

ficação, estava perfeitamente a par da situação jurídica do imóvel, eis que, conforme vimos acima, *chegou, em data de 17-12-1962, a requerer ao Estado lhe fôsse concedida a posse do mesmo*, realizando-se o contrato de aforamento que ela sempre desejou ter, mas cuja satisfação é impossível, por manifestamente inconstitucional. Poderia haver reconhecimento mais claro, nítido e insofismável, de ser o Estado titular de domínio sobre o imóvel? É claro que não, sendo certo, em consequência, estar aquela Sociedade em situação de *má fé* quando, ciente, ergueu edificação em imóvel alheio, perdendo qualquer direito ao recebimento de compensação.

38. *Uma estranha autorização.* Não é possível deixar-se de assinalar, ademais, uma estranha autorização contida nos §§ 2.º e 8.º do art. 3.º dos Estatutos da Fundação, cujo teor, após as observações acima, é simplesmente *irrisório*, pois prevê a outorga do imóvel do Estado em garantia real de dívida... ao próprio Estado; a realização de uma tal "subrogação", cuja natureza não compreendemos bem; e, até mesmo, a alienação a terceiros do imóvel de propriedade do Estado. Tudo o que se diz em tais preceitos é *nulo, completamente nulo, absolutamente nulo*, impondo-se seja devidamente corrigido pela Assembléia Geral da Fundação, órgão que, segundo seus Estatutos, possui competência para lhes alterar o conteúdo (art. 17, letra a), pois os mesmos, afirmando as aberrações que acima assinalamos, impedem entre o Estado em relações jurídicas com a Fundação, eis que se poderia alegar no futuro constituir a lavratura do termo em tais condições uma aceitação implícita da validade das declarações efetuadas nos Estatutos em detrimento da Fazenda Pública, argumento que é de ser evitado a qualquer custo.

39. *Conclusão.* Isto pôsto e tendo em vista ser necessário proceder-se à regularização da situação de fato de que dá notícia o processo (pois a Fundação, sem capital próprio, não tem existência válida), somos de parecer, s. m. l. j., que se tomem as seguintes providências:

- a) seja exigido proceda a Fundação Educacional e Universitária Campograndense ao expurgo de seus Estatutos dos preceitos (art. 3.º, *caput* e parágrafos) nos quais declara serem de sua propriedade o terreno e benfeitorias de propriedade do Estado;
- b) seja pela dita Fundação expressamente reconhecida, por sua Assembléia Geral, serem o terreno e a edificação nêle erguida de propriedade do Estado;
- c) seja outorgada competência pela Assembléia Geral à Diretoria da Fundação para assumir perante o Estado os encargos impostos pela minuta de fls. 42/45, já aprovada pelo Exmo. Sr. Governador;
- d) sejam levados ao exame e aprovação do Ministério Público todos os atos acima, especialmente no que toca ao problema do patrimônio mínimo da Fundação;

- e) seja rejeitada, finalmente, a pretensão de vir a ser modificada a cláusula segunda da minuta.

Rio de Janeiro, 3 de dezembro de 1966.

ROCHA LAGOA
Procurador do Estado

IMPÔSTO SOBRE SERVIÇOS. CEDAG: ISENÇÃO TRIBUTARIA

I

1. O Exm.º Sr. Secretário de Estado de Finanças solicitou o parecer desta Procuradoria a respeito de consulta formulada pelo Sr. Diretor do Departamento de Impôsto sobre Serviços, tendo por objeto esclarecer se aisenção tributária concedida pelo art. 183, parágrafo único, da Lei estadual n.º 263, de 24 de dezembro de 1962, às Companhias indicadas em seu art. 181, e entre elas a Companhia Estadual de Águas (CEDAG), e expressamente confirmada pelo art. 250, n.º 1, da Lei estadual n.º 1.165, de 13 de dezembro de 1966 —, foi revogada pelo Decreto-lei federal n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza.

II

2. Atendendo ao que dispunha o art. 45, § 3.º, da Constituição estadual de 1961, o art. 181, alínea a, da citada Lei n.º 263/1962, autorizou o Poder Executivo a constituir uma sociedade por ações, com participação majoritária do Estado, (art. 181, parágrafo único), destinada a administrar o sistema de abastecimento d'água do Estado — a CEDAG. Determinou, outrossim, o art. 183, parágrafo único, da mesma lei:

“Art. 183.
Parágrafo único. As Companhias mencionadas, assim como as operações que realizarem, gozarão de total isenção tributária estadual e municipal”.

