurso de Mandado de Segurança n.º 1.349, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 32, pág. 105, etc.), considerou-se, ainda, em doutrina e jurisprudência, que, com o advento da nova Constituição, o preceituado no art. 1.º do referido Decreto-lei n.º 6.016 estava “*fora de curso*” ... “*no que toca aos tributos de natureza local*”:

- a) por efeito de *caducidade*, pois, vinculado, como se achava, a dispositivo da Carta de 1937, sobre que fôra construído com o caráter de *legislação secundária* (1)

(1) “Cuando una regla de derecho *complementa* a outra, recibe la denominación de *norma secundaria*. Las complementadas, por su parte, llámense *primarias*. Las *secundarias* no encierran una significación independiente, y sólo podemos entenderlas en relación con otros preceptos. Son *secundarias* a) las de *iniciación, duración y extinción de la vigencia*; b) las *declarativas o explicativas*; c) las *permisivas*; d) las *interpretativas*; e) las *sancionadoras*”. (EDUARDO GARCÍA MÁYNEZ, *Introducción al Estudio del Derecho*, 4.ª ed., México, 1951, pág. 88).

— *complementar* ou *adjeta*, — sua queda se operou, necessária, imediata e automaticamente, com a pura e simples revogação da *lei principal*, a que se referia e se prendia como *acessório*, segundo a palavra dos mestres:

“Extinta uma disposição, ou um instituto jurídico, cessam tôdas as determinações que aparecem como simples conseqüências, explicações, limitações, ou se destinam a lhe facilitar a execução ou funcionamento, a fortalecer ou abrandar seus efeitos. O preceito principal arrasta em sua queda o seu dependente ou acessório”.

(CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica*, 3.^a ed., página 421).

“Os decretos, regulamentos e instruções têm por objeto a fiel execução das leis”... “Ora, quando o poder legislativo revoga uma lei inteira, ou uma disposição de lei, não há mais como cogitar da fiel execução dessa lei, ou disposição; ficam sem objeto os respectivos decretos, regulamentos e instruções expedidos pelo poder executivo”... “Aquilo que há é, exatamente, aplicação do critério constitucional de competência dos poderes, que determina a queda, por via de conseqüência, dos atos relativos à execução de uma lei que cessa de existir”.

(PAULO DE LACERDA, *Manual do Código Civil Brasileiro*, vol. I, pág. 325; *idem*, in VICENTE RÁO, *O Direito e a Vida dos Direitos*, vol. I, pág. 387, nota 268).

“Con la derogación de una disposición, o de una institución jurídica caducan además todas las disposiciones particulares construidas sobre aquéllas, y de las cuales sean mera consecuencia o acalación, determinación más precisa o limitación, o que sirvan para su ejecución o para robustecer o suavizar sus consecuencias”.

(LUDWIG ENNECCERUS, *Derecho Civil — Parte General*, 13.^a revisão por Hans Carl Nipperdey, trad. da 3.^a ed. alemã, por Bias Pérez González e José Alguer, Barcelona, 1947, tomo I, pág. 176).

“A abrogação não faz cair só a lei diretamente atingida; afeta ainda tôdas as disposições *dependentes* ou *acessórias* que a ela se prendem, conquanto resultem de leis diversas. Assim, as normas interpretativas, especificativas, limitativas, ou que tendem a regular a execução ou a reforçá-la mediante a inflicção de penas, garantias, etc.. Enfim, tôdas as disposições que são conseqüências ou aplicações do preceito abolido”.

(FRANCESCO FERRARA, *Interpretação e Aplicação das Leis*, trad. portuguesa pelo Prof. Manuel A. D. de Andrade, 1934, pág. 108).

- b) por via de *revogação tácita* (ainda que *incompatibilidade* não houvesse), pois é doutrina universalmente acatada a de que a *revogação tácita* também se opera, *independentemente de qualquer incompatibilidade*, sempre que leis sucessivas regulem o mesmo assunto e a lei nova — geral ou especial — não incorpore ou reproduza preceito particular da anterior.

