

Examinando, porém, a matéria sob o seu aspecto da conveniência (para suprir, assim, a ausência de informações a respeito no processo), não me parece nem necessário, nem útil, cancelar-se na lei local a readmissão, ressalva feita de melhor juízo do ilustre Chefe do Poder Executivo.

A readmissão, como se inscreve na lei, constitui *faculdade* que o Governador exerce como lhe aprouver, podendo negá-la, ou concedê-la, a *seu exclusivo juízo*, desde que o interessado tenha satisfeito os requisitos da lei (sanidade) e exista vaga para assim provê-lo. Mais, ainda, na readmissão, ao contrário da reintegração, nenhum ônus decorrerá para o Estado, concedendo-se ao readmitido apenas o direito de contar para exclusivo efeito de aposentadoria e disponibilidade — o tempo anteriormente prestado.

A providência alvitrada no processo, portanto, despe o Governador de *prerrogativa* que é só dele, e até mesmo, *data venia*, contra o interesse público, pois trancará definitivamente a possibilidade do retorno aos quadros do Estado de ex-funcionários altamente qualificados que dele se tenham afastado por motivos particulares, ou de determinados grupos funcionais de que o Poder Público tem permanente carência, como enfermeiros, professores, etc.

Pelas razões expostas, aconselho a que se mantenha o aludido instituto estatutário, por me parecer que isso melhor consulta os interesses da Administração.

Vossa Excelência e o Excelentíssimo Senhor Governador, porém, decidirão como julgarem mais acertado.

É o meu parecer, s.m.j.

Rio de Janeiro, 8 de maio de 1973. — PETRÔNIO DE CASTRO SOUZA,
Procurador-Chefe da Procuradoria de Assuntos do Pessoal.

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL: ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

A questão que nos veio para exame e parecer é a seguinte:

A Caixa Econômica Federal, intentando, com fundamento na Lei complementar n.º 6/70, isenção do pagamento dos impostos prediais e territoriais, incidentes sobre imóveis de sua propriedade, teve sua pretensão examinada pela ilustre Diretoria do FRE que, após concluir pela adoção

de uns tantos critérios delimitadores da concessão da pretendida vantagem, colocou, desta maneira, o problema a ser enfrentado por esta Procuradoria:

“No tocante à *pretensão de que esses critérios tenham efeitos retroativos à vigência da referida lei*, julgamos conveniente a audiência da douta Procuradoria Geral do Estado, já que a medida, no caso implicaria em reformulação dos conceitos até então estabelecidos, para o reconhecimento de imunidades às autarquias federais” (fls. 53 — grifos nossos).

Assim é que, *abstenção feita ao exame de mérito dos critérios recomendados por aquela Diretoria*, toca-nos perquirir se cabível ou não a vigência, a partir da citada Lei complementar n.º 6/70, daqueles critérios esposados pela aludida autoridade administrativa, como, de resto, pretende a Caixa Econômica Federal.

Posta, desta maneira, a questão em exame, o que se quer saber, em última análise, é se o preceito isencional contido no art. 1.º da Lei complementar 6/70, aplica-se independentemente de qualquer atividade da Caixa Econômica Federal, junto à autoridade administrativa do Estado, reconhecendo aquela situação excepcional, ou, se, pelo contrário, somente ocorrerá a isenção pretendida, após a cabal evidenciação pela contribuinte em causa, da ocorrência dos pressupostos contidos naquele artigo de lei, e do seu reconhecimento pela Pública Administração.

Impõe-se, para tanto, o exame do conteúdo e da extensão do dispositivo legal invocado pela empresa pública em questão.

art. 1.º “É a CEF, constituída nos termos do Decreto-lei n.º 759/69, isenta de impostos federais, estaduais e municipais, no que se refere às atividades monopolizadas, ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.”

(Lei compl. 6/70).

Nos termos do artigo citado, a CEF está *isenta* do pagamento de impostos federais, estaduais e municipais referentes ao seu patrimônio (e, por isso, do imposto predial e de territorial) e, também, às atividades monopolizadas, à venda, e aos serviços *mas quando vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes*.

Ora, à vista do preceito legal apontado, bem assim de normas tributárias, pertinentes à espécie, quer nos parecer, s.m.j., que a isenção tributária objeto da lei em trato, *somente se deverá efetivar após o reconhecimento, em cada caso, pela autoridade administrativa competente*, de ter sido feita pela CEF, a prova do preenchimento das condições estatuídas naquele dispositivo de lei: *imovel vinculado às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes*.