3. Após a reforma tributária operada pela Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, e a edição do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), a citada Lei estadual n.º 1.165/1966, que alterou a legislação tributária do Estado, adaptando-a ao novo sistema, dispôs em seu art. 250, n.º 1:

“Art. 250. Ficam revogados os dispositivos que concedam isenção, exoneração ou redução de tributos devidos ao Estado, salvo os de caráter contratual, os constantes das leis reguladoras dos tributos e mais os seguintes:

1 — O parágrafo único do artigo 183 da Lei n.º 263, de 2-12-1962”.

4. A lei tributária estadual outorgou, pois, à CEDAG, *total isenção* dos impostos de competência desta unidade federada, ou seja, os estaduais e municipais, sendo que entre estes últimos se acha o *impôsto sobre serviços de qualquer natureza* não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados (Constituição federal, artigo 25, II).

5. Estabeleceu, outrossim, a Constituição federal, no mesmo artigo 25, II, que tais serviços seriam definidos em lei complementar; e isto foi feito mediante o citado Decreto-lei n.º 406/1968, que especificou em lista anexa os serviços tributados, revogando disposição correspondente (art. 71) do Código Tributário Nacional.

6. Antes, porém, de passar a qualquer outra questão, cabe, no caso, indagar se assistia ao legislador federal competência para levar a efeito a revogação de isenção concedida em lei, pelo Estado, no âmbito de sua competência. Com a devida vênia, reproduzo aqui o que tive oportunidade de dizer no Processo n.º 04/391 160/1969, também relativo a isenção do impôsto sobre serviços.

III

7. Assim como o poder, inerente à soberania estatal, de definir e atribuir, no plano constitucional, competências ou poderes, em matéria de tributação, compreende, logicamente, a possibilidade de, ao defini-las e atribuí-las, limitar-lhes o exercício, criando, entre outras situações, *imunidades* perante o poder de imposição dos entes públicos, também tal poder de imposição, corolário que é da autonomia política, abrange, necessariamente, *nos limites a êle fixados*, um aspecto positivo: o de instituir, decretar ou majorar tributos, e, conseqüentemente, um aspecto negativo, o de limitar-lhes, objetiva ou subjetivamente, a incidência, estabelecendo *isenções*. Ambas, *imunidade* e *isenção*, são por conseguinte, hipóteses de *não incidência*; mas enquanto a primeira exclui o tributo no plano institucional, obstando-lhe a própria criação, inibindo o poder de instituí-lo, a segunda o exclui no plano da exigibilidade, como dispensa de tributo decretado, como supressão do poder de cobrá-lo em certos casos ou de determinadas pessoas.

Por isso, a regra de imunidade é, e só pode ser supracitada ao poder tributário — o que significa corresponder a uma vinculação constitucional do próprio legislador, enquanto que a regra de isenção é, *em princípio*, subordinada ao poder tributário, de que, em certo modo, deriva

e depende, como uma sua verdadeira autolimitação. Resume, expressivamente, o entendimento doutrinário a respeito, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, quer em *A reforma do sistema tributário nacional* (Recife, 1967), quer, mais recentemente, na obra em que tratou *ex professo* a matéria ainda tão pouco versada das isenções (*As isenções tributárias*, São Paulo, 1969). Partindo da assertiva, inspirada em AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, de que a imunidade tributária é matéria *sob reserva constitucional*, e representa, portanto, uma limitação heterônoma ao poder de tributar, adverte SOUTO MAIOR:

“A isenção fiscal, enquanto autolimitação ao poder de tributar estabelecida em lei ordinária pela pessoa jurídica de direito público interno competente, por outorga constitucional, para a decretação do tributo, distingue-se da imunidade enquanto limitação ou vedação constitucional ao exercício da competência tributária”.

.....
“A isenção tributária significa, dêste modo, uma redução *autônoma* na área total da competência tributária constitucionalmente assegurada ao poder que isenta.

Neste sentido, diz-se que a isenção constitui uma *autolimitação* material e jurídica ao exercício do poder fiscal”.

.....
“A explicação, contudo, da isenção como autolimitação legislativa, poderá ser adotada sem reservas, quando se entenda que o poder de isentar pressupõe o poder de tributar, como opina certo setor da doutrina jurídica.

A isenção fiscal poderá, então, ser considerada como renúncia ao poder de tributar. Ensina PONTES DE MIRANDA que, em direito público, há renúncia no ato de isentar de impostos e taxas” *A reforma do sistema*, cit., págs. 49/51).