É o que nos comunicam os mestres consagrados:

“L’abrogazione tacita, *oltrechè per incompatibilità*, si ha pure quando una nuova legge regoli l’intera materia già regolata dalla legge anteriore. Poi che qui è desumibile la volontà del legislatore di liquidare il passato, dando un completo ed autonomo sistema di principii”.

(FERRARA, *Trattato di Diritto Civile Italiano*, tomo I, pág. 254).

“Fu però deciso che quando la legge antica e la nuova statuiscono sulla stessa materia, e la legge nuova, senza pronunziare l’espressa abrogazione dell’antica, non riproduce una disposizione particolare della legge antica, hassi questa particolare disposizione a ritenere abrogata”.

(TEONESTO FERRAROTTI — citando decisão da jurisprudência francesa, — *Commentario teorico-pratico comparato al Codice Civile italiano*, tomo I, pág. 55).

“On doit donc considérer comme abrogée la loi relative à une matière qui est réglée par une loi postérieure, alors même que la première prévoit des faits qui se rattachent à cette matière, mais sur lesquels la nouvelle loi est restée muette”.

(HAUS, *Principes Généraux de Droit Pénal Belge*, tomo I, n.º 253, pág. 180).

“...venendo una data materia regolata per intero, e quindi in base a nuovi principi o criteri, si può vedere implicita nella nuova legge la volontà di abrogare la precedente. L'abolizione della legge precedente si ha *independentemente dall'incompatibilità* colle norme della nuova legge”.

(C. SCUTO, *Istituzioni di Diritto Civile*, Nápoles, 1933, tomo I, pág. 153).

“...ainda mesmo que a lei substituta não contenha cláusula expressa revogatória da substituída, tal cláusula se encontra nela implicitamente; vindo, assim, uma lei a tomar, desde logo, o lugar da outra”.

“...em vez de se reputar revogada uma disposição antiga somente quando a ela a nova se refere, ou ao seu assunto, para alterá-la explícita ou implicitamente, têm-se como revogadas todas aquelas disposições que não foram mantidas claramente pela lei nova”.

(PAULO DE LACERDA, *Manuel do Código Civil Brasileiro — Introdução —*, tomo I, págs. 79 e 321).

“...quando as duas leis regulam o mesmo assunto e a nova não reproduz um dispositivo particular da anterior, considera-se este como abrogado tácitamente”.

(CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica*, pág. 442).

“É evidente que uma lei, regulando de modo integral ou completo um determinado instituto jurídico, a lei anterior, que o disciplinava, perde a sua razão de ser, ainda que entre as duas não exista divergência quanto à concepção, estrutura e funcionamento do instituto, e da anterior venha a posterior a adotar como conteúdo preceitos, regras e disposições, as quais só continuarão a valer pelo fato de se acharem

incorporadas à lei nova, cujo vigor a elas se transmite e comunica.

Se entre ambas não existe propriamente incompatibilidade material ou de conteúdo, existe, entretanto, o que FERRARA denomina, de modo tão adequado, *incompatibilidade conceptual ou virtual*”.

(FRANCISCO CAMPOS, *Direito Administrativo*, 1943, pág. 67).

Inúmeros outros autores ministram ensinamentos análogos, assim, por exemplo, STOLFI (*Diritto Civile*, tomo I, pág. 163); C. DEMOLOMBE (*Cours de Code Napoléon*, tomo I, n.º 128); CHIRONI e ABELLO (*Trattato di Diritto Civile Italiano*, tomo I, pág. 32); NICOLA COVIELLO (*Manuale di Diritto Civile Italiano — Parte Generale*, págs. 94-95); ANTONIO BERLIRI (*Principii di Diritto Tributario*, pág. 97); ROBERTO DE RUGGIERO (*Istituzioni di Diritto Civile*, tomo I, pág. 153); PACIFICI-MAZZONI (*Istituzioni di Diritto Civile Italiano*, tomo I, pág. 600); ALBERTO TRABUCCHI (*Istituzioni di Diritto Civile*, pág. 21); HAHNEMANN GUIMARÃES (*Pareceres do Consultor Geral da República*, 1943, vol. 3.º, pág. 114); SEABRA FAGUNDES (*Pareceres do Consultor Geral da República*, volume único, 1947, pág. 66), etc..

