

Ora, na hipótese, os bens são, por sem dúvida, da instituição, isto é, de seu domínio, de sua propriedade. Por outro lado, a imposição tributária, que sobre eles recaia, constitui, por isto mesmo, a toda evidência, um ônus a desfalcar-lhe o patrimônio, muito embora se diga, outrossim, que o impôsto assenta no fato jurídico translativo da propriedade.

Estamos, no particular, de pleno acôrdo com as considerações expostas pelo ilustre Dr. OTTO GIL, como membro da Comissão de Estudos Técnico-Fazendários, na qualidade de relator do processo administrativo n.º 4.877-48-FSE, *in verbis*:

“Nenhuma dessas sutilezas poderá subsistir ante a clareza do texto constitucional.

Onde a Constituição declara que é vedado ao Distrito Federal lançar impôsto sobre instituições de assistência social, não haverá interpretação que vingue, estabelecendo distinções onde o legislador não distingue.

“Lançar impôsto” tanto compreende os impostos que eventualmente possam recair sobre o patrimônio da instituição, como o de transmissão de propriedade, quanto os de caráter permanente, tal como o impôsto predial.

Da mesma forma, inadmissível a filigrana consistente em afirmar que no impôsto de transmissão de propriedade o assento do tributo é o imóvel e não a pessoa do adquirente. Ainda que assim fôsse, é indiscutível que é do patrimônio do adquirente que sai o numerário para o pagamento do impôsto. E foi esse desgaste que a Constituição, mui prudentemente, quis evitar”.

6 — Assim, pois, se a Repartição competente considera devidamente comprovados os requisitos ou pressupostos legalmente exigidos para que se possa enquadrar a entidade postulante na hipótese de que cogita o art. 31, V, letra b, da Constituição, relativamente às instituições ali mencionadas, — e isto constitui matéria de fato, — não há como se lhe possa recusar direito ao benefício pleiteado neste processo.

Esta a nossa opinião, salvo melhor juízo.

Rio de Janeiro, 28 de novembro de 1950.

LEOPOLDO BRAGA
Advogado da P.D.F.

TRIBUTOS. SUA NATUREZA EM FACE DAS LEIS E DA DOCTRINA. IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

No executivo fiscal proposto pela Fazenda do Distrito Federal contra a Fundação Getúlio Vargas, com base na certidão de débito sob n.º 94-04-38.

para cobrança judicial da contribuição de 1% prevista no Decreto-lei número 9.777-46, em favor da Fundação da Casa Popular, relativamente à aquisição do imóvel constituído pelos 11.º e 12.º pavimentos do Edifício Darke (escritura de 28-1-1948, do 7.º Ofício de Notas, livro 686, fls. 66), interpõe a entidade executada uma petição, em a qual, depois de sustentar achar-se, por lei, isenta de todos os tributos da União e da Prefeitura do Distrito Federal, requer que, “ouvida a Fazenda Municipal, seja concluído o executivo”. Junta a peticionário ao seu articulado o texto do Decreto-lei n.º 7.170-44, um exemplar impresso de seus “Estatutos”, aprovados por Portaria n.º 9.507, de 19 de outubro de 1944, do Exmo. Sr. Ministro da Justiça e Negócios Interiores, bem assim uma cópia dactilografada contendo: a) o teor de um acórdão unânime do 1.º Conselho de Contribuintes; b) o teor de um despacho do Diretor da R. D. F., de 28-12-1948, proferido no proc. n.º 84-968-48.

O Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito em exercício, então, na 3.ª Vara da Fazenda Pública, em despacho no petitório, determinou o encaminhamento do feito à exequente, na forma requerida, para dizer sobre o alegado.

A matéria, de indistarcável relevância, merece especial e detido exame cujo desdobramento se impõe sob os diferentes aspectos adiante focalizados e desenvolvidos.

1 — A Fundação Getúlio Vargas, como instituição, que é, de caráter técnico-educativo, com Estatutos aprovados pelo Ministério da Justiça e Negócios Interiores (Portaria n.º 9.507, de 19-10-44), foi contemplada com o benefício da mais ampla isenção tributária, pelo Decreto-lei n.º 7.170-44, o qual, no particular, assim dispõe:

“Art. 1.º É concedida à entidade a que se refere o Decreto-lei n.º 6.693, de 14 de julho de 1944, isenção de todos os impostos da União e da Prefeitura do Distrito Federal.

Parágrafo único. A imunidade protege todos os bens, rendas e serviços da referida entidade, assim como tôdas as operações em que figure como adquirente, ou donatária de bens imóveis, móveis, e semoventes, estendendo-se, outrossim, às doações, atos, registros e averbações necessários à sua constituição”.

Não se trata, bem é de ver, atentos os próprios termos do aludido diploma, de uma simples isenção especial, ou parcial, referente a determinado impôsto, e, sim, de uma isenção geral, amplíssima, que o mesmo legislador — imprópriamente embora — denominou de “imunidade”, em cuja latitude se inclui a proteção de todos os bens, rendas e serviços da entidade, como, ainda, de tôdas as operações mencionadas naquele parágrafo único; estendendo-se, ademais, aos “atos, registros e averbações”, a elas concernentes, no que parece que quiseram abrangidas — conquanto indevidamente — certas taxas, uma vez que não há nenhum impôsto, no sentido estrito do termo, que recaia sobre o registro ou a averbação, a que se alude.

Essa isenção tem sido geral e pacificamente aceita, reconhecida e acatada, sempre, quer no plano judiciário, quer no administrativo, sem que

contra ela se houvesse levantado alguma objecção de fundo apreciável, ou simples restrição à generalidade e amplitude dos termos em que foi vasada a outorga legal.

2 — No caso *sub judice* não se cogita, sequer, da cobrança de impôsto lançado pela Prefeitura do Distrito Federal, enquadrado na esfera de sua privativa competência tributária e em favor de cuja exigibilidade se pudesse argüir, já agora, a desvalia de uma isenção concedida por outro ramo do Poder Público, em face da Constituição de 1946, que adotou o sistema da autonomia tributária recíproca, e do princípio de que o poder de isentar se contém no poder de tributar.

Trata-se, sim, e apenas, da cobrança de importância correspondente à citada “contribuição de 1%” em favor da Fundação da Casa Popular, instituída por decreto-lei federal, para cuja execução caberia à Prefeitura função puramente arrecadadora. No exercício dessa função, que lhe foi atribuída como um ônus, passou a Fazenda do Distrito Federal a efetuar tal arrecadação, inclusive por via de cobrança judicial e, — por estranho que pareça, — continuou, passivamente, a fazê-lo, após o advento da Constituição de 1946, que, por sem dúvida, a teria libertado de semelhante obrigação.