8. Um tal critério de distinguir imunidades e isenções, ainda que fundamentalmente correto e geralmente aceito (Cfr., entre outros, ALIOMAR BALEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Rio, 1951, págs. 101, 102 e 103; id., *Uma introdução à Ciência das Finanças*, 4.ª Ed., Rio, 1968, pág. 296; id., Parecer, in *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 61, pág. 309; RUI BARBOSA NOGUEIRA, *Direito financeiro (Curso de direito tributário)*, São Paulo, 1964, pág. 193; ID., *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, 2.ª ed., São Paulo, 1965, pág. 22. PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1967*, vol. II, São Paulo, 1967, pág. 397; vol. II, São Paulo, 1967, pág. 397; CÉLIO PEIXOTO DE AZEVEDO LOUREIRO, *Isenção Fiscal*, verb. in *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Rio, s. d., vol. XXIX, pág. 347; WALTER BARBOSA CORRÊA, *Não incidência — Imunidade e isenção*, in *Rev. de Direito Administrativo*, vol. 73, pági-

nas 438/440; GILBERTO DE ULHOA CANTO, *O imposto de renda, in Imposto de renda e lucros extraordinários*, Rio, 1963, pág. 44; HELÍ LOPES MEIRELES, *Direito Municipal Brasileiro*, vol. I, São Paulo, 1957, pág. 152; GERALDO ATALIBA NOGUEIRA, *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*, São Paulo, 1964, págs. 243, 245; GUILHERME ANTUNES BATISTA, *Autarquias, Imunidade Tributária*, parecer in *Rev. de Direito da Procuradoria Geral*, vol. 18, págs. 204/205; MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS, *Direito tributário*, 2.^a ed., São Paulo, 1968, pág. 119; AMÍLCAR FALCÃO, *Fato gerador da obrigação tributária*, Rio, 1964, págs. 130/135; id., Parecer, in *Rev. Dir. Adm.*, vol. 66, pág. 368; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Isenções tributárias*, cit., págs. 153 segs.; MIGUEL LINS — CÉLIO LOUREIRO, *Teoria e prática do direito tributário*, Rio, 1961, páginas 418 e segs.) é indicado por AMÍLCAR FALCÃO, com a pronta advertência, de que se trata apenas de uma “primeira diferença ou distinção”, de uma “primeira aproximação do conceito de imunidade” e de que “o problema requer maior análise para a sua perfeita dilucidação”, mediante um exame procedido sob os aspectos sistemático e conceitual (v. Parecer cit. in *Rev. Dir. Adm.*, vol. 66, pág. 368). Estes aspectos serão, porém, ainda que brevemente, examinados mais adiante. Por ora, bastanos haver demonstrado que o poder de isentar não só se subpõe às limitações constitucionais que marcam o campo de exercício do poder de tributar, como ainda tem este como seu necessário pressuposto, sendo como é, nas palavras de SAINZ DE BUJANDA, a sua face negativa.

9. Reconhece, de fato, a doutrina mais recente, que a isenção fiscal corresponde a “uma norma de direito singular que subtrai à imposição situações e sujeitos que, de outro modo, recairiam no âmbito da previsão da norma impositiva; isto é, quando a uma norma impositiva geral se contrapõe uma norma particular, a qual exclui a aplicação do tributo a situações compreendidas na fatispécie da norma geral (SALVATORE LA ROSA, *Esenzione*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XV, Milão, 1966, página 567). O mesmo ilustre autor ainda esclarece mais perspicuamente em obra posterior (*Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milão, 1968):

“O que de particular e de constante apresentam estas normas (isençiais, esclareço) é o seu caráter derogatório, no qual, pois, não se deve ver senão a conseqüência do fato de que o valor em função do qual elas se estabelecem tem como objeto um interesse já tomado em consideração por outra norma jurídica, à qual pode atribuir-se o papel de norma derogada (e, portanto, também mais geral) somente porque opera em um mais simples plano de interesses. A norma derogante é justificada, por exigências que se sobrepõem às que haja tomado em consideração a norma derogada, induzindo o legislador a configurar novos valores jurídicos em um mesmo contexto de interesses” (págs. 192 e seg.).