Muitos foram, sob o novo regime constitucional, os pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais sustentando a invalidade jurídica do aludido Decreto-lei n.º 6.016 para o efeito de *prolongar a outorga de franquias fiscais fora da estrita área da competência tributária federal*, por lhe não ser lícito ultrapassá-la, na pretensão de *obrigar* também os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a respeitá-las. Mas, o atestado de óbito do monstrengo foi passado, mesmo, pelo próprio Governo Federal, com a aprovação, em 1949, pelo Presidente da República, de brilhante parecer da Consultoria Geral da República, de autoria de seu então ilustre titular, o Prof. HAROLDO VALADÃO, emitido a 10 de setembro daquele ano. Nesse parecer, depois de estudar o instituto da imunidade tributária recíproca em face do direito brasileiro e do norte-americano, e de reafirmar, em coerência com anterior parecer transcrito nos

Anais do Senado Federal (*Diário do Congresso Nacional* de 7-12-1948, pág. 13.041), que, “no assunto, a exegese não pode ser extensiva”, mas “há de ser restrita” (*sic*), assim opinou, conclusivamente, o eminente jurista:

“... não é possível deixar de considerar que a imunidade fiscal do art. 31, V, a, da Constituição Federal não pode ser admitida ampliativamente”.

.....
“Face à interpretação que acabamos de expor, do texto constitucional, parece-nos que o Decreto-lei n.º 6.016 ULTRAPASSOU-O, AMPLIOU-O, concedendo a imunidade a bens e rendas de todas as autarquias instituídas pela União, Estados e Municípios.

Se é exato que a própria lei poderia ir além do texto constitucional, e, assim, criar outras isenções, o fato é que *SÓ O PODERIA DENTRO DE SUA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA*, e, sendo o Decreto-lei n.º 6.016, um *diploma federal, NÃO PODERIA OBRIGAR, NO ASSUNTO, OS ESTADOS E MUNICÍPIOS*, e, assim, ficaria inatingido o seu objetivo, ou seja o estabelecimento da reciprocidade”. (Os destaques são nossos).
(*Pareceres do Consultor Geral da República*, tomo IV, pág. 33).

Assim, o problema da imunidade tributária recíproca voltou a ser encarado e debatido exclusivamente à luz do próprio mandamento constitucional; e, nesse campo, em face mesmo do art. 31, V, “a”, do Estatuto de 1946, apenas se consolidaram e reforçaram os motivos de convicção inspiradores da tese contrária à extensão do privilégio a entidades autárquicas.

Em anterior estudo sobre o assunto, datado de 1952, dizíamos nós:

“Ora, a Constituição de 18 de setembro de 1946, por sem dúvida, regulou inteira e soberanamente a matéria da imunidade tributária recíproca; e, não obstante a preexistência do já mencionado e — reafirma-se — *inconstitucionalíssimo* Decreto-lei n.º

6.016 (criado precisamente para *estender* tal imunidade a *peçoas outras* não contempladas no texto correspondente, do Estatuto básico anterior, vale dizer, *às autarquias*), não adotou a inovação, não perfilhou tal disposição, não incorporou esse princípio ao seu sistema, como seria curial que o fizesse se realmente reconhecido e aceito; mas, ao revés, *ignorou-o, desprezou-o*, preferindo manter a fórmula pura, tradicional, de outorga exclusiva daquele excepcionalíssimo privilégio fiscal “à União, aos Estados, ao Distrito Federal (mencionado na Constituição de 1934, art. 17, e omitido na de 1937) e aos Municípios”.