Isso é o que tentaremos demonstrar nas linhas seguintes.

A concepção da isenção tributária como sendo um favor fiscal, embora que, no passado, fosse acolhida quase sem exceção, pelos doutrinadores — não sem alguma impropriedade, é verdade, eis que violatória das regras constitucionais de generalidade e igualdade da tributação — modernamente, é rechaçada fundamentadamente por autorizada doutrina, brasileira e alienígena.

Examinando esta questão, sob a égide da Constituição de 1946, o insigne Seabra Fagundes, assim comentava:

“A faculdade de isentar já não se regula sob critérios estritamente políticos. Os princípios da igualdade de todos perante a lei (CF, 46 art. 141, parág. 1.º) e da proporcionalidade dos impostos (CF 46, art. 202) não permitem gravar arbitrariamente algumas pessoas, coisas ou atividades, e isentar, ao mesmo tempo, pessoas, coisas ou atividades em situações idênticas, Por isso o uso do Poder de isentar, como corolário do de impor, *só se legitima quando assente em razões especiais, que coloquem o beneficiário da medida em posição distinta da peculiar à generalidade dos contribuintes.*” (in *Revolubilidade das isenções tributárias*, Rev. Dir. Adm. vol. n.º 58, páginas 1 e 2 — grifos nossos).

Deste entendimento não discrepa J. Souto Maior Borges, em sua erudita monografia (*Isenções Tributárias*, 1.ª ed. Sugestões Literárias S/A, São Paulo, 1969, pág. 83):

“Do fato de ser a isenção regra de direito excepcional, porque estebelece os casos *excetuados* à regra de generalidade da tributação, *não se pode deduzir sejam elas, à maneira antiga, concedidas atendendo apenas a interesses de classes sociais*, precisamente porque o legislador, ao isentar de tributos, está constitucionalmente vinculado à isonomia fiscal.” (grifos nossos)

E, mais adiante:

“*As próprias isenções subjetivas encontram sua justificação em elementos de natureza política, econômica e social, jamais no interesse particular dos indivíduos declarados isentos, não representando um privilégio atentatório ao princípio de isonomia.*” (pág. 83).

E a razão disto está em que a disciplina das isenções tributárias se encontra irrecusavelmente associada aos imperativos de *proporcionalidade e equidade da tributação*.

Com efeito, se é certo que o pagamento de tributos é obrigação de caráter geral (*princípio da generalidade da tributação*) e se, verdadeiramente, todos são iguais perante o fisco (*princípio da isonomia fiscal*), a isenção tributária-favor fiscal é conceituação inadmissível no direito brasileiro, por violadora daqueles princípios constitucionais.

Tem-se, destarte, assente que o instituto da isenção, “no mundo contemporâneo, não é privilégio de classe ou de pessoas, mas uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivos a determinadas atividades que o Estado *visa a incrementar pela conveniência pública*” (grifos nossos — Aliomar Baleeiro, in *Direito Tributário Brasileiro*, 2.ª ed. Forense, Rio, 1970, pág. 520).

Discriminações tributárias, enquanto impliquem em tratamento privilegiado, não as admite o ordenamento constitucional brasileiro.

Autorizada e moderna doutrina estrangeira não discrepa deste entendimento (“Es indudable que el sistema de las exenciones implica limitaciones a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación, por lo cual es acertada la interpretación de la corte Suprema segun la cual la facultad de otorgar exenciones tributarias no es omnimoda, pues deve asentarse en razones ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse con la debida competencia.” — G. Fonrouge, in *Derecho Financiero*, vol. I, ed. 2.ª, Depalma, B. Ayres, 1970, pág. 304, n.º 162. Confrontem-se, também, Vanoni, in *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere Giuridici*, ed. Guiffreè, Milano, 1961, vol. I, pág. 304; Gianini in *Il concetti fondamentali del diritto tributario*; ed. UTET, Torino, 1956, pág. 230; Sainz de Bujanda, in *Hacienda y Derecho* ed. Inst. de Estudios Politicos, Madrid, vol. 3.º, 1963, pág. 450).