Mais ainda do que esta relação entre norma de direito singular e norma impositiva geral, ou entre norma derogante e norma derogada, porém, ressalta a posição e a função subordinada da norma isencional em relação à norma impositiva, a circunstância de que a isenção configura necessariamente uma *fatispécie complexa* (sobre a noção, vd. CATAUDELLA, *Fatispécie*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milão, 1967, espec. págs. 938 segs.; SCOGNAMIGLIO, *Fatto giuridico e fatispécie complessa*, in *Studi Urbinati*, Milão, 1954, págs. 105 segs.) de que é elemento ou núcleo central a *fatispécie tributária*. Ressai inelutavelmente destas considerações, portanto, a concepção da isenção como uma *figura não autônoma, acessória*, cujo ingresso no mundo do direito implica antes, obviamente, a previsão normativa do fato, conjunto de fatos ou estado de fato (fato gerador) que integram a fatispécie tributária, ou seja, o exercício mesmo do poder tributário. Ilustra à perfeição o que vem de afirmar-se, a distinção nitidamente estabelecida por A. BERLIRI entre a hipótese da falta de legitimação para ser sujeito passivo da obrigação tributária (imunidade) e a da isenção. Como ensina BERLIRI, a falta de legitimação (não incidência simples, imunidade), determina, tanto quanto a isenção, a inaplicabilidade do tributo. Mas as duas hipóteses, adverte, não podem todavia confundir-se, mas devem ser claramente diferenciadas. “No primeiro caso, a obrigação tributária não surge porque não se verificou a fatispécie prevista pelo legislador, enquanto que no segundo ela não surge, porque além de verificar-se a fatispécie, verificou-se também uma outra circunstância que neutraliza a eficácia do fato gerador. Entre as duas situações há, portanto, sob uma aparente analogia, uma espécie de antítese: na falta de legitimação estamos perante uma situação que apresenta algo de menos que a fatispécie prevista pelo legislador como idônea para gerar a obrigação tributária; na isenção tributária, ao contrário, encontramos-nos perante uma situação que apresenta algo de mais em relação àquela fatispécie” (grifei) (*Principi di diritto tributario*, Milão, 1957, vol. II, tomo I, pág. 220).

10. Ora, quer se admita a norma isencional como norma de direito singular que se contrapõe a uma norma impositiva geral, quer como norma de caráter derogatório (S. LAROSA, A. GIANNINI), quer, ainda, como uma norma que neutraliza *in specie* a eficácia do fato gerador (BERLIRI), a norma isencional há de necessariamente ser um preceito pelo menos de hierarquia jurídica idêntica à da norma a que se contrapõe, a que derroga ou a que, *in specie*, neutraliza a eficácia do respectivo fato gerador. E como, no moderno Estado de Direito, a instituição ou a criação de tributos, ou a qualificação de um fato como fato gerador de obrigação tributária é *matéria reservada à lei formal* (Constituição Federal, art. 20, I, art. 150, § 29; Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 9.º e 97, I e III), *só à lei formal será também permitido excetuar de sua incidência determinadas situações ou pessoas, isto é, criar isenções*. Ensina, a propósito, em seu excelente estudo dedicado à matéria, o mestre da Faculdade de Direito de Madri, SAINZ DE BUJANDA:

“As isenções tributárias devem estabelecer-se sempre por lei. Este é um ponto em que coincidem a doutrina e a jurisprudência, e que tem, ademais, o claro respaldo da opinião pública”.

“A necessidade de lei para o estabelecimento de isenções deriva, em qualquer caso, do próprio princípio de legalidade tributária” (*Teoría jurídica de la exención tributaria*, in *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madri, 1963, pág. 404).

Recorde-se, outrossim, a lição de outro insigne tributarista:

“...exorbita do poder de disposição do Estado, ou de outro ente público, investido do poder tributário, a faculdade de conceder aos particulares, neste campo, isenções ou favores que não estejam previstos na lei, etc.” (A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, 9.^a ed., Milão, 1965, pág. 80).

Aliás, entre nós, a *legalidade da isenção* é, tanto quanto a *legalidade da tributação*, princípio de direito positivo, inscrito entre as normas gerais de direito tributário, pois o art. 97, item VI, do Código Tributário Nacional, dispõe que *somente* a lei pode estabelecer as hipóteses de *exclusão* (das quais uma é a isenção — art. 175) de créditos tributários; e o artigo 176 do mesmo Código determina que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é *sempre decorrente de lei*.

Concluo, assim, com SOUTO MAIOR BORGES, depois de apelar, em sua valiosa monografia, à mais representativa doutrina nacional e estrangeira:

“No sistema tributário nacional, a isenção inclui-se entre as causas de *exclusão* do crédito tributário — (art. 175).

Ora, como *somente* a lei pode estabelecer hipóteses de exclusão do crédito tributário e, dentre elas, as hipóteses de isenção, a vinculação destas ao princípio de legalidade deriva, expressamente, de norma geral de direito tributário.

Por isso, afirma-se que as isenções estão sob reserva de lei (princípio da legalidade das isenções)” (*As isenções tributárias*, cit., pág. 46) (grifado no original).

11. Mas se é verdade que, de um modo geral, e especialmente no direito brasileiro, a instituição e a majoração de tributos ou a definição dos respectivos fatos geradores é matéria sob *reserva da lei*, além dêsse fundamental limite ao exercício do poder tributário, um outro, não menos essencial, e inseparável daquele, grava, entre nós, as possibilidades de imposição do poder público. Tal limite é o que decorre da atuação do princípio federativo, e mercê do qual repartiu-se entre uma União soberana e as entidades políticas intra-estatais o poder tributário, deferindo-se-lhes

competências parciais, rigidamente determinadas. Por outras palavras, com a discriminação constitucional tributária, atribui-se-lhes determinado poder tributário, ou determinada competência legislativa plena (Lei 5172, artigo 6.^o) em matéria tributária, ressalvadas as limitações constitucionais e as das leis orgânicas.