A preexistência da importante e notória controvérsia jurídica sobre se as autarquias estariam, ou não, virtualmente compreendidas na imunidade tributária recíproca estabelecida pelo art. 32, letra c, da Carta de 37, culminada com a promulgação de um decreto-lei especial, julgado *necessário* para o fim, exatamente, de *estender* a tais entes a aludida franquia, — a preexistência, repete-se, de tão ruidosa questão (bem conhecida dos legisladores de 1946), em contraste com os termos *restritos* do art. 31, n.º V, letra a, da nova Constituição, onde quase se repetiu a antiga fórmula, reputada insuficiente ou omissa, mencionando *apenas* “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”, sem qualquer alusão às respectivas autarquias, constitui, para o intérprete, importante elemento de convicção, a completar a certeza de que o novo Estatuto não reconheceu nem acolheu a doutrina *ampliativa* inspiradora do multicitado decreto-lei...”.

.....
“O legislador constituinte, de 1946, não desconhecia a velha e tormentosa controvérsia levantada em torno da questão de saber-se se tal imunidade, sob o regime do Estatuto de 10 de novembro de 1937, era, ou não, aplicável às autarquias. Não ignorava o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, com que se procurou dirimir o dissídio *alargando* o alcance do texto constitucional, nem, tampouco, a

laboriosa *exposição de motivos* constante do “Relatório” que lhe serviu de base, datado de 27 de agosto de 1943.

Quisesse o legislador da Constituição de 1946 adotar a doutrina do citado “Relatório” ou a inovação contida na norma *ampliativa* do Decreto-lei n.º 6.016, não teria, evidentemente, persistido em *manter*, com apenas ligeiras modificações, no seu art. 31, V, letra *a*, os limitados termos do dispositivo anterior, da Carta de 37; antes, diligenciaria dissipar antigas e evitar novas dúvidas, incorporando ao novo Estatuto básico, de modo claro e expresso, o novo princípio, através de uma locução *ampliativa* adequada. Teria dito, por exemplo, que ... “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado” ... “lançar imposto sobre” ... “bens, rendas e serviços uns dos outros, ou de suas respectivas autarquias...”, etc.

Não o fez, entretanto, podendo fazê-lo e sendo curial que o fizesse, se aquela fôsse, realmente, sua intenção, com o mesmo desembaraço com que procedeu, por exemplo, ao restabelecer a referência expressa ao “*Distrito Federal*” (constante do art. 17 da Constituição de 1934 e suprimida no art. 32 da Carta de 1937), bem assim ao substituir o vocábulo “*tributar*” — usado, sucessivamente, nas Constituições de 1891 (art. 10), de 1934 (art. 17, n.º X) e de 37 (art. 32, *c*), — pela locução “*lançar imposto*”, muito mais restrita e precisa, exatamente como sugerira o mencionado “Relatório” de 27 de agosto de 1943 a fim de pôr termo ao velho debate sobre se as *taxas* estariam, ou não, compreendidas na vedação constitucional.

De tal *abstenção*, nessa controvertida matéria, em circunstâncias tão especiais, e à vista mesmo dos apontados precedentes, lícito não seria, nem será, concluir-se senão que o legislador constituinte de 1946 *não encampou, não perfilhou* a pretendida doutrina *ampliativa*, mas, ao revés, preferiu, com o uso da fórmula tradicional pura e simples, que a imunidade tributária recíproca *continuasse restrita*

à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”.

(LEOPOLDO BRAGA, *O Problema da Imunidade Fiscal das Autarquias, em face do Direito Positivo*, 1.ª ed., 1953, págs. 25 e 46 a 48; *idem*, 2.ª ed., págs. 37-38 e 70 a 71; *idem*, *Pareceres e Estudos Jurídicos*, tomo I, págs. 27-28 e 60 a 61). (1)

Com justa satisfação, vimos confirmado esse ponto de vista, no próprio seio do Supremo Tribunal Federal, por um dos mais belos espíritos jurídicos deste país, o Sr. Ministro OROSIMBO NONATO, em brilhante voto que, como relator, proferiu, em tribunal pleno, no Acórdão unânime de 11 de julho de 1956, no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança n.º 3.403, e do qual ressaltam os seguintes tópicos:

“Por outro lado, não se pode confundir a autarquia com a União, nem com o Estado, nem com o Município”.