Tal ensinamento sufragado pela doutrina encontra no direito constitucional brasileiro, preceito expresso, no art. 19, parág. 2.º (*Const. Fed. Emenda 1/69*)

art. 19 —

Paráf. 2.^o — A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais. (grifos nosso).

Dai porque o dizer-se que “no mundo moderno, democrático e de sufrágio universal, não há isenções que reflitam privilégios injustificados de classes ou pessoas, como as do “ancien régime”. (Aliomar Baleeiro, in *Clínica Fiscal, Questões de Finanças e de Direito Tributário*; ed. Liv. Progresso, Salvador, Bahia, 1958; pág. 127). Somente por uma “transmigração”, “propagação” ou “contágio” do direito, no dizer de Victor Uckmar (*Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, ed. 1959, Cedam, Padova) ainda se pode encontrar hodiernamente, na doutrina, a isenção tributária tratada como privilégio, ou favor fiscal, o que, indubitavelmente, já se viu, não é, eis que concedida sempre “atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional. (CF, Emenda 1/69).

E é justamente no atender ao interesse social que a isenção, instrumento técnico-jurídico de exoneração do ônus tributário, encontra sua justificação jurídica e política.

Porque subtrai coisas e pessoas, estabelecendo um regime tributário especial, mas não privilegiado, para aquelas e estas, constitui o instituto da isenção, uma exceção à generalidade da tributação, implicitamente contida no princípio constitucional da isonomia (art. 153, parág. 1.^o), admitindo-se, decorrentemente, apenas as isenções que, conferidas em razão do interesse social, excepcionem aquele princípio constitucional; não que o contrariem.

É a isenção, destarte, regra jurídica de direito excepcional, “que põe fora do alcance da lei a pessoa (isenção subjetiva) ou o bem (isenção objetiva) que — sem essa regra jurídica — estaria atingido”. (Pontes de Miranda, in *Coment. à Const. de 1946* vol. 2.^o, ed. Max Limonad, São Paulo, 1953, pág. 156).

Caracterizando-se como norma de direito excepcional, à isenção tributária, conferiu a doutrina, por isso, métodos de interpretação adequados à sua natureza.

“As normas de isenção constituem matéria de direito excepcional (toda isenção é uma exceção à regra geral), portanto só admitem interpretação restritiva, não se permitindo qualquer extensão a

casos não expressamente mencionados”. (Bernardo R. de Moraes, in *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, ed. Rev. dos Trib. 1.^a ed. São Paulo set. 1968, pág. 135).

E, mais adiante, invocando a autoridade de Carlos Maximiliano em erudita passagem de sua obra (*Coment. à Const. Brasileira*, Rio, 2.^a ed. 1923; pág. 233), aquele mesmo autor conclui que “direito excepcional interpreta-se restritivamente.” (Bernardo de Moraes, ob. loc. citados).

Deixe-se, por isso, fixado, com apoio em autorizada doutrina (cf. Pontes de Miranda, ob. cit., vol. 2.^o, pág. 168; Carlos Maximiliano, ob. cit., pág. 215; Celio Loureiro (verbete *Isenção Fiscal*, in *Repert. Enciclopédico de Direito Brasileiro*, vol. 2.^o, pág. 350; A. R. Sampaio Doria, in *Da Lei Tributária no Tempo*, São Paulo, 1968, pág. 278; Amílcar A. Falcão, in *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Ed. Financeiras, 1.^a Rio 1964, pág. 135; além dos já citados, e muitos outros) que as isenções tributárias, a exemplo de todas as disposições excepcionais, são de interpretação restrita. Neste sentido o art. 111, inc. II do Cod. Trib. Nacional.

Assim é que por determinação legal, mesmo, nunca se há de presumir implicitamente a concessão de uma isenção, nem interpretar-se extensivamente aquela que tenha sido de fato outorgada, sendo, portanto, de cunho meramente acadêmico, e carecendo de valor jurídico, o debate em torno do acolhimento de interpretações extensivas deste instituto, conferindo-lhe o elastério que o direito positivo não lhe deu.

Que a isenção interpreta-se restritamente é pois, questão assente, na lei (art. 111, inc. II, do Cod. Trib. Nacional) e em autorizada doutrina.

Sob outro ângulo de análise do problema, o douto Amílcar de A. Falcão (in ob. loc. cit., pág. 135), ao fixar a distinção entre os conceitos de isenção e imunidade, extrai daí conseqüências práticas importantes no que se refere à interpretação daqueles dois institutos, e que muito importam ao exame que se está a desenvolver.