Ora, como já se demonstrou, ao poder de legislar em matéria tributária, isto é, ao poder de instituir ou aumentar tributos, corresponde necessariamente, nos mesmos limites postos à potestade impositiva, a faculdade de limitar-se no seu exercício, estabelecendo isenções, uma vez que esta faculdade — tão importante instrumento fiscal de fins extrafiscais — não é senão, como diz SAINZ DE BUJANDA, o *mesmo poder tributário, expressão da soberania ou da autonomia política, visto às avessas, pela sua face negativa*.

Assim, quer porque o poder de isentar é, do ponto de vista lógico, um consectário do poder primário de tributar, quer porque, do ponto de vista dogmático, a norma isencional reveste figura derivada de direito singular ou de norma derogante com respeito a uma norma impositiva geral derogada, ou, ainda do mesmo ponto de vista dogmático, porque a isenção exprime, como se esclareceu, tão genuinamente quanto a tributação, a (mais ou menos ampla) capacidade de autodeterminação dos entes públicos em matéria financeira (autonomia), é que cabe admitir a isenção, *em princípio*, como *autolimitação* ou *renúncia ao poder de tributar*. *Daí que os limites postos pela Constituição, sob a forma de repartição da competência tributária (competência legislativa plena), valem, e nem poderiam deixar de valer, no que tange à isenção, expressão da mesma competência tributária que, ainda quando, como no caso, ao coarctar-se ou reduzir-se, não estará deixando de exercer-se. Isto pôsto, não caberia, em princípio, isenção decretada (ou revogada) por outro que não o próprio titular do poder tributário. Vale aqui o claríssimo ensinamento de SAINZ DE BUJANDA:*

“Se a Constituição determina, por exemplo, um âmbito dentro do qual os Estados membros podem exercitar faculdades impositivas próprias, isto é, reconhecidas por normas emanadas do poder constituinte, é claro que outras normas, emanadas da Federação e formalizadas em leis ordinárias, não poderão validamente conceder isenções dos impostos que os Estados membros tenham estabelecido, salvo quando assim o autorize expressamente a Constituição” (*Teoría jurídica de la exención tributária*, cit. pág. 400 e seg.).

12. Mas o princípio de que a isenção corresponde, em geral, a uma autolimitação do poder impositivo, ou seja, a uma restrição que em determinadas circunstâncias a si mesmo se impõe o titular do poder tributário, não obstante os sólidos fundamentos de ordem lógica e jurídica em que se esteia, comporta, como é sabido, exceções. Em nosso direito constitucional tributário mesmo, já sob o regime da Constituição de 1946, admitiu-se,

por invocação dos poderes implícitos federais, a exclusão extraordinária da autonomia tributária local, mesmo quando não se tratasse da hipótese de isenção instituída pela União, em lei especial, relativamente aos próprios serviços públicos concedidos, tendo em vista o interesse comum, tal como previa o parágrafo único do art. 31 daquela Constituição. Sustentava, por exemplo, o exímio ALIOMAR BALBEIRO, com apoio considerável:

“Parece-nos que se há de reconhecer como poder implícito da União o de recorrer a todos os meios eficientes para a realização de seus fins, que abraçam e confundem-se com os interesses peculiares dos Estados e dos Municípios. Os impostos podem comprometer fundamentamente êsses fins, de sorte que a isenção por lei federal, como meio de resguardá-los, torna-se imperativo da necessidade.

Ora, êsses poderes implícitos, no sentido hamiltoniano, conciliam-se perfeitamente com a supremacia da norma geral do direito financeiro, da competência legislativa da União (Constituição, art. 5.º, XV, b)” (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Rio, 1951, pág. 196 e seg.. Cfr, também, *O direito tributário da Constituição*, Rio, 1959, pág. 141 e seg.).

Essa tese, tão abaladamente sustentada, mereceu de AMILCAR FALCÃO algumas ponderações cautelosas, num trabalho em que versava justamente o problema das limitações implícitas à autonomia dos governos locais em matéria tributária, e em sistema constitucional de discriminação rígida de rendas. Advertia o preclaro tributarista:

“...ponto sumamente delicado é o da competência federal para, no exercício dos seus poderes implícitos, dispor de modo inibitório das competências locais, concedendo isenções ou reduções de impostos que pertencem àquelas últimas”.