Examinada, porém, a espécie do tributo em cobrança, não obstante a designação, que se lhe deu, de “contribuição”, e sem embargo, outrossim, das controvérsias doutrinárias que chegou a suscitar a determinação de sua verdadeira natureza, estamos em que êle caracteriza um autêntico *impôsto*, do qual, sem sombra de dúvida, se acha isenta a Fundação Getúlio Vargas.

Adotamos, no particular, a autorizada opinião de CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, assim claramente exposta:

“A nosso ver, a contribuição para a Casa Popular é, na realidade, um *impôsto* de transmissão. Basta atentar-se na redação do texto de lei que criou essa chamada *contribuição*: — “Fica criada, como fonte de receita da F. C. P. a contribuição obrigatória de 1% (um por cento) sobre o valor do imóvel adquirido, qualquer que seja a forma jurídica da aquisição, cobrado juntamente com o *impôsto* de transmissão, de valor igual ou superior de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros)”. (art. 3.º do Dec.-lei n.º 9.777-46). Está patente, nesse artigo de lei, que se trata de um *impôsto* e que o mesmo assenta sobre a transmissão de imóveis, sendo, portanto, um *impôsto* de transmissão típico. Não foi por outro motivo que os Estados baixaram leis especiais, reproduzindo o texto da lei federal, atendendo a que a competência para legislar sobre aquêle tributo era privativamente sua (art. 23, I, letras b e c da Constituição de 1937)”.

.....
.....
“É um *impôsto* que se destina ao financiamento da casa própria de caráter popular (art. 1.º, I e art. 2.º, I, do Decreto-lei

n.º 9.777-46). Por êsse motivo, todos os que adquiram imóveis devem pagar êsse tributo, a fim de facilitar o financiamento de casas para os menos favorecidos. Trata-se de uma espécie de solidariedade forçada. Não nos parece, pois, que a *mens legis* tenha sido majorar os impostos de transmissão, em geral, como afirma o Tribunal de Minas, mas criar uma espécie de *impôsto* de transmissão, que assentaria sobre a aquisição de imóveis por natureza”. (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 17, págs. 45-48).

Em parecer de 29 de novembro de 1948, o Consultor Geral da República, Prof. HAROLDO TEIXEIRA VALADÃO, depois de acentuar que se trata do “estabelecimento de uma contribuição genérica imposta para uma obra de caráter eminentemente social”, assim diz:

“Criando o art. 3.º do Decreto-lei 9.777 “a contribuição obrigatória de um por cento... cobrada juntamente com o *impôsto* de transmissão”, a percepção do *IMPÔSTO* se fará quando for pago o *impôsto* de transmissão de propriedade”.

Igualmente, a jurisprudência dos tribunais pátrios assim há entendido, em diversos julgados. Basta reparar na ementa do Acórdão de 17 de agosto de 1948, da 8.ª Câmara do Egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal, *in verbis*:

“*IMPÔSTO. CASA POPULAR.* O mínimo que torna obrigatória a contribuição para a Casa Popular deve ser calculado sobre o valor total do imóvel inventariado e não sobre o quinhão de cada herdeiro”.

No mesmo sentido se manifestaram os Tribunais de Justiça de Minas Gerais, de São Paulo e do Paraná, respectivamente em Acórdãos de 5 de abril, de 20 de abril e de 28 de maio de 1948 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 17, págs. 44 a 48). O primeiro e o último chegam ao ponto de equiparar a chamada “contribuição” para a Casa Popular ao próprio *impôsto* de transmissão, como se se tratasse de simples “majoração” do mesmo. O segundo dos citados acórdãos tem a seguinte ementa:

“*IMPÔSTO* devido à Fundação da Casa Popular. — Autorização orçamentária para sua cobrança. — Não havendo prévia autorização orçamentária não é de ser cobrada a *majoração do impôsto* destinado à Fundação da Casa Popular. — Interpretação do art. 141, parágrafo 34, da Constituição”.

E, no rumo desde aí traçado, contém trechos como êstes:

“O Dr. Gláucio Bandeira requereu, no inventário dos bens deixados por seu pai, Cel. Euclides da Motta Bandeira e Silva,

que fôsse excluída do cálculo, a que se procedeu, para o efeito do pagamento do impôsto de transmissão *causa-mortis*, a parcela correspondente ao *IMPÔSTO* criado pelo art. 1.º do Decreto-lei estadual n.º 603, de 17 de abril de 1947, disposição reproduzida no art. 119 do Decreto-lei n.º 658, de 28 de julho do mesmo ano”.

.....
“O Decreto-lei n.º 559, de 31-12-946, que orçou a receita e fixou a despesa do Estado, para o exercício de 1947, não autorizava, efetivamente, a cobrança do *IMPÔSTO* em causa...”

.....
“Entende o Exmo. Des. Procurador Geral que o pagamento do *IMPÔSTO* é devido..., etc. — (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 17, págs. 47-48).

3 — Pretende o departamento jurídico da Fundação da Casa Popular que a espécie é a de uma *contribuição especial*, a qual participa da natureza das *taxas* e como *taxa* deve ser havida e classificada, nos termos do artigo 1.º, § 1.º, n.º 2, do Decreto-lei n.º 2.416-40.

4 — Não procede, a nosso juízo, êsse entendimento. Para excluir da conceituação jurídica de *taxa* a chamada “contribuição”, ora em exame, bastaria considerar-se que ela não representa a remuneração ou contraprestação de quaisquer serviços ou utilidades auferidos pelos que pagam, de vez que *os contribuintes são os adquirentes de imóveis e não os beneficiários dos serviços da Fundação*, como, aliás, observa o Dr. SADY CARDOSO DE GUSMÃO, em estudo a respeito dêsse tributo (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 17, pág. 437 e *Revista de Direito Imobiliário*, vol. 1.º, n.º 3, pág. 19).

O de que, em verdade, se trata, é de um “*impôsto com destinação determinada*”, ou “*de aplicação especial*”, correspondente ao “*imposta di scopo*”, dos italianos, tão bem estudado por BENVENUTO GRISIOTTI (*Primo elementi di Scienza delle Finanze*, 2.ª ed., Milão, 1946, cap. XVI); — EMANUELE MORSELLI (*Compendio di Scienza delle Finanze*, 18.ª ed., Pádua, 1945, cap. V); — LELLO GANGEMI (*Elementi di Scienza delle Finanze*, 4.ª ed., Nápoles, 1948, cap. IX); — ATTILIO GARINO CANINA (*Corso di Scienza delle Finanze*, 1.ª ed., Turim, 1950, cap. V) e outros modernos financistas peninsulares, e que os publicistas e tradutores de língua castelhana costumam exprimir pelas denominações equivalentes — “*impuesto con afectación*” e “*impuesto de finalidad*”.