Expõe o emérito professor de Direito Tributário que “sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o pagamento do tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não incidência, quer, portanto, nos de

imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico, etc., são admitidos." (grifos nossos)

Ora, no diploma legal em causa, art. 1.º da Lei compl. 6/70, trata-se de isenção, e não de imunidade, merecendo, por isso, como se demonstrou amplamente, com apoio na lei e na doutrina, exegese restrita.

Saliente-se, aqui, por oportuno, não se estar tratando de autarquia, o que a GEF não mais é, e sim de uma empresa pública, nos precisos termos do art. 1.º, do Dec. lei n.º 759/69, afastada, por isso mesmo, a incidência da norma contida no parág. 1.º, do art. 19 e aplicável é o parág. 2.º, do art. 170, da Carta Federal.

art. 170:

parág. 2.º "Na exploração pelo Estado, da atividade econômica, as empresas públicas e as sociedades de economia mista reger-se-ão pelas normas aplicáveis às empresas privadas, inclusive quanto ao direito do trabalho e das obrigações".

E mesmo que autarquia fosse, a limitação constitucional à tributação atingiria tão somente o patrimônio, a renda, e serviços vinculados às finalidades essenciais daquelas entidades, como, aliás, ocorre no texto isencional em pauta.

Assim, sempre se entendeu. Consulte-se, a propósito, o fundamentado e douto parecer do ilustre Procurador Dr. Guilherme A. Baptista, tornado normativo pelo Dr. Procurador Geral (*Parecer normativo n.º 6*, publicado na *Rev. Direito da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara*).

Destarte, por tratar-se de isenção, e não de imunidade é que, "in casu", cabe transcrita a regra do art. 179 do Cód. Trib. Nacional:

"Art. 179: A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para a sua concessão". (grifos nossos).

E que a isenção tributária conferida pela Lei compl. n. 6/70 não o é em caráter geral já se vê pela só leitura do texto em exame: "... no que se refere às atividades monopolizadas, ao patrimônio, à renda aos serviços

vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes". Da Caixa Econômica Federal, assim, não são todas as atividades que estão isentas, porém as monopolizadas; não é todo o seu patrimônio, mas apenas o vinculado às suas finalidades essenciais que se isenta; o mesmo acontecendo com os serviços, a renda, etc.

Daí porque se dizer não ser geral, e sim especial, a isenção tributária outorgada pela Lei compl. 6/70; por condicionar a dispensa do pagamento do tributo devido, à ocorrência de especiais requisitos, ao preenchimento de determinadas condições. Sendo, assim, "o interessado deverá requerê-lo à autoridade competente que pode não ser a fiscal, mas a superior (Governador, Prefeitura Secretário de Estado etc.), instruindo a petição com a prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato, ou neste e naquela, para a sua concessão" (*Aliomar Baleeiro*, in ob. cit. pág. 530).

Esta, a razão de ordem jurídica que nos levou, já no início deste trabalho, a dizer que a isenção tributária objeto da lei em trato, somente se deveria efetivar após o reconhecimento, em cada caso, pela autoridade administrativa competente, da ocorrência das condições estatuídas naquele dispositivo de lei, demonstrado isto pela Caixa Econômica Federal em requerimento próprio.

CONCLUINDO

- a) considerando não serem as isenções tributárias, favores fiscais, mas sim exceções ao princípio da generalidade da tributação, admitidas, apenas, quando atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional;
- b) considerando assim tratar-se de normas excepcionais, e, por isso merecendo, tão somente interpretação estrita; até porque não é de imunidade que se cuida;
- c) considerando, mais, ser a Requerente empresa pública e não autarquia e a regra que a isenta do pagamento de impostos não ser geral e sim especial, pelas razões expostas;
- d) considerando, finalmente, incidir, na hipótese, o art. 179 do Cód. Trib. Nacional;

Somos, salvo melhor juízo, de parecer que a isenção tributária conferida pela Lei compl. n.º 6/70 à Caixa Econômica Federal somente se deverá efetivar após verificação pela autoridade administrativa compe-

tente, da ocorrência, em cada caso, das condições estatuídas naquela lei, o que será demonstrado por aquela empresa pública pelos meios próprios e suficientes.