E depois de distinguir entre matéria de ordem internacional e matéria de ordem interna, prosseguia:

“Quando, porém, se trate de matéria de ordem interna, entendemos que tais incursões federais só podem ser decididas cautelosamente. Quando a lei federal, assim procedendo, estiver adotando medida que se afigure relevante para a prevalência de diretrizes da economia nacional, relativas à produção, ao consumo ou ao comércio, admitimos que seja legítima a utilização de poderes implícitos contidos naqueles expressos, desde que as isenções ou reduções se apresentem com o caráter de generalidade e abranjam também os impostos federais” (*Introdução ao direito tributário*, Rio, 1959, pág. 141 e seg.).

13. Hoje, porém, disposição constitucional expressa simplificou consideravelmente o problema. Sem infirmar a regra de que o poder de isentar se inclui no poder de tributar, e expressa, tanto quanto êste, a autonomia dos governos locais em matéria fiscal, o § 2.º do art. 20 da Constituição vigente determinou:

“Art. 20 —

§ 2.º — A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais”.

Imprimindo à faculdade federal de isentar de impostos locais, inegavelmente, muito maior amplitude que à reconhecida no diploma de 1946, não deixa contudo a Constituição de gravar-lhe o signo da excepcionalidade: primeiro, impondo, do ponto de vista formal, que a instituição da isenção se faça mediante *lei complementar*; em segundo lugar, exigindo que se funde a isenção em *relevante interesse social, ou econômico nacional*, e, por fim, excluindo que as isenções concedidas (e eventualmente revogadas) se estendam às outras categorias de tributos que não os impostos e tenham qualquer caráter discriminatório, importando em restrição indevida à autonomia estadual. De modo que uma conclusão se impõe: a competência federal para conceder isenções de impostos estaduais e municipais só se pode exercer por lei complementar especial, nos estritos limites do artigo 20, § 2.º da Constituição, “vedado à União invadir a esfera do interesse local, ou seja, a do interesse particular dos Estados ou Municípios, preservado pelo ordenamento constitucional em vigor” (SOUTO MAIOR BORGES, *Isenções tributárias*, pág. 244; do mesmo autor, *Isenção de imposto por lei complementar*, in *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 93, págs. 18-28).

IV

14. Pretende-se, na presente hipótese, que uma lei federal, o Decreto-lei n.º 406/1968, *norma geral de direito tributário*, — uma vez que veio revogar e substituir diversas disposições do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25.10.1966) — teria revogado (ao que parece, implicitamente), disposições da legislação estadual (Lei n.º 263/1962, art. 183, parágrafo único e Lei n.º 1.165/1966, art. 250, n.º 1) que asseguram à CEDAG isenção total de tributos estaduais e municipais, inclusive, pois, do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

15. Não me parece, entretanto, possa reconhecer-se à lei federal caracterizada como *norma geral de direito tributário*, a faculdade de dispor *diretamente* sobre a instituição ou a revogação de tributos ou de isenções; e menos ainda, quando isso resulte em incursionar em território privativo da autonomia de um outro ente público: O estabelecimento de normas

gerais de direito tributário pela União, e inclusive, é claro, a própria definição por esta de fatos geradores de tributos, representa o exercício de um poder normativo, em matéria tributária, inconfundível com o poder ou competência para instituir e extinguir tributos ou excluir créditos tributários. Esse poder de editar normas gerais não tem nem pode ter o sentido de uma intromissão no campo exclusivamente reservado à autonomia local, pela Constituição, em matéria fiscal; ou seja, não pode anular ou substituir o poder que (como no caso) é só do Estado, de *decretar* os impostos a êle repartidos, e, correspondentemente, segundo se demonstrou, de limitar eventualmente o exercício desse mesmo poder tributário, mediante a concessão de isenções. De fato, os limites postos pela Constituição, sob a forma de discriminação rígida da competência tributária, valem, e nem poderiam deixar de valer, também no que tange à isenção — expressão negativa da própria competência tributária — ainda mesmo perante as chamadas *normas gerais de direito tributário*. Enfim, seria escusado acrescentar, por demais sabido, que definindo um fato gerador, modificando-lhe a definição ou deixando de considerar determinado fato ou estado de fato como fato gerador de obrigação tributária, a *norma geral de direito tributário*, por si mesma, não cria nem extingue tributo algum, como, conseqüentemente, não institui nem revoga isenção. Em qualquer hipótese, ela estabelece apenas simplesmente a *possibilidade* ou então a *necessidade jurídica*, conforme o caso, de fazê-lo o próprio titular do *poder tributário*, nos limites por ela fixados. Como precisamente assinalou o insigne RUBENS GOMES DE SOUZA:

“... as normas gerais que regulem a conceituação do fato gerador dos impostos privativos, sendo como são, essencialmente normas de conceituação específica do próprio impôsto, *deverão visar principalmente a preservação do sistema constitucional de discriminação de rendas*. Isto significa *definir a incidência com toda a flexibilidade necessária para não entrar o exercício da legislação específica ao impôsto definido*, inclusive no que se refere a peculiaridades de caráter local, mas ao mesmo tempo com a rigidez imprescindível para evitar o desvirtuamento do impôsto pela sua “legislação específica” (*Normas gerais de direito financeiro*, in *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 37, pág. 22) (grifei).

