

## O PROBLEMA DA IMUNIDADE FISCAL DAS AUTARQUIAS EM FACE DO DIREITO POSITIVO

(AS AUTARQUIAS NÃO GOZAM DE IMUNIDADE)

LEOPOLDO BRAGA  
Advogado da PDF.

1 — Um dos problemas jurídicos brasileiros mais palpitantes e debatidos nos últimos três lustros, a ponto de suscitar notáveis controvérsias e dissídios, quer no campo da doutrina, quer no da jurisprudência, é o que concerne à questão de saber se as *autarquias* devem, ou não, considerar-se incluídas ou abrangidas no privilégio da imunidade tributária recíproca, constitucionalmente estabelecido em resguardo aos bens, rendas e serviços das pessoas jurídicas maiores de direito público interno.

2. A espécie, pela própria natureza relevante e complexa das questões que envolve, bem merece as honras de um estudo atento, aprofundado e metódico.

Deve êste começar, como é óbvio, pelo exame da tese *fundamental* da *imunidade tributária*, cujo gôzo muitas entidades autárquicas pretendem e reclamam se lhes reconheça, não apenas a partir da promulgação do Decreto-lei n. 6.016, de 22 de novembro de 1943, mas desde o advento da Carta de 10 de novembro de 1937, *ex vi* de seu art. 32, alínea *c*, por virtude de *efeito retroativo*, que teria, segundo alegam, aquêle diploma federal, como *lei interpretativa* da norma constitucional referida.

### PONTOS CARDEAIS DO PROBLEMA

Fixando os pontos cardeais do problema, cumpre indagar e examinar, por partes:

- 1.º se as autarquias são, realmente, titulares de uma ampla e irrestrita franquia tributária, *de base constitucional*, verdadeira *imunidade*;
- 2.º se milita em seu favor uma *isenção*, em virtude de lei *ordinária*, e qual o caráter desta;
- 3.º se a outorga constante do Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, prevalece ainda no regime constitucional vigente.

Vejamos:

4. Além dos aludidos dispositivos da Carta de 1937 e do Decreto-lei n. 6.016, invocam elas, em amparo de seu pretendido direito nos dias de hoje, a Constituição de 18 de setembro de 1946, que o teria, em seu entender, *mantido*.

Preceitua essa Constituição:

“Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

V — lançar impôsto sôbre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único dêste artigo”.

Vale, todavia, indagar-se: qual a latitude da expressão constitucional? Será ela compreensiva das chamadas *entidades autárquicas*? De tôdas, ou de algumas? Abrangerá, em suma, à luz da boa hermenêutica, *outras pessoas* além daquelas expressa e taxativamente mencionadas no texto?

### EXAME DA MATÉRIA EM FACE DA CARTA DE 1937

5. Sob o regime da Carta de 1937, foi essa uma *vezata questão*, que dividiu, em campos opostos e irreduzíveis, figuras destacadas do cenário jurídico brasileiro.

Quase nos mesmos têrmos, ali se continha o seguinte preceito:

“Art. 32. E’ vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

- .....
- .....
- c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros”.

Desde logo, julgaram certos intérpretes que nos vocábulos ali empregados pelo legislador, embora mencionando expressamente e tão só a União, os Estados e os Municípios, estariam implícita e necessariamente compreendidas suas respectivas *autarquias*. Assim, e segundo tal exegese, a *imunidade* constitucional não se limitaria aos aludidos órgãos da Administração direta do Estado, antes seria extensiva aos órgãos administrativos descentralizados e personificados, ditos *paraestatais* e *autárquicos*.

Semelhante opinião teria por base o pressuposto da natureza pública, quer dos serviços inerentes à competência de tais entes. quer dos mesmos bens constitutivos de seu patrimônio, como deflui da lição de mestres eminentes (RAFAEL BIELSA, *Derecho Administrativo*, 4.ª ed, tomo 2.º, pág. 32; idem, *Estudios de Derecho Público*, tomo 1.º — *Derecho Administrativo* —, pág. 409; MANUEL ANDREOZZI, *Derecho Tributario Argentino*, tomo 1.º, pág. 213; FRANCISCO CAMPOS, *Direito Administrativo*, 1943, págs. 165-266; SEABRA FAGUNDES, *O Contrôlo dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, 2.ª ed., págs. 42, 43 e 44).

Contra essa orientação *ampliativa* opunham-se, entretanto, elementos e argumentos igualmente respeitáveis e, a nosso ver, mais ponderosos, tendentes a demonstrar a impossibilidade de considerar, em bom direito, implícita ou virtualmente compreendidas as *autarquias* na ressalva constitucional sobredita e, pois, também protegidas pela imunidade tributária:

- a) porque, embora inserida em texto constitucional, a matéria é da ordem do *direito tributário*, ou *fiscal*; e, sem embargo dos avanços de certos autores modernos, como GIANNINI (A. D.), SPINELLI, VANONI, GRISIOTTI, TROTABAS, RUGGIERO, etc., continua a ser princípio dominante e universal de hermenêutica jurídica 1), esposado aliás, pela jurisprudên-

(1) O próprio VANONI reconhece que, ainda hoje, “para a jurisprudência e para a doutrina dominantes na Itália,

cia brasileira, o de que as normas de direito tributário ou fiscal são de exegese rigorosamente *estrita*, não se podendo estender o seu alcance a casos, figuras, hipóteses ou pessoas que não hajam sido clara e expressamente enunciados no dispositivo legal:

“Tratam-se as normas de tal espécie como se foram *rigorosamente taxativas*; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido”...

“Não suportam o recurso à analogia nem à interpretação extensiva: as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, *estrito*” (CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª edição, Rio, 1941, pág. 390).

“As leis fiscais se interpretam *restritamente*” (*Revista Forense*, vol. LII, pág. 166).

“Não se admite a interpretação extensiva em matéria fiscal” (*Rev. Forense*, vol. CXII, pág. 428).

- b) por tratar-se, ademais, de *direito excepcional*, — que em tal importa a outorga de *imunidades* ou *isenções tributárias*, — consoante a clássica e vulgarizada regra: — “*exceptiones sunt strictissimæ interpretationis*”.

Era já princípio cristalizado no art. 6.º da primitiva Introdução ao Código Civil pátrio o de que “a lei que abre exceção a regras gerais só abrange os casos que especifica”.

as normas tributárias são normas que devem ser entendidas de modo rígido e estrito: tais normas têm valor somente para as hipóteses claramente previstas na lei, e não podem ser estendidas por via de argumentação lógica e de aplicação analógica aos casos não expressamente indicados pela própria norma”.

E acrescenta, em nota (75) ao texto supra:

“A jurisprudência italiana ressent-se, neste assunto, da influência da jurisprudência francesa, que afirma constantemente que a interpretação rígida e literal das leis de impostos decorre da própria natureza de tais leis” (EZIO VANONI, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, trad. de RUBENS GOMES DE SOUSA, Rio de Janeiro, pág. 46).

“O direito excepcional” — diz CARLOS MAXIMILIANO — “interpreta-se *restritivamente*” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 2.<sup>a</sup> ed., Rio, 1923, pág. 233, nota 195).

São, ainda, ensinados do hermenêuta ilustre:

“Consideram-se *excepcionais*, quer estejam incertas em repositórios de Direito comum, quer se achem nos de Direito especial, as disposições que...” ...“*d*) subtraem determinados bens e normas de Direito comum, ou de Direito especial, com estabelecer *isenções de impostos*, ou de outra maneira qualquer” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, pág. 277).

“As isenções e as simples atenuações de impostos e taxas, decretadas em proveito de determinados indivíduos ou corporações, sofrem exegese estrita; e *não se presume*, precisam ser plenamente provados” (*Op. cit.*, página 281).

“Os privilégios financeiros do erário não se estendem a pessoas, nem a casos não contemplados no texto” (*Op. cit.*, pág. 393).

“O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência e se não estender além das hipóteses figuradas no texto” (*Op. cit.*, pág. 392).

Tratando, especialmente, do *direito constitucional*, reafirma CARLOS MAXIMILIANO:

“Interpretam-se estritamente os dispositivos que instituem exceções às regras gerais firmadas pela Constituição” (*Op. cit.*, pág. 370).

E, já em comentário ao art. 7.<sup>o</sup> da Constituição de 1891, escrevia o preclaro juriconsulto brasileiro, apoiado em KIMBALL e COOLEY:

“*Interpretam-se estritamente as limitações gerais ao direito de tributar*, bem como as isenções particulares. Em regra, a prerrogativa governamental de exigir contribuições para as despesas públicas é exercida de modo geral e absoluto, estendendo-se ao conjunto das pessoas e bens, dentro da jurisdição do poder que decreta o ônus; tôdas as presunções militam a favor do uso efetivo da faculdade ilimitada de tributar. As exceções devem ser expressas em lei com a maior clareza; da isenção ou redução de um imposto não se deduz a de outro, embora de semelhante incidência” (*Comentários*, pág. 186).

De pleno acôrdo com tais regras se manifesta o Professor SÁ FILHO:

“As isenções devem ser consideradas *strictissimo jure*, tanto por serem exceção à regra legal, como por constituírem matéria fiscal (Arg. ex Código Civ., art. 7.<sup>o</sup> da Introd.; CLÓVIS BEVILÁQUA, *Código Civil*, vol. I; Consulta do Conselho de Estado, voto LAFAYETTE, de 16 de dezembro de 1884; Ac. do Sup. Trib., n.<sup>o</sup> 2.438, de 9 de junho de 1920, no *Diário Oficial* de 18 de fevereiro de 1921).

Daí o asserto de que só se concede isenção tributária, segundo a lição de CARLOS MAXIMILIANO e outros hermenêutas, quando expressa na lei, em termos claros, taxativos, irretorquíveis” (*Pareceres de 1941 (Procuradoria-Geral da Fazenda Pública)*, Rio 1943, pág. 132).

Assim igualmente entende e declara o Prof. HAROLDO VALADÃO, como se apura de expressivos tópicos de pareceres que proferiu quando Consultor-Geral da República:

“*Disposição evidentemente excepcional*, a contribuição do art. 3.<sup>o</sup> do Decreto-lei n.<sup>o</sup> 9.777 *não pode ser interpretada de modo extensivo...*”, etc. (*Pareceres do Consultor-Geral da República*, Rio, 1950, vol. III, pág. 60).

“As isenções tributárias são exceções ao princípio fundamental da igualdade tributária, e, pois, devem se arri-mar em preceitos constitucionais ou legais *expressos*. E’

preceito corrente do Direito pátrio (AMARO CAVALCANTI, *Elementos de Ciência das Finanças*, 1896, pág. 175; JOÃO BARBALHO, *Constituição Federal Brasileira*, 1902, pág. 32; VIVEIROS DE CASTRO, *Tratado dos Impostos*, 2.<sup>a</sup> ed., 1910, pág. 168; CARLOS MAXIMILIANO, *Comentários à Constituição Brasileira*, 3.<sup>a</sup> ed., Rio, 1929, pág. 315).

Destarte, cada pedido de isenção deverá ser examinado em particular, e só atendível se apoiado em disposição constitucional ou legal *expressa*" (Idem, *op. cit.*, vol. IV, Rio, 1950, pág. 28).

Também o Prof. TEMÍSTOCLES CAVALCANTI tem opinião firmada, no particular:

"Trata-se de uma lei restritiva de direitos, lei que atribui somente a uma categoria ou grupo de indivíduos o exercício de um direito, com exclusão dos demais. A sua interpretação tem de ser limitada aos casos ali especificados, sem ampliação dos seus termos.

O que ali se contém é contra o direito comum..."

"Não vejo, portanto, como ampliar a sua compreensão, contra os bons princípios de hermenêutica: — *exceptiones sunt strictissimae interpretationis*" (*Pareceres do Consultor-Geral da República*, Rio, 1946, pág. 193).

Entre as "regras de interpretação fiscal fixadas pela jurisprudência da Corte Suprema" da República Argentina, arrola e destaca LIÑARES QUINTANA as seguintes:

"Toda excepción es de interpretación restrictiva".

"Las excepciones a las leyes impositivas deben ser interpretadas con criterio restrictivo y aparecer fuera de razonable duda"; y no pueden "crearse por implicancia o inferencia".

"El silencio o la omisión en una materia que como la impositiva requiere ser restrictivamente aplicada, no debe ser suplida por vía de interpretación analógica, y, mucho menos aún, por decisión judicial" (SEGUNDO V. LI-

ÑARES QUINTANA, *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, Buenos Aires, 1951, págs. 33-34).

Tanto no direito francês quanto no italiano, é, outrossim, princípio assente o da interpretação *restritiva* do *direito excepcional*, mui principalmente quando visa à concessão de *privilégio*, — que, considerado sempre "odioso", está, de regra, submetido ao princípio "*odiosa restringenda*". — "*Privilegia sunt stricti juris, nec extenduntur*".

Aludindo à disposição de exceção, dis o sábio PLANIOL, que... "celle-ci doit s'interpréter *restrictivement*, et n'est pas susceptible d'extension"... E remata: — "C'est pour cette raison qu'il n'y a pas de *privilège* sans texte..." (PLANIOL, RIPERT e BOULANGER, *Traité élémentaire de Droit Civil*, 5.<sup>a</sup> ed., Paris, 1950, vol. 1.<sup>o</sup>, pág. 70). E ROBERTO DE RUGGIERO, apesar de sua tendência liberal em matéria de interpretação das leis, não concede margem à exegese extensiva, ou à analógica, de disposições que envolvam *privilégio*, recordando, aliás, que já no velho Direito Romano...

"el *privilegium* era disciplina de una relación determinada y concreta, por lo que valía únicamente para la relación especialísima prevista en él y no para otras idénticas o semejantes" (*Instituciones de Derecho Civil*, trad. da 4.<sup>a</sup> ed. italiana, por SERRANO SUÑER e SANTA CRUZ TELJEIRO, Madrid, vol. 1.<sup>o</sup>, tomo 1.<sup>o</sup>, págs. 59-60).

Aliás, o recente Código Civil italiano cristalizou, também, o consagrado princípio universal de interpretação das leis em dispositivo expresso de suas "disposições preliminares":

"Art. 14. Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati".

- c) porque, dotadas de *personalidade jurídica*, distinta, vale dizer, diferenciada daquela das principais pessoas jurídicas de direito público (pessoas jurídicas *maiores*, ou *matrizes*) expressamente declaradas no texto constitucional, às quais foi conferida a imunidade tributária recíproca, bem assim de *patrimônio próprio* e de *auto-suficiência econômica* (rendas

próprias), — as autarquias não se podem considerar, implicitamente, ou por extensão, compreendidas nos termos precisos: — “à União, aos Estados e aos Municípios” — empregados no mencionado dispositivo.

Disse-o muito bem o eminente Ministro CASTRO NUNES, em brilhantes votos proferidos no Supremo Tribunal Federal. Refutando a opinião dos que pretendiam “interpretar o dispositivo constitucional como compreensivo não só das pessoas públicas aí mencionadas (União, Estados, Municípios), mas também de outras pessoas públicas que cada uma daquelas institua nos desdobramentos de sua ação administrativa”, argumentava êle:

“Creio, porém, que não só a letra, mas, sobretudo, o pensamento que ditou o atual preceito constitucional, não sufragam êsse entendimento.

A letra, porque o privilégio é conferido à União, aos Estados e aos Municípios, e não a outras pessoas de direito público, ainda que destacadas ou desmembradas de cada uma delas; o espírito, atendendo-se a que a idéia que fez caminho, a partir da Constituição de 34 e acentuouse na atual, foi no sentido de restringir a interpretação extensiva adotada pela jurisprudência no entendimento da cláusula do art. 10 da Constituição de 91, com apoio, aliás, em julgados americanos, alcançando as emprêsas concessionárias de serviços públicos”.

.....  
.....

Daí resulta que a razão que terá levado o legislador da Carta Política atual a retirar do quadro dos destinatários da imunidade recíproca as emprêsas concessionárias é a mesma em se tratando de autarquias, cuja administração, financeiramente autônoma, não é custeada pelos erários públicos e cujos atos não comprometem a responsabilidade do Estado, senão a elas somente” (*Da Fazenda Pública em Juízo*, Rio 1950, págs. 463-464; *Direito*, volume XXIV, pag. 208).

Com êsse entendimento, manifestado, como se vê, sob o regime do Estatuto de 1937, afinaram e afinam, inda hoje, muitos juristas

de larga projeção, como, por exemplo, o Prof. TEMÍSTOCLES CAVALCANTI e o Prof. HAROLDO VALADÃO.

O primeiro, depois de invocar e reproduzir os citados trechos de CASTRO NUNES, assim conclui:

“Parece que nestes tópicos ficou a questão plenamente esclarecida. De outra forma, não se poderiam admitir a personalidade jurídica, a autonomia interna e a vida peculiar a cada uma das entidades autárquicas. Voltaríamos a integrá-las nas próprias entidades públicas que as criaram” (*Tratado de Direito Administrativo*, Rio, 1944, vol. VI, págs. 495-496; *A Constituição Federal Comentada*, Rio, 1948, vol. 1.º, págs. 397-398).

#### O ADVENTO DO DECRETO-LEI N. 6.016, DE 22 DE NOVEMBRO DE 1943, E SUA INCONSTITUCIONALIDADE

6. Ao impacto de tais e tão relevantes objeções, — e não obstante uma Comissão instituída em 1943, para “estudar, do ponto de vista geral, a conveniência de ser regulamentada a imunidade tributária dos órgãos autárquicos” (2) haver emprestado ao texto constitucional uma inteligência elástica, a jeito de abranger na cláusula da imunidade tributária recíproca os órgãos descentralizados e personificados da Administração Pública, — considerou-se necessário promulgar um diploma legislativo que viesse declarar extensiva às autarquias a aludida imunidade, ali estabelecida, expressa e nomeadamente, em favor de — “a União, os Estados e os Municípios”.

Sobreveio, então, com essa finalidade, o famigerado Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, contendo, entre outros, os dispositivos seguintes:

“Art. 1.º A imunidade tributária, a que se refere o art. 32, letra c, da Constituição, compreende não só os órgãos centralizados da União, Estados e Municípios, como as suas autarquias, e alcança os bens, rendas e serviços de uns e outros”.

(2) Mandava-se, destarte, “regulamentar” uma “imunidade” que, absolutamente, não existia nos termos constitucionais vigentes.

.....  
 .....  
 "Art. 2.º Considera-se autarquia, para efeito d'êste Decreto-lei, o serviço estatal descentralizado, com personalidade de direito público, explícita ou implicitamente reconhecida por lei".

Mas, não sendo admissível (mesmo sob o regime da Carta de 1937) a possibilidade jurídica de, por via de *lei ordinária, modificar-se* texto constitucional — ampliando-lhe ou restringindo-lhe o alcance — nem, sequer, a de dar-lhe *interpretação autêntica* e, mais grave ainda, para o efeito de *estender* "privilégio" fiscal a *pessoas outras* além das expressamente indicadas como destinatárias da excepcional outorga, não há como fugir à conclusão de que êsse Decreto-lei n.º 6.016 trazia, de origem, a eiva de *inconstitucionalidade*, como será, mais adiante, amplamente demonstrado.

Infelizmente, não era aquela a primeira, nem seria a última oportunidade em que, sob color de "regulamentar" um dispositivo da Constituição, ou de "interpretá-lo", se lhe faziam acréscimos e enxertos, de todo ponto inadmissíveis em bom direito. Vingou, porém, apesar de manifestamente *inconstitucional*, o expediente legislativo — fruto das facilidades e ligeirezas de um regime de poderes discricionários, — e, desde então, passaram as própria e as imprópriamente chamadas *autarquias* a regalar-se com as delícias da mais absoluta franquia tributária, alargada a tôda espécie de atividades, transações e negócios, não apenas na órbita fiscal da União, mas também — indevida e injuridicamente — nas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios...

#### NEGAÇÃO DO PRETENSO CARATER "REGULAMENTAR" E "INTERPRETATIVO" DO DECRETO-LEI N.º 6.016

7. Insinuam alguns partidários da imunidade das autarquias que, por se tratar de um diploma legal *de natureza interpretativa*, os efeitos do citado Decreto-lei n.º 6.016 prevaleceriam, com força retrooperante, desde a data do diploma constitucional supostamente "interpretado", qual seja a Carta de 10 de novembro de 1937, razão por que intentam fazer remontar àquela época a pretensa imunidade.

Convém, portanto, desde logo, indagar da natureza jurídica dêsse Decreto-lei.

Sabe-se que êle foi elaborado sôbre a base de um parecer de certa Comissão de juristas e funcionários (*Revista de Direito Administrativo*, vol. II, fasc. II — outubro de 1945, — págs. 908 a 921), que ali se disse, como já vimos, incumbida de estudar, do ponto de vista geral, a conveniência de ser "*regulamentada*" "a imunidade tributária dos órgãos autárquicos".

Houve, talvez por isto, quem lhe emprestasse o caráter de um *regulamento de execução*. Não o é, entretanto, por lhe faltarem, flagrantemente, requisitos ou condições indeclináveis a tal configuração. Além de *innovar*, o aludido diploma legal *alarga, amplia* o alcance da prescrição constitucional, de modo a fazê-la abranger *pessoas outras* ali não mencionadas.

#### Doutrina o insigne DUGUIT:

‘Enfin le règlement complète la loi en réglant les détails d'application des principes qu'elle contient, mais ne peut édicter aucune exigence nouvelle. Le règlement a pour but et pour raison d'être d'assurer l'application de la loi qu'il complète. Il est donc, en quelque sorte, contenu par la loi à laquelle il se rattache. Il développe les principes formulés dans la loi, mais il ne peut, en aucune façon, étendre ou restreindre la portée de la loi, ni quant aux personnes, ni quant aux choses’ (*Traité de Droit Constitutionnel*, Paris, 1924, 2.ª ed., tomo 4.º, pág. 701).

CARRÉ DE MALBERG de igual modo se manifesta, ao observar que

“... el reglamento nada puede ordenar sin la condición de fundarse en un texto legal que a ello lo autorice”...

“... pues el reglamento no puede moverse sino dentro de los límites de la ley; más aún, la actividad reglamentaria sólo puede ejercerse en ejecución de las leyes, y con mayor razón no puede el reglamento ni contradecir ni derogar las leyes existentes” (*Teoría General del Estado*, versão espanhola de JOSÉ LIÓN DEPETRE, México, 1948, páginas 314 e 317).

“Um decreto regulamentador” — escreve MENEGALE — “não pode afetar, adulterar o espírito da lei, nem estabelecer distinções ou exceções que nela não figuram explicita ou expressamente”.

.....  
“... O regulamento não pode criar direitos ou obrigações novas”... “O regulamento não pode restringir, modificar ou ampliar direitos ou obrigações existentes ou criados na lei” (J. GUIMARÃES MENEGALE, *Direito Administrativo e Ciência da Administração*, 2.<sup>a</sup> ed., Rio, 1950, tomo 1.º, págs. 260-261).

Ensina, por seu turno, VILLEGAS BASAVILBASO:

“El reglamento de ejecución está subordinado inmediatamente a la ley. Es cierto que podría denominársele *legislación secundaria o complementaria*, porque completa la ley regulando los detalles indispensables para asegurar su cumplimiento, pero no puede crear exigencias nuevas, no puede extender o restringir el alcance de la ley en cuanto a las cosas” (*Derecho Administrativo*, Buenos Aires, 1950, tomo 1.º, pág. 270).

No mesmo sentido se externam ESMEIN, HAURIUO, LAFERRIÈRE e outros eminentes juristas.

Por outro lado, em diversos pareceres do DASP e da antiga CENE, publicados nos *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, se disse que o Decreto-lei n.º 6.016 “interpretou”, “veio interpretar” o dispositivo constitucional, a que alude (art. 32, letra e, da Carta de 10 de novembro de novembro de 1937).

Contudo, não se trata, absolutamente, de uma simples e verdadeira lei interpretativa, no sentido técnico da expressão, ou seja aquela que se apresenta, no dizer de DUSI,

“no ponendo norme nuovi, ma solo chiarendo quelle della legge interpretata (*novum ius non dat, sed datum significat*)” (BARTOLOMEO DUSI, *Istituzioni di Diritto Civile*, 5.<sup>a</sup> ed., Turim, 1951, vol. 1.º, pág. 41).

Sem embargo das possíveis intenções interpretativas que hajam presidido à sua elaboração, impõe-se ainda agora essa negativa, ante a lição dos mestres.

A função da lei interpretativa não é a de preencher lacunas ou omissões da lei anterior, e sim, apenas, a de tornar mais clara a lei existente, como bem mostra ROUBIER (*Les Conflits des Lois dans le Temps*, vol. I, pág. 60).

Consulte-se LASSALLE:

“Si la loi interprétative contient quelque chose de nouveau, quelque chose d'autre que la loi interprétée, ce serait une loi nouvelle au lieu d'une loi interprétative” (*Des Droits Acquis*, tomo 1.º, página 366).

JUAN SEGUNDO ARECO, com apoio em SALVAT e em BUSSO explica:

“El carácter de la ley como norma interpretativa deriva del fin que se proponga el legislador, y se puede reconocer tal naturaleza en los límites en que no exista una innovación a la ley interpretada” (*La Irretroactividad de la Ley y los Contratos Sucesivos*, Buenos Aires, 1948, página 123).

GIUSEPPE PIOLA observa, com inteira razão, que

“la solo circostanza di avere la legge nuova risoluto un punto controverso sotto la legge precedente, non basta per attribuirle il carattere di legge interpretativa” (*Diritto Civile* (Corso di FRANCESCO RICCI), parte I).