Este o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 30 de março de 1973. — JOSÉ ALBERTO MARINHO SOARES, Procurador do Estado.

CASSAÇÃO DE LICENÇA DE CONSTRUÇÃO. VIGÊNCIA DO DEC.-LEI N.º 8.264, DE 1945 E DO PA — N.º 22.351, DE 1958

Exmo. Sr. Dr. Procurador-Geral.

1. O Exmo. Sr. Secretário de Estado de Obras Públicas declarou nula a licença concedida para edificação projetada para o terreno da Av. Atlântica, esquina da Praça Almirante Julio de Noronha, e fundos para a Rua Gustavo Sampaio, por isso que, a licença de fls. 8 fora deferida ao arrepio do Dec.-lei n.º 8.264 de 1945 e o P.A. 22.351, aprovado por despacho do Exmo. Sr. Prefeito de 6.6.1959.

2. A licença fora concedida tendo em vista a informação de fls. 5/7 do Sr. Responsável pelo Expediente do OED de que não haveria mais óbice para a construção no mencionado terreno, pois a área teria sido liberada pelo Exército. Alega na informação o Sr. Diretor de que anexava a autorização da autoridade militar. No entanto, tal documento não encontramos no processo. Parece, no entanto, se tratar de documento por nós junto ao ofício n.º 18 do seguinte teor:

“Declaro para os devidos fins que o gabarito de altura na quadra compreendida pela Avenida Atlântica, Rua Gustavo Sampaio, Rua Aurelino Leal e Praça Almirante Julio de Noronha é de 55 ms, de acordo com o Ofício n.º 32/E3-1 — Secreto de 13 Fev. 69, do Chefe do EME e Nota GB n.º 134-D5/E — Secreto, de 30 Jun 69, do Gabinete do Ministro do Exército”.

3. No entanto, o valor dado a tal documento não tem o alcance de revogar o Decreto-lei n.º 8.264, que no seu art. 1 “proibe qualquer construção na proximidade do Forte Duque de Caxias, nos terrenos atualmente ocupados pela Cia. de Carris, Luz e Força do Rio de Janeiro Ltda., e nos

terrenos da Av. Atlântica, desde a Praça Julio de Noronha até o Edifício Tieté, bem como nos terrenos contíguos com frente para a Rua Gustavo Sampaio”.

4. É princípio inscrito na atual Lei de Introdução ao Código Civil, como já constava da anterior que —

“Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue” (art. 2.º).

A clareza do inciso legal dispensa maiores interpretações.

O Decreto-lei n.º 8.264 editado antes da promulgação da Constituição de 1946, o foi pelo Chefe do Executivo quando acumulava as funções inerentes ao Legislativo. É lei em seu sentido material.

Sendo lei, como de fato é, somente por outra lei poderá ser modificado ou revogado.

Este princípio é farto de conseqüências, entre elas a de que “as portarias, avisos ministeriais, etc., não podem revogar as leis. De modo: sempre que apareçam avisos, portarias, ou instruções emanadas de autoridades superiores, não podem prevalecer, se em desacordo com a lei” (Carvalho Santos, *Cod. Civ. Bras. Inter.*, vol. 1, pág. 62, n.º 5) .

A declaração dada pela autoridade militar, por mais valiosa que seja, não tem o poder de revogar a lei que proibiu a construção no terreno objeto deste processo. Essa lei proibitiva somente poderá ser revogada, sem sombra de qualquer dúvida, por outra lei. Enquanto esta não for editada, qualquer licença concedida para construção no local o será contra dispositivo expresso de lei. E, portanto, nula, como com todo acerto a declarou o Exmo. Sr. Secretário de Obras Públicas no seu despacho de fls. 11.

5. Ademais, a licença foi concedida, também, contrariando o P.A. 22.351, aprovado por despacho do Exmo. Sr. Prefeito, em 6 de junho de 1959, e que se refere às edificações no Leme e Copacabana, o qual declarou área *non edificandi* a que se refere este processo.

O referido P.A., como todos os demais do Estado, dispõe sobre as construções que podem ser levantadas na zona a que se refere, estabelecendo as limitações administrativas, no que diz respeito ao gabarito, aeração, insolação, cubagem, recuos e requisitos de estética, áreas *non edificandi*, etc. Tais limitações visam à segurança, à higiene e à estética das edificações e da cidade em geral.