Ao cuidarem dessa espécie de tributos, observam os mestres que os mesmos, por vêzes chamados de “*contribuições*” (exatamente como sucede no caso ora em exame), são, por sua natureza, verdadeiros *impostos*; e, conquanto possam ser *gratís* ou *especiais*, se destinam sempre a um *fim especial*, — seja ao custeio de um determinado serviço, seja à consecução de um propósito particular determinado por conveniências de interesse público ou inspirado por ditames de altruísmo e de solidariedade social.

— de que pode, ou não, resultar alguma vantagem para o próprio contribuinte.

Se compulsarmos, por exemplo, a mencionada obra de GRISIOTTI, em sua tradução argentina, por DINO JARACH, aí encontraremos, precisamente no capítulo sob a epígrafe “*Contribuciones, impuestos especiales e impuestos con afectación*” (cap. XVI), o seguinte:

“§ 4. *Impuestos con afectación.*”

Existen impuestos destinados total o parcialmente a un determinado servicio y se denominan *impuestos con afectación*. Pueden ser impuestos *generales* o impuestos *especiales*. La afectación del producido de tales impuestos puede derivar de varias circunstancias: de razones psicológicas, para hacer aceptar un tributo que de otra manera encontraría oposición; de motivos administrativos, para dar prioridad y garantía financiera a ciertos servicios (por ej., la extinción de la deuda pública con recursos destinados a fondos especiales de amortización), cualquiera sea la situación del presupuesto, por una conexión lógica entre el tributo y el beneficio de personas que deben ser ayudadas por los contribuyentes por razones de solidaridad social (como la Obra Nacional de Maternidad e Infancia) con arreglo a su efectiva o presunta capacidad contributiva (como en el caso de los hospitales en los lugares de reposo o de turismo), y con su estado civil (como en el caso de los solteros, sujetos a tributo por la misma Obra de Maternidad e Infancia).

Un ejemplo característico de una institución en favor de la cual está destinado un conjunto de contribuciones voluntarias y de contribuciones obligatorias directas sobre la renta personal y patrimonial, e indirectas sobre los consumos, llamadas CONTRIBUCIONES DE SOLIDARIDAD NACIONAL, y destinadas a una misma finalidad, lo tenemos en el decreto-ley lugar-tenencial n. 45, del 8 de marzo de 1945, que instituye el FONDO DE SOLIDARIDAD NACIONAL, a fin de proveer a atenuar el actual desamparo, especialmente mediante la asistencia de la población afectada por la guerra, con la primera reconstrucción de las zonas que van siendo liberadas y con la primera ocupación de los soldados que regresan, militares, civiles y guerrilleros”. — (*Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, 1949, págs. 381-382).

Do mesmo modo, se abrimos a referida obra de MORSELLI, em sua tradução argentina, por DIEGO ABAD DE SANTILLAN, aí colheremos, também, no capítulo “*Contribuciones*” (cap. V) e sob a epígrafe “*Naturaleza de las contribuciones*”, êstes ensinios:

“Pero la variedad de los casos que se llaman contribuciones o que toman otros nombres que se consideran respecto a una

común característica fundamental suya, que es la de la obligatoriedad, por lo cual se califican de "impuestos".

Y se llaman *impuestos especiales* por respecto a una característica secundaria, que es aquella por la cual son hechos, pagar, no en relación con una necesidad pública general, cualquiera que se debe satisfacer, sino en relación con un determinado gasto o institución particular de que la persona que paga el tributo obtiene, por eso sólo, particular ventaja o beneficia; y también *impuestos de finalidad*, aquellos cuya recaudaciones son destinadas, distintamente de las entradas generales de la entidad, a un propósito particular donde puede haber también ventaja para el contribuyente (por ejemplo, la contribución especial de las comunas italianas declaradas estaciones de curación, hecha pagar por todos aquellos que, a causa de su actividad profesional o comercial obtienen beneficio de la existencia de la estación misma) o puede también faltar (ejemplo: la tasa de los pobres en Inglaterra, pagada por los rentistas)" — *Compendio de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, 1947, páginas 64-65).

LELLO GANGEMI, ao estudar os "Contributi ed imposte speciali" (cap. IX), observa:

"Se teoricamente l'imposta speciale può considerarsi ben definita, nella legislazione è talvolta commista ad altri tributi e confusa specialmente con le cosiddette *imposte di scopo*, ma anche con i contributi o con le imposte di consumo o con le tasse.

Le *imposte di scopo* sono prelevate per assegnare i proventi a determinati particolari servizi, cui vengono in tutto o parte riservate, *senza che vi sia connessione fra l'onere supportato dal contribuente e i vantaggi forniti dal servizio*.

Era di tale natura, in origine, la nostra *tassa di soggiorno*, dovendo il suo provento essere destinato esclusivamente al miglioramento della stazione climatica in cui era applicata. Di tale natura sono altresì quasi tutti i tributi locali in Inghilterra, di cui fondamentale la *tassa dei poveri*.

Era una *imposta di scopo*, per es., *l'imposta sui celibi* riservata all'Opera Nazionale per la protezione della Maternità e dell'Infanzia. Sono da considerarsi *imposte di scopo* le *addizionali* alle imposte e sovraimposte sui redditi; alle imposte di registro, di successione, di manomorta, ipotecarie, alle imposte e tasse comunali riscotibili per ruolo, applicate per fornire entrate per integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza (L. 25 aprile 1938, n. 614).

Erano *imposte di scopo*: quella *militare* e quella per i *mutilati di guerra*.

Le *imposte di scopo*, come si vede, possono essere *generali* o *speciali*".

.....
"Varie circostanze possono indurre il legislatore ad applicare *imposte di scopo*: far gradire un tributo che altrimenti incontrerebbe opposizione; dare la preferenza a la garanzia finanziaria a certi servizi, qualunque sia la situazione del bilancio; destinare il provento a servizi che favoriscono i contribuenti, o al contrario, che vadano a vantaggio di altre persone, che i contribuenti hanno particolare motivo di proteggere". — (*Elementi di Scienza delle Finanze*, 4.^a ed., Nápoles, 1948, vol. 1.^o, pág. 397).

ATTILIO GARINO CANINA, por sua vez, se ocupa...

"... dalle *imposte di scopo*, le quali sono vincolate ad un determinato servizio pubblico o ad una particolare spesa, quali, ad esempio, l'imposta per i poveri applicata nella finanza locale inglese, le imposte per la disoccupazione, per l'illuminazione, per la fognatura, per i mutilati di guerra, ecc."

E acentua:

"In questi casi, infatti, si tratta di imposte prelevate per assegnare i proventi a determinati servizi *senza che i contribuenti ne ritraggano speciali vantaggi*". — (*Corso di Scienza delle Finanze*, Turim, 1950, pág. 68).