E GASTON JÈZE, finalmente, ensina que a lei interpretativa “no crea, explica”, isto é, “no establece una regla nueva, sino que fija el sentido de la regla preexistente” e “si modifica algo, aporta algo nuevo — es, pues, una ley nueva” (*Principios Generales del Derecho Administrativo*, trad. argentina da 3.<sup>a</sup> ed. francesa, por J. N. SAN MILLÁN ALMAGRO, Buenos Aires, 1948, tomo 1.º, págs. 176 e 179).

A jurisprudência brasileira não se tem apartado de tais princípios. Basta citar, como exemplo, o Acórdão da Primeira Turma do

egr. Tribunal Federal de Recursos, de 5 de outubro de 1948, na Apel. Civ. n.º 577, rel. o Min. SAMPAIO COSTA, em *Arquivo Judiciário*, vol. 93, pág. 453, onde se lê:

“Lei que inova, altera, retifica, modifica, suprime, ou supre omissões da lei anterior, para abranger situações novas não cuidadas por esta, não pode ser considerada como interpretativa, mesmo que se denomine a si mesma de interpretativa” (VERCINGETORIX DE CASTRO GARMS, *Repertório de Jurisprudência do Código Civil*, São Paulo, 1952, vol. 1.º, pág. 10).

Trata-se, pois, evidentemente, de uma *lei nova*, embora de caráter secundário, acessório ou complementar em relação ao dispositivo constitucional, e através da qual se lhe procurou *ampliar* o alcance, de modo a tornar a imunidade tributária recíproca, *extensiva a pessoas outras*, além daquelas expressamente visadas e nomeadas no respectivo texto.

Absurdo seria, assim, pretender atribuir-lhe *efeito retroativo*, sob o falso fundamento de ser uma *lei interpretativa*.

Atente-se na explicação de RANELLETTI:

“Quando, invece, la legge interpretativa è una legge *ordinaria*, l'interprete può e deve sempre accertare se l'interpretazione data dalla legge alla norma anteriore, è *possibile*, se, cioè, la nuova disposizione legislativa *può ritenersi contenuta* nella precedente interpretata. Se questo si può ritenere, la nuova norma può avere effetto retroattivo e prendere data dalla disposizione anteriore, come interpretativa della medesima. Ma se quella possibilità non si ammette, la nuova disposizione non può avere effetto retroattivo, perchè non si può riconoscere *contenuta* nella precedente, ma una norma giuridica *nuova*; e questa, essendo data da una legge *ordinaria*, non può contraddire al principio *costituzionale* della irretroattività della legge” (ORESTE RANELLETTI, *Istituzioni di Diritto Pubblico*, 13.ª ed., Milão, 1949, Partes II e III, pág. 144).

Ademais, nem tôda lei interpretativa é, necessariamente, *retroativa*. Bem pode ser intenção do legislador a de interpretar *para o futuro*. A doutrina e a jurisprudência não desconhecem essa possibilidade, já acentuada pelo próprio Supremo Tribunal Federal:

“Não basta o intuito de interpretar para que a lei adquira virtude retrooperante, pois o legislador pode interpretar uma lei *para que a interpretação prevaleça para o futuro*.

Não pode ser acolhido o princípio da retroatividade inata e não há leis retroativas de sua própria índole” (Acórdão do S.T.F., de 29 de abril de 1947, em *Revista Forense*, vol. 114, pág. 83).

Aliás, autores modernos, de universal reputação científica, como o citado GASTON JÈZE, vão mais longe: sustentam que *não há leis interpretativas distintas das leis novas*. São palavras do insigne professor de Paris:

“Entre una ley interpretativa y una ley nueva, no existe diferencia. El legislador y los juristas creen que existe una, en los efectos que atañen a la ley interpretativa y que no se producirían en una ley nueva. Ésta es una ilusión. Los efectos de una ley *interpretativa* son exactamente los de una ley nueva”.

Depois de acentuar que, em geral, as leis chamadas interpretativas “*tienen por efecto modificar, para lo futuro, un régimen legal, una situación jurídica general e impersonal, y no afectar a una situación jurídica individual ya nacida*”, conclui o grande mestre:

“Por lo tanto, no existe retroactividad sino cuando se atenta contra una *situación jurídica individual ya nacida*” (G. JÈZE, op. cit., tomo 1.º, pág. 180).

Mas, vale a pena, neste passo, mostrar como essa “*lei nova*”, isto é, como êsse Decreto-lei n.º 6.016, foi julgado e qualificado pelo próprio Consultor-Geral da República, Prof. HAROLDO VALADÃO, em lúcido parecer:

“Foi, assim, uma lei que veio *estender* a imunidade tributária constitucional recíproca, da União, Estados ou Municípios, às *autarquias* de cada uma dessas entidades, obstando, assim, que, por exemplo, a União tributasse autarquia criada por um Estado, ou este tributasse autarquia constituída pela União”.

Após demonstrar, amplamente, que a exegese do texto constitucional *não podia ser extensiva*, mas, ao contrário, haveria de ser *restritiva*, acrescenta o autor do parecer oficial:

“Face à interpretação, que acabamos de expor, do texto constitucional, parece-nos que o Decreto-lei n.º 6.016 *ultrapassou-o, ampliou-o*, concedendo a imunidade a bens e rendas de tôdas as autarquias instituídas pela União, Estados e Municípios” (*Pareceres do Consultor-Geral da República*, vol. IV, Rio, 1950, págs. 28-29 e 33).

Finalmente, como golpe de misericórdia na pretensa *retroatividade* do referido Decreto-lei, — a completar o edifício jurídico desta argumentação irresponsável, — merece ser invocado o pronunciamento do egrégio Supremo Tribunal Federal, constante do acórdão unânime de sua Primeira Turma, de 29 de novembro de 1948, de que foi relator o eminente Ministro ANÍBAL FREIRE:

“As entidades autárquicas só passaram a gozar de imunidade tributária a partir do Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943” (*Revista Forense*, volume CXXVII, pág. 433).

Tal pronunciamento foi proferido no Recurso Extraordinário n.º 11.276, em que foram partes, recorrente e recorrida, a Prefeitura Municipal de Santo André e o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, contra cuja pretensão decidiu o julgado.

#### CADUCIDADE DO DECRETO-LEI N.º 6.016

8. Demonstrado, como fica, que a pretendida e suposta imunidade tributária das autarquias não procede do texto constitucional de

1937 e, bem assim, que os efeitos do Decreto-lei n.º 6.016, que a instituiu, não retroagiram à data do dispositivo ali mencionado (artigo 32, alínea c), passemos, agora, a examinar se tais efeitos se projetam e perduram para além do advento da nova e atual Constituição de 18 de setembro de 1946.

Quer se lhe atribua o caráter de lei *interpretativa*, quer o de *lei nova*, regulamentadora, explicativa, complementar, ou que melhor nome tenha, o citado Decreto-lei n.º 6.016, surgido na vigência da Carta de 37 — cujo art. 32, letra c, expressamente menciona e invoca, em seu art. 1.º, como objeto preciso, determinado, de sua prescrição normativa, — por virtude mesmo de sua natureza de lei secundária, adjeta e complementar, vinculado se achava àquele Estatuto, como um seu acessório, consequência ou decorrência, — verdadeiro apêndice, por dizê-lo. Logo, em bom direito, não lhe poderia sobreviver. Sua extinção se operou, necessária e automaticamente, com a da própria Carta de 10 de novembro de 1937.

Aí temos, a demonstrá-lo, a lição de LUDWIG ENNECCERUS:

“Con la derogación de una disposición, o de una institución jurídica caducan además todas las disposiciones particulares construídas sobre aquéllas, y de las cuales sean mera consecuencia o aclaración, determinación más precisa o limitación, o que sirvan para su ejecución o para robustecer o suavizar sus consecuencias” (*Derecho Civil, Parte General*, 13.ª revisão por HANS CARL NIPPERDEY, tr. da 3.ª ed. alemã, por BIAS PEREZ GONZALEZ e JOSÉ ALGUER, Barcelona, 1947, tomo 1.º, pág. 176).

E' o que nos ensina, quase com as mesmas palavras, o nosso preclaro CARLOS MAXIMILIANO:

“Extinta uma disposição, ou um instituto jurídico, cessam tôdas as determinações que aparecem como simples consequências, explicações, limitações, ou se destinam a lhe facilitar a execução ou funcionamento, a fortalecer ou abrandar seus efeitos. O preceito principal arrasta em sua queda o seu dependente ou acessório” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3.ª ed., pág. 421).

Ora, bem é de ver-se, portanto, que o Decreto-lei n.º 6.016, engendrado na vigência da Carta de 1937, para o fim exclusivo de complementar, ampliar, ou, mesmo, se quiserem, regulamentar, ou interpretar, disposição dessa dita Carta de 37, invocando, por sinal, expressamente, logo em seu art. 1.º, o artigo 32, letra c, da mesma chamada Constituição de 37, com esta pereceu, tornou-se inoperante desde que aquêle Estatuto deixou de vigor, ante a promulgação de uma nova e verdadeira Constituição. Evidente absurdo seria pretender-se sua sobrevivência, como se possível fôsse desligá-lo, sem mais formalidades, de um dispositivo da Constituição transata, para adaptá-lo a dispositivo outro (de número diferente até) da Constituição nova, a jeito assim de uma tomada de corrente elétrica, que se retira de um aparelho e se intromete noutro... (3)

(3) Concluído já se achava êste parecer quando veio a lume, no vol. 142 da *Revista Forense* (julho-agosto de 1952), substanciosa dissertação de autoria do ilustre Dr. MÁRIO BRASILEIRO DE ARAÚJO, Juiz no Distrito Federal, sob o título — “Isenção de Impostos. Autarquias” — (págs. 522 a 525), na qual se sustenta e demonstra, com excelentes argumentos, que as autarquias não gozam da imunidade tributária estabelecida no art. 31, V, a, da Constituição, em favor da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Referindo-se, ali, ao Decreto-lei n. 6.016, de 22 de novembro de 1943, diz S. S.:

“Tal Decreto-lei, na força do regime então vigente no país, produziu todos os seus efeitos e as isenções tributárias se estenderam, em massa, a todas as autarquias.

Todavia, êsse mesmo Decreto-lei, baixado com o caráter de interpretativo da Carta Constitucional vigente, padecia, originariamente, do vício de *inconstitucionalidade*. Não era meio hábil ou idôneo para que se interpretasse texto constitucional.

CARLOS MAXIMILIANO, mestre excelso, escrevendo sobre a chamada interpretação autêntica (“*Hermenêutica e Aplicação do Direito*”, pág. 98), assim se manifesta:

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

A Constituição de 1937, interpretada pelo Dec-lei n. 6.016, dispunha, ela mesma, em seu art. 13, letra a:

“O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da

União, excetuadas as seguintes:

a) modificações à Constituição;”

O próprio govêrno de então, entendendo que decretos-leis não poderiam lhe dar interpretação autêntica, serviu-se várias vezes das chamadas “leis constitucionais”, quando quis modificar dispositivos da Constituição.

Em 1946, nova Constituição foi outorgada ao país. E tanto bastou para que revogado ficasse o Decreto-lei n. 6.016, quando se lhe emprestasse legitimidade.

Lei interpretativa de texto constitucional que deixou de vigorar, não podia o Decreto-lei n. 6.016 deixar de seguir o destino da lei interpretada.

Conseqüentemente, para o exame da tese levantada, há de se examinar tão-somente o disposto no art. 31, n. V, letra a, da Constituição em vigor, a de 1946...”

\* \* \*

Pudemos, outrossim, verificar que a própria Procuradoria da Prefeitura do Distrito Federal já se manifestou em igual sentido, através de outro parecer, sob n. 93, de 1948, da lavra do ilustre Sétimo Procurador, Dr. ALDO SANT'ANA DE MOURA, como bem se apura dos trechos adiante reproduzidos:

“Entretanto, convém ter presentes os termos do art. 1.º do mesmo Decreto-lei n.º 6.016, que são os seguintes:

“A imunidade tributária, a que se refere o art. 32, letra c, da Constituição, compreende não só os órgãos centralizados da União, Estados e Municípios, como as suas autarquias, e alcança os bens, rendas e serviços de uns e outros”.

Os termos *supra* são um atestado do tumulto em que se debateu a legislação pátria durante muitos anos, em virtude da reunião dos Poderes Executivo e Legislativo.

Realmente, o Decreto-lei n.º 6.016, que é sem dúvida, uma lei ordinária, apesar desta sua categoria, estendeu, num dos seus artigos, imunidade constitucional.

Isto aberra de todos os princípios jurídicos. Dispositivo de lei ordinária poderia conceder a isenção tributária, mas não lhe era permitido estender a imunidade tributária a que se referia o art. 32 da Constituição de 1937 — letra “c”.

Entretanto, o diploma legal vigorou e foi aplicado. Compreende-se que, no período de confusão de poderes, ninguém levantasse a dúvida, pois, afinal, o acolhimento da objeção seria inócuo, em virtude da simplicidade e facilidade com que se legislava. Sintomas do desembaraço dessa amplitude de legislar são aquelas leis constitucionais que, em grande número, anexaram-se à Carta de 1937.

Agora já não é possível invocar imunidade tributária com fundamento no art. 32, letra c, da Constituição de 1937, porque uma outra Carta foi promulgada em 1946, e os dispositivos desta são os vigentes.

Em conseqüência, verificou-se a ab-rogação do Decreto-lei n.º 6.016, pela razão que se contém na breve lição de CARLOS MAXIMILIANO, em sua “*Hermenêutica e Aplicação do Direito*”, pág. 428, n. 445-III:

“Extinta uma disposição, ou instituto jurídico, cessam

\* \* \*

Muitos eminentes Juristas e Juizes consideram, aliás, o Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, manifestamente *incompatível* com a vigente Constituição; e disso é exemplo o recente e lúcido voto proferido pelo Ministro MOURÃO RUSSEL no Acórdão do egr. Tribunal Federal de Recursos, de 5 de julho de 1952, no julgamento do Recurso de Mandado de Segurança n. 1.349, onde sustentou:

“Considero, assim, que o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, não tem aplicação ao caso dos autos e, além disso, é o mesmo *incompatível* com o disposto na atual Constituição, porquanto o Governo Federal não pode, interpretando o inciso V do art. 31 da Constituição de 1946, conceder isenções não taxativamente declaradas na própria Constituição. Sendo *incompatível* o Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, com a Constituição atual, a consequência é a sua *inconstitucionalidade* e, assim, não é o mesmo aplicável ao caso dos autos”.

### REVOGAÇÃO TÁCITA DO DECRETO-LEI N.º 6.016

9. O instituto da imunidade tributária recíproca, conquanto, em sua substância, envolva matéria de natureza fiscal, tem sido, entre nós, tradicionalmente, objeto de disposição constitucional.

Na sistemática do direito hodierno, nacional ou estrangeiro, é doutrina universalmente acatada a de que a revogação tácita também se opera, *independentemente de qualquer incompatibilidade*, sempre que leis sucessivas regulem o mesmo assunto e a lei nova não incorpo-

tôdas as determinações que aparecem como simples consequências, explicações, limitações, ou se destinam a lhe facilitar a execução ou funcionamento, a fortalecer ou abrandar os seus efeitos. O preceito principal arrasta em sua queda o seu dependente ou acessório”.

A queda do preceito principal — art. 32, letra c, da Constituição de 1937 — acarretou a do seu dependente ou acessório — o Decreto-lei n.º 6.016.

Imunidades tributárias já não encontrarão nenhum fundamento no Decreto-lei n.º 6.016, que como acessório, acompanhou a sorte do seu principal. Imunidades tributárias decorrem hoje do que a respeito dispuser o texto constitucional vigente”.

re ou reproduza preceito particular da anterior. Di-lo, ainda, MAXIMILIANO:

“... quando as duas leis regulam o mesmo assunto e a nova não reproduz um dispositivo particular da anterior, considera-se este como ab-rogado tácitamente” (*Op. cit.*, pág. 442).

Do mesmo modo, PAULO DE LACERDA, mostrando que uma das formas de revogação consiste na “*substituição* de uma lei por outra”, explica:

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

.....  
“... em vez de se reputar revogada uma disposição antiga somente quando a ela a nova se refere, ou ao seu assunto, para alterá-la explícita ou implicitamente, têm-se como revogadas tôdas aquelas disposições que não foram mantidas claramente pela lei nova” (*Manual do Código Civil Brasileiro, Introdução*, vol. 1.º, págs. 79 e 321).

No direito italiano é, também, princípio assente o de que

“venendo una data materia regolata per intero, e quindi in base a nuovi principi o criteri, si può vedere implicita nella nuova legge la volontà di abrogare la precedente. L’abolizione della legge precedente si ha indipendentemente dall’incompatibilità colle norme della nuova legge” (C. SCUTO, *Istituzioni di Diritto Civile*, Nápoles, 1933, tomo 1.º, pág. 153).

Em igual sentido já doutrinava FERRARA:

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

completo ed autonomo sistema di principii” (*Diritto Civile*, vol. 1.º, pág. 254).

Com êsse entendimento se acham acordes inúmeros outros tradadistas ilustres, entre os quais poderiam ainda citar-se STOLFI (*Diritto Civile*, Turim, 1919, tomo 1.º, pág. 163) e RUGGIERO (*Istituzioni di Diritto Civile*, Milão, 1934, tomo 1.º, pág. 153).

Ora, a nova Constituição, de 18 de setembro de 1946, por sem dúvida, regulou inteira e soberanamente a matéria da imunidade tributária recíproca; e, não obstante a existência do já mencionado e — reafirma-se — *inconstitucionalíssimo* Decreto-lei n.º 6.016 (criado precisamente para *estender* tal imunidade a *peessoas outras* não contempladas no texto correspondente, do Estatuto básico anterior, vale dizer, *às autarquias*), não adotou a inovação, não perfilhou tal disposição, não incorporou êsse princípio ao seus sistema, como seria curial que o fizesse, se realmente reconhecido e aceito; mas, ao revés, ignorou-o, desprezou-o, preferindo manter a fórmula pura, tradicional, de outorga exclusiva daquele excepcionalíssimo privilégio fiscal “*à União, aos Estados, ao Distrito Federal* (mencionado na Constituição de 1934, art. 17, e omitido na de 1937) *e aos Municípios*”.

A preexistência da importante e notória controvérsia jurídica sôbre se as autarquias estariam, ou não, virtualmente compreendidas na imunidade tributária recíproca estabelecida pelo art. 3.º, letra *c*, da Carta de 37, culminada com a promulgação de um Decreto-lei especial, julgado *necessário* para o fim, exatamente, de *estender* a tais entes a aludida franquia, — a preexistência, repete-se, de tão ruidosa questão (bem conhecida dos legisladores de 1946), em contraste com os termos *restritos* do art. 31, n. V, letra *a*, da nova Constituição, onde quase se repetiu a antiga fórmula, reputada insuficiente ou omissa, *mencionando apenas* “*a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*”, *sem qualquer alusão às respectivas autarquias*, constitui, para o intérprete, importante elemento de convicção, a completar a certeza de que o novo Estatuto não reconheceu nem acolheu a doutrina *ampliativa* inspiradora do multicitado Decreto-lei, como, mais além, se voltará a demonstrar com fundamentos outros.

\* \* \*

O sedição argumento de que a lei geral não revoga a especial perde, pois, no caso, toda e qualquer relevância, em face dos jurídicos

motivos que vêm de ser expostos; além do que, o princípio não tem nem poderia ter caráter absoluto e dogmático, como se colhe ainda da lição incontestável de FERRARA:

“Mas, se a uma lei especial se segue uma lei geral, é duvidoso se a nova regra não tolera mais os desvios e exceções da primeira, ou quer mantê-los coordenando-os com o novo princípio. A solução dependerá, caso por caso, da indagação do nexa que existe entre as duas ordens de normas e do fundamento da nova disposição.

Pode tratar-se de relações distintas, e por isso a norma especial não influenciar a geral, ou, vice-versa, pode a norma especial não ser mais do que um rebento e uma aplicação da norma-regra, cuja abolição importa naturalmente a queda da outra, por conflito virtual entre as duas.

A ab-rogação tácita não resulta só de incompatibilidade: opera-se também quando uma lei nova regula *tôda a matéria* já disciplinada pela lei anterior. Aqui deduz-se, com efeito, a vontade, por parte do legislador, de liquidar o passado, estabelecendo um novo sistema de princípios completo e autônomo (4). Temos então um novo reordenamento jurídico com diretivas originais, que não tolera desvios ou enxertos de leis precedentes”.

.....  
“A ab-rogação não faz cair só a lei diretamente atingida; afeta ainda tôdas as disposições *dependentes* ou *acessórias* que a ela se prendem, conquanto resultem de leis di-

(4) Vê-se, por aí, o quanto de razão assistia ao Exmo. Sr. Ministro OROSIMBO NONATO para, em seu lúcido voto no recurso de Mandado de Segurança n. 3.403, opinando e julgando contrariamente à identificação das autarquias com o próprio Estado, para efeito de se beneficiarem da imunidade tributária constitucional, assim argumentar:

“O legislador constituinte não desconhecia a existência dessas pessoas de direito público e, se incluiu no texto da Constituição referência a tôdas as pessoas de direito público isentas de tributação — a União, o Estado e o Município — e guardou silêncio quanto a elas, a meu ver, *data venia*, deu o índice de sua orientação. Assim, em face do texto constitucional, *restrito às entidades que menciona*, nego provimento ao recurso”.

(Acórdão unânime do Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno), de 11 de julho de 1956).

versas. Assim as normas interpretativas, especificativas, limitativas, ou que tendem a regular a execução ou a reforçá-la mediante a inflicção de penas, garantias, etc. Enfim, tôdas as disposições que são consequência ou aplicações do princípio abolido” (FRANCESCO FERRARA, *Interpretação e Aplicação das Leis*, traduzido e prefaciado pelo Prof. Dr. MANUEL A. D. de ANDRADE, 1934, págs. 106 a 108).

Por enquanto, bastará dizer-se — e seguramente, com apoio nas lições invocadas — que os efeitos do citado Decreto-lei n.º 6.016 cessaram com a revogação da Carta de 10 de novembro de 1937, a cujo art. 32, letra *c*, se achava êle *placentariamente* adstrito, e não mais perduram na vigência do artigo 31, n.º IV, letra *a*, da nova Constituição de 1946.

\* \* \*

#### LIMITE DA LEI FEDERAL À ESFERA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO

10. Admita-se, porém, por amor ao debate, que os argumentos até aqui expostos não procedessem e que, ao contrário, ainda no regime da atual Constituição sobreviver pudesse o aludido Decreto-lei n.º 6.016. Estaria o Distrito Federal a êle jugulado, submetido à sua observância?

Impõe-se a solução negativa.

Não se contesta ao legislador federal a faculdade de, através de um diploma ordinário, conferir a quaisquer outros entes (autárquicos ou não) as *isenções* que bem entenda, ou outorgar-lhes os privilégios que a Constituição concedeu apenas a certas e determinadas pessoas.

Ao fazê-lo, deverá, entretanto, circunscrever-se ao âmbito da competência tributária *federal*, não lhe sendo lícito ultrapassar tais limites para pretender *obrigar* também os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Em tal entendimento estamos, aliás, na melhor companhia, qual seja, ainda agora, da próprio Consultor-Geral da República, Prof. HAROLDO VALADÃO, cujos conceitos — a propósito mesmo do Decreto-lei n.º 6.016 — vão abaixo reproduzidos:

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

Se é exato que a própria lei poderia ir além do texto constitucional e, assim, criar outras isenções, o fato é que *SÓ O PODERIA DENTRO DE SUA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA*, e, sendo o Decreto-lei n.º 6.016 um diploma federal, *NÃO PODERIA OBRIGAR, NO ASSUNTO, OS ESTADOS E MUNICÍPIOS*, e, assim, *FIÇARIA INATINGIDO O SEU OBJETIVO, OU SEJA O ESTABELECIMENTO DA RECIPROCIDADE*” (Os grifos são nossos) (*Pareceres do Consultor-Geral da República*, tomo IV, (setembro de 1949 a março de 1950), pág. 33).

Nesse brilhante parecer jurídico, que tem a data de 10 de setembro de 1949, seu ilustre prolator alude, ainda, inicialmente, a pareceres da lavra do Dr. PAULO LIRA, então Diretor-Geral da Fazenda Nacional, os quais, no seu dizer,

“esclarecem que a imunidade outorgada a essas entidades pelo Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, *NÃO TEM A EXTENSÃO E A AUTOMATICIDADE QUE UM EXAME INSUFICIENTEMENTE APROFUNDADO DESSA NORMA LEGAL AUTORIZARIA O INTÉRPRETE A ACREDITAR CONCEDIDAS*” (Idem, *op. cit.*, pág. 27);

e conclui, encerrando a peça jurídica:

“Não nos parece, assim, que se possa adotar, na matéria, a interpretação *ampliativa* do Decreto-lei n.º 6.016, de 1943” (*Op. cit.*, pág. 34).

Mais, ainda:

*Em pleno regime da Carta de 1937*, o ilustre Prof. SÁ FILHO, em pareceres e votos proferidos na qualidade de membro da CENE (Co-

missão de Estudos dos Negócios Estaduais), sustentava a doutrina de que

“o poder de isentar se contém no poder de tributar; só quem possui competência para criar impostos tem-na para dispensá-los” (Parecer datado de 23 de dezembro de 1953, em *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, n. 6 — abril de 1944 — pág. 168).