.....

(1) Raciocínios semelhantes formulara, sob forma interrogativa, THEMISTOCLES CAVALCANTI, de referência às Constituições de 1934 e de 1937:

“Mas, porque teria a Constituição de 1934 e principalmente a de 1937 referido explicitamente as entidades de direito público maiores (*União, Estados e Municípios*) e silenciado as demais (*autarquias*) emanadas daquelas primeiras, se era sua intenção ampliar a isenção?”

Porque teria a Constituição de 1937 silenciado a respeito das autarquias, quando, ao ser elaborada aquela Constituição, já se achavam as autarquias em plena florescência?

Porque ter-se-ia de interpretar *ampliando* a disposição constitucional em matéria de interpretação restritiva, como a de isenção fiscal?...”

(*Tratado de Direito Administrativo*, tomo VI, pág. 494 e *A Constituição Federal Comentada*, 2.ª ed., 1951, tomo I, pág. 398).

Pois bem: se tais interrogações cabiam de referência àquelas Constituições anteriores ao Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, maior justiça e oportunidade teriam em face da de 1946, que, expressivamente, *silenciou* a respeito das autarquias, na cláusula da imunidade tributária, quando é certo que, ao ser elaborada, já se alastrara nos círculos jurídicos e administrativos do país a controvérsia doutrinária e hermenêutica sobre se as ditas autarquias estariam, ou não, compreendidas na imunidade constitucional, — debate que deu *causa* ao engendramento daquele mais-lado decreto-lei.

“Como quer que seja, a verdade é que as autarquias desempenham atividade estatal mas não são o Estado. São entidades à parte, e seu patrimônio, embora patrimônio público, é administrado com autonomia.

O legislador constituinte não desconhecia a existência dessas pessoas de direito público e, se incluiu no texto da Constituição referência a tôdas as pessoas de direito público isentas de tributação — a União, o Estado e o Município — e guardou silêncio quanto a elas, a meu ver, *data venia*, deu o índice de sua orientação.

Assim, em face do texto constitucional, *restrito às entidades que menciona*, nego provimento ao recurso”.

Acompanharam o relator, nesse voto, sem discrepância, os Ministros CÂNDIDO MOTTA, NÉLSON HUNGRIA, HAHNEMANN GUIMARÃES, RIBEIRO DA COSTA, LAFAYETTE DE ANDRADA, EDGARD COSTA, BARROS BARRETO e AFRÂNIO COSTA (ausente o Ministro ROCHA LAGOA).

Como se vê, tanto o Ministro OROSIMBO NONATO quanto o Ministro HAHNEMANN GUIMARÃES confirmaram, assim, seus anteriores pronunciamentos já citados neste trabalho. O segundo, dois meses depois, em 14 de setembro de 1956, reafirmava, em seu voto no Acórdão *unânime* proferido pelo S.T.F. no Recurso de Mandado de Segurança n.º 3.296:

“Entendo que não se estende às autarquias a isenção às pessoas jurídicas de Direito Público expressamente mencionadas na Constituição, e que são a União, os Estados e os Municípios. Só a estas se aplica, a meu ver, o benefício constitucional”.

(*Diário da Justiça*, ap. ao n.º 205, de 9-9-957, página 2.374).