Bem ao revés do que sucede com as pròpriamente ditas "*contribuições especiais*" — (das quais modêlo clássico por excelência é a *contribuição de melhoria*) — e que, dada sua natureza mista, constituem, por dizê-lo, uma espécie de categoria intermediária entre os *impostos* e as *taxas* (MORSELLI, op. cit., pág. 65) e, até, segundo dizem certos autores, mais se aproximam da *taxa* do que do *imposto* (HENRY LAUFENBURGER, *Traité d'Économie et de Législation Financières — Revenu, Capital et Impôt*, 4.^a ed., Paris, 1950, pág. 132), essas outras impròpriamente chamadas "*contribuições*", do tipo da que se instituiu em favor da Fundação da Casa Popular, consubstanciam verdadeiros *impostos*, assumindo, freqüentemente, como no caso, a feição de *impostos com destinação determinada* ou *com aplicação especial*, os quais, por sua vez, ainda se distinguem dos chamados "*impostos especiais*". Por isto mesmo, adverte GRISIOTTI:

"Hay que diferenciar netamente de las *contribuciones* y de los *impuestos especiales* los *impuestos con afectación*, que son tributos vinculados a un servicio determinado o a un gasto particular". — (Op. cit., pág. 376).

5 — Ora, se é, como vimos de demonstrar, um autêntico *impôsto* êsse tributo que, sob o eufemismo de “*contribuição*”, foi criado, por um decreto-lei federal, em favor da Fundação da Casa Popular, e se, por outro lado, se acha *isenta de “todos os impostos”*, assim, em termos expressos, amplos, absolutos, a Fundação Getúlio Vargas, por virtude de outro e não menos acatável decreto-lei federal, inadmissível e impertinente é êsse executivo fiscal, que não devera ter sido proposto, por inviável e fadado, pois, ao insucesso.

A própria Administração Municipal, para não faltar às virtudes da coerência, da uniformidade e da equanimidade, indeclináveis no exercício normal da autoridade e no trato da coisa pública, nem fazer *tabula rasa* do universal princípio jurídico “*ubi eadem ratio idem jus*”, que impõe seja aplicado o mesmo direito onde fôr igual a razão, deveria comportar-se aqui, talqualmente o fêz no caso da Embaixada da Síria no Rio de Janeiro, a qual pleiteou e obteve, administrativamente, isenção de impostos, inclusive dêsse mesmo de 1% em favor da Fundação da Casa Popular.

Eis como ali se decidiu:

“O pedido encontra amparo no art. 5.º, item I, do Decreto-lei n.º 9.626, de 22-8-46, que dispõe: artigo 5.º — São isentos do pagamento de impôsto: I — A aquisição de imóvel para sede de missão diplomática de país estrangeiro, nos casos de *reciprocidade internacional* prevista em tratado, acôrdo ou lei”.

Com efeito, se tal fundamento é idôneo para reconhecer-se a isenção em benefício de uma embaixada estrangeira, não há por onde recusá-la quando se trate de entidade nacional também protegida por um diploma legal, tanto mais quanto a isenção de que goza a Fundação Getúlio Vargas, chamada no próprio texto (inadequadamente embora) de “*immunidade*”, a proteger-lhe “*todos os bens, rendas e serviços*”, “*assim como tôdas as operações em que figure como adquirente ou donatária de bens imóveis, móveis e semoventes*” e tornada extensiva, ainda, “*às doações, atos, registros e averbações necessários à sua constituição*”, é muito mais ampla, evidentemente, do que aquela dispensada, *sub conditione* (nos casos de *reciprocidade internacional*), às embaixadas de países estrangeiros.

6 — o elemento teleológico, conjugando a *ocasio legis* e a *ratio juris*, milita, no caso, em abono das opiniões aqui sustentadas e desenvolvidas. Se o espírito da lei concessiva da *isenção*, de que se trata, se a razão político-jurídica, que a inspirou, se o fim objetivado, em suma, foi o de resguardar com franquias tributárias de tal amplitude uma instituição de caráter técnico-educativo, enquadrável, quiçá, por sua natureza e pública relevância, na superveniente hipótese do art. 31, V, letra b), da Constituição vigente (“*instituições de educação e de assistência social*”), — a Fundação Getúlio Vargas, — lícito não será presumir-se anulada a outorga em face de outra lei de igual jerarquia, para submetê-la, em detrimento de seu patrimônio, a tributação instituída no proveito de outra entidade do mesmo tipo e que ape-

nas se lhe equivale em préstimo público, como a Fundação da Casa Popular. Não há, de-certo, nenhum critério de cunho legal, jurídico, ou meramente lógico, que autorize, no particular, distinção, ou restrição, não expressamente prevista; que permita, sequer, estabelecer prevalescência de uma sôbre outra dessas instituições, ou julgar tenha esta *melhor direito* do que aquela. Trata-se de duas Fundações, igualmente reputadas de pública utilidade ou necessidade e igualmente contêmpladas em leis com especiais benefícios de natureza fiscal. Se é certo que a favor de uma, como sua fonte de receita, foi criado um determinado impôsto, menos certo não é que, em proteção e resguardo da outra, se lhe concedeu a mais ampla *isenção* tributária, em termos gerais, categóricos, inequívocos. Do mesmo modo que, em matemática, quantidades iguais com sinais contrários se anulam, assim também a solução jurídica não poderá lograr-se aqui por diverso rumo, senão por êsse mesmo, que só êle se compadece com senso lógico e a boa razão.

7 — Debalde se alegrará que a “*contribuição*”, ora em foco, não deve ser considerada como *impôsto*, e sim como *taxa*, por força do disposto no art. 1.º, § 1.º, n.º 2, do Decreto-lei n.º 2.416-40, desde que ali se prescreveu ficasse a designação de *taxa* reservada (além de outras hipóteses) para... “*as contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado, ou do Município, provocadas por conveniências de caráter geral, ou de determinados grupos de indivíduos*”.

Mas, *data venia*, não poderá medrar, nesse terreno, nenhuma interpretação que vise a dissociar o pagamento de tais “*contribuições*” (que se pretendem *taxas*) da auferição, por parte dos respectivos *contribuintes*, de especiais vantagens ou benefícios individuais, divisíveis e mensuráveis, decorrentes daquelas “*atividades especiais do Estado ou do Município*”, condição *sine qua non* e, pois, na ausência da qual jamais seria possível emprestar-lhes a natureza de *taxa*. Por conseguinte, se as “*conveniências*”, a que se alude, são aquelas “*de caráter geral*”, há-de haver necessária correspondência entre o tributo devido e os benefícios ou vantagens especiais (serviços ou utilidades) prestados ou postos à disposição dos contribuintes; e se tais “*conveniências*” não são de caráter geral, e, sim, “*de determinados grupos de indivíduos*”, neste caso, os contribuintes, necessariamente, inelutavelmente, hão de ser *peças pertencentes a tais “grupos” beneficiados*, e não *peças estranhas a êles e alheias ao gôzo dos benefícios ou vantagens aludidos*, — hipótese, esta última, em que o tributo assumiria, inapelavelmente, a natureza de *impôsto*, fôsse qual fôsse a sua denominação teórica, fôsse qual fôsse a sua destinação especial.