Por sua vez, o douto Prof. TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, quando no desempenho das funções do cargo de Consultor-Geral da República, emitiu notável parecer, datado de 26 de junho de 1945, onde, com sua incontestável autoridade, assim falou:

“Tenho sempre sustentado que a competência tributária dos Estados e Municípios deve ficar imune da ação federal, como a dos Municípios da ação fiscal dos Estados, porque pelo sistema federal cada qual tem a sua esfera tributária.

E isto é tanto mais defensável entre nós, onde a Constituição delimitou a competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios, verdadeiros compartimentos estanques.

Ora, se a competência tributária está prefixada, não há como admitir a invasão de uma entidade pública na esfera de outra, para o efeito de isenção, porque isto redundaria na própria negação do direito de tributar, por mais elevada que esteja a entidade que concede o benefício, na escala hierárquica das entidades públicas.

São palavras do Ministro PHILADELPHO AZEVEDO:

“Tenho invariavelmente entendido que não há interpenetração de órbitas fiscais, e que, salvo a hipótese do art. 24 da Constituição, não pode uma entidade conceder dispensa de tributos por outra percebidos, ainda que hierarquicamente melhor colocada.

Vou além, entendendo que a *lei especial*, a que se refere o parágrafo único do art. 32 da

Carta Magna, há de ser emanada do próprio poder beneficiário do tributo e nunca para se estender às rendas de outras entidades, na direção centrípeta ou centrífuga, das esferas concêntricas de atividade pública federativa” (Ac. de 7 de junho de 1943, in *Recurso Extraordinário* n.º 4.458).

Foi o que sustentamos também em parecer no Supremo Tribunal Federal, no mencionado recurso extraordinário (ver *Revista de Direito Administrativo*, vol. I, fasc. II, págs. 515 e seguintes).

E’ também a doutrina americana desde o famoso caso MAC CULLOCH —v— MARYLAND, quando da sentença de MARSHALL: “That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create”.

E esta doutrina tem sido mantida em benefício da própria federação (ver. E. FREUND: *Standards of American Legislation*, pág. 279; ERIK ERIKSSON: *The Supreme Court and the new deal*, págs. 117 e seguintes).

A imunidade fiscal só pode, portanto, emanar do próprio poder que impõe o tributo, porque só êle é o juiz da possibilidade da redução de seus recursos fiscais e pode conhecer a sua capacidade financeira para atender às despesas e compromissos assumidos.

Não seria justo que a liberalidade de outra entidade pública se viesse refletir sobre um orçamento estranho, reduzindo-o sem prévio conhecimento da capacidade financeira da entidade pública forçada a cumprir as obrigações assumidas por terceiro.

A tanto levaria a doutrina sustentada pela requerente, doutrina condenada pelas suas conseqüências nefastas e que atinge, em sua essência, o sistema federal.

Nem na situação em que nos achamos, de subordinação dos poderes estaduais ao federal e dos municipais aos estaduais e federais, se justificaria essa interpretação, porque somente na parte da constituição eletiva dos poderes é que não se acha em pleno execução a Carta de 1937,

subsistindo, em todos os seus termos, a discriminação de rendas e a competência tributária da União, dos Estados e Municípios.

A tese contrária importaria, na prática, em reduzir as rendas municipais, impondo aos Municípios restrições fiscais, nem sempre justas, excedendo a capacidade financeira dessas entidades” (*Pareceres do Consultor-Geral da República* (1945-1946), Rio, 1946, págs. 51 a 53).

Outrossim, em sua obra principal de direito administrativo, o Prof. TEMÍSTOCLES CAVALCANTI reafirma essa doutrina:

“Opinamos, entretanto, pela impossibilidade de qualquer das entidades públicas isentar de impostos, além da sua capacidade impositiva, constitucionalmente assegurada”.

E, depois de acentuar que “o poder de isentar pressupõe o de tributar”, conclui que a contestação a tal princípio “não seria, entretanto, tolerável dentro do mecanismo federal, mesmo aquêle consagrado na Constituição de 1937” (*Tratado de Direito Administrativo*, tomo VI, pág. 498).

Ora, se assim entendia, doutrinava e escrevia TEMÍSTOCLES CAVALCANTI sob o pleno regime da Carta de 1937, ou a êle se reportando, bem é de ver, com muito maior fôrça e razão se impõem seus argumentos na vigência da nova Constituição de 1946!

Os próprios partidários do princípio da supremacia da lei federal sôbre as leis estaduais e municipais no campo tributário, decorrente da famosa teoria dos “poderes constitucionais implícitos”, de HAMILTON, mostram-se prudentes e cautelosos no que diz respeito à sua extensão e oportunidade de aplicação, por que se não faça da exceção a regra, nem se reduza a *tabula rasa* o princípio da recíproca autonomia tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, constitucionalmente estabelecido.

As aplicações dessa teoria, aliás, se restringem rigorosamente à única hipótese constante da ressalva expressa na segunda parte do parágrafo único do art. 31 da Constituição, relativa apenas aos *serviços públicos concedidos*, sem possibilidade de deslocamento ou

extensão para alcançar outras hipóteses, até por se tratar de *exceção* a regra geral.

#### UM CONCEITO CONTRADITÓRIO E PARADOXAL DE “IMUNIDADE”

11. Um argumento a mais poderá roborar a absurdez desse incrível Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, patenteadando, até, que o conceito de “*imunidade*” — condicionado e discriminativo — que ali se formula, não tem correspondência jurídica, nem lógica, com o verdadeiro, com o exato conteúdo doutrinário, técnico-científico e técnico-legal, do instituto da *imunidade tributária recíproca*, contemplado em nossas quatro constituições republicanas.

Atente-se em que o aludido diploma instituiu uma pretensa “*imunidade*” quanto aos impostos relativos à alienação de bens imóveis das autarquias de previdência social aos seus assegurados, *mas até determinado limite de seu valor monetário* (art. 3.º e seu § 2.º).

Isso demonstra e leva a concluir-se que, em última análise, o próprio citado Decreto-lei não dá pela existência da *imunidade* (conceito subjetivo, amplo), que — *imunizando* — não comportaria o fracionamento do bem, por obra de distinções e limitações que tais.

Ele é, portanto, paradoxalmente, a *negação* da *imunidade*, cujo conceito (inseparável da natureza pública do *fim* inspirador do instituto, mas inconfundível com o de “*isenção*”, há de ser uno e amplo, sem restrições ou meios-têrmos. A Constituição, como diz PONTES DE MIRANDA, “ligou a imunidade à *subjetividade*, e não à *objetividade*” (*op. cit.*, vol. I, pág. 515). Por isso mesmo que inapreciável a valia ou importância do *fim público* a que visa a excepcional proteção, ninguém é imune *em parte*, ou *até certo ponto*. Ou se é *imune*, ou não se é. Se o potencial sujeito passivo da obrigação tributária não chega a sê-lo, ou deixa de sê-lo, em razão de *imunidade*, esta acobertará, necessariamente, *todos* os seus bens instrumentalmente ligados ao *fim público* justificador do privilégio, qualquer que seja o preço ou valor dêles. “Imunidade” condicionada a um teto, limitada a certo preço ou valor material da coisa ou negócio tributável, não é *imunidade* no sentido técnico-jurídico adotado pela Constituição. Tratar-se-á de simples “*isenção*”.

Diante do que vem de ser exposto e demonstrado, pretender alguém, hoje em dia, fazer reviver o fantasma do Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, para, com base nêle, atribuir *imunidade* constitucional aos entes autárquicos, será dar prova de ignorância ou de má-fé.

#### EXAME DO PROBLEMA EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DE 1946

12. Pôsto à margem, em virtude dos motivos e fundamentos jurídicos expostos, o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, com alicerce no qual já não podem, hoje, a nosso ver, as *autarquias* sustentar o seu pretense direito à imunidade tributária, resta-nos examinar o problema pura e simplesmente à luz da Constituição de 18 de setembro de 1946 (art. 31, V, letra *a*).

Não há negar que, contrariamente à almejada *extensão* da imunidade tributária recíproca às entidades autárquicas, subsistem, no atual regime, muito reforçados, aliás, por fatores novos, os mesmos argumentos e objeções levantados, em igual sentido, com relação ao verdadeiro alcance do art. 32, alínea *c*, da antiga Carta de 10 de novembro de 1937.

Registe-se, de logo, por probidade científica e amor à verdade, que em favor da interpretação *ampliativa* se manifestaram alguns eminentes juristas brasileiros, uns de modo claro, decisivo, irrestrito, como SABÓIA DE MEDEIROS, SÁ FILHO e LÚCIO BITTENCOURT (5),

(5) O brilhante e saudoso Prof. LÚCIO BITTENCOURT, como um dos ilustres membros componentes da Comissão instituída pelo Presidente da República para “estudar do ponto de vista geral a conveniência de ser regulamentada a imunidade tributária dos órgãos autárquicos” (*sic*), foi, sabidamente, no seio dela, quem redigiu o Projeto do Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, e, mais ainda, o relator de sua justificação jurídica, consubstanciada no chamado “Relatório” de 27 de agosto do mesmo ano, sobre o tema — “Imunidade Tributária das Autarquias”, — integralmente publicado na *Revista de Direito Administrativo*, vol. II, fasc. II, de outubro de 1945.

Pois bem: ao depois de haver lido o exemplar, que lhe enviamos, da primeira edição deste nosso trabalho, S. S., além de nos haver, pessoalmente, manifestado a disposição de *rever*, no plano constitucional e à luz dos argumentos, contestações e subsídios ali expostos, os conceitos e pontos de vista em que alicerçara a sua tese, honrou-nos, em seguida, com um telegrama vazado nestes expressivos termos:

“Dr. Leopoldo Braga — Rua Joaquim Nabuco. 215 —

outros sob determinadas condições ou com certas reservas, como, por exemplo, ALIOMAR BALEEIRO, em sua recente e magnífica obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (Rio, 1951).

Alistamo-nos, porém, *data venia*, nas fileiras dos não menos doutos partidários da tese oposta, pelas seguintes e principais razões:

#### PERSONALIDADE DISTINTA E PATRIMÔNIO PRÓPRIO

a) Do simples enunciado do art. 31, V, letra “a”, — onde se preceitua que “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado”... “lançar impôsto sôbre”... “bens, rendas e serviços uns dos outros”... etc., — não é possível, sem violência à letra e ao espírito da lei, inferir-se estejam ali previstas, incluídas ou abrangidas OUTRAS PESSOAS de direito público além daquelas mesmas expressa e taxativamente mencionadas.

As autarquias, necessariamente, são entes dotados não apenas de *patrimônio próprio e diferenciado*, mas também de *personalidade jurídica distinta da das pessoas jurídicas de direito público maiores* (União, Estados, Distrito Federal, Municípios), e que, embora por elas instituídas ou delas destacadas e sujeitas ao seu contrôlo, com as mesmas não se identificam nem se confundem.

Bem acentuou, pois, CASTRO NUNES que

“o privilégio é conferido à *União, aos Estados, e aos Municípios*, e não a *OUTRAS PESSOAS* de direito público, ainda que destacadas ou desmembradas de cada uma delas” (*Op. cit.*, pág. 463).

Ap. 501 — DF  
633 DE P CA XVDF 0576-41-9 17,10

Agradeço gentil remessa notável trabalho imunidade fiscal autarquias vg bem espelha sua profunda cultura jurídica vg constituindo a mais alentada obra escrita entre nós sobre assunto vg com insuperável mestria pt Cordialmente

LÚCIO BITTENCOURT”.

apoiado francamente por TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, quando diz:

“De outra forma não se poderiam admitir a personalidade jurídica, a autonomia interna e a vida peculiar a cada uma das entidades autárquicas. Voltaríamos a integrá-las nas próprias entidades públicas que as criaram” (*Tratado de Direito Administrativo*, vol. VI, págs. 445-446; *A Constituição Federal Comentada*, tomo 1.º, pág. 398).

Já o afirmara, igualmente, o ilustre e saudoso Ministro PHILADELPHO AZEVEDO:

“Mas, as autarquias têm patrimônio próprio, a título de domínio ou de mera administração, de qualquer forma inconfundível com o do Estado, que as organiza ou emancipa, sem prejuízo de cobrar-lhes até alguns tributos” (*Um Triênio de Judicatura — Direito Administrativo*, São Paulo, tomo VII, pág. 46).

E mais:

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

Do mesmo modo, — acrescente-se em refôrço ao argumento, — na vigência da Carta de 1937 (que empregava, em seu art. 32, letra c, quase as mesmas expressões usadas no artigo 31, V, letra a, da Constituição atual), necessária se supôs a promulgação do Decreto-lei n.º 6.016 para que a imunidade tributária recíproca, ali prevista exclusivamente em favor da “União”, dos “Estados” e dos “Municípios”, se pudesse estender às autarquias, tanto assim que só a partir de sua vigência é que lhes foi reconhecido o gozo de tal privilégio, como o proclamou o egrégio Supremo Tribunal Federal.

em Ac. unânime de sua Primeira Turma, de 29 de novembro de 1948 (*Revista Forense*, volume CXXVII, pág. 433).

Ainda em refôrço ao argumento de PHILADELPHO AZEVEDO, poder-se-á hoje acrescentar:

- 1.º que o benefício do art. 32 do Código de Processo Civil, concedido aos representantes da *Fazenda Pública* (referente à contagem em quádruplo dos prazos para a contestação e em dôbro para a interposição de recursos), não alcança as autarquias em geral; e, para que pudessem ser *estendido*, não a *tôdas* — note-se bem! — *mas somente a certa classe ou categoria delas (as constituídas exclusivamente de patrimônio estatal descentralizado)*, tornou-se necessário o advento do Decreto-lei n.º 7.659, de 21 de junho de 1945, cujo art. 1.º dispôs:

“Aos representantes das autarquias *constituídas exclusivamente de patrimônio estatal descentralizado*, com personalidade de direito público, fica *ESTENDIDO* o benefício do art. 32 do Decreto-lei n.º 1.608, de 18 de setembro de 1939 (Código de Processo Civil), de que gozam os representantes da Fazenda Pública”.

- 2.º que não cabe recurso *ex officio* nas causas em que são partes as autarquias, quando lhes forem contrárias as decisões;
- 3.º que as autarquias podem demandar terceiros e ser por êstes demandadas sem que o Estado se considere parte ou simples interessado na demanda;
- 4.º que as autarquias não têm privilégio de fôro;
- 5.º que às autarquias *não se estende a imunidade tributária constante* do § 5.º do art. 15 da Constituição, ali estabelecida nomeadamente em favor de... “a União, os Estados ou os Municípios”, — consoante reiterada jurisprudência, — não havendo, pois, logicamente, nenhuma razão que justifique adotar-se critério interpretativo diferente quando

se trata da imunidade tributária estabelecida no art. 31, V, a), da mesma Constituição (6). Até porque a exegese

(6) Neste sentido se tem firmado a jurisprudência, em conformidade, aliás, com pareceres emanados dos mais altos órgãos do Ministério Público federal. É de ver-se, por exemplo, o que, ainda há pouco, sustentou, perante o egrégio Tribunal Federal de Recursos, o ilustre Subprocurador-Geral da República, Dr. ALCEBU BARBEDO, na Apelação Cível n. 4.860, em parecer jurídico n.º 19.469, de 21 de setembro de 1956, sob a ementa — “Imposto do selo. As autarquias estão sujeitas ao mesmo em seus contratos” — e do qual merecem destaque os seguintes trechos:

“.....  
II — Versa, portanto, o mérito da presente ação em situar a extensão da imunidade tributária constitucional (art. 15, n. VI, e § 5.º).

O assunto não é novo e a controvérsia, a bem dizer, já tem sufrágio uniforme do egrégio Tribunal.

Envida-se saber se a imunidade tributária daquele dispositivo constitucional deve ser entendida dentro do princípio, da regra de interpretação *strictissimi juris*, no pertinente às normas fiscais, e, em consequência, situando-se a mesma no âmbito exclusivo daqueles limites, isto é, de aplicar-se a imunidade às entidades ali nomeadas, ou se, como regra constitucional, se estende às entidades paraestatais, aos entes autárquicos.

III — O egrégio Tribunal tem proclamado:

“Na definição do § 5.º do art. 15 da Constituição Federal, evidentemente, não estão incluídas as autarquias. As isenções fiscais são entendidas *restritivamente*” (Ementa ao Acórdão proferido nos autos de Agravo de Mandado de Segurança n. 2.070, de São Paulo — *Diário da Justiça* de 7 de junho de 1955).

“Imposto do selo do papel; não isenção de referência às autarquias; o art. 15, § 5.º, da Constituição não abrange as autarquias; mas somente a União, os Estados e Municípios” (Voto que serviu de base ao Acórdão do T. F. R. em Tribunal Pleno, no Agravo de Petição em Mandado de Segurança n. 2.385, no *Diário da Justiça* de 13 de setembro de 1955).

“Imposto do selo. Contrato com autarquia. Incide no imposto do selo sobre contratos celebrados com autarquias, por inaplicável a estas o disposto no art. 15, § 5.º, da Constituição Federal” (*Diário da Justiça* de 27 de setembro de 1955), sendo no mesmo sentido o Acórdão de 28 de junho de 1954, no Agravo em Mandado de Segurança n. 3.392, no *Diário da Justiça* de 23 de agosto de 1955).

Ainda o egrégio Tribunal, firme na orientação que se traçou, confirma aquele jurídico princípio estabelecendo, no Acórdão de 5 de julho de 1954, do Tribunal Pleno, no Agravo de Mandado de Segurança n. 2.859, — *Diário da Justiça* de 18 de outubro de 1955, — que: “O imposto do selo. Os que contratarem com as entidades autárquicas estaduais estão sujeitos ao pagamento do referido tributo, *ex-vi* do disposto no art. 2.º, § 3.º, do Decreto-lei n. 4.655, de 1942”.

IV — Finalmente, vale ressaltar a circunstância de haver o colendo Tribunal, no Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de

28 de fevereiro de 1956, nos autos de Agravo de Petição em Mandado de Segurança n. 2.857, D. F., e no de n. 3.231, publicado em 20 de março de 1956, decidido que:

“Imposto do selo. Autarquias. Interpretação do art. 15, § 5.º, da Constituição. — Deve reiterar-se jurisprudência do Tribunal no sentido de que o imposto do selo incide sobre contratos celebrados com autarquias, por *inaplicável a estas a imunidade fiscal concedida à União, aos Estados aos Municípios*, pelo art. 15, § 5.º, da Constituição Federal de 1946”.

V — A afirmativa de que a solução da controvérsia está patente através dos pronunciamentos do colendo Tribunal não merece a menor contestação, eis que alinhamos vários desses pronunciamentos, todos acordes em afirmar o que antes já o vinha fazendo o Ministério da Fazenda através de seus órgãos de deliberação singular ou coletiva, firmando o primado da norma fiscal constitucional e suas regras de interpretação, *restritivas*. E foi isso, também, o que sempre sustentamos.

VI — A nosso ver, portanto, os contratos celebrados entre a apelada e a entidade autárquica Rêde de Viação Paraná-Santa Catarina incidem no pagamento do imposto do selo proporcional, não sendo de aplicar-se a imunidade tributária constitucional, por incabível...” etc. — (Parecer publicado no *Diário da Justiça* de 11 de dezembro de 1956, pág. 15.241). (Ver na nota n. 15 parecer do Procurador-Geral da República).

\* \* \*

A chamada jurisprudência administrativa — federal e municipal — afina, sem discrepâncias, no mesmo entendimento de que às entidades autárquicas não se aplicam, por extensão, as franquias tributárias que a Constituição outorgou expressa e taxativamente à União, aos Estados e aos Municípios, beneficiando, assim, nomeada e exclusivamente, as pessoas maiores de direito público indicadas ou designadas nos respectivos textos, com um “privilégio”, cuja interpretação há de ser restritiva e jamais extensiva ou ampliada a *personas outras* não expressamente contempladas.

Assim é que o Ministro da Fazenda, no processo n. 152.473/52, dando provimento a recurso do representante da Fazenda Pública, decidiu que as autarquias, em geral, não se beneficiam da imunidade tributária aplicada aos atos ou instrumentos de que participem as entidades públicas maiores, expressamente indicadas na Constituição.

No processo n. 24.341/56, também decidiu o Ministro da Fazenda, de referência ao I.A.P.C., em igual sentido, bem assim, reiteradamente, em vários processos outros, relativos ao I.A.P.I., ao Serviço de Previdência do Estado de São Paulo, ao S.A.P. dos Ferroviários e dos Serviços Públicos do Rio Grande do Sul, ao D.N.E.R., etc.

Por sua vez, o Conselho de Recursos Fiscais da Prefeitura do Distrito Federal, nos Acórdãos ns. 1.005 e 1.006, ambos de 8 de fevereiro de 1954, respectivamente confirmados pelos Acórdãos ns. 1.747 e 1.748, ambos de 1.º de agosto de 1955, de referência à Caixa Econômica Federal do Rio de Janeiro, embora reconhecendo tratar-se de uma entidade autárquica, decidiu que à mesma “*não se estende a imunidade recíproca prevista na Carta Constitucional em favor da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios*” (*sic*) (Acórdãos do Conselho de Recursos Fiscais — P.D.F., vol. III, págs. 72 e 100).

(Vêde outros pronunciamentos jurisprudenciais, inclusive do egrégio Supremo Tribunal Federal, em a nota n. 9).

teleológica do § 5.º do art. 15 é exatamente a mesma da alínea *a* do inciso V do art. 31 da dita Constituição de 1946.

Basta consultar, a respeito dos diferentes pontos supramencionados, a jurisprudência dos Tribunais brasileiros:

“Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes; prazo para recurso das decisões proferidas nas causas em que fôr parte. Não sendo o I. A. P. C. uma autarquia constituída exclusivamente de patrimônio estatal descentralizado, não goza do privilégio do art. 32 do Código de Processo Civil; é, assim, intempestivo o recurso de apelação interposto pela autarquia, além dos 15 dias de que trata o art. 823 do Código de Processo Civil” (Acórdão unânime da Segunda Turma do egr. Tribunal Federal de Recursos, de 30 de setembro de 1949, na Apel. Cível n.º 1.126, do Distrito Federal, em *Diário da Justiça* de 26 setembro de 1950, apenso ao n.º 222).

“O Serviço de Alimentação da Previdência Social, não sendo uma autarquia constituída de patrimônio estatal descentralizado, exclusivamente, não se beneficiou das vantagens atribuídas a entidades dessa natureza pelo Decreto-lei n.º 7.659, de 1945, e, assim, não goza da vantagem do prazo em dobro para o recurso” (Acórdão unânime da Segunda Turma do egr. Tribunal Federal de Recursos, de 23 de janeiro de 1952, na Apel. Cível n.º 3.246, do Distrito Federal, em *Diário da Justiça*, de 24 de abril de 1952, apenso ao n.º 94).

“Não há oportunidade a recurso *ex-officio* nas causas em que são interessadas as autarquias. À lei é clara e expressa: somente quando a decisão fôr contra a União, o Estado, o Município, deverá o Juiz recorrer” (Acórdão unânime da Primeira Turma do egrégio Tribunal Federal de Recursos, de 3 de junho de 1948 — *Revista Forense*, vol. CXX, pág. 140; vol. CXXI, pág. 487; vol. CXXVII, pág. 435; vol. CXXXI, pág. 137).

“E’ certo que têm êles” (os entes autárquicos) “personalidade jurídica, patrimonialidade; mas, *sem se confundirem com o Estado*, sofrem-lhe a influência e a tutela. A tutela do Estado não é incaldeável com a autonomia da entidade paraestatal. E’ que semelhante autonomia se relaciona com a atividade da autarquia, não em face do Estado senão em face de terceiros. Para êstes a autarquia tem personalidade. *Pode demandá-los sem intervenção do Estado e deve ser por êles demandada, sem que o Estado, por isso, assuma a posição de réu na demanda*” (Acórdão da Segunda Turma do egr. Supremo Tribunal Federal, de 17 de agosto de 1943, *Revista Forense*, vol. XCVII, pág. 608).

“A lei não assegura privilégio de fôro às autarquias federais, que dispõem de patrimônio próprio, inconfundível com o da União” — “As autarquias, dispondo de patrimônio próprio, inconfundível com o da União, não gozam dêsse privilégio. Proferida sentença contra elas, não há recurso necessário. Agora, se a União interviesse no feito, passando a ter interêsse no mesmo, deslocar-se-ia a competência para o seu fôro privilegiado. Mas tal não ocorreu e não há falar em interêsse da União no caso *sub judice*” (Acórdão do egr. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, de 13 de maio de 1948, — *Revista Forense*, vol. CXIX, pág. pág. 498).

“Os Tribunais de Apelação constituem a segunda instância para as causas em que pleiteiam as autarquias, quando nelas não assumiu a União posição processual, ou quando não se demonstra o seu interêsse próprio ou mesmo indireto na sua decisão.

“As autarquias têm personalidade própria e a sua autonomia não é afetada pela tutela em que vivem. Ê, por isso, excepcional a intervenção da União nos feitos em que figure, como autora ou ré, uma autarquia. O interêsse da União deve ser examinado em cada caso, pois é impossível colocar tôdas as autarquias em uma só classificação” (Acórdão do egrégio Supremo Tribunal Federal, Segun-

da Turma, de 7 de maio de 1946, em *Revista Forense*, vol. CXIII, págs. 386-387).