16. A lei federal, como já foi observado, mas convém repetir, só dispõe *diretamente* sobre isenção de impôsto estadual ou municipal — instituindo-a e, neste caso, também revogando-a — em *lei complementar especial*, atendidas as exigências constitucionais do art. 20, § 2.º: por outras palavras, em lei de caráter nitidamente derogatório, particular, e nunca sob a forma de *norma geral de direito tributário* (Constituição federal, art. 19, § 1.º) que, enquanto tal, não é nem pode ser instrumento de exercício de *competência tributária*, no sentido do art. 6.º do Código Tributário Nacional.

V

17. Mesmo que procedesse, entretanto, a opinião que tenho por insustentável, de que à lei federal estabelecida como norma geral de direito tributário — no caso o Decreto-Lei n.º 406/1968 — assistiria a virtude de invalidar, direta e imediatamente, disposições da legislação estadual concessivas de isenção fiscal, não se encontra, a meu ver, no Decreto-lei em causa, nada que conduza a admitir uma suposta revogação daquela por êste.

18. Realmente, de acôrdo com os Decretos “N” ns. 478, de 19-10-1965, e 514, de 2-12-1965, assim como com a respectiva escritura de constituição (*D.O.*, I, de 7-12-1965, pág. 23.024), foram transferidos à CEDAG os *serviços públicos de águas*, as obrigações e responsabilidades referentes à execução das obras de melhoria e expansão do sistema público de abastecimento de água, competindo-lhe o abastecimento público de água potável no Estado da Guanabara, que compreende a captação, o tratamento, a adução, a distribuição, a medição de consumo, a operação e a execução de ligações, reparações ou alterações nas instalações de abastecimento, bem como o lançamento e a arrecadação das tarifas e taxas específicas.

19. Trata-se então de saber se tais atividades ou serviços que a CEDAG executa, ou serviços análogos a êsses, figuram entre aquêles enumerados na lista a que se refere o art. 8.º do citado Decreto-lei n.º 406/1968. Ora, os vinte e nove itens desta, individualmente considerados, não configuram, ao que tudo indica, como regra, *hipóteses exclusivas*, e sim, *enumeram, a título meramente exemplificativo*, espécies de serviços relacionados por elementos ou características comuns, pertencentes, portanto, a uma mesma categoria ou gênero. Em conseqüência, *novas espécies, não expressamente indicadas, podem ser, pois, em regra admitidos, desde que, por apresentarem traços comuns, se enquadram em uma das classes previstas*. Mas a lista em seu todo, isto é, considerada como conjunto de *categorias* ou *gêneros* de serviços, não pode, por essa mesma razão, *pela singularidade ou particularidade dos caracteres que os distinguem*, deixar de ser tida como *exaustiva*, no sentido de que é inampliável o número de seus itens, isto é, de que as *categorias ou gêneros de serviços tributados são exclusivamente os enumerados*.

20. Ora, as atividades ou serviços que a CEDAG executa (vd. item 18 dêste) não estão expressamente previstos na lista do art. 8.º no Decreto-Lei n.º 406/1968, nem apresentam traços comuns ou características semelhantes, que permitam considerá-los compreendidos em uma das categorias ou gêneros ali contemplados. Trata-se, pois, indubitavelmente, de *serviços não tributados*, pois os pressupostos materiais que os constituem são integram a figura do fato gerador do impôsto sobre serviços de qualquer natureza. E sendo assim, *não há como aceitar sequer a hipótese de uma revogação implícita das normas isençionais* em questão, o que, por

hipótese apenas, só valeria admitir se ocorresse a inclusão dos serviços citados (e congêneres ou semelhantes) na nova definição do fato gerador do tributo de que se trata.

21. Isto pôsto, concluo que: a) a "total isenção tributária" a que se refere o parágrafo único do art. 183 da Lei n.º 263/1962, deve entender-se *alusiva a impostos apenas*, por isso que inadmissível, à luz da Constituição estadual então vigente (art. 42, parágrafo único), a isenção de taxas; b) a isenção, que abrange *todos os impostos de competência do Estado*, é extensiva ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, porquanto renovada quando da instituição deste tributo (Lei n.º 1.165/1966, art. 250, 1.º; e c) o Decreto-lei n.º 406/1968 não revogou a isenção concedida à CEDAG pelas leis em questão, inclusive a relativa ao imposto sobre serviços de qualquer natureza.