Interpretação diversa, do mencionado dispositivo, levaria à convicção de que o legislador cometeu um erro crasso, ou à conclusão de estarmos diante de uma tentativa indígena de subversão do conceito de *taxa*, vale dizer, de uma *audácia legislativa*. (1)

(1) Posteriormente à produção dêste parecer, veio a lume o excelente livro *Compêndio de Legislação Tributária*, de autoria do ilustre professor paulista Rubens Gomes de Sousa, e nêle tivemos a satisfação de ver

Em verdade, um típico *impôsto* não passa a ser *taxa*, nem a *taxa* a ser *impôsto*, só porque o arbítrio do legislador — inciente, bisonho, ou propositadamente divorciado dos conceitos doutrinários fundamentais da ciência das finanças e do direito financeiro — entendeu de lhes dar, a seu bel-prazer, esta ou aquela denominação. Tamanha desenvoltura, além de abusiva, ilógica e anti-científica, acarretaria conseqüências subversivas da ordem jurídica, pondo em risco a segurança de direitos, inclusive a garantia das próprias *imunidades* tributárias estabelecidas na Constituição em favor de determinadas entidades e instituições (pessoas jurídicas de direito público e de direito privado), quando ali, em seu art. 31, V, proíbe “lançar *impôsto*”, — vinculada, naturalmente, esta palavra à idéia justa, ao significado próprio e exato, isto é, ao conceito jurídico-econômico que lhe é doutrinária e tradicionalmente atribuído. Porque, então, a prevalecer aquêle arbítrio, possível seria a qualquer dos Poderes tributantes, mediante a obtenção de uma simples lei ordinária modificativa da *denominação* própria de um tributo, desfigurá-lo, *transformar*, teoricamente, um *impôsto* em *taxa*, para o calculado efeito de subtraí-lo ao alcance da referida *imunidade* e burlar, assim, vedação constitucional.

Não seria possível admitir-se, em bom direito, semelhante absurdo.

Como *impostos* ou como *taxas* terão de ser havidos os tributos segundo as características próprias que, por natureza, revistam, e em virtude das quais hajam de ser enquadrados nesta ou naquela categoria, atentos os princípios e regras estabelecidos na ciência das finanças e no direito financeiro e universalmente aceitos e consagrados. Por isto mesmo, várias têm sido, entre nós, as decisões do Judiciário, considerando como autênticos *impostos* cer-

confirmado, de certo modo, o nosso ponto de vista, na crítica feita, ali, à defeituosa classificação dos tributos contida no art. 1.º, § 1.º, n.º 2, do Decreto-lei n.º 2.416, nos têrmos seguintes:

“Aliás a doutrina também se ressentia de dificuldades para definir com precisão as *taxas*, havendo divergências a respeito entre os autores. Mas, não obstante isso, o conceito legal do Decreto-lei 2.416 é criticável por ser amplo demais, abrangendo, se fôr entendido ao pé da letra, os *impostos com destinação determinada*, que, como vimos (§ 45, “a”), são, na realidade, *impostos* e não *taxas*.”

A razão do defeito da definição dada pelo Decreto-lei 2.416 é que toma por base exclusivamente a *finalidade* a que se destinam as *taxas*; ora, esse não é um critério suficiente para distinguir umas das outras as diferentes espécies de tributos (*impostos, taxas e contribuições*), porque é claro que a finalidade última de todos os tributos, de qualquer espécie, é uma só: proporcionar receita ao Estado” — (Op. cit., pág. 137).

“Com efeito, a definição dada pelo Decreto-lei n.º 2.416 dirige-se mais ao legislador que ao juiz, isto é, indica *quando pode ser instituída uma taxa*, mas não basta para *identificar um determinado tributo como taxa*. Isto porque aquela definição é, como dissemos, ampla demais, e portanto presta-se ao abuso ou ao desvirtuamento”. — (Op. cit., pág. 140).

tos tributos impròpriamente designados em leis como *taxas*, a exemplo do que ocorreu com a chamada “*taxa de previdência social*”, que veio a ser reconhecida como *impôsto* (apesar da denominação *legal de taxa*, que se lhe deu), por sentença do Juízo da 3.ª Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal (*Arquivo Judiciário*, vol. 59, pág. 160), confirmada por acórdão do egrégio Supremo Tribunal Federal em grau de recurso (apelação cível n.º 7.945). Diversos julgados existem, ainda, considerando e declarando *impostos* outros tributos indevidamente qualificados em leis como *taxas, verbi gratia* as chamadas *taxas de expediente, de educação e saúde*, etc..

A lei não tem, nem pode ter, o condão, o poder mágico de mudar a natureza íntima das coisas, alterar-lhes a constituição peculiar, transformar seus elementos intrínsecos, orgânicos, estruturais ou substanciais. Uma lei que dissesse, por exemplo, ser uma *taxa* o *impôsto* predial, ou o *impôsto* de renda, não faria *direito* e se equipararia em desvalor jurídico à que pretendesse, acaso, estabelecer que o nascente é o lugar onde o sol se põe, que o período da gestação humana é o de seis meses, ou que o avô é descendente do neto...

A lei não *cria* as realidades físicas, econômicas, jurídicas, políticas ou sociais, mas é, ao revés, uma expressão, uma resultante, uma decorrência, u’a emanção, um reflexo dessas realidades: conseqüente e não antecedente; produto e não fator; efeito e não causa. Não *inventa* o direito; tradu-lo, estrutura-o, corporifica-o em norma jurídica: — realiza-o.

Aqui, neste plano, não prevalece a concepção absolutista de LAURENT, de que a lei é como o Criador — tira seres do nada; mas a concepção conformista de DUGUIT, baseada na submissão da *lei ao direito*, que a antecede, do mesmo modo que o direito se subordina às realidades e necessidades da coexistência social.

Sustenta o sábio deão da Faculdade de Direito da Universidade de Bordeaux o princípio de... “*la conformité des lois au droit objectif*”, fundado no qual não vacila em “*déclarer sans force obligatoire les lois contraires au droit*” e em afirmar que... “*le refus d’obéissance à une loi contraire au droit est parfaitement légitime*”.

E explica:

“... le législateur positif n’a point la puissance de créer le droit, qu’il peut seulement le constater et édicter des dispositions constructives pour le mettre en œuvre. La conséquence logique en est qu’une loi qui est contraire au droit objectif ou qui n’a pas pour but de mettre en œuvre une règle de droit et d’en assurer l’exécution est une loi sans valeur, une loi sans force exécutoire”. — (*Traité de Droit Constitutionnel*, 2.ª ed., Paris, 1923, vol. 3.º, págs. 660 e 661).