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

E' certo que as autarquias constituem um serviço público descentralizado, “uma parcela da própria administração, que se desloca para constituir uma pessoa à parte”; mas nem por isso se confundem com as entidades de direito público, pois têm personalidade absolutamente distinta destas últimas, às quais apenas se vinculam pelos laços de tutela e subordinação.

Efetivamente, têm elas patrimônio próprio, são financeiramente independentes dos demais órgãos do poder público, com meios de subsistência próprios; respondem pelas obrigações que contraem até às forças de seu patrimônio, na lição de TITO PRATES (*Autarquias*, 112), sendo a responsabilidade do Estado apenas subsidiária, e não solidária, somente exigível no caso de insuficiência do patrimônio das autarquias. E tanto isso é certo que, nas ações movidas contra estas, do Estado nada pede o autor, de início, salvo em tal hipótese.

Pelo motivo de se não estender o privilégio conferido às pessoas de direito público às entidades autárquicas, é que leis posteriores expressamente o fizeram extensivo a e estas, como se vê do Dec.-lei n.º 2.865, de 12 de dezembro de 1940, que organizou o Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado...” (Acórdão do egr. Trib. de Apel. do Rio Grande do Sul, de 18 de maio de 1944, na Apel. n.º 2.152 — Relator o Des. HUGO CANDAL — *Revista Forense*, vol. XCIX, pág. 714).

“Só a União tem o dõbro do prazo para manifestar recursos. Este privilégio tem de ser interpretado *restritamente* e não se estende ao Instituto do Açúcar e do

Alcool...” (Acórdão unânime da Segunda Turma do egrégio Supremo Tribunal Federal, de 10 de janeiro de 1947 — Relator o Ministro OROSIMBO NONATO — *Revista Forense*, vol. CXIII, pág. 410).

“Os Institutos de Aposentadoria e Pensões não gozam do fôro especial destinado à União para a cobrança das contribuições que lhes são devidas”.

.....

“As autarquias, realmente, devem ser consideradas entidades de direito público. Sua finalidade, os traços característicos de sua curiosa fisionomia alongam-nas das pessoas jurídicas de direito privado. É necessário, porém, observar que possuem elas *personalidade jurídica*, têm certa autonomia, que, aliás, não exclui a participação, a intervenção ou fiscalização do govêrno. Não podem, entretanto, ser, tôdas elas, colocadas no mesmo nível ou situadas nos mesmos quadros” (Acórdão da Segunda Turma do egrégio Supremo Tribunal Federal, de 26 de junho de 1942 — Relator o Min. OROSIMBO NONATO — *Direito*, vol. XVII, págs. 244 e 246).

“Não importa o verdadeiro conceito de autarquias como entidades de serviço público, o assemelhar o processo de cobrança das suas dívidas ao regulado para as da Fazenda” (Acórdão da Segunda Turma do egrégio Supremo Tribunal Federal, de 6 de abril de 1943 — Relator o Min. GOULART DE OLIVEIRA — *Direito*, vol. XXII, pág. 200).

“Autarquia não se equipara à Fazenda Pública na classificação de créditos” (Acórdão unânime da Primeira Câmara Cível do egrégio Tribunal de Apelação de Minas Gerais, de 15 de junho de 1944 — Relator o Des. PAULA MOTA — *Revista Forense*, vol. C, pág. 87).

#### INCOERÊNCIA E DUPLICIDADE DE CRITÉRIOS. SOLUÇÕES INACEITÁVEIS. UM DILEMA FATAL

Os adeptos da doutrina *ampliativa*, ou *extensiva*, partindo do pressuposto de que as entidades autárquicas constituem apenas uma

modalidade, um desdobramento, uma “instrumentalidade” da própria Administração Pública do Estado, que as teria criado no interesse mesmo do serviço público, daí concluem, sumariamente, que os bens delas são, afinal, “bens do Estado”. Mas, ao forçarem semelhante conclusão, fazem, *ipso facto*, inevitavelmente, *tabula rasa* da sua *personalidade jurídica de direito público* (que é característica *necessária* de sua natureza e condição fundamental de sua própria existência jurídica), bem assim de seu *patrimônio próprio*, separado, diferenciado, — o que significa, em última análise, desfigurá-las e reduzi-las à condição de simples departamentos administrativos ou repartições públicas do Estado. Sua decantada *personalidade jurídica de direito público* passaria, então, a ser meramente fictícia, irreal, ilusória.

É o que se depreende, por exemplo, destes trechos de certo parecer que emitiu, como Consultor-Geral da República, o eminente Professor e hoje Ministro HAHNEMANN GUIMARÃES:

“O patrimônio das entidades autárquicas ou paraestatais é uma parte do patrimônio público; é massa de bens públicos confiada à administração autônoma. Essa autonomia é que se traduz na *fictícia* personalidade jurídica”.

.....  
“Sujeitos a uma só administração ou distribuídos a diversas administrações mais ou menos autônomas, os bens públicos conservam o caráter próprio, talvez encoberto pela *ficção*.”

Proibindo que a União, os Estados e os Municípios tributem uns os bens públicos confiados à administração dos outros, a Constituição não distingue administrações federais, estaduais ou municipais unificadas ou divididas em seções independentes” (*Pareceres do Consultor Geral da República*, 1943, tomo 3.º, págs. 165-66).

Por muito que estimemos e admiremos êsse ínclito jurista, que é, hoje, um dos mais belos e dignos ornamentos da Magistratura Brasileira, não podemos, *data venia*, sufragar tal entendimento, em disso-

nância, aliás, com opiniões outras do mesmo ilustre Mestre, manifestadas em diversas oportunidades (7).

Em minucioso trabalho intitulado *Ensaio sobre as entidades autárquicas*, J. M. DOS SANTOS ARAÚJO CAVALCANTI enumera e aponta como requisitos da “*substância*”, da “*essência*” “dos entes autárquicos”, entre outros, os seguintes: — “*autonomia na gestão dos interesses*, isto é, poder de auto-administração”; “*personalização jurídica própria*” (e de *direito público* — dever-se-ia acrescentar); “*autonomia patrimonial*” — (*Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, n. 13 — junho de 1945, — pág. 198).

Acentua, por seu turno, o Prof. SÁ FILHO:

“De fato, as organizações paraestatais se caracterizam pela criação da lei, exercício de serviço do Estado, *PERSO-NALIDADE* e *PATRIMÔNIO PRÓPRIOS* (Ver DEMICHELLI, TITO PRATES, PAULO SÁ, OSCAR SARAIVA, FRANCISCO CAMPOS)” — (*Estudos de Direito Fiscal*, Rio, 1942, pág. 23).

Ora, essa “*personalidade*” e êsse “*patrimônio próprio*” não podem ser, a um tempo, elementos “*substanciais*” ou “*essenciais*” à configuração, à existência mesma de tais entidades, quando se trata de caracterizá-las, e puras fantasias, simulacros ou conceitos *fictícios*, quando se intenta confundir seus bens com os das pessoas maiores, ou matrizes, de direito público interno, para o calculado e exclusivo fim de *estender-lhes* o gozo da imunidade tributária somente a estas outorgado pelo dispositivo constitucional.

Caberia repetir-se, aí, com o torturado Hamlet: — “*To be or no to be — that is the question*”...

(7) Vêde, páginas adiante, outro parecer, da mesma autoria, em sentido diferente. O preclaro Jurista retificou, posteriormente, sua opinião e, como Ministro do Supremo Tribunal Federal, em inúmeros votos, tem sustentado a tese constante do pronunciamento abaixo:

“Entendo que não se estende às autarquias a isenção às pessoas jurídicas de Direito Público expressamente mencionadas na Constituição, e que são a União, os Estados e os Municípios. Só a estas se aplica, a meu ver, o benefício constitucional” — (Voto do Min. HAHNEMANN GUIMARÃES no Ac. unânime de 14 de setembro de 1956, no Rec. de Mand. de Seg. n. 3.296, *Diário da Justiça*, ap. ao n. 206, de 9 de setembro de 1957, pág. 2.374).

ZANZUCCHI, ao doutrinar que “*non si possono considerare le persone giuridiche pubbliche quali organi dello Stato*”, explana :

“Gli organi dello Stato, come vedremo, non hanno una propria particolare esistenza giuridica, non propri poteri, non propri scopi. Invece le persone giuridiche pubbliche hanno una propria personalità, per quanto sia loro attribuita solo dall’atto dello Stato che le riconosce come subietti di diritto; hanno scopi propri, per quanto tali scopi siano anche scopi dello Stato; hanno propri poteri, per quanto tali poteri non siano originari, ma derivati, con il riconoscimento, dallo Stato. Donde anzitutto la consequenza che non c’è tra Stato e persone giuridiche pubbliche quel vincolo interno di gerarchia, que diremo correre tra gli organi della stessa specie di Amministrazione. Il rapporto in cui stanno con lo Stato è di natura affatto diversa: esso è un rapporto organico. Nasce dall’atto di *riconoscimento* (conferimento della personalidade giuridica, cioè capacita di direito), que loro dá e non può dare que lo Stato;...” (*Istituzioni di Diritto Pubblico*, 8.<sup>a</sup> ed., Milão, 1948, pág. 13).

UMBERTO FRAGOLA, ademais da indeclinável *personalidade jurídica própria* (de direito público), salienta que

“gli enti pubblici autarchici devono disporre di un patrimonio proprio, di mezzi propri per il raggiungimento dei loro scopi” (*Manuale di Diritto Amministrativo*, 6.<sup>a</sup> ed., Nápoles, 1949, pág. 109).

Plena razão tinha, pois, PHILADELPHO AZEVEDO no insistir em que “as autarquias têm *patrimônio próprio*, a título de domínio ou de mera administração, de qualquer forma *inconfundível com o do Estado*, que as organiza ou emancipa”... (*Op. cit.*, tomo VII, pág. 46).

Assim, também, TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, após afirmar que o patrimônio autárquico constitui “*a base de toda a vida econômica da entidade, isto é da pessoa jurídica*”, acrescenta :

“Embora pessoas jurídicas de direito público, não perdem essas entidades os característicos gerais das pessoas jurídicas, que são, entre outros, a individualidade e a administração próprias, o patrimônio próprio, etc. Assim, embora serviços descentralizados do Estado, acham-se diferenciados dos serviços próprios pelos elementos indicados.

*Não podemos, por isto mesmo, considerar os bens das autarquias como bens do Estado*, porque não entram para a receita pública; apenas os serviços é que se integram porque estes é que são descentralizados”.

.....  
.....  
“A realidade é que os bens das autarquias não sofrem os efeitos da legislação sobre os bens públicos, a sua aquisição e, principalmente, a sua alienação se fazem livremente, sem as peias que atingem a vida dos bens públicos, mesmo os de natureza patrimonial.

O mesmo ocorre com a sua renda, fora do controle dos órgãos estatais, de acordo com o regime peculiar, diferenciado, de cada uma” (*A Constituição Federal Comentada*, tomo 1.<sup>o</sup>, págs. 395 e 400).

Não aceitamos, pois, como idôneo e convincente o conceito fundamental do “Relatório” elaborado, em 1943, pela Comissão incumbida de “estudar a conveniência de ser regulamentada a imunidade dos órgãos autárquicos”, isto é, o de que “os bens, rendas e serviços do ente autárquico são bens, rendas ou serviços do próprio Estado”, do mesmo modo que não pôde esposá-lo o douto TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, conforme declara, outrossim, em seu *Tratado de Direito Administrativo*, tomo VI, pág. 496, *in fine*.

E, à opinião externada por HAHNEMANN GUIMARÃES, há pouco transcrita, naquele sentido, preferimos, desenganadamente, estoutra, também de sua ilustre autoria, mas em sentido diametralmente oposto :

“Não me parece exata a afirmação de que estejam as entidades autárquicas isentas do pagamento de quais-

quer impostos, taxas ou contribuições, federais, estaduais ou municipais.

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

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

Se as chamadas entidades paraestatais gozassem, por si mesmas, da isenção tributária, seria dispensável que a lei a concedesse especialmente” (*Pareceres do Consultor-Geral da República* (1941), 1.º tomo dos pareceres do Dr. HAHNEMANN GUIMARÃES, Rio, 1946, págs. 272 a 273).

Não satisfaz, igualmente, a nosso ver, como solução ao problema jurídico em tela, — apesar do engenho e do brilho de seu autor, — a fórmula de SABÓIA DE MEDEIROS, por êle assim exposta :

“A imunidade fiscal resulta do caráter, da situação jurídica da Instituição, tal como a organizou a lei federal, em confronto com o dispositivo constitucional.

O fundamento jurídico desta conclusão não é o dispositivo legal, que as declara isentas de impostos, que não os federais, cabíveis aos serviços ou instituições públicas federais, em face dos Estados ou Municípios”... “mas o dispositivo constitucional em confronto com a organização jurídica dêstes estabelecimentos.

Aquela disposição não vale para mim como *preceito*, mas como mera *declaração* que, por ser exata e estar em

conformidade com a lei, deve ser observada como *preceito*” (*Parecer* proferido no caso da Cia. Tijuca S.A.).

Consoante essa tese, se a *lei organizadora* do ente autárquico *equipara* os seus bens aos da própria União, ou declara, por exemplo, que êles gozarão das mesmas imunidades, franquias, regalias ou privilégios reconhecidos aos chamados *bens nacionais*, teremos, *ipso facto*, que considerar tais bens *como se fôsem bens da União*, e, por assim, compreendidos na imunidade tributária constitucional.

Todavia, a essa fórmula, sedutora, sem dúvida, por sua simplicidade, podem ser contrapostas objeções mui ponderosas.

Assinale-se, de logo, que a imunidade tributária recíproca foi estabelecida na Constituição, em caráter *excepcional*, apenas para os *bens da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*, e não também para *outros bens* que lhes possam ser “*equiparados*” ou assemelhados, ao sabor do entendimento, da vontade, do interêsse ou da conveniência de qualquer dessas pessoas maiores de direito público interno, expressamente mencionadas no texto.

Ademais, a hipótese seria a de uma *lei ordinária* (o diploma organizador da instituição, ou outro posterior), emanada de uma das aludidas entidades públicas maiores, *concedendo* a uma pessoa jurídica menor, de sua criação, mera *isenção* tributária — e cuja validade não se contesta. Neste caso, porém, como já vimos, a outorga *legal* haveria de circunscrever-se à esfera da competência tributária do Poder outorgante, não podendo ultrapassá-la com invasão da esfera de competência tributária dos demais.

Já assim entendiam eminentíssimos juristas pátrios antes do advento da Constituição de 1946. Ainda sob o regime da Carta de 1937, ou seja, mais exatamente, em princípio de 1945, destarte se manifestava o insigne Min. PHILADELPHO AZEVEDO :

“Para mim, a distribuição constitucional de rendas tem caráter predominante, e, afora exceções, mesclas ou resíduos, ditos órgãos estão colocados em posição de plena paridade, não podendo imiscuir-se nos negócios relativos aos outros, em matéria financeira, expressamente repartida.

Está claro que deriva da natureza do próprio Estatuto Federal a isenção recíproca para bens, rendas e ser-

viços, mas tal princípio não pode ser estendido nem ensaja a que um órgão faça irrestritos favores à custa dos cofres de outro.

Concorre, ainda, para reserva na interpretação do texto constitucional vigente, o confronto com o anterior, que estendia a isenção aos concessionários, hoje de contrário, em regra, excluída.

Assim, a faculdade de conceder ou de legislar sobre determinado assunto não envolve a de dar isenções que só o poder tributante pode autorizar dentro de sua órbita” (Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores, n.º 19, — setembro de 1946, — págs. 150-151).

É de ver-se, finalmente, o absurdo a que, pelo abuso, conduziria tamanha facilidade de *galvanização*, por dizê-lo, com o atribuir-se ao legislador ordinário de um Poder, ou órgão, a faculdade de transformar, a seu talante, em bens, rendas ou serviços do Estado os de outras quaisquer pessoas, dêle distintas, para o fim determinado de acobertá-los com a imunidade tributária constitucional.

De tal critério, *mutatis mutandi*, poderia dizer-se, quanto aos bens, o que disse o mesmo PHILADELPHO AZEVEDO de referência apenas aos “serviços”, em face de circunstâncias análogas:

“A prevalecer semelhante critério, tudo poderia ser arvorado em serviço público...” ...“tudo, enfim, poderia ser objeto de favores tributários outorgados pela União, que, entretanto, se empenha, com tôdas as forças, em interpretar restritamente, as próprias isenções...” (Idem, idem, pág. 155).

Em suma, o que se oferece ao espírito sereno e imparcial do jurista é o dilema seguinte, de cujas pontas não é possível fugir:

— Ou os bens e rendas das referidas instituições são verdadeiros bens e rendas do Estado, gozando, assim, sem dúvida alguma, da imunidade tributária constitucional; e, neste caso, falem às mesmas instituições os requisitos “essenciais” da personalidade jurídica própria e da autonomia patrimonial, que caracterizam os entes autárquicos, e não há falar em “autarquias”, mas em simples repartições públicas do Estado, desde que “voltáramos a integrá-las nas

próprias entidades públicas que as criaram”, como diz, textualmente, TEMÍSTOCLES CAVALCANTI (A Constituição Federal Comentada 1951, vol. I, pág. 399); ou, ao contrário, reconhecemos a personalidade própria e a autonomia patrimonial e financeira de tais instituições, em suma, o seu caráter autárquico, e, neste caso, seus bens e rendas não são bens e rendas do Estado, nem podem, conseqüentemente, estar compreendidos na imunidade tributária constitucional, de vez que, como sustenta CASTRO NUNES, “o privilégio é conferido à UNIÃO, aos ESTADOS e aos MUNICÍPIOS, e não a OUTRAS PESSOAS de direito público, ainda que destacadas ou desmembradas de cada uma delas” (Da Fazenda Pública em Juízo, página 468) (8).

### O “DIREITO EXCEPCIONAL” E SUA INTERPRETAÇÃO

b) Em se tratando de matéria de “direito tributário”, que é, sabidamente, de exegese “estrita”, e, demais disto, de “direito excepcional” (como soem ser as “imunidades” e “isenções” fiscais, onde é, outrossim, de rigor a interpretação “restritiva”, conforme já acentuamos neste trabalho, com invocação de CARLOS MAXIMILIANO (“Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 3.ª ed., págs. 277, 381, 390, 392), TEMÍSTOCLES CAVALCANTI (“Pareceres do Consultor-Geral da República” — 1944 a 1946, — pág. 193), SÁ FILHO (“Pareceres de 1941” — Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, — página 132), não é possível, juridicamente, considerar alcançadas pelo gozo do “privilégio” da imunidade tributária, estabelecido no art. 31, V, letra “a”, da Constituição, “outras quaisquer pessoas”, além das que se acham expressa e taxativamente nomeadas no texto.

(8) Um dos mais bravos, íntegros e brilhantes Juizes do Brasil contemporâneo — o Dr. JOSÉ DE AGUIAR DIAS, — em recentíssima sentença, de 7 de outubro último, proferida, como titular da 2.ª Vara da Fazenda Pública, no Executivo Fiscal n. 26.763, intentado pela Prefeitura do Distrito Federal contra o Departamento Nacional do Café, assim se externou:

“Os bens das entidades autárquicas não são bens públicos, no sentido estrito. Seu patrimônio é autônomo, o que importa dizer que é distinto do patrimônio da pessoa jurídica de direito público. Sendo distintos os patrimônios, não se pode, à base da confusão entre eles, considerar o patrimônio das autarquias como abrangido por disposição genérica de imunidade tributária, uma vez que normas dessa ordem não se prestam a interpretação extensiva. De forma que, para estendê-la, é preciso lei especial, como sempre se entendeu na jurisprudência”.

DINO JARACH, partidário da imunidade fiscal não apenas do Estado, mas, também, “das entidades públicas e das dependências, com ou sem personalidade jurídica própria”, para alicerçar sua tese procurou inverter os termos do problema, considerando, em relação a um e outras, a *intributabilidade* como regra e a *tributabilidade* como exceção (*El Hecho Imponible*, Buenos Aires, 1943, pág. 155). Para isto, porém, houve de estabelecer, doutrinariamente, a *imuni-*dade de tais entes com “un dogma jurídico tributário” (*sic*), vale dizer, como verdade absoluta, indiscutível e *necessária*, o que não nos parece admissível no campo da investigação científica em geral e, particularmente, no da livre discussão dos temas jurídicos.

Sua engenhosa construção dialética não se compadece, no entanto, com a orientação tradicionalmente adotada, aqui e alhures, pela doutrina e pela jurisprudência, consoante o já exposto e o mais que adiante se demonstrará, inclusive quanto à *tributabilidade* de bens públicos.

Veja-se, a propósito, a lição de A. D. GIANNINI. Ao estudar as isenções tributárias *subjetivas*, isto é, aquelas destinadas a franquear determinadas *personas* ou *categorias de personas*, assim se exprime o moderno financista e jurisconsulto italiano:

“Queste esenzioni, poi, si dicono *soggettive*, in quanto sono determinate da una particolare considerazione del soggetto dell'imposta e sono quindi applicabili soltanto al medesimo, non ad altre persone, che siano o vengano in relazione col presupposto di fatto” (*Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milão, 1937, pág. 108).

Um dos já citados luminares da Consultoria-Geral da República, o ilustrado Prof. HAROLDO VALADÃO, sempre sustentou, em seus pareceres, que

“as isenções tributárias são *exceções* ao princípio fundamental da igualdade tributária e devem arrimar-se em *preceitos constitucionais ou legais expressos*” (*Revista Forense*, vol. CXXIX, pág. 375).

A jurisprudência dos Tribunais brasileiros sempre se pronunciou em tal sentido. O egr. Tribunal de Apelação do Rio Grande do

Sul, em seu Acórdão de 18 de maio de 1944, a que já nos reportamos, afirmou que

“não se pode conferir por analogia ou extensão a entidade autárquica dispositivo de lei que confere verdadeiro privilégio às pessoas de direito público com caráter de evidente *exceção*” (*Revista Forense*, vol. XCIX, página 714).

São do preclaro Ministro OROSIMBO NONATO êstes conceitos por êle vitoriosamente externados no Supremo Tribunal Federal, a 18 de junho de 1946:

“Não recebo qualquer dos argumentos. O primeiro representaria a ampliação às autarquias de preceito *excepcional* que apenas aproveita à União. Pôsto representem as autarquias remédio ao congestionamento dos serviços administrativos centralizados, não me parece ortodoxo dilargar as leis de exceção e que beneficiam nominalmente o erário público. Neste sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal, no Agravo n.º 11.639, publicado no *Diário da Justiça* de 15 de maio de 1946”. (*Arquivo Judiciário*, vol. 79, pág. 121).

E é farta a messe de julgados (9) nesse rumo:

(9) Na jurisprudência do egrégio Tribunal Federal de Recursos já se firmou, a respeito, sadio entendimento. Haja vista para o que, acertadamente, decidiu, no julgamento do Recurso de Revista n. 49, de São Paulo, em que prevaleceu o voto do ilustre Ministro CUNHA VASCONCELOS, com a sustentação da seguinte tese, absolutamente jurídica:

“Não estendo os privilégios por lei atribuídos à União. Aplico-os, *exclusivamente*, às pessoas jurídicas de direito público que a lei mencionou. A generalização, *data venia*, me parece desconforme com o direito; e parece-me desconforme porque as concessões que o legislador tem entendido de fazer têm sido feitas *expressamente*. Desde que não houve generalização, é positivo, a meu ver, o intuito do legislador de restringir àqueles que menciona. Isso se me afigura irretorquível. Não generalizo medidas de exceção” (Acórdão de 9 de julho de 1953, *Diário da Justiça* de 25 de maio de 1954, ap. ao n. 117, pág. 1.653).

Como exemplo, ainda, da abundante jurisprudência do mesmo T.F.R., em igual sentido, poder-se-á invocar o Acórdão de 20 de novembro de 1953 (Segunda Turma), unânime, no Agr. de Pet. do Distrito Federal, n. 4.072,

“A tributação é a regra e a isenção uma *exceção*, que precisa ser expressa. A interpretação estrita, *ut ver-*

de que foi relator o Exmo. Sr. Min. HENRIQUE D'ÁVILA, cuja ementa assim reza:

“O art. 31, V, *a*, da Constituição Federal só concede *imunidade tributária* às pessoas de direito público que taxativamente enumera — *União, Estados, Distrito Federal e Municípios* —; não alude às *autarquias* ou às *sociedades de economia mista*. Só ao Poder competente para tributar é que toca conceder isenções”.

Mais ainda: Em Acórdão de 5 de junho de 1952, no Recurso de Mandado de Segurança n. 1.349, o dito T.F.R., em julgamento de tribunal pleno, dando interpretação ao art. 31, n. V, letra “a”, da Constituição, decidiu que

“A Caixa Econômica Federal não pode ser confundida com a União para o efeito de isentar-se do pagamento de impostos locais” (*Rev. de Direito Administrativo*, vol. 32, pág. 99).

Fundamentando o seu voto, nesse julgamento, assim se manifestou o Ministro MOURÃO RUSSEL:

“Cogita-se de saber se uma autarquia federal deve ser integralmente equiparada à União Federal para os favores contidos no inciso V do art. 31 da Constituição Federal. Trata-se de favores que tiram aos Estados e Municípios tributos a eles atribuídos pela Constituição.

Logo, esse dispositivo constitucional não pode ser interpretado em sentido largo, *estendendo* às autarquias favores concedidos unicamente à União”.