É o meu parecer, s.m.j.

Rio de Janeiro, 12 de junho de 1969.

FLÁVIO BAUER NOVELLI
Procurador do Estado

PARCELAMENTO DE DÍVIDA AJUIZADA E MORATÓRIA FISCAL: DIFERENÇAS. COMPETÊNCIA DO GOVERNADOR

O presente processo administrativo é originado de pedido de parcelamento, em vinte (20) prestações e redução de cinquenta por cento (50%) da multa, em cobrança através de Executivo Fiscal movido contra Rio Café Concerto Ltda., por débito do imposto de vendas e consignações. Veio ter às nossas mãos contendo exarcação deferitória do Exm.º Sr. Governador do Estado, posposta a despacho de encaminhamento que se restringiu à referência ao número de parcelas da pretensão, sendo silente na parte relativa à relevação da metade da multa incidente.

Incumbe, pois, antes do mais, deslindar se o deferimento terá se referido, exclusivamente, ao parcelamento, ou se à parte da multa também, como o modo pelo qual haja que se dar cumprimento ao despacho.

De início, seja-nos permitido ressaltar não ser o nosso intuito levantar óbice ao ato do Sr. Governador, embora não despauterasse dos primários deveres dessa Procuradoria, como órgão consultivo e especializado, — se fôsse o caso — o alertar a Autoridade, de eventuais exorbitâncias à pauta da lei em cujas lindes estivesse comportado o exercício do poder discricionário de decidir e imperar.

O que determinou a feição mais acurada do presente trabalho terá sido o fato de ser este, pelo menos nos limites de nossas responsabilidades funcionais, o primeiro pedido de parcelamento de crédito tributário ajuizado, feito posteriormente à Lei Federal n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), sendo certo que, anteriormente, o assunto obedecia à disci-

plina substantiva das Leis Estaduais ns. 820/1955 e 672/1964, regulamentadas pelos Decretos "N" n.º 410/1965, "N" n.º 623/1966 e "N" n.º 951, de 1967.

O escôrcço histórico do exame da competência para a concessão de parcelamento da dívida tributária principal e acessória abre assinalação a dois dos mais renomados fiscalistas brasileiros que emprestaram o brilho de sua cultura aos misteres desta Procuradoria e abordam o assunto em épocas diferentes: 1.º) o Doutor LEOPOLDO BRAGA, quando em 1953, examinando caso idêntico, ainda em fase administrativa, concluiu favoravelmente ao pedido de parcelamento, pôsto que, não encontrando preceito vedativo, implicitamente fazia emergir a competência discricionária da Administração, e, concernentemente à multa, ainda sob a mesma argumentação, inspirava-se em razões de equidade, para terminar por asseverar, com DUGUIT, a comistura indispensável entre a noção de Direito e o sentimento de justiça (cf., in *Pareceres e Estudos Jurídicos*, Borsoi, 1959, págs. 114 e seguintes); 2.º) o Professor CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, quando, em 1957, interveio opinativamente nos trabalhos que preconizaram a edição do Decreto n.º 410, de 1961 (cf., in *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara*, vol. 14, págs. 599 e seguintes) onde, fartamente, se discutiu o mesmo assunto, em se tratando de dívida ativa já ajuizada, trazendo à baila, no exame substantivo da competência, os mesmos pressupostos que sustentaram o opinamento anterior, e, tangentemente à inserção do litígio processual, o preceito preservativo da competência do Chefe do Poder Executivo, *ex-vi* do art. 18 do Decreto n.º 4.710, de 1934:

"Não podem o Procurador Geral, os Procuradores adjuntos de Procuradores, transigir, comprometer-se em arbítrios, confessar, desistir, e acordar, senão com autorização expressa do Chefe do Executivo Municipal."

Realmente, o único supedâneo do Decreto n.º 410, de 1961 era o Poder Regulamentar expresso no inciso I, *in fine* do art. 30 da Constituição Estadual vigente à época, como nêle se lia:

"O Governador do Estado da Guanabara, usando das atribuições que lhe confere o inciso I, art. 30 da Constituição, etc., decreta:

Art. 1.º — São competentes para cancelar ou reduzir créditos da Fazenda Estadual, ainda que ajuizados, seja de tributos, seja de multas, ... etc."

Daí se inferiu, à margem da regra de que "quem pode o mais, pode o menos", a possibilidade de autorizar o parcelamento do crédito (*minus*), todo aquele que pudesse cancelá-lo ou reduzi-lo (*plus*).