Já no volume anterior, ao tratar do fundamento do caráter imperativo da lei, dissera êle:

“La loi . . . ne peut donc avoir de force obligatoire que dans la mesure où elle est conforme à la règle de droit et où elle a pour but d’en assurer l’application”.

.....
“La conséquence du fondement que je donne à la loi, c’est évidemment que nul n’est obligé d’obéir à une loi quand elle est contraire au droit. Je ne recule point devant cette conséquence. Et vraiment c’est là une garantie précieuse contre l’arbitraire du législateur. S’il était persuadé qu’il n’est point un souverain qui commande, mais simplement un membre du corps social investi, en vertu de sa situation de fait, de la mission de formuler la règle de droit, s’il comprenait que la règle qu’il édicte n’a de force obligatoire que dans la mesure de sa conformité à cette règle supérieure, peut-être ferait-il les lois avec plus de prudence et de sagesse”. (LÉON DUGUIT, op. cit., vol. 2.º, pág. 170).

Com razão, sustenta HENRI LÉVY-ULLMANN:

“Identifier le droit avec les préceptes qui le renferment, et même avec leur “ensemble”, c’est confondre le contenu et le contenant, l’idée et l’expression, la pensée et le vêtement de mots dont elle se pare”.

.....
“Définir le droit par l’ensemble de ses règles, c’est définir la pensée humaine par l’ensemble des mots du dictionnaire”, — (Éléments d’Introduction générale à l’étude des Sciences Juridiques, I, La définition du Droit, Paris, 1917, págs. 65 e 67).

ALFREDO CIOFFI, apesar de partidário do princípio da summa obrigatoriedade jurídica das normas, admite a “ineficacia intrinseca” das “leggi irrazionali” e reconhece que

“tanto più le leggi troveranno intrinseca efficacia, quanto più risponderanno a veri e sentiti bisogni, chè se esse sono opera immediata dal legislatore, sono opera mediata del popolo, dei suoi bisogni e costumi, della sua coltura” — (I Soggetti e le Difese dei Diritti Pubblici, Milão, 1120, págs. 7 e 8).

THEMISTOCLES CAVALCANTI, por sua vez, inquire:

“Será a lei, apenas, o reconhecimento de um direito preexistente, ou será o direito criado pela lei.”

E responde, êle próprio:

“Temos como certo que a lei obedece, nas suas normas, a uma consciência coletiva, a um estado de espírito e a uma situa-

ção de fato, que variam com o momento histórico. Assim, êsse direito, objetivado na lei, é um direito natural, porque é uma imposição da consciência coletiva, a que nos referimos, ao órgão legislativo, a quem incumbe disciplinar as normas jurídicas dentro dos quadros e das exigências do momento”.

.....
“Êsse direito, o legislador não pode deixar de reconhecer, porque êle integra o patrimônio moral da sociedade. O desconhecimento dêsse direito fere, profundamente, o patrimônio dos indivíduos”. — (Tratado de Direito Administrativo, Rio, 1948, vol. 1.º, págs. 400-401).

E do nosso insigne e saudoso EUSÉBIO DE QUEIROZ LIMA eis, a respeito, a douda lição:

“Mas a força obrigatória com que as régras jurídicas se impõem não resulta da sanção que lhes presta o poder do Estado. Não é da vontade dos governantes que o direito tira sua força. Os preceitos jurídicos são de origem anterior à organização do Estado, são obrigatórios para o próprio Estado.”

.....
“Os princípios de direito positivo são, dessa forma, a realização prática das regras de direito doutrinário. Uma lei só é legítima quando fôr jurídica, isto é, quando consubstanciar um princípio que o direito doutrinário já impunha”. — (Princípios de Sociologia Jurídica, Rio, 1922, págs. 307 e 309).

Ora, a própria contribuição de melhoria, que é a forma paradigmática, vale dizer, a mais típica, a mais característica, das “contribuições especiais”, configura, segundo muitos escritores, uma categoria intermediária entre impostos e taxas, mas com estas não se identifica nem se confunde:

“Especialmente para las contribuciones de mejoría es muy común en los escritores el modo de considerar la naturaleza jurídica de las contribuciones especiales como una categoría intermedia entre los impuestos, de los cuales tienen el elemento de la obligatoriedad, y las tasas, de las cuales tienen la especialidad e individualidad de la ventaja de un determinado gasto público, para quien, en relación con ella, paga la contribución de mejoría u otro tributo especial” — (MORSELLI, op. cit., tr. argentina, pág. 65).

“Faute de mieux, nous employons le terme “contribution” pour désigner cette appropriation par les pouvoirs publics d’une plus-value qui est leur fait. La contribution se rapproche davantage e la taxe que de l’impôt, mais elle a pour contre-partie une plus-value réelle, un “local improvement” comme disent les An-

glais, alors que la taxe est justifiée par un service rendu; à la différence de la taxe qui est prélevée sur le revenu, la contribution apparaît comme une contribution sur le capital". — (HENRY LAUFENBURGER, op. cit., pág. 132).

Pois bem: se assim se entende no que concerne à própria *contribuição de melhoria*, a que corresponde *um benefício real, uma vantagem especial e individualizada, auferida pelo contribuinte*, que dizer-se, então, de um tributo, como esse criado em favor da Fundação da Casa Popular, compulsoriamente exigido dos adquirentes de imóveis, conjuntamente com o impôsto de transmissão de propriedade *inter vivos*, — a jeito de simples majoração dêste, — sem a correspondência de qualquer serviço, utilidade, vantagem ou benefício para os respectivos contribuintes, uma vez que não são eles e sim terceiros, estranhos, os beneficiários dos serviços da referida Fundação?...

8 — Argumenta-se que, a par das *taxas remuneratórias de serviços (taxas propriamente ditas)*, como *taxas* costumam designar-se outras espécies tributárias fronteiriças, destituídas dêsse caráter compensatório ou retribuidor, — fato comum na legislação indígena e, não raro, na de outros povos. A observação, conquanto exata, em nada modifica o aspecto jurídico do caso em exame. Quer se trate de mera ficção legislativa, abusivamente engendrada para mascarar outras espécies tributárias, quer de simples êrro tecnológico, certo é que a manifesta *impropriedade* do vocábulo designativo dos tributos não lhes pode alterar a natureza, como já foi dito acima, nem *inovar* no campo do direito. Por isto mesmo, os mais autorizados autores nos advertem de que, não obstante a confusão de conceitos e denominações reinante, nesse particular, nas legislações, as *impròpriamente ditas "taxas"*, isto é, as que não correspondem à remuneração de um serviço ou vantagem especial e divisível *auferida pelo próprio contribuinte*, são, afinal *impostos disfarçados*, mas, substancialmente, — *impostos*.