E o Min. MACEDO LUDOLF, sufragando a mesma opinião:

“Estou de pleno acôrdo com os que pensam dessa maneira, *data venia* da corrente oposta, por isso que, à luz do expressamente disposto na Constituição Federal, art. 31, n. V, letra “a”, e seu parágrafo único, a regra a dominar é a da não imunidade fiscal, imunidade que apenas se torna admissível, excepcionalmente, pela forma inserta no texto respectivo”. (*Rev. cit.*, páginas 105 e 106).

Em Acórdão de 29 de outubro de 1952 (Segunda Turma), confirmando brilhante sentença do Dr. ORLANDO CARLOS DA SILVA, Juiz no Estado do Rio de Janeiro, reiterou o T.F.R. esse entendimento, no Agravo de Instrumento n. 2.640, *in verbis*:

“Os bens, rendas e serviços da Caixa Econômica Federal não podem ser considerados, para o efeito de *imunidade fiscal*, como bens, rendas e serviços da União; e, para o efeito de *isenções tributárias*, só pode concedê-las o poder competente para tributar” (*Diário da Justiça*, ap. ao n. 211, de 15 de setembro de 1953, pág. 2.709).

Em Acórdão de 23 de novembro de 1953 (Segunda Turma), na Apelação Cível n. 4.596, renovou a afirmação da mesma tese, contida no voto do relator, Min. JOÃO JOSÉ DE QUEIRÓS, onde se lê:

“Vê-se, portanto, que, quando forem partes a União, os Estados ou os Municípios, nos atos referidos no inciso VI, não há sêlo a pagar. Mas as autarquias, quaisquer que sejam, inclusive

*ba sonant*, só é admissível em matéria de exceção” (*Revista Forense*, vol. CII, pág. 71).

as federais, têm, por força de sua própria constituição, uma personalidade distinta da entidade estatal que as criou. Assim, a Caixa Econômica Federal não se confunde com a pessoa de direito público que é a União. Embora criada pela União, dela se distingue por efeito do próprio ato que a instituiu. Assim, tenho que o disposto no art. 15, § 5.º, da Constituição se refere exclusivamente à União, Estados e Municípios, e não a qualquer de suas autarquias, partes distintas”.

Em refôrço a tais assertivas, disse, em seu voto, o Min. HENRIQUE D'ÁVILA:

“A imunidade de que cogita o art. 15, *item VI*, § 5.º, da Constituição Federal visa tão só a União, os Estados e os Municípios. As autarquias federais ... têm personalidade própria e distinta da das pessoas de direito público que as instituem; não podem gozar, conseqüentemente, *por extensão*, da franquia em apêço. As leis que criam favores ou proporcionam isenções, como é óbvio, têm que ser entendidas restritivamente. Mormente quando êsses favores ou isenções derivam de mandamento constitucional”. (*Diário da Justiça*, ap. ao n. 244, de 25 de outubro de 1955, pág. 3.852).

Em Acórdão de 4 de agosto de 1954 (Segunda Turma), na Apelação Cível n. 3.837, decidiu, mais uma vez, o mesmo Tribunal Federal de Recursos não ser extensiva às autarquias a imunidade outorgada pela Constituição às pessoas públicas expressamente indicadas no texto, como se vê pelo voto do respectivo relator, o Min. MOURÃO RUSSEL:

“...dou provimento aos recursos para julgar improcedente a ação. Conforme tenho entendido em diversos votos perante êste egrégio Tribunal, na isenção constante da Constituição Federal, inciso VI, § 5.º, do art. 15, não estão incluídas as autarquias. A isenção é somente concedida à União, Estados e Municípios”. (*Diário da Justiça*, ap. ao n. 221, de 27 de setembro de 1955, pág. 3.467).

\* \* \*

O egrégio Supremo Tribunal Federal tem adotado orientação idêntica; e disso é exemplo o Acórdão de 3 de julho de 1956, no Rec. Extr. n. 30.920 — relator o Min. LAFAYETTE DE ANDRADA, — com a seguinte ementa:

“AUTARQUIAS. — Isenção de sêlo. — Não beneficia as autarquias, mas, apenas, a União, os Estados e Municípios. *A Constituição Federal só inclui a isenção às entidades que indica*” (*Diário da Justiça* de 25 de março de 1957 — *Jurisprudência*, — apenso ao n. 69, pág. 957).

Em seu voto, apoiado pelos Srs. Ministros HAHNEMANN GUIMARÃES, RIBEIRO DA COSTA e EDGARD COSTA, o ilustre relator assim disse:

“Não interessa o caráter da autarquia, a sua finalidade, quando a lei não as inclui em seus favores. E a Constituição Federal só inclui a isenção às entidades que indica”.

Igualmente expressivo, no particular, é o Acórdão unânime de 11 de julho

“Como exceção fiscal, que importa benefício ou favor, deve ser sempre interpretada restritivamente” (*Revista Forense*, vol. LXXXIV, pág. 643).

“Em matéria de impostos, a tributação é a regra e a isenção exceção, de interpretação restritiva” (*Revista Forense*, vol. CXI, pág. 149).

“Interpreta-se restritivamente, *ut verba sonant*” (a isenção) (*Revista Forense*, vol. CXXI, pág. 421).

de 1956, proferido no julgamento do recurso de Mandado de Segurança n. 3.403 (Tribunal Pleno), de que foi relator o eminente Min. OROSIMBO NONATO, em cujo voto ressaltam êstes preciosos trechos:

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

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

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

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

Adotaram, sem discrepância, êsse voto do Min. OROSIMBO NONATO (Relator) os Srs. Ministros CÂNDIDO MOTA, NELSON HUNGRIA, HAHNEMANN GUIMARÃES, RIBEIRO DA COSTA, LAFAYETTE DE ANDRADA, EDGARD COSTA, BARROS BARRETO e AFRÂNIO COSTA (ausente o Min. ROCHA LAGOA).

Ainda mais recente é o Acórdão unânime de 26 de novembro de 1956, proferido no Rec. Extr. n. 30.419 — relator o Min. CÂNDIDO MOTA FILHO:

“IMPOSTOS E TAXAS: SUA INCIDÊNCIA EM RELAÇÃO ÀS AUTARQUIAS. — Franquias fiscais. Salvo disposição expressa. As autarquias não se confundem com os Estados, a União e os Municípios. As leis de favor são de interpretação restrita”. (*Diário da Justiça — Jurisprudência*, — ap. ao n. 189, de 19 de agosto de 1957, pág. 20.079). (Ver a nota n. 15).

Êstes Acórdãos refletem a opinião, o entendimento hoje dominante no egr. Supremo Tribunal Federal e são, como se vê, pela substância mesma de seus argumentos — talhados por medida para a hipótese do art. 31, V, letra a, da Constituição, — elementos decisivos em apoio da tese que sustentamos, desde 1952, neste parecer.

Em ambos os casos — o do § 5.º do art. 15 e o da alínea a, do inciso V, do art. 31 da Constituição, — a franquia fiscal foi concedida, *nomeadamente*, apenas às pessoas públicas maiores, *sem menção às autarquias*. É perfeita, no particular, a identificação das hipóteses, e nelas não difere a exegese teleológica. Assim, o critério interpretativo há de ser, em ambas, o mesmo. *Ubi eadem ratio, ibi eadem interpretatio*.

“Interpreta-se restritivamente e deve ser provada a rigor (*Revista Forense*, vol. CXI, pág. 463).

### A ORIENTAÇÃO DA CARTA MAGNA DE 1946

e) *Se no regime da Constituição anterior (1937) dúvidas podiam pairar acêrca do alcance, da latitude que teria a referida imunidade, já não podem elas perdurar, nem se justificariam à luz da nova Constituição, como se deduzirá de um raciocínio lógico e simples, que vai adiante desenvolvido:*

O legislador constituinte, de 1946, não desconhecia a velha e tormentosa controvérsia levantada em tórno da questão de saber-se se tal imunidade, sob o regime do Estatuto de 10 de novembro de 1937, era, ou não, aplicável às autarquias. Não ignorava o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, com que se procurou dirimir o dissídio *alargando* o alcance do texto constitucional, nem, tão pouco, a laboriosa exposição de motivos constante do “Relatório” que lhe serviu de base, elaborado por distinta Comissão de juristas e datado de 27 de agosto de 1943.

Quisesse o legislador da Constituição de 1946 adotar a doutrina do citado “Relatório” e a inovação contida na norma *ampliativa* do dito Decreto-lei n.º 6.016, não teria, evidentemente, persistido em *manter*, com apenas ligeiras modificações, no seu art. 31, V, letra a, os limitados tórmos do dispositivo anterior, da Carta de 1937; antes, diligenciaria dissipar antigas e evitar novas dúvidas, incorporando ao Estatuto em elaboração, de modo claro e expresso, o novo princípio, através de uma locução compreensiva adequada. Teria dito, por exemplo, que... “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado”... “lançar impôsto sôbre”...

“bens, rendas e serviços uns dos outros, ou de suas respectivas autarquias...”, etc.

Não o fêz, entretanto, podendo fazê-lo e sendo curial que o fizesse, se aquela fôsse, realmente, sua intenção, com o mesmo desembaraço com que procedeu, ainda ali, ao restabelecer a referência expressa ao “*Distrito Federal*”, constante do art. 17 da Constituição de 1934 e suprimida no art. 32 da Carta de 1937, bem as-

sim ao substituir o vocábulo “tributar” — usado, sucessivamente, nas Constituições de 1891 (art. 10), de 1934 (art. 17, n. X) e de 1937 (art. 32, c), — pela locução “lançar impôsto”, muito mais restrita e precisa, exatamente como sugerira o mencionado “Relatório” de 27 de agosto de 1943 a fim de pôr termo ao velho debate sobre se as *taxas estariam*, ou não, compreendidas na vedação constitucional.

De tal *abstenção*, nessa controvertida matéria, em circunstâncias tão especiais, e à vista mesmo dos apontados precedentes, lícito não seria, nem será, concluir-se senão que o legislador constituinte de 1946 não encampou, não perfilhou a pretendida doutrina *ampliativa*, mas, ao revés, preferiu, com o uso da fórmula tradicional pura e simples, que a imunidade tributária recíproca continuasse restrita à *União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios* (10).

Já TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, com tóda razão, inqueria:

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

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

(10) O mesmo raciocínio vem de ser formulado pelo eminente Min. ORO-SIMBO NONATO, no Acórdão unânime de 11 de julho de 1956, do S. T. F., aludido e parcialmente transcrito na nota antecedente, ao sustentar e justificar a não inclusão das autarquias na isenção relativa ao impôsto de sêlo, constante do § 5.º ao art. 15 da Constituição (onde também não foram elas mencionadas como destinatárias do excepcional benefício, mas tão-sòmente a União, os Estados e os Municípios), ali argumentando que... “o legislador constituinte não desconhecia a existência dessas pessoas de direito público” e, portanto, “se incluiu no texto da Constituição referência a tódas as pessoas de direito público isentas de tributação — a União, o Estado e o Município — e guardou silêncio quanto a elas”... “deu o índice de sua orientação”.

O argumento, assim adotado pelo Tribunal Pleno, vale, ainda, como última pá de cal sobre o finado Decreto-lei n. 6.016, de 23 de novembro de 1943, quer como lei que se pretendeu impingir por “interpretativa” (?) de dispositivo da extinta Carta de 1937, também omissa sobre autarquias, quer com o absurdo caráter de lei (*ordinária*) ampliativa de privilégio outorgado em *texto constitucional*!...

Porque ter-se-ia de ampliar a disposição constitucional em matéria de interpretação restritiva, como a de isenção fiscal?” (*A Constituição Federal Comentada*, tomo 1.º, pág. 398: — idem, com pequenas modificações de forma, *Tratado de Direito Administrativo*, vol. VI, página 495).

Pois bem: se tais interrogações cabiam de referência às Constituições precedentes (a de 1934 e, principalmente, a de 1937), quanto mais agora, após o advento da de 1946. Seria o caso de indagar-se, como o fizemos em parecer anterior:

— “Porque teria a Constituição de 1946 silenciado a respeito das autarquias, quando, ao ser elaborada, já se alastrara nos círculos jurídicos e administrativos do país a controvérsia doutrinária sobre se as ditas entidades autárquicas estariam, ou não, compreendidas na imunidade tributária recíproca outorgada à União, aos Estados e aos Municípios?...”

#### NA SEARA DOS CONSTITUCIONALISTAS

13. Entre os grandes estudiosos e comentadores do vigente Estatuto básico, embora não haja, a respeito, rigorosa *identidade* de opiniões, pode-se, no entanto, perceber que, em última análise, não há divergências fundamentais; antes, os seus conceitos e raciocínios conduzem a concluir contrariamente à tese *ampliativa*.

PONTES DE MIRANDA, conquanto nos diga que as vedações de que trata o art. 31 “se dirigem aos três poderes e aos órgãos ou entidades paraestatais” (*Comentários à Constituição de 1946*, Rio de Janeiro, 1947, vol. I, pág. 499), todavia, ao depois, dissipa quaisquer possíveis dúvidas quanto ao seu pensamento acêrca da palpante questão, ao explicar:

“A Constituição de 1946 ligou a imunidade à *subjetividade*, e não à *objetividade*. É preciso que o bem seja da União, do Estado-membro, ou do Município, para que imune seja a tributação por parte das outras entidades de direito constitucional. É preciso que a renda, de que se

trata, seja percebida pela União, pelo Estado-membro, pelo Distrito Federal, ou pelo Município, para que a outra entidade de direito constitucional não a possa tributar. É preciso que o serviço pertença à União, ao Estado-membro, ao Distrito Federal, ou ao Município, para que se vede às outras entidades de direito constitucional lançar-lhe tributação” (*Op. cit.*, mesmo volume, pág. 515).

É a reafirmação do que já sustentara em seus comentários à Carta de 1937 com o seguinte e expressivo remate:

“A própria entidade paraestatal não goza de imunidade; pode, a posteriori, gozar de isenção” (*Comentários à Constituição de 1937*, Rio de Janeiro, 1938, vol. 1.º, página 624).

De TEMÍSTOCLES CAVALCANTI já vimos, linhas atrás, o autorizado parecer, sufragando opiniões de CASTRO NUNES e de PHILADELPHO AZEVEDO.

EDUARDO ESPÍNOLA, ao tratar da cláusula da imunidade tributária recíproca, adverte de que “se devem interpretar em sentido restrito as proibições decretadas pela Constituição” (*A Constituição de 18 de Setembro de 1946*, Rio de Janeiro, 1952, vol. 1.º, página 248).

Também contrariamente à exegese *ampliativa* ou *extensiva* do texto constitucional em foco se revela CARLOS MAXIMILIANO, em seus recentes comentários à vigente Carta Magna, e onde, com apoio em BLACK e em COOLEY, pontifica:

“A proibição do art. 31 aplica-se entre a União, de um lado, e um Estado, ou Município, do outro; ou entre os dois últimos; porém não entre dois Estados. Pode um tributar o seu habitante pela transmissão de propriedade de apólices, ou diferente título de dívidas do outro. As disposições proibitivas ou limitativas do exercício do direito de tributar, interpretam-se estritamente” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 4.ª ed. (atualizada), Rio, 1948, vol. 1.º, págs. 384-385).

O que, apenas, singulariza a opinião do preclaro constitucionalista, em contraste com a da grande maioria dos autores, é o seu entendimento de que — “a isenção geral de impostos, assegurada pela União, obriga aos Estados; e a concedida por estes deve ser acatada pelos Municípios” (*op. cit.*, mesmo volume, pág. 385), — a nosso ver, *data venia*, inaceitável, salvo na hipótese exclusiva e especialíssima do parágrafo único ao art. 31 da Constituição, *in fine*, em favor, tão só, da União, e de referência aos próprios serviços (concedidos), mas, ainda assim, “se a concessão tem em vista o interesse comum da União, dos Estados e dos Municípios”, consoante a lúcida e correta interpretação de EDUARDO ESPÍNOLA (*Op. cit.*, vol. 1.º pág. 250).

São, finalmente, de autoria de FRANCISCO CAMPOS os conceitos constantes dos períodos a seguir transcritos:

“O rigor da Constituição, em matéria de imunidade tributária, vai ao ponto de não excluir da tributação os próprios serviços públicos, quando exercidos mediante *DELEGAÇÃO*” (o destaque é nosso) “ou concessão. Quando concedidos, os serviços públicos decaem do privilégio de que gozavam anteriormente à concessão, passando a incorporar-se à massa dos negócios tributáveis, e, para que se tornem isentos da tributação, é necessário que o poder autorizado a lançar o tributo os isente por *lei especial*. A isenção só pode ser concedida pelo poder a cuja competência a Constituição imputa o lançamento do imposto. A este princípio, que resulta, aliás, da discriminação constitucional da matéria tributária, a Constituição abre uma única exceção: — Quando a União institui, em lei especial, a isenção relativamente aos serviços federais concedidos.

Neste caso, e somente neste caso, a União é admitida a isentar de tributos estaduais e municipais. Fora deste caso, a União não pode criar qualquer imunidade à tributação estadual ou municipal”.

.....  
.....  
“Acrecece, ainda, que, aceitando o precedente da isenção de impostos municipais, concedida por lei federal, fora

do único caso em que a Constituição Federal a admite ou autoriza, o Distrito Federal renunciaria à prerrogativa da competência a êle constitucionalmente reservada de tributar a matéria ou os negócios compreendidos naquela competência. Seria, obviamente, animar junto da União as pretensões, que não deixarão de multiplicar-se, no sentido de obter, mediante lei federal, isenções arbitrárias ou constitucionalmente injustificáveis de impostos, tributos ou taxas de competência municipal” (Parecer no processo n.º 5.003.084-49-SGI — da Confederação Brasileira de Desportos. — Nota n. 1 às págs. 416-417 do livro *Coletânea de Decretos-Leis, Leis e Decretos Federais, Leis, Decretos e Disposições Regulamentares do Distrito Federal*, ed. oficial da PDF, Rio, 1952).

#### EXAME DO PROBLEMA À LUZ DOS “TRABALHOS PREPARATÓRIOS” DA CONSTITUIÇÃO

14. Objetar-se-á, talvez, que no seio da Assembléia Constituinte teria predominado o pensamento, a opinião de que as autarquias estariam implícita e naturalmente compreendidas ou abrangidas na referência expressa e genérica às pessoas públicas matrizes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sem necessidade de que se lhes fizesse especial menção.

O argumento parece-nos improcedente.

Houve, ali, em verdade, a manifestação de *ambas* as aludidas tendências ou correntes doutrinárias, através de duas emendas apresentadas ao art. 127, alínea 5, letra *a*, do Projeto da Grande Comissão, cuja matéria, então, correspondia à que ficou sendo objeto do art. 31, V, letra *a*, da Constituição (imunidade tributária recíproca). Uma delas, sob número 1.667, mandava acrescentar ao texto a locução — “*ou de suas autarquias*”, tornando assim expresso que as mesmas autarquias se incluíam na imunidade das pessoas de direito público interno, ali estabelecida. Outra, porém, — a de número 1.918, — em sentido diametralmente oposto, mandava declarar que na referida imunidade... — “*não se compreendem as entidades autárquicas ou paraestatais, nem as taxas remuneratórias*”.

É certo que a Subcomissão de Discriminação de Rendias rejeitou a emenda n. 1.667, bem como a emenda n. 1.918, por considerar

“*implícito que as autarquias seguem as mesmas condições das pessoas de direito público, de cujo flanco brotaram*” (*sic*) (ALÍOMAR BALEEIRO, *Alguns andaimes da Constituição*, Rio, 1950, págs. 71-72; JOSÉ DUARTE, *A Constituição Brasileira de 1946*, Rio, 1948, vol. 1.º pág. 573). Julgava, assim, “*supérflua*” a primeira e “*não convincente*” a segunda.

Semelhante orientação não pode, no entanto, ser havida ou traduzida como manifestação ou reflexo do pensamento *dominante* no seio da Assembléia Constituinte, mas, ao revés, exprimia, apenas, a nosso ver, a opinião de uma pequena minoria parlamentar, constitutiva da aludida Subcomissão, em assunto controvertido, sutil e complexo, que passou, infelizmente, despercebido da grande maioria dos representantes.

Os jurisprudencistas, em geral, advertem dos inconvenientes e perigos que oferece à função interpretativa das leis o recurso aos *trabalhos preparatórios* respectivos. PLANIOL, ao mencionar as razões pelas quais afirma que “*ces documents n'ont pas toujours l'autorité qu'on leur prête*”, refere a de que

“*les discussions, surtout dans une assemblée un peu nombreuse, reflètent souvent des opinions individuelles, en contradiction avec la pensée vraie de la loi*” (*Traité élémentaire de Droit Civil*, refundindo e completado por G. RIPERT e J. BOULANGER, 5.ª ed. Paris, 1950, vol. 1.º, página 69).

BAUDRY-LACANTINERIE e HOUQUES-FOURCADE alertam, igualmente, o intérprete contra os perigos e inconvenientes do recurso aos *trabalhos preparatórios* para aclarar-se a inteligência de um texto legal:

“*Quanto ai lavori preparatori, l'uso, checchè si dica, ne è legittimo per chiarire il significato e la portata di una legge, poichè infine non si tratta che di sapere ciò che i suoi autori hanno voluto. Ma almeno bisogna sottoporli ad una critica rigorosa, per non dare un'importanza esagerata all'espressione delle opinioni ch'essi rivelano.*”

E, depois de aludirem aos muitos elementos que constituem, em cada caso, dificuldades e uma orientação por êsse rumo, concluem:

“Vi ha estrema difficultà nel tener un conto esatto di tutti questi elementi diversi, che hanno affievolito, in dottrina e in giurisprudenza, il valore degli argomenti desunti dai lavori preparatori.”

(G. BAUDRY-LACANTINERIE e M. HOUQUES-FOURCADE, *Trattato Teorico-Pratico di Diritto Civile — Delle Persone* —, trad, italiana, ed. Vallardi, Milão, vol. I, pág. 216).

Ademais, além de refletir a opinião de um limitado grupo parlamentar, não é de ser aceito aquêlo entendimento, porque não se compadece, *data venia*, com as regras básicas de direito e de hermenêutica jurídica aplicáveis à espécie e já por nós invocadas. Com efeito, a exegese *estrita*, única admissível em *direito excepcional*, máxime em se tratando de matéria de *direito tributário*, e concernente à concessão de *privilégio* — a exigir inteligência *restritiva*, — não dá margem alguma a que se considere como parte integrante da norma senão o que nela se contém de modo *expresso, explícito, claro, certo, inequívoco*.

“As disposições excepcionais” — diz MAXIMILIANO — “são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos que *designam expressamente*” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, pág. 274).

“É um direito soberano o de lançar impostos e taxas para custear as despesas com os serviços públicos. A sua amplitude sofre apenas as limitações *EXPRESSAS* no estatuto básico e consagradas pelas ciências econômicas” (*Op. cit.*, pág. 388).

Discorrendo sôbre a parêmia célebre — “*interpretam-se restritivamente as disposições derogatórias do Direito Comum*”, — explica o Mestre insigníssimo:

“Responde, em sentido negativo, à primeira interrogação: o Direito Excepcional comporta o recurso à *analogia*? — Ainda enfrenta, e com vantagem, a segunda: é êle compatível com a exegese *extensiva*? Neste último caso, persiste o adágio em amparar a recusa; acompanham-no reputados mestres; outros divergem, porém mais na aparência do que na realidade: esboçam um *sim* acompanhado de reservas que o aproximam do *não*. Quando se pronunciam pelo efeito extensivo, fazem-no com o intuito de excluir o *restritivo*, tomado êste na acepção *tradicional*. Timbram em evitar que se aplique *menos* do que a norma admite; porém, não pretendem o oposto — ir além do que o texto prescreve” (*Op. cit.*, págs. 283-284).

Recorde-se, afinal, que é princípio jurídico, universalmente aceito e reconhecido, o de que, para a exata observância da lei e sua fiel aplicação, deve o intérprete, ou o aplicador, atentar para o mandamento que se contém na norma em si mesma, tal como deflui de seu natural enunciado, e não para o que teria sido pensamento ou intenção do legislador ao elaborá-lo. É êsse o ensino de HENRI CAPITANT (*L'interprétation des lois d'après les travaux préparatoires*, D.H., 1953, *Chronique*, pág. 77). É a lição de PLANIOL e RIPERT, ao observarem, com invocação, aliás, daquele, que os trabalhos preparatórios da lei, embora úteis à sua interpretação, não obrigam o Juiz...

“... car la force juridique est attachée au commandement du législateur et non à sa pensée ou à son dessein”.

.....  
“En Angleterre” — acrescentam — “il est même défendu de se servir des travaux préparatoires pour dégager le sens d'une loi” (*Traité*, cit., tomo 1.º, pág. 69).

É o que nos transmite GENY, quando diz:

“Interpréter la loi revient simplement à chercher le contenu de la volonté législative à l'aide de la formule

qui l'exprime". — (*Méthode d'Interprétation et Sources en Droit Privé Positif*, 2.<sup>a</sup> ed., tomo 1.<sup>o</sup>, pág. 265).

No mesmo sentido se manifestam os grandes mestres do direito norte-americano, nomeadamente BLACK (*Construction and Interpretation of the Laws*, pág. 35) e MAXWELL (*The Interpretation of Statutes*, 8.<sup>a</sup> ed., pág. 4).