A própria cúpula do Ministério Público federal manifestou-se, reiteradas vezes, em contrário à pretendida *exegese ampliativa* tendente a *identificar* as autarquias com as *pessoas políticas* expressamente nomeadas nos textos, — tanto no

caso do art. 31, inciso V, alínea “a”, como no do art. 15, inciso VI, § 5.º, da Constituição. (1) Assim, por exemplo, em parecer emitido no Agravo em Mandado de Segurança n.º 3.352, de São Paulo, a Subprocuradoria Geral da República chegou a afirmar que a enxertia dos entes autárquicos na pessoa da União “*mutilava*” essa figura jurídica, pois, “no tipo de federalismo que adotamos, União não é conceito que abranja simples serviços descentralizados”. *In verbis*:

“Para anuir ao pedido, o ilustre Dr. Juiz *a quo* mutilou a figura jurídica da União, enxertando-lhe as autarquias federais, visivelmente iludido com a audiência do Ministério Público federal nas causas em que figuram essas autarquias (fls. 28).

A verdade é que em tais causas o Ministério Público federal oficia em virtude de texto expresso.

No tipo de federalismo que adotamos, União não é conceito que abranja simples serviços descentralizados”.

(*Revista de Direito Administrativo*, vol. 47, página 161).

Inúmeros outros pareceres foram emitidos pelo mesmo órgão junto ao Tribunal Federal de Recursos, invocando, aliás, farta jurisprudência dessa Córte judiciária (*v. g.*, os arestos proferidos nos Agravos em Mandados de Segurança ns. 2.070 (*D. J.*, de 7-6-55), 2.385 (*D. J.* de 13-9-55), 3.392 (*D. J.* de 23-8-55), 2.859 (*D. J.* de 18-10-55), 2.857 (*D. J.* de 28-2-56) e 3.231 (*D. J.* de 20-3-56), no sentido de *não ser admissível a extensão da imunidade tributária constitucional às autarquias* (ver parecer jurídico do Subprocurador Geral da República,

(1) Em ambos os casos — tanto o do § 5.º do inciso VI ao art. 15, como o do art. 31, inciso V, alínea “a”, da Constituição — a franquia fiscal foi concedida *nomeadamente* às pessoas públicas maiores (*pessoas constitucionais* ou *pessoas políticas*), sem qualquer menção às autarquias. É absolutamente perfeita, no particular, a identificação das duas hipóteses e nelas não difere a exegese teleológica. Não há, pois, possibilidade honesta de especiosidades discriminatórias. O critério interpretativo há de ser, em ambas, o mesmo: *Ubi eadem ratio, ibi eadem interpretatio*.

Dr. ALCEU BARBEDO, no *Diário da Justiça* de 11 de dezembro de 1956, pág. 15.241).

Dentre êsses muitos pareceres, o de 23-11-963, na Ape-
lação Cível n.º 4.596, assim argumenta, com apoio noutra dis-
positivo da própria Constituição, o art. 77, n.º II, ou seja, em-
pregando o *processo sistemático* (ou *científico*) de hermenêu-
tica jurídica, consistente, na expressão de CARLOS MAXIMI-
LIANO, em “comparar o dispositivo sujeito a exegese com ou-
tros do mesmo repositório, ou de leis diversas, mas referentes
ao mesmo objeto”, pela razão de que “*por umas normas se
conhece o espírito das outras*” (*Hermenêutica*, n.º 130, pá-
gina 161):

“Se as autarquias se confundissem com a União, se
falar nas primeiras fôsse o mesmo que falar na se-
gunda, é claro, é claríssimo que o Constituinte não
teria se referido, discriminadamente, às contas dos
responsáveis pelos dinheiros públicos e às contas dos
administradores autárquicos. A alusão aos primei-
ros serviria para abranger os segundos, eis que, na
concepção contrária, a expressão “*dinheiro e outros
bens públicos*” compreenderia os dinheiros e outros
bens das autarquias.

Se, ao contrário, o texto *separou* as hipóteses, re-
ferindo-se, destacadamente, a cada uma delas, é por-
que não considerou as entidades autárquicas con-
fundidas com a União”.

(*Diário da Justiça*, de 22 de maio de 1954, pág.
5.698).