Já nos seus comentários à Constituição de 1891, o insigne CARLOS MAXIMILIANO, em trecho sob a epígrafe "*Impôsto Disfarçado*", advertia:

"Merece especial reparo a dissimulação de um impôsto proibido, sob a capa de tributo diverso"...

"Pululam os exemplos de semelhante fraude, planejada até mesmo pelos próprios responsáveis pela observância de disposições ordinárias e estatutos básicos". — (*Comentários à Constituição Brasileira*, 2.^a ed., 1923, pág. 250).

E, noutro ponto da mesma obra, ao tratar especialmente de *impostos e taxas*, assim dizia:

"Não se iludem as disposições proibitivas de lançamento de impostos, com substituir a denominação dêstes pela de *taxas*, e vice-versa. Bem frágil seria a garantia constitucional se a pu-

dessem tornar inútil mediante simples mudança de rótulo" — (Op. cit., págs. 193-194).

A lição de outros mestres é, a respeito, bem expressiva:

FRANCISCO MORATO, em lúcido trabalho sob o título "*Do lançamento, sob falso nome, de um tributo municipal*", assim disse:

"Não é o nome que dá a essência à coisa; a coisa é o que é pela sua morfologia ou elementos componentes.

Na terminologia moderna das ciências administrativas e das finanças, há diferença notável entre *taxas e impostos*, tomados os têrmos na acepção estrita". — (*Miscelânea Jurídica*, São Paulo, 1945, vol. 1.^o, pág. 145).

ANTONIO JOSÉ BRANDÃO, jurista luso, em brilhante estudo sobre o tema "*A Interpretação das Leis Fiscais*", acentua:

"Como é bem de compreender e fácil de aceitar, não são as palavras que imprimem aos institutos jurídicos a sua natureza própria, mas a função específica que desempenham". — (*Revisita de Direito Administrativo*, vol. 33, pág. 76).

PONTES DE MIRANDA recomenda:

"Não se dê demasiada importância ao sentido literal das leis quando falem em *taxas e impostos*: muita vez uma palavra está em vez da outra e à natureza do tributo é que se há de atender, e não à letra do preceito, que, *ex hypothesi*, se choca com o que êle diz". — (*Comentários à Constituição de 1946*, Rio, 1947, vol. 1.^o, pág. 415).

CASTRO NUNES observa:

"Não se desconhece que aqui, como aliás em outros países, a nomenclatura nem sempre corresponde exatamente à natureza da imposição"... "Mas o senso jurídico, servido pelos ensinamentos do direito financeiro, apreende em cada caso a distinção para classificar, com os efeitos que da distinção possam decorrer, a contribuição exigida como impôsto, taxa ou imposições assemelhadas". — (*Da Fazenda Pública em Juízo*, Rio, 1950, pág. 483, e *Revista de Direito Administrativo*, vol. 20, pág. 81).

AFFONSO PENNA JR. declara:

“Não se classifica um impôsto pelo nome mais ou menos arbitrário com que é rotulado, mas por sua verdadeira natureza e essência. O fato de se batizar discricionariamente determinado impôsto com o nome de outro, ou com uma denominação fantástica, não lhe tira o caráter inerente e próprio, que o enquadra devidamente na classificação científica dos tributos”. — (*Banco do Brasil — Pareceres*, edição privada, Rio, 1941, n.º 6 do *Parecer* n.º 35, pág. 172).

OROZIMBO NONATO afirma, em lúcido voto unânime adotado:

“... é certo que a só designação do tributo não é poderoso a transmudar-lhe a natureza e descontem o poder mágico de alterar-lhe a vera fisionomia. — (Acórdão do Supremo Tribunal Federal — 2.ª Turma, — de 22 de outubro de 1948, no rec. extr. n.º 6.815, in *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, ns. 33-34, pág. 127).

De sua lavra é, ainda, o Acórdão do Egrégio Supremo Tribunal Federal, de 9 de maio de 1945, onde foi dito:

“Não é permitido à entidade de direito público descaracterizar o impôsto alterando-lhe o conteúdo e a natureza, embora mantendo o rótulo, a designação, o *nomen juris*” — (*Diário da Justiça* de 11 de outubro de 1945, pág. 3.447).

GOULART DE OLIVEIRA de igual modo se pronunciou, em seu voto na apelação cível n.º 7.859:

“Mas, na verdade, “a natureza do tributo não se caracteriza pela denominação da lei”, como tem decidido a jurisprudência deste Supremo Tribunal...” “... não basta que se frise o nome que lhe seja dado; é mister que se indague do seu objeto, da sua finalidade” — (Acórdão do Supremo Tribunal Federal — 2.ª Turma, — de 18 de janeiro de 1944).

Será preciso mais para a demonstração de nossa tese?

Digam o que quiserem os pretensos *reformadores* e *inventores* de *novas teorias*, — “o elemento característico da taxa”, como bem ensina FRANCISCO CAMPOS (*Pareceres*, 2.ª série, pág. 152), “está em ser ela levantada ou percebida como remuneração, retribuição ou indenização de um determinado serviço, benefício ou despesa do poder público” (ARAUJO CASTRO, *A Constituição de 1937*, Rio, 1938, pág. 93, nota 42, in *fine*).

Dai a radical assertiva de FRITZ FLEINER:

“Del carácter remunerador de la tasa se sigue que no se debe si la Administración pública no ha prestado ningún servicio. — (*Instituciones de Derecho Administrativo*, ed. espanhola, Barcelona, 1933, pág. 341).

Dêstes ensinamentos não destoam os melhores e mais modernos financistas e juristas do mundo, como demonstraremos noutra oportunidade, mais desenvolvidamente, se preciso fôr.

9 — Alega a Fundação Getúlio Vargas que a lei lhe conferiu “*imunidade fiscal*”. Não é exato. O art. 1.º do Decreto-lei n.º 7.170-44, emprega, efetivamente, a palavra “*imunidade*” para exprimir o privilégio tributário que concede:

“A *imunidade* protege todos os bens, rendas e serviços da referida entidade...” etc..

Trata-se, aí, porém, de mera impropriedade de expressão, a demonstrar, ainda uma vez, quão defeituosa é a terminologia jurídica usada em nossa legislação fiscal. *Imunidade* é a franquia maior, decorrente de outorga constitucional. A lei ordinária apenas concede isenções, que podem ser mais ou menos amplas, gerais ou parciais, permanentes ou temporárias, condicionadas, ou não, a determinados fatos, pressupostos ou obrigações.