CARLOS MAXIMILIANO qualifica de "rematado absurdo" atribuir-se o valor de *interpretação autêntica* aos chamados *trabalhos preparatórios*. E, salientando que "a teoria da vontade, o processo psicológico, a *mens legislatoris*, cedeu a primazia ao sistema das normas objetivadas", aduz que, hoje,

"o conteúdo da lei é independente do que pretendeu o seu autor". (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, págs. 176 e 178).

Em excelente parecer jurídico, o saudoso e preclaro jurista brasileiro Dr. PEDRO BATISTA MARTINS assim disse:

"O sentido da lei está na própria lei e não no espírito daqueles que a formularam. Uma vez emanada, a lei desprende-se inteiramente do legislador, passando a viver por si própria, objetivamente" (*Revista Forense*, volume LXXI, pág. 41).

Do ilustre Juiz, atual Ministro NÉLSON HUNGRIA são os conceitos adiante, externados, em sentença de 2 de agosto de 1937, no Executivo Fiscal intentado pela Fazenda do Distrito Federal contra a Cia. Imobiliária Paissandú S.A.:

"A lei vale pelo que ela exprime, em si mesma e em contato com a esfera geral do direito, e não pelo que devera exprimir segundo um presumível pensamento do legislador".

E o sábio Ministro OROSIMBO NONATO, depois de acentuar a falibilidade do *elemento histórico* na tarefa interpretativa das leis, acrescenta:

"Ainda que se não queira tratá-lo inteiramente de resto, como FERRARA, WÜRZEL, e tantos outros, certo é que não se pode agrilhoar a inteligência do texto por amor da "*mens legislatoris*", nem sempre, aliás, rastreável, através dos debates parlamentares e da opinião individual dos legisladores. A lei desprende-se do legislador e adquire, como disse FERRARA, vida espiritual autônoma". — (*Diário da Justiça*, de 19 de dezembro de 1949, página 4.354).

Sobe de rigor êsse critério em se tratando de dispositivos de uma Constituição.

Observa CARLOS MAXIMILIANO que não é lícito interpretar disposições constitucionais sobrepondo à sua letra o que seria seu espírito.

Já o inimitável RUI BARBOSA invocava como regras indeclináveis à boa interpretação dos textos *constitucionais*, entre outras muitas cristalizadas na doutrina e na jurisprudência constitucional dos Estados Unidos, as seguintes:

"Interpretando uma disposição constitucional, com o intuito de verificar o desígnio do povo, que a houver adotado, quando sua linguagem fôr explícita, *devem os Tribunais buscar-lhe a intenção nas próprias palavras do texto* ("*in the words of the provision itself*") e não podem admitir ou sustentar que o povo tivesse intenção diversa da que se exara na significação da linguagem empregada" (*Corpus Juris*, vol. XII, pág. 704, nota, 97, b).

Ainda:

"Uma Constituição escrita, sendo redigida por homens eleitos para êsse trabalho e em razão de sua idoneidade especial, e adotada após maduras deliberações, pressupõe um grau de reflexão e um tento na escolha da linguagem, proporcionais à relevância de tal obra: — motivo por que *se há de presumir que as suas palavras foram escolhidas com o maior rigor possível*". ("*And the words are presumed to have been used with the greatest possible discrimination*") (*Ib.*, pág. 704, nota 98, b).

Enfim:

“No entendimento de textos constitucionais ou legislativos, o que se quer saber, não é que intenção tiveram os seus autores, mas que sentido têm as palavras; de que se serviram”. (“In the construction of constitutional provisions and statutes, the question is not what was the intention of the framers, but what is the meaning of the words they have used”) (Ib., pág. 704, nota, 98, a).

(RUI BARBOSA, O Art. 6.º da Constituição, págs. 75 e 99, — “apud” Comentários à Constituição Federal Brasileira, coligidos e ordenados por HOMERO PIRES, 1932, 1.º vol., págs. 182 a 185).

O sentido e o alcance do mandamento constitucional devem ser buscados; portanto, não através de conceitos supostamente *implícitos*, ou de prováveis *intenções* do legislador, mas pelo que se depreende das próprias palavras *expressas* no texto.

### ARGUMENTO INÓCUO: O MITO DA “INTRIBUTABILIDADE” DOS BENS E SERVIÇOS PÚBLICOS

15. Nem se argumente, tampouco, que a imunidade tributária das autarquias teria que impor-se ao espírito jurídico dos autores da Constituição, tanto quanto ao de seus intérpretes, como decorrência, não apenas lógica, mas, ainda, *necessária*, de sua mesma condição de órgãos da administração indireta do Estado, dêle descentralizados, por êle investidos da personalidade de direito público e incumbidos da gestão de um determinado *serviço público*, ou de um conjunto de *serviços públicos*, consoante as expressões de VILLEGAS BASAVILBASO (*op. cit.*, tomo 2.º, págs. 182-183), participando, outrossim, o seu patrimônio da natureza dos *bens públicos*.

Acentue-se, antes de tudo, que nem tôdas as entidades que, entre nós, se arrogam a natureza autárquica, são verdadeiras *autarquias*. Há, neste particular, muito equívoco e generalizada confusão, a exigir um atento exame de cada caso concreto, que permita separar-se o joio do trigo. (11)

(11) Segundo informa HENSEL, no tocante ao problema das chamadas *isenções pessoais*, a legislação tributária alemã “distingue le “aziende e ammi-

Mas, para demonstrar a inanidade do argumento, bastaria re-darguir que há, aqui, como alhures, *serviços públicos sujeitos a impostos*; e, mais, que não só as pessoas jurídicas de direito privado, mas também as de direito público, podem, em face da doutrina e da prática administrativa, ser sujeitos passivos de impostos. A tributação destas é, aliás, modernamente, a tendência mais acentuada em países de maior experiência político-administrativa e de cultura jurídica mais adiantada do que a nossa.

Informa, a propósito, HENRY LAUFENBURGER:

“Par contre, tous les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial, ainsi que tous les organismes de l’État, des départements et des communes ayant le même caractère, sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires, en particulier à l’impôt sur les personnes morales”.

.....  
“Demeurent seuls exclus de l’impôt sur les personnes morales, les organismes de l’État ne bénéficiant pas de l’autonomie financière, notamment les manufactures nationales, le Service de l’exploitation industrielle des tabacs et des allumettes, le Service des alcools, l’Administration des monnaies et des médailles, l’Imprimerie nationale, les arsenaux et usines mécaniques de l’État” (*Traité d’Économie et de Législation Financières — Revenu, Capital et Impôt*, 4.ª ed., Paris, 1950, págs. 172 e 173)

Refere, ainda, o ilustre Professor de Finanças da Faculdade de Direito de Paris que, enquanto a auto-imposição ainda não penetrou todo o fiscalismo do Estado, é de notar-se que, *nas relações das coletividades públicas entre si, a imposição é a regra* (*Op. cit.*, página 173) .

nistrizioni di enti di diritto pubblico e le aziende e amministrazioni pubbliche con propria personalità giuridica” *obbligate all’imposta*, da quelle che “servono all’esercizio del pubblico potere” (ALBERT HENSEL, *Diritto Tributario*, ed. italiana, trad. de DINO JARACH, Milão, 1956, pág. 88, nota 102).

Diz, por sua vez, LOUIS TROTABAS:

“Le principe de l'égalité devant l'impôt conduit ainsi à soumettre au même régime fiscal les personnes, les propriétés et les activités privées et les personnes, les propriétés et les activités publiques. Cette règle est d'autant plus nécessaire que le développement des activités privées des collectivités publiques désavantagerait les entreprises privées si les personnes publiques jouissaient d'une immunité fiscale. C'est donc très justement que la loi du 28 juin 1941, article 3, a soumis les personnes et propriétés publiques au droit fiscal commun...”

.....  
.....

“Toutefois, la nature d'intérêt public ou le caractère désintéressé de l'activité publique peuvent justifier une exonération fiscale: mais celle-ci doit alors être prévue par un texte exprès, comme elle peut être prévue au profit d'une activité privée dans l'aménagement de l'égalité fiscale” (*Précis de Science et de Législation Financières*, 10.<sup>a</sup> ed., Paris, 1950, pág. 270).

MARCEL WALINE, enumerando as prerrogativas de que gozam as autarquias (denominadas, na França, “*établissements publics*”), não alude a direito de *imunidade tributária* e sim, apenas, a “*divers faveurs fiscales*”, que lhes podem ser dispensados, naturalmente por meio de leis especiais e em cláusulas expressas (*Traité élémentaire de Droit Administratif*, 5.<sup>a</sup> ed., Paris, 1950, pág. 229).

E da marcante orientação adversa à outorga de franquias e privilégios tributários a tais entidades e organizações outras, estatais e paraestatais, produtoras de rendas oriundas de atividades no campo da indústria ou do comércio, ou dotadas de economia própria, nos dá notícia CHALANDON (*L'Imposition des Collectivités et des Établissements Publics*, R.S.L.F., 1933, págs. 162 e segts.).

GASTON JÈZE, outrossim, opina contrariamente à concessão de imunidades ou isenções fiscais aos patrimônios administrativos, tanto quanto às explorações industriais ou comerciais do Estado, inclusive e principalmente quando se trate de órgãos descentralizados

da Administração Pública, cujos resultados financeiros devem ser exatamente apurados e conhecidos.

E justifica:

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

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

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

Semelhantes princípios dominam no direito italiano:

GUSTAVO INGROSSO inclui as pessoas de direito público no rol dos entes sujeitos à tributação:

“Sono soggetti d'imposta persone fisiche e persone giuridiche di diritto privato e di diritto pubblico” (*Istituzioni di Diritto Finanziario*, 1935, tomo 1.<sup>o</sup>, pág. 16).

MARIO PUGLIESE considera entre os sujeitos passivos da obrigação tributária as pessoas jurídicas nacionais e, de modo particular, os entes públicos (“*enti pubblici*”)...

“... i quali, per quanto attiene alla loro attività patrimoniale, vanno soggetti ai tributi stabiliti dallo Stato così come qualsiasi altra persona giuridica, qualora non, esistano particolari disposizioni legislative a loro favo-

re". — (*Istituzioni di Diritto Finanziario — Diritto Tributario* —, Pádua, 1937, pág. 47).

GIORGIO TESORO, tratando da capacidade tributária passiva dos entes públicos em geral, conclui que

“non può discutersi la medesima capacità degli enti minori di fronte allo Stato, salvo particolari esenzioni.” — (*Principii di Diritto Tributario*, Bari, 1938, pág. 127).

Ao estudar os sujeitos da relação jurídica do impôsto, explica um dos mais ilustres e modernos jurisconsultos peninsulares, — o Prof. A. D. GIANNINI:

“Tuttavia il principio dominante nel diritto italiano e straniero è quello che, nei varii casi configurati, non solo gli enti pubblici minori, ma anche lo Stato è soggetto, di regola, all'imposta, tranne le numerose eccezioni stabilite nelle singole leggi tributarie. In via di principio, quindi, lo Stato è, quando ne ricorrono i presupposti, soggetto passivo delle imposte da lui stesso stabilite e delle imposte stabilite dagli enti minori, così come ogni altro ente pubblico può essere soggetto passivo delle imposte statali e di quelle stabilite da se stesso o da un altro ente; donde consegue che le indicate eccezioni, che frequentemente s'incontrano nelle leggi tributarie, costituendo una deroga al principio ora indicato, rivestono il carattere giuridico di esenzioni soggettive” (*Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milão, 1937, págs. 112-113).

Tais conceitos se acham reiterados pelo preclaro tratadista em recente edição de outra importante obra sua (*Istituzioni di Diritto Tributario*, 5.<sup>a</sup> ed., Milão, 1951, págs. 94 a 95).

LELLO GANGEMI, após acentuar que as isenções tributárias, por constituírem uma “deroga al principio della universalità”, consideram-se exceções, “non applicabili oltre i casi espressamente indicati dal legislatore”, acrescenta, mais além:

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

L'autoimposizione è una esigenza oggi largamente riconosciuta” (*Elementi di Scienza delle Finanze*, Nápoles, 1948, 4.<sup>a</sup> ed., tomo 1.<sup>o</sup>, págs. 411 e 413).

O moderníssimo ANTONIO BERLIRI, ao discorrer sobre a “capacità dei soggetti attivi di essere anche soggetti passivi d'imposta”, alude “alle numerose norme di legge che ammettono espressamente la tassabilità dello Stato; e conclui:

“In definitiva quindi sembra a noi che, salvo esista una espressa disposizione di legge in contrario per una determinata imposta, debba ritenersi che lo Stato possa essere soggetto passivo delle imposte da esso stesso istituite”. — (*Principii di Diritto Tributario*, Milão, 1952, tomo 1.<sup>o</sup>, págs. 193 e 194).

Em vários países outros, da Europa e da América, impera ou, pelo menos, se vai acentuando, cada vez mais, orientação jurídica e administrativa análoga, vale dizer, contrária à política das imunidades ou isenções fiscais absolutas em favor dos entes públicos, em geral, e, mui especialmente, de emprêsas públicas de caráter estatal ou paraestatal, órgãos descentralizados da Administração, etc., que produzem rendas (12), política esta considerada por muitos autores modernos como injustificada, nociva e até imoral, conforme a qualifica o citado GANGEMI.

(12) Informa, ainda, o citado ALBERT HENSEL que, pelo direito tributário alemão, o Reich e seus entes menores... “sono esenti dall'imposta di scambio solo nell'esercizio di determinati poteri, mentre altre attività non ne sono escluse per non concedere agli enti pubblici una posizione di privilegio rispetto alle imprese private” (*Op. cit.*, págs. 92-93).

Do que sucede, a respeito, no México, por exemplo, nos dá notícia o Prof. ERNESTO FLORES ZAVALA:

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

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

El artículo 30, fracción I, del Código Fiscal dice: “Los organismos públicos con personalidad jurídica, dependientes de cualquiera de esas Entidades (Federación, Estados, Municipios, Distrito Federal y Territorios) estarán sujetas al pago de las contribuciones federales, excepción hecha de los impuestos sobre la Renta y sobre Herencias, Legados y Donaciones” (*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 2.<sup>a</sup> ed., México, 1951, tomo 1.<sup>o</sup> (*Los Impuestos*), pág. 63).

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

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

.....  
.....  
.....  
4.<sup>o</sup> Las personas morales, tanto de Derecho Privado como de Derecho Público”.

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

.....  
.....

.....  
IV. Sobre los establecimientos públicos, y en general, sobre los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia” (*Op. cit.*, págs. 136-137).

Há, realmente, em quase todos os países bem administrados, uma visível e crescente tendência para reduzir ao mínimo possível as *immunidades, isenções* e privilégios fiscais em geral.

Em muitos Estados europeus, hoje em dia, as próprias chamadas *autarquias territoriais* não são imunes à tributação, e, com razões ainda maiores, as denominadas *autarquias institucionais*, ou *estabelecimentos públicos*, isto é, os órgãos da “descentralização por serviços”, também ditos “*entes paraestatais*”, dotados de personalidade distinta, autonomia administrativa, bens e recursos próprios (J. GASCON Y MARÍN, *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, 1950, 11.<sup>a</sup> ed., tomo 1.<sup>o</sup>, pág. 493). Nos Estados Unidos da América do Norte, cuja Constituição, aliás, não estabelece de modo expresso o princípio da imunidade tributária recíproca, tais isenções e franquias fiscais só se admitem com prudentes reservas e nos casos em que se destinem a amparar “os instrumentos e meios de ação para o exercício de poderes governamentais propriamente ditos, e não as explorações comerciais, industriais ou quase-privadas dos Estados” (ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 61). Na República Argentina ganha terreno a doutrina de que o imposto deve gravar, por igual, todas as pessoas jurídicas, sobretudo as que exerçam *atividades lucrativas*, admitindo-se apenas “*ciertas y determinadas exenciones, las que no constituyen privilegios*” (MANUEL L. LOPEZ VARELA, *Principios Jurídicos de los Impuestos*, Buenos Aires, 1930, págs. 44 e 48). Informa RAFAEL BIELSA que, ali, “uma comuna, se a lei não o proíbe, pode não isentar a Nação de impostos; e, do mesmo modo, a província” (*Derecho Administrativo*, 3.<sup>a</sup> ed., tomo 3.<sup>o</sup>, pág. 503). E, segundo refere CARLOS ADROGUÉ (*Poderes Impositivos Federal y Provincial sobre los instrumentos de Gobierno*, Buenos Aires, 1943, págs. 573 e 400), citado e comentado por BALEEIRO, enquanto “os governos nacional e provinciais, por princípio constitucional implícito e necessário, não podem tributar bens e serviços uns dos outros, ressalvadas as taxas e contribuições de melhoria”,...

“êsse princípio deve ser interpretado restritivamente em relação às entidades autárquicas, pois que, se são instrumentos do govêrno, todavia com êle se não confundem” (*Op. cit.*, págs. 71, 72).

Não prospera, portanto, a alegação, encontradiça, de que a tributabilidade dos entes autárquicos é uma peculiaridade dos regimes ou sistemas jurídico-fiscais vigorantes na Itália e na França, desde que se demonstra, com exemplos vários, inclusive o de países americanos, que a política de restrição às imunidades e isenções tributárias corresponde a uma tendência, por bem dizer, universal.

A ela não escapou, aliás, o Brasil, como o observaram autorizados mestres.

Assinala CASTRO NUNES que

“a idéia que fêz caminho, a partir da Constituição de 34 e acentuou-se na atual” — (a de 1937) — “foi no sentido de restringir a interpretação extensiva adotada pela jurisprudência no entendimento da cláusula do art. 10 da Constituição de 91, com apoio, aliás, em julgados americanos, alcançando as emprêsas concessionárias de serviços públicos”.

E prossegue:

“Em 34, é exato que deu entrada no texto constitucional essa extensão, mas em têrmos tais, sob tantas reservas, com tais limitações expressas no enunciado, que a ampliação se tornou praticamente uma inutilidade, como, em voto aqui proferido, mostrei fundamentadamente.

A Constituição atual nem isso permite. Os serviços públicos concedidos, diz o parágrafo único, não gozam da isenção tributária, salvo a que lhes fôr outorgada no interesse comum por lei especial”.

São, como se vê, trechos de voto proferido no Supremo Tribunal Federal, ainda na vigência da Carta de 1937, e onde, a seguir, se conclui que

“a razão que terá levado o legislador da Carta Política atual a retirar do quadro dos destinatários da imunidade recíproca as emprêsas concessionárias é a mesma em se tratando de *autarquias*, cuja administração, financeiramente autônoma, não é custeada pelos erários públicos e cujos atos não comprometem a responsabilidade do Estado, senão a lesa tão-sòmente” (*Op. cit.*, págs. 463-464).

Também sob o regime da aludida Carta de 1937, dizia o saudoso e brilhante Min. PHILADELPHO AZEVEDO:

“Concorre, ainda, para reserva na interpretação do texto constitucional vigente, o confronto com o anterior, que estendia a isenção aos concessionários, hoje, de contrário, em regra, excluída” (*Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, n. 19, setembro, 1946, página 151).

Em dois dos seus livros, registra ALIOMAR BALEEIRO:

“Na prática, a União cobra impôsto sôbre a renda dos juro de apôlices estaduais e vencimentos dos funcionários estaduais e municipais” (*Alguns andaimes da Constituição*, pág. 46).

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

“Com relação aos impostos alfandegários, por exemplo, a União sempre se considerou com o direito de exigí-los aos Estados e Municípios, tanto assim que julgou necessária a votação de leis para beneficiá-los com isenções ou reduções de caráter geral ou especial. Isso aconteceu invariavelmente desde o regime de 1891, de sorte que correm os trâmites regimentais, no Congresso, vários projetos de isenções para máquinas e pertences impor-

tados por Estados e Municípios” (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, págs. 86-87).

Vale invocar, finalmente, a acatada opinião do Prof. SÁ FILHO, que, tendo sido, também, um dos signatários do “Relatório” de 27 de agosto de 1943, sempre, reiteradamente, se manifestou no sentido da *tributabilidade* das autarquias pelos próprios entes públicos que as criaram.

Em parecer proferido como Procurador-Geral da Fazenda Pública, versando o tema — “*Autarquias e tributação*” — “*Caso da Empresa “A Noite”*”, — assim se externou:

“O fato dessa incorporação ao patrimônio nacional não importa, necessariamente, na imunidade pleiteada, pois *HÁ SERVIÇOS PÚBLICOS SUJEITOS A CONTRIBUIÇÕES FISCAIS*. As isenções devem ser consideradas *strictissimo jure*, tanto por serem *exceção* à regra legal, como por constituírem matéria fiscal (Arg. ex Cód. Civ., art. 7.º da Introd.; CLÓVIS BEVILAQUA, *Código Civil*, vol. I; consulta do Conselho de Estado, voto LAFAYETTE, de 16 de dezembro de 1884; Ac. do Sup. Trib., n. 2.438, de 9 de junho de 1920, no *Diário Oficial* de 18 de fevereiro de 1921).

Daí o asserto de que só se concede isenção tributária, segundo a lição de CARLOS MAXIMILIANO e outros hermenutas, quando *expressa* na lei, em termos claros, taxativos, irretorquíveis.

Precisamente sobre o caso da concessão de tal favor aos patrimônios administrativos e explorações industriais públicas, já tem esta Procuradoria invocado a opinião contrária do emérito G. JÉZE...”, etc. (*Pareceres de 1941 — Procuradoria-Geral da Fazenda Pública*, pág. 132).

Noutro parecer, versando o tema — “*Tributabilidade dos órgãos do Estado, centralizados ou não*”, afirmou S.S.:

“Na legislação brasileira, os serviços do Estado podem estar sujeitos à tributação. Em várias leis de orça-

mento não será difícil encontrar dotações, na despesa, para ocorrer ao ônus de impostos aduaneiros sobre mercadorias importadas pelas repartições públicas. As Preliminares da Tarifa e a lei de isenções estendem essas às mercadorias importadas pela União, para Serviço da República (Art. 801, do Decreto-lei n. 2.875, de 1940, e art. 112 do Decreto-lei n. 300, de 1938). Quanto à prestação dos serviços industriais do Estado e às suas taxas, manda o Regulamento Geral de Contabilidade que nas verbas dos serviços sejam consignados recursos para atendê-los (Art. 74).

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

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

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

.....  
.....  
“Acentua-se, destarte, a sua autonomia administrativa. Com êsses requisitos, afigura-se inegável, embora sem contornos bem definidos, a natureza autárquica dessas empresas.

De fato, as organizações paraestatais se caracterizam pela criação da lei, exercício de serviço do Estado, personalidade e patrimônio próprios (Ver DEMICHELLI, TITO PRATES, PAULO SÁ, OSCAR SARAIVA, FRANCISCO CAMPOS).

Ora, em relação a tais entidades, dúvida não pode haver quanto à sua sujeição aos ônus tributários.

Ao criar ou organizar os Institutos de Previdência ou de economia, as leis, por vêzes, declaram-nos isentos, em seus atos ou operações. E essa declaração pressupõe a sua tributabilidade.

De um modo geral, com ou sem autonomia precisa, as explorações industriais do Estado devem pagar impostos” (*Estudos de Direito Fiscal* — Procuradoria-Geral da Fazenda Pública (Pareceres), págs. 21-22-23).

Ainda, em parecer sôbre a epígrafe — “*Impôsto de renda sôbre institutos de previdência social. — Distinção das sociedades e fundações isentas. — Sua natureza autárquica e tributabilidade*”, — sustentou o douto jurista:

“Excluídas, pois, as autarquias administrativas da imunidade definida no regulamento do impôsto de renda, e que deve ser interpretada *strictissimo jure*, pelo duplo motivo de ser matéria de direito fiscal e de exceção, conforme resulta do art. 6.º da Introdução ao Código Civil e das conhecidas lições de CLÓVIS BEVILAQUA, CARLOS MAXIMILIANO e tantos outros, restaria a indagar se, como pessoas de direito público, integrantes do próprio Estado, poderiam os Institutos estar sujeitos à tributação. Parece que nada o impede.

Antes de tudo, a solução deve ser procurada nas próprias leis. Entre as que disciplinam os Institutos e Caixas de Aposentadorias, sômente se encontra expressa a dispensa do sêlo (art. 106 do Decreto n. 22.877, de 1933; arts. 46 a 111 do Decreto n.º 54, de 1934; arts. 39 e 38 do Decreto n. 24.273, de 1934, etc.), o que está generalizado no n. 73 do art. 35 do Dec.-lei n.º 1.137, de 1936.

Alguns dos citados regulamentos incluíram a isenção de taxas postais e telegráficas. Essa franquia, entretanto, foi recente e propositalmente revogada pelo Decreto-lei n. 1.995, de 1 de fevereiro de 1940.

Este último ato é sintomático do intuito do poder público de não ampliar as imunidades de que possam gozar os Institutos e Caixas de Aposentadoria, que só se

beneficiarão, portanto, dos favores *expressos* na lei. Não havendo lei que os isente do impôsto sôbre juros de apólices, conclui-se, lógicamente, estarem sujeitos a êsse tributo”. (*Op. cit.*, págs. 228-229).

Outrossim, em parecer sob a ementa — “*Impôsto de renda sôbre as autarquias — Descentralização dos serviços públicos — Autarquias e concessões de serviço — Tributação*”, — o mesmo ilustre Prof. SÁ FILHO, depois de demonstrar, com o brilho habitual, que os *concessionários de serviços públicos* não gozam de imunidade fiscal, acrescentou:

“Em se tratando de *autarquias*, a solução é menos fácil, mas não deve ser diversa.