O Procurador Geral da República assim também se pro-
nunciou em vários feitos perante o Supremo Tribunal Federal.
Haja vista ao parecer que emitiu no Recurso Extraordinário
n.º 30.419, do Distrito Federal, onde avultam êstes trechos:

“A sua vez, a própria Constituição Federal, no art.
77, n.º II, declara pertencer ao Tribunal de Contas
julgar as contas dos administradores das entida-
des autárquicas. Ora, vê-se de fácil, com segurança,
que a Lei Máxima *distingue* de modo perfeito e

acabado, a União Federal das entidades autárqui-
cas...”.

“Referindo-se, em um dispositivo, à União Federal
e, em outro, a entidades autárquicas, a Lei Maior
não identificou as duas pessoas jurídicas, não esta-
beleceu sinonímia, não confundiu ou fundiu os dois
entes, não fugiu ao rigor da terminologia jurídica,
não conturbou a própria sistemática”.

.....
“Impõe-se, portanto, no caso, a interpretação siste-
mática dos dispositivos constitucionais invocados.

Verdade é que as autarquias federais são criadas
pela União Federal, mas êsse fato não autoriza a
que se confunda o criador com a criatura, a causa
com o efeito.

Sobre isto, em tema de isenção de impostos, há de
ser *restritíssima* a interpretação. É o caso: — se a
Constituição só se refere à União Federal, aos Es-
tados e aos Municípios, *é evidente que excluiu in-
dubiosamente outras pessoas jurídicas*”.

(*Diário da Justiça*, ap. ao n.º 206, de 9 de setembro
de 1957, pág. 2.375).

Pois bem: o Supremo Tribunal Federal, por sua 1.ª Tur-
ma, no julgamento dêsse mesmo Rec. Extr. n.º 30.419, profe-
riu o Acórdão *unânime* de 26-11-1956, sufragando o voto de
seu ilustre relator, o Ministro CÂNDIDO MOTTA FILHO, onde
foi dito:

“As autarquias federais não se confundem com o
Estado e, na estrutura federal brasileira, com a
União, com os Estados e com os Municípios. E, dê-
se modo, a elas não se podem estender as franquias
fiscais em aprêço...” (1).

(1) CARLOS ADROGUÉ, além de mostrar que, nos Estados Unidos,
os órgãos *autárquicos* (“*public corporations*”) não se igualam nem equi-
param ao próprio Estado para o gozo das prerrogativas a êste inerentes,
informa que, também, na Argentina as Províncias “no pueden gravar

“Há, realmente, autores que sustentam que as autarquias gozam dos privilégios que o próprio Estado possui. E, entre êles, BIELSA. Porém é uma opinião autorizada *que não pode se sobrepor à sistemática do direito público brasileiro*. A isenção não se presume, deve resultar, inequivocamente, de texto expresso de lei”.

(*Diário da Justiça*, ap. ao n.º 206, de 9 de setembro de 1957, pág. 2.375).

Não obstante as vacilações jurisprudenciais (a que continua dando causa o já apontado *equivoco*, isto é, o errôneo preconceito da *intributabilidade dos entes públicos*), aqui poderiam ser ainda acumulados inúmeros outros Acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos manifestando orientação idêntica (ver LEOPOLDO BRAGA, *O Problema da Imunidade Fiscal das Autarquias em face do Direito Positivo*, págs. 51 a 55 e 66 a 68) (1).

*

* *

los medios o instrumentos de que, para el desempeño de sus funciones, se vale el Gobierno Nacional”, mas...

“cuando tales medios o instrumentos han sido organizados y elevados a la categoría de *entes autárquicos*, no pueden ni deben ser confundidos con el Gobierno Nacional mismo”.

“La situación... de las... *reparticiones autárquicas*, de ningún modo debe considerarse como la de la Nación misma, ni el régimen que gobierna la propiedad confiada a su administración, ha de entenderse idéntico al de la que permanece en poder del Gobierno Nacional”.

(*Op. cit.*, págs. 340 e 341).