Na hipótese de que ora se cogita, a *isenção geral* concedida à Fundação Getúlio Vargas o foi em termos da maior amplitude, compreendendo, assim, *todos os impostos* e até certos *emolumentos*, de vez que, além de lhe proteger “*todos os bens, rendas e serviços*”, como, ainda, “*tôdas as operações em que figure como adquirente ou donatária de bens imóveis, móveis ou semoventes*”, declarou a ressalva extensiva, outrossim, “*às doações, atos, registros e averbações necessários à sua constituição*”.

Destarte, a mencionada Fundação estaria sujeita, tão somente, ao pagamento das *taxas* propriamente ditas (*remuneratórias* de serviços ou utilidades), pois, quanto a estas, segundo a doutrina certa e dominante, não se justifica a isenção, mesmo para os poderes públicos (LUIZ SIMÕES LOPES, *Parecer*, in *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, n.º 4, págs. 184-185; — ARAUJO CASTRO, op. cit., págs. 127-128; — CASTRO NUNES, op. cit., pág. 367, etc.).

Ora, já vimos que a chamada “*contribuição*” de 1% para a Fundação da Casa Popular é, na verdade, — queiram ou não queiram os juristas dessa entidade, — um autêntico *impôsto*. Mas, inda que, por mera ficção, eufemismo ou artifício legislativo, se lhe houvesse de dar a denominação, o rótulo de “*taxa*”, jamais poderia ser considerada como “*taxa remuneratória*”, ou “*taxa propriamente dita*”, excluída, assim, do alcance da isenção.

10 — Não teria, finalmente, alento jurídico a possível objeção, alhures formulada, de que, em se tratando de matéria regida por legislação fe-

deral, e tendo, no caso, a Prefeitura do Distrito Federal função puramente arrecadadora, faltar-lhe-ia competência para apreciar o mérito da reclamação oposta pela executada, ante o elementar princípio de que somente quem possui competência para lançar impostos tem-na para dispensá-los. E isto porque, em realidade, o de que aqui se cuida não é de "dispensa" do tributo e sim de verificar, através da interpretação racional das leis, se *êle é, ou não é devido*, e, pois, *exigível*. Como bem acentuou o ilustre Prof. SÁ FILHO, em parecer jurídico publicado nos *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores* (n.º 6, pág. 168).

"... nenhuma autoridade executiva pode conceder ou deixar de conceder franquias tributárias. O que lhe cabe é, tão só, verificar a ocorrência das condições legais para *declarar* existente a isenção. Exerce função *declarativa* e não de atribuição".

Ninguém de boa mente contesta que a atividade *interpretativa*, indispensável ao exercício dessa função *declarativa*, é inerente à de *aplicação* da lei e dela inseparável. A Prefeitura do Distrito Federal, na qualidade de ente ou órgão arrecadador do tributo, é, por isso mesmo, o órgão *aplicador* da legislação que lhe diz respeito e da que com ela interferir possa em matéria de *imunidades* ou *isenções fiscais*. Subtrair-lhe essa faculdade importaria reduzi-la a condição subalterna, sujeitá-la a uma indistigável mutilação de autoridade, espécie de *capitis diminutio*, de todo ponto injurídica, ilógica e insuportável. A qualquer ramo ou órgão da Administração Pública, a que caiba *aplicar* a lei, cabe, por igual e necessariamente, *interpretá-la*.

11 — Por tais fundamentos, somos de parecer que a Fundação Getúlio Vargas não está sujeita ao pagamento da chamada "contribuição" de 1% para a Fundação da Casa Popular, sendo, pois, de direito e de justiça acolher-lhe o oportuno reclamo. Opinamos pela imediata desistência da ação, indevidamente proposta e manifestamente inviável, com o conseqüente pedido de arquivamento do feito e de baixa na distribuição respectiva.

Salvo melhor juízo.

Rio de Janeiro, 18 de janeiro de 1951.

LEOPOLDO BRAGA
Advogado da P.D.F.

TAPUME EM LOGRADOURO PÚBLICO. IMPÔSTO, E NÃO EMOLUMENTO

Consulta-se se, concedida pelo Sr. Prefeito isenção de impôsto de licença para obras, essa isenção abrange a dos emolumentos para a ocupação do logradouro público com tapumes.

A dúvida levantada tem toda razão de ser.

De fato o tributo cobrado para licenciamento de obras é definido na lei como impôsto (art. 52 da Lei 563-50), ao passo que a ocupação de logradouros com tapumes sobre os mesmos é considerada como emolumento (tab. C, IV, 4, da Lei 318-49).

Ora, emolumento é uma espécie do gênero taxa.

É a contra-prestação de serviços burocráticos (CASTRO NUNES, voto no Rec. Extr. n.º 9.980, in *Rev. de Dir. Administrativo*, vol. 20, pág. 91); LEOPOLDO BRAGA, *Os clubes desportivos ante o Fisco do Distrito Federal*, pág. 5).

Assim, se de fato o pagamento da licença para a colocação de tapumes constituísse um emolumento, não estaria dêle isenta a Sociedade requerente, dado que a imunidade reconhecida só abrange os impostos.

No entanto, um exame mais acurado do assunto nos leva a conclusão contrária.

O ingresso público devido pelo licenciamento para a colocação de tapumes não é, a nosso ver, um emolumento, uma contra-prestação de serviço, ainda que burocrático.

O contribuinte, na verdade, não recebe qualquer serviço, nem tem qualquer vantagem, com a colocação dos tapumes.

Essa colocação é feita por obrigação legal (art. 215, do Dec. 6.000-37), no interesse do público, como proteção ao mesmo.

É uma condição *sine qua non* da própria permissão para a execução das obras.

Dir-se-á que a ocupação do passeio com os tapumes justifica a cobrança de uma contra-prestação.

No entanto, objetamos que essa ocupação é feita no interesse coletivo e não na do dono da obra.

Aliás, outros empachamentos, feitos exclusivamente no interesse de quem os faz, como, por exemplo, a colocação de toldos, bambinelas, mesas, cadeiras, barracas, etc., previstas no art. 46 da citada Lei 563, são considerados como impôsto de licença.

Por todos êsses motivos, somos favoráveis à extensão da isenção de impôsto de licença, já concedida, também a êsses "emolumentos".

Êste nosso parecer não implica em considerar como legal a isenção já concedida, a qual, no entanto, a nosso ver só poderá ser revogada pelo Sr. Prefeito, por provocação da Secretaria de Viação e Obras (§ 1.º, do art. 2.º, da Lei 209-48, com a redação que lhe deu a Lei 646-51), com recurso voluntário do contribuinte para o Conselho de Recursos Fiscais.

Caso a isenção seja concedida deve haver recurso "ex-offício" para o mesmo Conselho.

É o nosso parecer, s.m.j.

Em 14 de setembro de 1955.

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES
Advogado da P.D.F.