Em primeiro lugar, as isenções devem ser consideradas *strictissimo sensu*, tanto por serem matéria de direito tributário, como por constituírem exceção às normas gerais (Conforme Introdução ao Código Civil, art. 7.º; CLÓVIS BEVILAQUA, *Código Civil*, art. cit.).”

.....  
.....  
“Em relação às próprias Caixas de Aposentadoria e Pensões, já decidiu o Ministério da Fazenda, conforme parecer desta Procuradoria, estarem sujeitas ao impôsto de renda (Proc. n. 75.910-39, *Diário Oficial* de 19 de fevereiro de 1940)”

.....  
.....  
“Nem se diga que, participando o seu patrimônio da natureza dos bens públicos, como observa ROGER BONNARD, seria injusto que o Estado concorresse para a sua redução, por meio de impostos que êle próprio arrecada.

Estudando a regra da generalidade e universalidade do impôsto, na sua aplicação aos patrimônios administrativos ou às explorações industriais do Estado, G. JÈZE conclui de modo contrário à isenção, inconveniente à clareza financeira, e argumenta com a necessidade de serem conhecidos, exatamente, os resultados financeiros da gestão, sobretudo quando descentralizada (*Cours des Finan-*

ces Publiques, 1928, págs. 115 a 117)". (Obra. cit., páginas 233-234).

\*  
\* \*

Fica, assim, refutada a alegação de que é tendência exclusivamente verificada em países europeus e da *tributabilidade* dos entes *autárquicos*, ante a evidência de que o mesmo fato ocorre em países americanos, inclusive no Brasil.

Igualmente destruído fica o mais importante dos argumentos utilizados pelos adeptos da tese *extensiva*, qual seja o de que a imunidade tributária das autarquias estaria forçosamente *implícita* no texto constitucional como decorrência lógica e necessária da natureza *pública* dos bens, rendas e serviços dessas entidades.

#### VARIANTES DA DOCTRINA AMPLIATIVA. RESTRIÇÕES E ATENUAÇÕES CAUTELOSAS

16. Entre os próprios partidários da doutrina *ampliativa*, porém, avultam em número e em qualidade os que a aceitam ou defendem, não de modo geral, ilimitado, absoluto, mas com certas e cautelosas restrições.

TITO PRATES DA FONSECA, embora reconheça que "o patrimônio da autarquia não se confunde com o do Estado que a instituir" (*sic*), entende que a *imunidade* de seus bens se justifica porque, embora distinto do que pertence ao Estado, o patrimônio da autarquia é público; os bens paraestatais são *bens públicos*" (*Parecer, Revista Forense*, vol. XCVIII, fasc. 490, pág. 51). Do ponto de vista *constitucional* — diga-se logo — parece-nos inócuo o argumento, ante a evidência de que no texto da Carta Magna, regulador da matéria, a imunidade não foi conferida aos "*bens públicos*" e sim aos *bens da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*, isto é, aos bens *de certas e determinadas PESSOAS públicas*, ali expressa e taxativamente declaradas. Todavia, o saudoso jurista, distinguindo, entre os bens das autarquias, os que participam da atividade administrativa de modo imediato — domínio público e patrimônio administrativo, — ou mediato — patrimônio fiscal, — e aqueles bens cuja renda ou alienação não tenha por finalidade o custeio do ser-

viço personalizado, — somente aos primeiros atribui o benefício da imunidade tributária. São palavras suas:

"As entidades autárquicas podem ser proprietárias de bens, cuja renda ou alienação não tenha por finalidade o custeio do serviço personalizado".

.....  
"Os bens... destinados... à venda a particulares escapam à natureza do patrimônio fiscal. As suas rendas ou sua alienação não contribuem para o custeio dos serviços públicos. O direito de propriedade da entidade paraestatal sobre tais bens é acidental, quer dizer, aguarda, apenas, a compensação de valores, pelos pagamentos de mensalidades, para se transformar em direito real de garantia, passando a propriedade, segundo a previsão contratual, a outro contratante devedor, pessoa de direito privado. A renda desses bens — aluguéis, ou a sua habitação — não se destina à manutenção do serviço público, e, sim, ao benefício privado daquele que contrata com o Instituto. A situação, quanto à afetação desses bens, não muda, antes ou depois da escritura de compra e venda: constituem as suas rendas *vantagens privadas de um particular*. Não pertencem ao patrimônio público fiscal da autarquia, uma vez que não basta a propriedade para classificar como tais os bens públicos, cujo sinal distintivo está no fato de participarem da atividade administrativa de modo imediato — domínio público e patrimônio administrativo — ou mediatamente — patrimônio fiscal.

Com razão, portanto, os juristas que distinguem dentre os bens, rendas e serviços das autarquias, os que tiverem *relação direta* com os serviços públicos, para cuja execução a entidade recebeu do Estado personalidade, daqueles bens que não participam da atividade administrativa imediata ou mediatamente, e se vinculam à entidade, unicamente, pela relação de propriedade, máxime quando esse domínio é transitório, por força da causa do contrato originário. Perfeitamente lógica e jurídica a assertiva de que *nem todos os bens e atividades das autarquias estão*

só porque lhes digam respeito, compreendidos no patrimônio público a salvo de imposições”.

Depois de explicar que a imunidade só diz respeito aos “tributos que atinjam as rendas de imóvel da autarquia destinadas ao custeio da prestação de serviço público, o aluguel que a entidade paraestatal pague pelo local ou edifício em que funcione, as vendas que realize para prover o seu orçamento”, remata:

“O mesmo não acontece com o direito de propriedade da autarquia sobre bens destinados por contrato à venda a determinada pessoa. O domínio, nesse caso, é contratualmente temporário e tem a sua razão de ser no desequilíbrio entre o valor do preço ajustado e as possibilidades que a garantia hipotecária oferece. A renda desses imóveis não pertence à autarquia, e sim ao contratante. A sua tributação não interfere na execução do serviço, não o embarça, não fere as operações da entidade”.

.....  
“Em consequência, a imunidade não alcança os imóveis, que as autarquias federais possuem para venda a particulares em prestações. Esses imóveis não pertencem quer ao patrimônio administrativo, quer ao patrimônio fiscal da autarquia” (*Revista Forense*, cit. vol. 98, págs. 52-53).

ALIOMAR BALEEIRO, por seu turno, condiciona o reconhecimento da imunidade tributária, de modo geral, à

“distinção entre bens e rendas vinculados às atividades fundamentais de cada pessoa de direito público interno, dentro das atribuições de sua competência, como *instrumentos* desta, e bens ou rendas de todo alheios a essa competência, porque de caráter puramente especulativo ou patrimonial, sem a menor conexão com o interesse comum das demais esferas de governo” (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 86).

Firmado, assim, no pressuposto da *destinação específica no serviço público*, de tais bens e rendas, para o gozo da aludida imunida-

de, escreve o brilhante jurista, professor e parlamentar, de especial referência às autarquias:

“Não há que distinguir entre a autarquia e o governo, que a institua, mas, precipuamente, se o fato gerador do imposto provém de serviços públicos e das atividades da competência governamental, ou se apenas é operação de negócio de todo compatível com a empresa privada.

Tomemos o exemplo corriqueiro de Institutos de Aposentadoria e Pensões que, como particulares, constroem casas para alugar ou vender. Nada existe de governamental ou de serviço público nesse negócio, que é tradicionalmente privado. Se a autarquia aluga ou promete a venda, concedendo desde logo a posse ao futuro comprador, não há porque beneficiar a este com imunidade que a Constituição instituiu no interesse de resguardar a aparelhagem dos serviços públicos.

Nenhum perigo corre a União, se o Município exige imposto predial de casa de residência que Instituto, ou unidade militar, alugou ou prometeu vender a particulares, servidores públicos ou não, assegurando a estes a posse de dono. O imposto, a nosso ver, é admissível, desde que não exceda a base adotada pelo município para todas as demais casas”.

.....  
“Vigorará, entretanto, a imunidade para tudo quanto for de caráter *instrumental* ou *funcional* da autarquia, isto é, dos bens, rendas e serviços que a autarquia emprega como meios de desempenho de serviços públicos ou atividades da competência específica do governo que a instituiu, para previdência social ou outro fim público. Os edifícios da direção e agências, os hospitais, ambulatórios, etc., desde que utilizados exclusivamente na assistência dos indivíduos para os quais foi criado o serviço público, estão imunes” (*Op. cit.*, págs. 92-93).

Em substância, outra não é, senão essa mesma, a concepção doutrinária de RAFAEL BIELSA, quando condiciona a imunidade do

próprio Estado ao fim público e não privado de suas atividades e atribuições:

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

En esa actividad del Estado no se diferencia de los particulares sino por su régimen jurídico interno. Mas en la actividad externa, está en el mismo plano”.

“La descentralización institucional, o por servicios, tiene un fin público y no privado...”.

“El Estado no debe ser comerciante ni industrial por el sólo móvil de lucro...”

“El Estado debe prestar servicios públicos propios...” (Estudios de Derecho Público — II — Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1951, págs. 110-111).

No mesmo rumo de idéias, MANUEL ANDREOZZI, depois de afirmar que

“la norma tributaria podrá declarar la exención del pago del tributo de entidades autárquicas siempre que no invada la órbita de otras potestades tributarias”,

ressalva, com respeito, ainda, aos ditos entes autárquicos:

“Ni los entes autárquicos, ni los organismos administrativos, son concebibles fuera de la órbita del Estado; pero no todos tienen la misma finalidad, pues ella está condicionada a la necesidad colectiva que los origina.

Algunos entes tienen caracteres técnicoeconómicos, como los bancos oficiales; otros, técnicosociales e técnico-científicos. Aún, dentro de la primera categoría, los que

tienen función típicamente económica pueden cumplir al mismo tiempo actividades de derecho privado, como en el caso de bancos oficiales”.

Daí a distinção que preconiza:

“Se supondrá la exención cuando se trate de entes u organismos típicamente administrativos; pero no cuando se trate de entes u organismos cuya actividad no tenga exclusivamente aquella finalidad.

Así, por ejemplo, una repartición pública descentralizada está exenta, por la propia índole de sus funciones; pero no aquellas que constituyan un monopolio, cumplan funciones de carácter económico u otras no esenciales del Estado” (Derecho Tributario Argentino, Buenos Aires, 1951, tomo 1.º, págs. 212 a 214).

O próprio DINO JARACH, extremado no considerar “un dogma jurídico tributário” “la inmunidad fiscal del Estado y de las entidades públicas y de las dependencias, com o sin personería jurídica propia”, não refoge ao reconhecimento de que

“se admite generalmente que, mientras corresponde inmunidad fiscal a las entidades públicas en el ejercicio de los poderes soberanos, no les corresponde en cuanto ejercen actividad económica, comercial o industrial”. — (El Hecho Imponible, Buenos Aires, 1943, pág. 153).

#### FÓRMULAS E CRITÉRIOS PARTICULARISTAS

17. Estabelecida a premissa, inegavelmente verdadeira, de que as autarquias muito diferem umas das outras, no modo de sua constituição, na origem e formação de seu patrimônio, nas finalidades objetivadas, em suas características administrativas, na natureza e importância de seus serviços e atividades, etc., e que, portanto, não poderiam ser niveladas, nem tratadas tôdas no mesmo pé de igualdade quanto ao gozo dos benefícios e privilégios reservados às pessoas maiores, ou matrizes, de direito público interno, certas fórmulas, baseadas em critérios diversos, têm sido buscadas pelos es-

tudiosos à guisa de solução razoável ao problema de que ora nos ocupamos.

Conquanto seja freqüente, tanto na legislação como na doutrina e na jurisprudência, o emprêgo indistinto ou simultâneo das expressões — “entidades *autárquicas*” — e “entidades *paraestatais*” — para denominar e caracterizar os mesmos órgãos personalizados da administração indireta, ou delegada, de que se trata, tem-se recomendado uma distinção entre elas.

OSCAR SARAIVA, depois de mencionar a opinião de ilustre diretor do D.N.T., no sentido de que “a expressão *autarquia* caracteriza melhor o *serviço industrial descentralizado*, ao passo que por entidade *paraestatal* se deve compreender a administração de *serviços peculiares ao Estado*, envolvendo o próprio exercício do *jus imperii*”, aduz:

“Embora não concordássemos então com a afirmada existência atual da distinção, fizemos sentir, contudo, que, *jure constituendo*, ela mereceria a devida atenção. Nessa corrente de idéias, parece-nos que poderemos distinguir entre as entidades delegadas duas espécies nitidamente separáveis: 1.º) a das administrações encarregadas de atender a serviços industriais do Estado, ou a serviços que podem ser suscetíveis de execução por particulares, isto é, que se incumbem de atividades de *gestão*, como, por exemplo, uma ferrovia, uma exploração portuária; 2.º) as administrações que se encarregam de *fins específicos do Estado*, e que não poderiam ser, de forma alguma, suscetíveis de exploração particular e cujas atividades envolvem largo exercício de atos de *império*, tais como as instituições de previdência social. As primeiras poderíamos chamar — *autarquias administrativas* — e às segundas — *autarquias paraestatais*” (*Organização da Administração Delegada*, Rio, 1948, pág. 7).

Por sua vez, o Prof. TEMÍSTOCLES CAVALCANTI examina essa questão de terminologia, embora a considere “de ordem secundária, sob o ponto de vista prático, isto é, de estrutura dos órgãos da administração” (*sic*); e, colocado em posição evidentemente oposta à da tese precitada, explica:

“Órgãos *autárquicos* são órgãos de administração autônoma, mas compreendidos, embora com uma estrutura jurídica peculiar, dentro da organização administrativa do Estado. As entidades chamadas *paraestatais* estão na mesma situação, a sua posição dentro da organização administrativa é precisamente a mesma. O significado das duas palavras, entretanto, é de todo diverso, como diferentes são também as suas raízes.

Pelo estudo dessas raízes é que opinamos francamente a favor da palavra *autarquia*, que exprime com muito rigor a natureza e a posição dessas entidades, no conjunto da nossa estrutura administrativa. A nossa legislação tem empregado indiferentemente as duas palavras”.

.....

“Na realidade, a expressão *paraestatal* afasta mais a entidade da estrutura administrativa do Estado, pressupõe menores laços de subordinação, enquanto que a outra — *autarquia* — indica apenas uma autonomia administrativa, mas não exclui a subordinação hierárquica e de organização”.

E, após reproduzir a opinião de OSCAR SARAIVA, expressada no trecho que antes transcrevemos, faz-lhe esta crítica:

“Não vemos, entretanto, como atribuir-se uma denominação que significa um afastamento maior da esfera de administração do Estado, justamente àquelas entidades consideradas mais integradas no Estado, mais ligadas aos seus fins essenciais, específicos.

Para nós, *autarquia* é o termo comum a todos esses serviços descentralizados, que gozam de personalidade jurídica.

A expressão “paraestatal” só tem a virtude de constituir um termo empregado por algumas das nossas leis, extraído da legislação italiana” (*Tratado de Direito Administrativo*, 2.ª ed., tomo IV, págs. 132 a 134).

A questão de nomenclatura não importa, carece de relevância prática como pensa TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, tanto mais quanto os próprios técnicos sôbre ela não se harmonizam (13).

O que importa considerar é a diferença existente e já assinalada entre os tipos ou espécies de autarquias, que êles mesmos reconhecem.

Intentam, por isto, alguns, estabelecer como critério de diferenciação entre as ditas autarquias a origem e natureza dos bens e rendas que constituem seu patrimônio próprio, segundo a maior ou menor participação do Estado em sua formação. Assim, sômente às autarquias *constituídas exclusivamente de patrimônio estatal descentralizado* (*verbi gratia*, a Central do Brasil, o Lóide Brasileiro, etc.), seria legítimo o gôzo dos privilégios e benefícios inerentes aos órgãos do Poder Público, entre os quais o da imunidade tributária recíproca instituído na Constituição, por terem sido os seus bens, rendas e serviços, verdadeiros bens, rendas e serviços do Estado, dêle inteiramente oriundos, sem mescla de contribuição particular, destacados e confiados a uma administração autônoma.

(13) Do eminente PONTES DE MIRANDA são, no particular, os seguintes conceitos:

“A autarquia exige que dois elementos se juntem: 1) a paraestatalidade, *pelo menos* (vale dizer: *a fortiori*, o ser fração do Estado, que se despregou e se personalizou, por alguma conveniência fundamental da administração pública); 2) a autonomia. Portanto, há a autarquia de substância estatal (*e. g.*, as Universidades oficiais autônomas) e a autarquia de substância paraestatal. Teremos ensejo de ver que o critério de ser pessoa de direito público não basta; pôsto que baste para excluir a figura da “entidade autárquica” o ser de direito privado a pessoa”.

.....

“Os elementos essenciais da autarquia são a sua paraestatalidade, *pelo menos*, e a sua autonomia. O paraestatal não-autônomo não é autarquia. O *autônomo* não-paraestatal e não-estatal, isto é, extra-estatal, não é autarquia. Ser autárquico é ser, *pelo menos*, paraestatal e autônomo. A entidade autônoma não seria autarquia, e sim personalidade de direito privado, se não fôsse estatal ou paraestatal; diante de entidade autônoma, o método decisivo para se saber se se está em presença de pessoa de direito privado, ou de autarquia, é o de se indagar se lhe cabe algum poder de *imperium*, isto é, de função pública”.

.....

“A personalidade de direito privado exclui tratar-se de autarquia”.

(*Tratado de Direito Privado*, Rio de Janeiro, 1954, tomo I, § 79, págs. 300, 302 e 303).

O próprio legislador federal deu, nitidamente, alento e certa *base legal*, relevante e indisfarçável, a êsse critério de diferenciação, com o Decreto-lei n. 7.659, de 21 de junho de 1945, que estendeu, *não a tôdas as autarquias*, indiscriminadamente, e sim apenas àquelas “*constituídas exclusivamente de patrimônio estatal descentralizado*”, o benefício judicial do prazo em quádruplo para a contestação e em dôbro para a interposição de recurso, — outorgado, excepcionalmente, no art. 32 do Código de Processo Civil, aos “representantes da Fazenda Pública”, — como adiante se vê:

“Art. 1.º. Aos representantes das autarquias *constituídas exclusivamente de patrimônio estatal descentralizado*, com personalidade de direito público, fica estendido o benefício do art. 32 do Código de Processo Civil, de que gozam os representantes da Fazenda Pública.

Art. 2.º. Revogam-se as disposições em contrário”.

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES vai mais longe. Aliando ao mencionado critério os da *origem* estatal dos próprios serviços e de sua *finalidade*, sugere a existência de *autarquias de direito público e autarquias de direito privado*:

“As instituições de direito privado passam cada vez mais a ser controladas pelo poder público, principalmente aquelas que mais atingem o interêsse coletivo. Assim, as antigas mútuas de seguro social são substituídas pelos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões, com contribuição compulsória e contrôle estatal. É o movimento de publicização, se assim podemos dizer, dos institutos de direito privado.

A par disso, porém, temos um movimento tendente a dar autonomia a certos serviços públicos, dada a natureza específica dêstes e, portanto, a necessidade de não ficarem sujeitos às restrições usuais dos serviços públicos. É o caso, por exemplo, dos serviços industriais explorados pelo Estado, como o de estradas de ferro.

Não se podem, evidentemente, assemelhar as duas espécies de autarquias, as que emanam de movimento de *publicização do privado* e as que surgem da tendência

de *privatização do público*, por exemplo um Instituto de Aposentadoria e a Estrada de Ferro Central do Brasil.

Aquêle tem por finalidade a proteção de um grupo de trabalhadores; esta última é um patrimônio do Estado administrado sob sistema menos rígido, menos formal.

Esse duplo movimento em sentido contrário, fruto da intervenção cada vez maior do Estado no campo outrora deixado exclusivamente à iniciativa privada, vai criando institutos e pessoas jurídicas que têm de ser examinados sob nova luz, com outros critérios”.

.....  
.....

“Assim, parece-nos não haver dúvida em classificar a Estrada de Ferro Central do Brasil como pessoa de direito público; trata-se de um típico serviço público personalizado.

Por outro lado, parece-nos forçado qualificar como tal um Instituto de Aposentadoria, que visa, ainda que louvavelmente, à proteção de um grupo particular da sociedade, que funciona como instrumento de tutela do Estado para salvaguardar interesses desse grupo. Essa autarquia será de direito privado” (*Revista de Direito Administrativo*, vol. V, julho, 1948, págs. 81-82).

Outros estudiosos, ao contrário, entendem que essas entidades autárquicas, ou paraestatais, *constituídas exclusivamente de patrimônio estatal descentralizado* e que são, em geral, as chamadas *autarquias industriais*, se acham em posição menos favorável do que as outras, que o não são, para o gôzo da imunidade tributária, exatamente por se tratar de organismos destinados à simples gestão de serviços lucrativos, *industriais* ou *comerciais*, que não constituem *fins primordiais* do Estado e cuja exploração bem poderia ser feita por particulares, correspondendo, assim, àqueles “*établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial*”, a que se refere LAUFENBURGER, e que tanto êle como JEZE, TROTABAS e outros autores, consideram acentuadamente passíveis de tributação, não só pela concorrência que fazem às emprêsas privadas, como, ainda, para melhor apuração e conhecimento de seus resultados financeiros.

### O ASPECTO ESPECIAL DOS “SERVIÇOS PÚBLICOS” AUTÁRQUICOS

Outros, finalmente, procurando contornar o escolho do dispositivo constitucional — insuscetível, como já vimos, de interpretação *ampliativa*, — argumentam que a imunidade tributária recíproca, ali outorgada, expressa e nomeadamente, à *União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios*, embora não alcance os bens e rendas das autarquias, em si mesmos considerados, por pertencerem a *patrimônios separados*, de *pessoas outras*, distintas das que as criaram e com estas *inconfundíveis*, alcançaria, entretanto, os *serviços* por elas desempenhados, em virtude de serem *serviços públicos* do Estado, executados por intermédio das ditas *pessoas*, e, por via de consequência, os *bens e rendas* indispensáveis à execução de tais *serviços*. Entendem que a *descentralização é dos serviços* e, pois, continuam êstes a ser *do Estado*, não importando a *pessoa* que os execute, se o faz por *delegação* dêle e com *fim estatal*.

Dêsse entendimento não se distancia, aparentemente, o próprio TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, quando explica:

“Não podemos, por isso mesmo, considerar os bens das autarquias como bens do Estado, as rendas das autarquias como rendas do Estado, porque não entram para a receita pública, *apenas os serviços é que se integram porque êstes é que são descentralizados*” (*A Constituição Federal Comentada*, 2.<sup>a</sup> ed., 1951, pág. 401).

De certo modo, também ALIOMAR BALEEIRO condiciona o gôzo da imunidade tributária das autarquias, no que diz respeito a seus bens e rendas próprios, à rigorosa utilização e necessidade dêles como *meios de desempenho de SERVIÇOS PÚBLICOS* ou atividades da competência específica do govêrno que as instituiu (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 93). Aliás, no seu entender, tal condição é de exigir-se até mesmo em relação aos bens e rendas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que sustenta, com o brilho que lhe é peculiar, que

“a interpretação do art. 31, V, *a*, importa a distinção entre bens e rendas vinculados às atividades *fundamen-*

*tais* de cada pessoa de direito público interno, dentro das atribuições de sua competência, como instrumentos desta, e bens ou rendas de todo alheios a essa competência, porque de caráter puramente especulativo ou patrimonial, sem a menor conexão com o interesse comum das demais esferas de governo” (*Op. cit.*, pág. 86).

Esse predomínio da idéia de *serviço público*, em tal matéria, e mui especialmente como base indeclinável à concessão de benefícios fiscais aos entes autárquicos, está, de resto, patente nas lições de vários tratadistas sul-americanos, tais como FELIX SARRIA (*Derecho Administrativo*, Córdoba, 1950, tomo 1.º, pág. 125), MANUEL ANDREOZZI (*Derecho Tributario Argentino*, tomo 1.º, páginas 214-215), RAFAEL BIELSA (*Derecho Administrativo*, tomo 2.º, página 19; *Estudios de Derecho Público*, “I” — *Derecho Administrativo*, pág. 409, e “II” — *Derecho Fiscal*, págs. 110-111), BENJAMIN VILLEGAS BASAVILBASO (*Derecho Administrativo*, Buenos Aires, 1950, tomo 2.º, págs. 186-187), etc.

O último dos citados autores, depois de reproduzir o conceito de BIELSA, de que “*en la entidad autárquica no hay otra finalidad que el servicio público*” — (ao contrário daquilo que, entre nós, muitas vezes se observa), — ensina:

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

E diz, mais, que...

“... como órganos estatales de administración indirecta, deben estar sujetas a principios generales y comunes y *exentas de prerrogativas y privilegios inconsultos*” (*Op. cit.*, tomo 2.º, págs. 186-187 e 191).

#### INTRANSPONIBILIDADE DO ÓBICE CONSTITUCIONAL. RESUMO, REFUTAÇÕES E CONCLUSÕES.

18. Do ponto de vista apenas especulativo, *doutrinário*, ou sob o aspecto meramente *legal*, qualquer dessas e doutras fórmulas, con-

cepções ou teorias, mais ou menos engenhosas, poderia servir como aceitável justificativa à discutida pretensão imunidade tributária das autarquias.

Nunca, jamais, porém, do ponto de vista estritamente *constitucional*, em que, de início, situamos o problema, e que é, afinal, o único que realmente interessa à sua solução.