(1) Como paradigma dessa jurisprudência pode ainda ser citado e transcrito o seguinte Acórdão unânime, de 29-9-958, no Rec. Extr. n.º 37.125, em cuja ementa se proclama: — “As autarquias são obrigadas ao pagamento dos impostos estaduais”:

“ACÓRDÃO — Vistos, relatados e discutidos êstes autos de recurso extraordinário n.º 37.125, do Rio Grande do Sul, em que é recorrente o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários e recorrida a Prefeitura Municipal de Porto Alegre. Acórdão os Ministros da 1.ª

Réplica final

Que se argui, porém, em sentido contrário?

O mais perfunctório exame, a que se submetam os reduzidos argumentos dos partidários da exegese *ampliativa*, ape-

Turma do S.T.F., à unanimidade, em conhecer do recurso e lhe negar provimento, nos termos das notas taquigráficas antecedentes.

Rio de Janeiro, 29 de setembro de 1958 — BARROS BARRETO, Presidente. — ARY FRANCO, Relator.

RELATÓRIO: O Sr. Ministro ARY FRANCO — Sr. Presidente, o Tribunal Federal de Recursos, em julgamento procedido pelo Sr. Ministro HENRIQUE D'ÁVILA, decidiu pelo acórdão de fls. 84 o seguinte:

“*Ementa*: — Desde o advento da Constituição Federal de 1946, entrou em desuso ou foi tirado de curso o Decreto-lei n.º 6.016, de 21 de novembro de 1943. — O poder de isentar de tributos é privativo e inerente à entidade de direito público que dispõe da faculdade de impor e exigi-los.

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de Apelação Cível n.º 7.719, do Estado do Rio Grande do Sul: Acordam os Ministros do Tribunal Federal de Recursos, em 1.ª Turma, negar provimento ao recurso, por unanimidade de votos, tudo de conformidade com as notas taquigráficas anexas, que ficam fazendo parte integrante dêste. Custas *ex lege*. Rio, 16-10-1956 (data do julgamento). (As.) HENRIQUE D'ÁVILA, Presidente e Relator”.

Não conformado, o I.A.P.B. interpôs recurso extraordinário pelas letras *a* e *d*. O recurso foi arrazoado e contra-arrazoado. Nesta superior instância a douta Procuradoria Geral da República manifestou-se pelo conhecimento e provimento do recurso, a fls. 133. É o relatório.

VOTO — Conheço do recurso pela letra *d*, em face de estar comprovado o dissídio jurisprudencial, mas nego-lhe provimento. Entendo que o Tribunal Federal de Recursos bem se houve quando acompanhou o voto do Relator, Sr. Ministro HENRIQUE D'ÁVILA, nestes termos: — “Nego provimento ao recurso, para manter a decisão recorrida, por seus exatos e jurídicos fundamentos. O M.M. Julgador *a quo* exauriu o assunto, apreciando-o longa e eruditamente, no sentido de evidenciar que o Decreto-lei n.º 6.016 não mais vigora, foi tirado de curso, com o advento da Constituição de 1946, por isto que não é possível admitir-se possa a União Federal aliviar de impostos estaduais ou municipais os Institutos de Previdência, dado que só pode isentar o Poder que tem capacidade para tributar. Ora, se o tributo em causa não é da alçada da União, é evidente que não pode ela sobre êle dispor”.

DECISÃO — Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: *Conheceram do Recurso e lhe negaram provimento, por decisão unânime*. — Impedido o Exmo. Sr. Ministro HENRIQUE D'ÁVILA, substituído do Exmo. Sr. Ministro NÉLSON HUNGRIA, que se acha em exercício do Tribunal Superior Eleitoral. Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros ARY FRANCO (Relator), CÂNDIDO MOTTA FILHO, LUIZ GALLOTTI e BARROS BARRETO, Presidente da Turma”.

(*Diário da Justiça*, ap. ao n.º 198, de 31 de agosto de 1959, pág. 3.007).