O próprio CASTRO NUNES já observara:

“Tem, sem dúvida, a melhor base teórica a exegese que equipara, para os efeitos da imunidade fiscal, as autarquias às pessoas públicas matrizes”.

.....  
“Creio, porém, que, não só a letra, mas, sobretudo, o pensamento que ditou o atual preceito constitucional não sufraga esse entendimento”. — (*Da Fazenda Pública em Juízo*, págs. 462-463).

No que concerne aos *bens* e *rendas*, de tais entidades — encaradas como *pessoas de direito público* distintas das que as instituíram e dotadas de *patrimônio próprio*, diferenciado, inconfundível com o das mesmas, — seja qual fôr o caráter, tipo, categoria ou espécie que se lhes reconheça, impossível se nos afigura a almejada imunidade, pela impossibilidade mesma de considerar-se *extensivo* o privilégio, ou *ampliá-lo*, por via de interpretação, a *outras pessoas*, além daquelas que se acham *expressamente, taxativamente*, indicadas no texto — “*União, Estados, Distrito Federal, Municípios*”, — em face dos princípios universais de direito e de hermenêutica aplicáveis à matéria e já sobejamente invocados e expostos (14).

Nenhum argumento, ao nosso ver, até agora, conseguiu demolir a objeção, levantada por CASTRO NUNES, ainda na vigência da Carta de 37, de que...

(14). A própria chamada exegese *extensiva* “*por força de compreensão*” — válvula escapatória de que, em recursos extremos, se costumam socorrer os forjadores de interpretações elásticas, usando e abusando de engenhosas construções dialéticas, — é de todo inadmissível na matéria, tipicamente de interpretação *restritiva*, como já exuberantemente demonstrado ficou, neste trabalho, com apoio na lição dos maiores mestres do direito e da hermenêutica jurídica, por se tratar, ao mesmo tempo, de *privilégio* (“*odiosa restringenda*”) e de *limitação ao poder soberano de tributar*.

“o privilégio é concedido à União, aos Estados e aos Municípios, e não a *OUTRAS PESSOAS* de direito público, ainda que destacadas ou desmembradas de cada uma delas” (*Da Fazenda Pública em Juízo*, pág. 463).

Ela permanece de pé, irremovível e *atual*, reforçada, aliás, pela opinião concordante de outros mestres eminentíssimos, como *TE-MÍSTOCLES CAVALCANTI*, de cuja autoria são os períodos seguintes:

“Mas, constituída a autarquia, como ou sem patrimônio inicial, é incontestável que os bens por ela adquiridos se integram em seu patrimônio, tal como ocorre em relação a qualquer outra pessoa jurídica.

Esta incorporação se verifica *para todos os efeitos*, e os privilégios de que venham a gozar dependem das disposições legais que venham porventura a outorgar tais prerrogativas.

É que o Estado, criando êsses serviços descentralizados e concedendo-lhes personalidade jurídica, tem a faculdade de definir esta personalidade nos termos mais convenientes ao serviço público.

Entendemos, entretanto, que, uma vez integrados na pessoa jurídica autárquica, perdem os caracteres e os benefícios peculiares aos bens públicos de qualquer natureza.

As vantagens e privilégios que os acobertam são, apenas, aquêles outorgados *expressamente* pela lei. Pouco importa sejam consideradas pessoas jurídicas públicas, porque a capacidade de direito público que porventura tenham, emana de uma delegação do Estado, nos termos da lei.

E a medida dêsses poderes, como já vimos, varia também de acôrdo com as determinações legais.

Ora, sendo assim, nada justifica a equiparação do patrimônio das entidades públicas ao do Estado, *juris et de jure*, atendendo apenas à sua natureza.

Não; a atribuição de um patrimônio a uma entidade autárquica importa na sua transferência para a pessoa jurídica, integrando o seu ativo, *para todos os efeitos*, in-

clusive contábil, salvo, naturalmente, o direito do Estado de conceder as vantagens e os privilégios, julgados necessários. Esta tese é de uma importância muito grande, sob o ponto de vista fiscal, como vemos em outro capítulo” (*Tratado de Direito Administrativo*, Rio, 1949, 2.<sup>a</sup> ed., tomo IV, págs. 195-196). (Os grifos são nossos).

No que concerne aos “serviços” das autarquias, opinamos, ainda, em contrário ao reconhecimento de sua imunidade tributária com *base constitucional*:

1.º) Porque os “serviços” resguardados pelo *privilégio* da imunidade tributária recíproca, nos precisos termos do artigo 31, V, *a*, da Constituição, hão de ser entendidos como aquêles serviços públicos “*a cargo*”, das próprias pessoas de direito público interno ali expressa e taxativamente discriminadas — *União, Estados, Distrito Federal, Municípios*, — isto é, por elas diretamente executados, e não também os que estejam “*a cargo*” de *outras pessoas*, além daquelas, inda que por via de delegação ou de concessão; ou, no dizer de HAHNEMANN GUIMARÃES, “a isenção fiscal é completa para os serviços públicos prestados por agentes do Governo, serviços que não são mantidos por patrimônios destacados do conjunto dos bens públicos, nem têm, por isso mesmo, autonomia administrativa”. (*Pareceres do Consultor-Geral da República*, tomo 1.º, 1946, pág. 272). (15)

Sem embargo das laboriosas teias de argumentação mais ou menos sofisticada, que se têm procurado urdir em contrário, inclusive em pareceres firmados por juristas eminentes, afigura-se-nos de cristalina evidência que o critério adotado pela Constituição como base da imunidade tributária ali estabelecida não foi o de isentar *serviços públicos*, em sentido geral, e sim, apenas, aquêles serviços públicos *exercidos* ou *desempenhados* pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, vale dizer, os da administra-

(15) “Quando, porém, se atribui certa massa de bens públicos à execução de um serviço público e se descentraliza a administração do patrimônio assim constituído, tornando-se autônomo o serviço; quando, em suma, se institui uma *entidade autárquica*, NÃO SE CONCEDE AO SERVIÇO PÚBLICO POR ELA PRESTADO A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA, como sucede aos serviços públicos concedidos a empresas privadas, que têm somente as isenções outorgadas “*no interesse comum, por lei especial*” (*Parecer jurídico do Consultor-Geral da República Dr. HAHNEMANN GUIMARÃES, op. cit., mesmo volume, pág. 273*).

ção *direta* dessas *pessoas*, ali expressa e taxativamente determinadas.

Razão tem, pois, TEMÍSTOCLES CAVALCANTI quando, de referência à aludida cláusula da imunidade tributária recíproca, seu alcance e seus efeitos, elucida, em comentário ao mesmo art. 31, V, *a*, do vigente Estatuto básico:

“... na palavra “*serviços*” compreende-se tôda a atividade *EXERCIDA PELA UNIÃO, ESTADOS e MUNICÍPIOS, dentro de suas atribuições específicas*”. (*A Constituição Federal Comentada*, Rio, 1951, vol. 1.º, pág. 395).

O elemento histórico, aliás, sufraga amplamente esta exegese.

Basta reparar em que a Constituição de 1891, onde foi, pela primeira vez, entre nós, formulado o princípio da imunidade tributária recíproca, empregou, no seu art. 10 — (fonte do dispositivo atual correspondente), — a significativa expressão — “*serviços a cargo da União, e reciprocamente*”:

“Art. 10. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou *serviços A CARGO da União, e reciprocamente*”.

Bem poderia o legislador constituinte de 1891 ter dito, com maior simpleza, “*rendas e serviços federais*”, ao invés de *discriminar*, como fêz, “*rendas federais*” e “*serviços a cargo da União*”, se outro, que não aquêle, fôsse o seu pensamento.

Não importa houvesse uma corrente jurisprudencial mais numerosa, à época, atribuído ao dispositivo inteligência ampliativa, de todo ponto, *data venia*, errônea, em se tratando de matéria de *direito excepcional* — e que induziu o constituinte de 1934 a “estender” o privilégio às concessões de serviços públicos (art. 17, n. X), — pois as Cartas de 1937 e de 1946 vieram corrigir o equívoco, anulando a demasia injustificável.

Não se poderá dizer, de boa mente, que continua “*a cargo*” da União um serviço cujo efetivo e integral desempenho e administração tenha ela própria *delegado* ou *concedido* a *outras pessoas*, públicas ou privadas.

Fugirá, pois, deliberadamente, à realidade dos fatos a assertiva de que estão *a cargo da União*, por exemplo, os serviços de construção de casas para determinados grupos ou classes de servidores, civis e militares, tanto quanto os de previdência social, efetivamente *a cargo* e responsabilidade de outros entes — *Caixas e Institutos* — dotados de *patrimônio próprio, autonomia administrativa, auto-suficiência econômica e personalidade de direito público* distinta e *inconfundível* com a personalidade da respectiva matriz.

O argumento de que o instituto da imunidade tributária recíproca atua em função da própria *natureza pública* dos *serviços*, sejam quais forem as “*pessoas*” que os executam, *prova de mais*, conduzindo a conclusões que se não ajustam quer à letra, quer ao espírito do texto.

Tivesse sido êsse o *critério* inspirador da franquia constitucional, os serviços públicos *concedidos*, logicamente, dela deveriam também participar, como sucedia no regime da Constituição de 1934, e não teriam sido, como foram, dela excluídos, tanto pela Carta de 1937, como pela atual.

Vale invocar, ainda neste passo, a lição de CASTRO NUNES:

“É certo... que ente autárquico e serviço concedido são coisas conceitualmente diversas.

Mas, praticamente, são serviços alheios à economia da pessoa pública que os institui, separando da administração direta o serviço público, que passa a ser executado *in nomine proprio* por *outra pessoa jurídica*, pública ou privada (concessionário), com patrimônio e rendas próprios, representação ativa e passiva em Juízo, comprometendo pelos atos de suas administrações os seus próprios bens, etc.

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

Dir-se-á, ainda, que, negado o privilégio tributário aos serviços concedidos, só a estes se aplicará o parágrafo único, com base no brocardo *inclusio unius, alterius exclusio*. Mas é sabido que o argumento *a contrario* é muito falho e vai sendo abandonado na moderna hermenêutica. A êle se sobrepõe a *mens legis*, a razão de ser da norma, de alcance muito mais decisivo” (*Op. cit.*, página 464).

Outrossim, ainda aí, pelos mesmos fundamentos já anteriormente desenvolvidos, impõe-se a interpretação *restritiva*, por ser a única admissível no campo do direito *excepcional*, máxime em se tratando de matéria tributária e de outorga de *privilégio*, como ensinam CARLOS MAXIMILIANO e vários outros jurisconsultos nacionais e estrangeiros, precitados.

2.º) Porque é notório que quase tôdas, senão tôdas as chamadas *autarquias* não se limitam à execução de *serviços públicos*, na justa e exata conceituação técnico-jurídica aí admissível e cientificamente correta, — quais sejam, segundo PONTES DE MIRANDA, aquêles “necessários, inerentes, portanto, à atividade do Estado” (*Comentários à Constituição de 1946*, tomo 1.º, pág. 508), — mas, ao revés disso, se dedicam a atividades estranhas à competência *específica* do Poder governamental, realizando aquêles negócios de natureza tradicionalmente privada, a que alude ALIOMAR BALEBEIRO (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, págs. 92-93), — comprando, vendendo, locando e sublocando imóveis, em benefício próprio, com fins especulativos, ou em proveito de particulares, efetuando operações de natureza mercantil e até bancária, etc., — transações, enfim, as mais diversas e variadas, que chegaram a motivar reparo no seio do Supremo Tribunal Federal, pela voz do Min. PHILADELPHO AZEVEDO, como refere ENÍLTON VIEIRA, nos oportunos comentários a respeito formulados em seu excelente opúsculo *Fisco versus Fisco* (Rio, 1950), pág. 41.

3.º) Porque, finalmente, a idéia de *serviço público*, não exclui, necessariamente, a de *tributação passiva*, nem é com ela incompatível, conforme ficou exaustivamente patenteado no n. 11 dêste parecer, com apoio em mestres do porte científico de LAUFENBURGER, TROTABAS, JÈZE, GIANNINI, INGROSSO, GANGEMI, ZAVALA,

etc., certo, como é, que os entes públicos, em geral, podem ser sujeitos passivos da relação jurídica de imposto, mui especialmente os chamados *entes públicos menores*, vale dizer, os organismos descentralizados da Administração pública, com personalidade jurídica própria. Ainda entre nós, em face mesmo da legislação brasileira, “há serviços públicos sujeitos a contribuições fiscais”, pôsto que “os serviços do Estado podem estar sujeitos à tributação”, como sustenta e mostra o Prof. SÁ FILHO (*Pareceres de 1941*, pág. 132; *Estudos de Direito Fiscal*, págs. 21-22), e se apura, ainda, de expressivos exemplos oferecidos pelo Prof. ALIOMAR BALEBEIRO (*Alguns andaimes da Constituição*, pág. 45, nt. 22; *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, págs. 86-87), não havendo, pois, razão para que as *autarquias* se considerem mais altamente privilegiadas, por obra, aliás, de mera indução, sem cláusula constitucional, ou legal, vigente, que *expressamente* as exonere.

\*  
\*   \*  
\*

Por mais brilhantes e respeitáveis que sejam as opiniões de certos juristas ilustres em favor da *imunidade tributária das autarquias*, fundadas, como geralmente se observa, em belos argumentos *puramente doutrinários* e concepções teóricas do direito público, realmente apreciáveis, não há meio de fugir, em *direito positivo*, e no plano restrito do *Direito Constitucional brasileiro*, à solução *negativa*, segundo vimos de expor e demonstrar.

Não vem ao caso, por isto mesmo, a invocação de autores e julgados de países estrangeiros, para demonstrar o fato de que, embora descentralizados, os entes autárquicos fazem parte da Administração pública, como lembra BIELSA, e, pois, em princípio, devem participar dos privilégios e isenções de que goza o próprio Estado. É que, nesses países, a matéria pode ser livremente apreciada, interpretada e solucionada no plano da legislação ordinária, à luz da doutrina pura ou através de jurisprudência construtiva, por não constituir, como no Brasil, objeto de disposição constitucional limitativa expressa, onde se indicam, taxativa e nominativamente, quais as *pessoas públicas* destinatárias do privilégio da imunidade (16).

(16) Com muita justeza e oportunidade assim se manifestou o ilustre Min. CÂNDIDO MOTA FILHO, em seu voto preliminar no Acórdão unânime do

Carece, outrossim, de importância o argumento de que as contas dos entes autárquicos estão sujeitas ao julgamento do Tribunal de Contas, pois a mesma exigência é extensiva a todos os responsáveis por dinheiros públicos, estando, assim, a ela sujeitas, em muitos casos, até pessoas de direito privado, como, por exemplo, as fundações. Além disso, é característica das autarquias a de estarem elas submetidas ao *contrôle estatal*, do qual o *contrôle* jurisdicional é apenas uma das manifestações (ALBERTO DEMICHELLI, *Los Entes Autónomos*, Montevideo, 1924; HORÁCIO HERÉDIA, *Contrôle Administrativo sobre los Entes Autárquicos*, Buenos Aires, 1942; A. NOGUEIRA DE SÁ, *Do Contrôle Administrativo sobre as Autarquias*, São Paulo, 1952).

Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma), de 26 de novembro de 1956, no Rec. Extr. n. 30.419, do Distrito Federal:

“As autarquias federais não se confundem com o Estado e, na estrutura federal brasileira, com a União, com os Estados e os Municípios. E, desse modo, a elas não se podem estender as franquias fiscais em aprêço, tanto mais que as leis de favores ou de isenção devem ser interpretadas restritivamente.

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

O Acórdão transcreve, no relatório, o parecer a respeito proferido pelo Procurador-Geral da República, do qual vale destacar os trechos seguintes:

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

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

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

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

Sobre isto, em tema de isenção de impostos, há de ser restritíssima a interpretação. E o caso: — se a Constituição só se refere à União Federal, aos Estados e aos Municípios, é evidente que excluiu indubitavelmente outras pessoas jurídicas”.

(*Diário da Justiça*, ap. ao n. 206, de 9 de setembro de 1957, pág. 2.875).

Não importa, finalmente, que haja julgados favoráveis às *aspirações* dessa corrente *ampliativa*, atribuíveis, no nosso entender, a um exame menos aprofundado da questão, em contraste com outros muitos e melhores pronunciamentos, ilustrados por nomes preclaros como os de CASTRO NUNES, PHILADELPHO AZEVEDO, OROSIMBO NONATO, HUGO CANDAL, AGUIAR DIAS, etc. Ninguém ignora quão vária e versátil é a jurisprudência, em cujos repositórios dificilmente se encontrará uma tese de direito, errônea embora, que não tenha a sufragá-la sentenças e acórdãos. O que importa é desfazer o equívoco e corrigir o erro, situando o problema no plano que lhe é próprio: o do nosso *direito constitucional positivo*.

\*  
\*   \*  
\*

19. Talvez pela compreensão dessa verdade, algumas autarquias têm, ultimamente, pleiteado o benefício da *imunidade tributária* invocando o caráter de “*instituição de assistência social*” e, pois, com fundamento específico na alínea b do n. V do art. 31 da vigente Constituição, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios lançar imposto sobre

“templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, *instituições de educação e de assistência social*, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins”.

Já aí, o problema reveste feição completamente diversa e a solução se apresenta muito mais simples. Tanto que o Estatuto básico, por disposição *expressa*, outorga essa imunidade às *instituições de educação e de assistência social*, uma vez realizados e comprovados os pressupostos ou condições que as caracterizam, não há como recusá-la, quando pedida com fundamento em tal dispositivo, aos entes autárquicos (ou a quaisquer outras *instituições*, pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado) que, realmente, se dediquem, desinteressadamente, a fins de educação ou de assistência social, desde que comprovem o cumprimento das ditas condições.

O essencial é que se prove o caráter específico de “*instituição*” (*fim público, educacional ou assistencial*, exclusivo, ou predominan-

te, ausência de interesse lucrativo e generalidade dos serviços, embora destinados a certa e determinada classe social), bem assim a aplicação íntegra das rendas no país, para os respectivos fins.

Nesta hipótese, porém, o direito à imunidade constitucional decorreria, não do caráter de *autarquias*, mas, tão-somente, do de *instituição de assistência social*, porventura ostentado pela entidade postulante.

\*

\* \*

24. Isto pôsto, parecem-nos jurídicas e de todo procedentes as seguintes conclusões:

I. As autarquias não têm, jamais tiveram, direito próprio, com base constitucional, ao privilégio da imunidade tributária recíproca, outorgado expressamente e tão-só à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e não também a outras pessoas de direito público, ainda que destacadas ou desmembradas de cada um dêles.

II. O Decreto-lei federal n. 6.016, de 22 de novembro de 1943, não podia, em verdade, válidamente, estender a “imunidade” tributária recíproca estabelecida no art. 32, letra c, da Carta de 1937, a pessoas outras além daquelas que ali foram expressa e taxativamente declaradas destinatárias da excepcional outorga, pela simples e óbvia razão de que não era nem é juridicamente possível alargar por via de lei ordinária privilégio concedido em texto constitucional. Mesmo sob a vigência da Carta de 1937 — que excluía expressamente das matérias reguláveis por decretos-leis as “modificações à Constituição” (art. 13, letra a), — só através de uma lei constitucional poderia ser alcançado aquêle efeito.

III. Tal Decreto-lei era, pois, de nascença, *exorbitante* e nitidamente *inconstitucional*. Por meio dêle, dada a sua natureza de lei nova (isto é, *inovadora*), e de lei ordinária, apenas seria possível a outorga de “isenção”, franquia de caráter meramente legal, vale dizer, sem força constitucional imponible *erga omnes*.

IV. Como bem sustentam juristas eminentes, ainda na vigência da Carta de 1937, êsse mesmo Decreto-lei n.º 6.016, tipicamente

*federal*, não podia ultrapassar a órbita da competência tributária da União, para alcançar e obrigar os Estados e os Municípios, sendo essa a conclusão a que chegou e a tese que sustentou o Professor HAROLDO VALADÃO, em brilhante parecer jurídico, proferido como *Consultor-Geral da República* e aprovado pelo Presidente da República (Parecer n. CXCI, em *Pareceres do Consultor-Geral da República*, vol. IV, — Rio, 1950 —, pág. 33). Qualquer isenção ali outorgada só teria força jurídica operante em relação aos impostos da competência *federal*.

V. Inda que assim não fôsse, com a extinção da Carta constitucional de 1937, teria caducado, automaticamente, o dito Decreto-lei n.º 6.016, não se projetando os seus efeitos para além do advento da Constituição de 18 de setembro de 1946, que, de resto, o teria revogado tácitamente, — como foi demonstrado nos ns. 8 e 9 dêste parecer.

VI. A pretensa imunidade tributária das autarquias, ainda hoje, não encontra base jurídica constitucional, por isto que, nos precisos termos do art. 31, V, a, da Constituição vigente, tal privilégio — (insuscetível de ampliação por via de interpretação extensiva, visto tratar-se, em matéria tributária, de direito excepcional, onde é de rigor hermenêutico a exegese restritiva) — só foi expressamente concedido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e não também a outras pessoas de direito público, além dessas, ainda que destacadas ou desmembradas de cada uma delas, na expressão de CASTRO NUNES.

VII. Como “instituições de educação” ou “de assistência social”, quaisquer entidades, — autárquicas ou não, — podem pleitear e obter o gozo da imunidade tributária, com fundamento na alínea b do art. 31, V, da Constituição, desde que realizados e comprovados os pressupostos ou condições estabelecidos no texto respectivo.

\*

\* \*

21. Uma vez, porém, reconhecido a qualquer entidade o direito ao gozo de imunidade ou de simples isenção fiscal, cumpre examinar-lhe os efeitos em face do disposto nos §§ 2.º e 4.º do art. 18 do Decreto Municipal n.º 9.179, de 15 de março de 1948.

Nos termos do citado § 2.º, “as isenções prevalecem a partir do exercício seguinte ao ato ou fato que as tenha motivado”.

Assenta o preceito no pressuposto de ser o tributo — no caso, o impôsto predial, — de caráter *ânno*, e não *mensal*, isto é, devido, na íntegra, por *exercício anual*, e não por *meses*, fracionariamente, muito embora admita o mesmo diploma a satisfação de seu *quantum* em parcelas, para *facilitar* ao contribuinte o respectivo pagamento, como ocorre, por exemplo, em relação ao impôsto de renda.

Admitido tal entendimento, claro é que, *sobrevindo* a isenção *no curso do exercício a que corresponde o impôsto*, já êste é devido *por inteiro*, vale dizer, por *todo o exercício anual* e, destarte, não podendo o ato ou fato gerador do benefício ter efeito retrooperante, só a partir do exercício seguinte poderá prevalecer a franquia.

Se a premissa é verdadeira, a conclusão se oferece exata e perfeitamente lógica.

Inadmissível nos parece, entretanto, a disposição do aludido § 4.º, onde se prescreveu que... “nos casos do *adquirente do imóvel gozar de isenção*, esta prevalecerá a partir do exercício seguinte ao do registro da escritura”.

Já aí não se trata, como na hipótese anterior, de *isenção sobrevida em favor de quem já devia o impôsto correspondente ao exercício em curso*. Trata-se de pessoa que, ao se tornar *adquirente do imóvel*, já se achava, por *fôrça de lei*, a resguardo de tributação, por *investida no gôzo pleno do direito à isenção*. A imposição do ônus fiscal, neste caso, importaria em elidir tal direito, já adquirido pelo seu titular, com flagrante atentado à lei que o tenha concedido. E não se concebe *direito contra direito*. “*Contraria simul esse non possunt*”.

## O PROBLEMA DA CAUSA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

Advogado da P.D.F.

*Nihil est sine ratione*

SUMÁRIO: 1. *Limite do estudo: causa no direito fiscal*. 2. *Causa e bilateralidade*. 3. *Limite do problema: causa do impôsto*. 4. *Transplantação do conceito de causa*. 5. *Causa na teoria clássica. Causa e motivo*. 6. *Requisitos da causa jurídica*. A) *Causa e manifestação de vontade*. B) *Causa da obrigação e do contrato*. C) *Causa e não validade da obrigação*. 7. *Teoria de RANELLETTI*. 8. *Teoria de GRIZIOTTI*. 9. *Teoria de VANONI*. 10. *Crítica a essas teorias*. 11. *As citadas teorias e a teoria clássica da causa*. 12. *Valor funcional da causa*. 13. *Teoria dos motivos no direito privado*. 14. *Opinião de RIPERT*. 15. *Motivos que invalidam a obrigação*. 16. *Aplicação da teoria dos motivos ao direito tributário*. 17. *Os trabalhos preparatórios*. 18. *O motivo expresso na lei*. 19. *Os motivos do impôsto no direito intermédio*. 20. *Consequências jurídicas*. 21. *Explicação do fato*. 22. *Causa nas isenções*. 23. *Teoria de ALLORIO*. 24. *Teoria de TROTABAS*. 25. *Crítica à teoria dos motivos*. 26. *A causa como “porquê” do impôsto*. 27. *Função objetiva da causa*. 28. *Onde procurar a causa*. 29. *A causa no direito privado*. 30. *A lei como causa*. 31. *Exame dessa teoria em face da teoria clássica*. 32. *O fato gerador como causa*. 33. *Exame dessa teoria em face da teoria clássica*. 34. *Fato gerador e condição*. 35. *Fato gerador e conditio juris*. 36. *Fato ge-*