

### A invocação do direito norte-americano. Exame e crítica do assunto à luz da doutrina e da jurisprudência constitucional dos Estados Unidos

O segundo publicista (Prof. ALIOMAR BALEEIRO), não confiante, talvez, êle próprio, na tese, ingrata e inaceitável, da equiparação das sociedades mistas às autarquias — a que se aventurou, também, com arrimo nas muletas de WALDEMAR FERREIRA, — mas, aforçado em *criar* outro argumento justificativo da extensão da imunidade tributária à sua cliente, Companhia Siderúrgica Nacional (que não explora nenhuma *atividade monopolística*), prefere ir buscar “subsídios decisivos e inestimáveis” (*sic*) no direito norte-americano, pôsto que, segundo diz, “transplantado para o Brasil êsse princípio da imunidade tributária recíproca não só trouxe consigo a mesma amplitude de suas origens norte-americanas, mas aqui sofreu os reflexos de sua evolução secular até hoje nos Estados Unidos”.

Salientando que, ali, já há quase um século e meio, “a sociedade de economia mista é considerada *instrumentality* ou órgão de serviço público, agência, instrumento do Governo federal — *immune*, por consequência, dos impostos estaduais”, — “e continua a ser assim, hoje, quando se multiplicaram nos Estados Unidos as sociedades mistas e as “sociedades de um só” (*sic*), o douto jurista invoca e cita dois ou três julgados escolhidos a dedo para ilustração do tema, evidentemente ao sabor de seu ponto de vista.

Mas, *data venia*, é de objetar-se, antes de tudo, que, em matéria de *imunidade* tributária, não pode o direito norte-americano servir de símile ou paradigma ao direito brasileiro, pela óbvia razão de que, enquanto na Constituição dos Estados Unidos inexistia qualquer dispositivo regulador do assunto, decorrendo, por isso mesmo, de mera elaboração jurisprudencial (*construction*) o que, a respeito, ali se há entendido e decidido em cada caso concreto, outro tanto não ocorre no sistema jurídico brasileiro, onde o princípio da *imunidade*

*tributária recíproca* foi rigidamente substanciado e estruturado em textos constitucionais expressos, como, na atual Carta Magna, o do art. 31, inciso V, alínea “a”.

Ainda na vigência da Carta de 1937, escrevia HAHNEMANN GUIMARÃES, em parecer que emitiu como Consultor Geral da República, de referência à imunidade tributária recíproca, ali clausulada no art. 32, letra “c”:

“O direito estrangeiro não pode esclarecer a disposição constitucional do art. 32, c, que é própria de nosso direito”.

.....  
“A Constituição americana não contém, expressamente, a limitação tributária, destinada a assegurar a independência dos Governos da União e dos Estados. Essa limitação estabeleceu-se, nos Estados Unidos, em virtude de haver a *jurisprudência* afirmado, desde o célebre caso de *McCulloch v. Maryland*, que, envolvendo o poder de tributar o de destruir, a União e os Estados não podiam sujeitar a encargos fiscais os meios, os recursos — “*instrumentalities*” — destinados ao exercício de seus poderes e funções”.

(*Pareceres do Consultor Geral da República*, 3.º tomo, pág. 166).

Não adianta, pois, lembrar que “o julgado *McCulloch versus Maryland* foi provocado por uma sociedade anônima de economia mista”, nem que o Congresso pode, ali, “declarar isentas de impostos estaduais” as emprêsas comerciais que cria ou autoriza o Executivo a criar; nem vale, tampouco, a invocação de alguns julgados da Côrte Suprema declarando imunidades e isenções fiscais à feição de momentâneas conveniências e de interpretações ocasionais, nem sempre unânimes, deduzidas, inclusive, por meras inferências e presunções (1), por-

(1) O próprio professor A. BALEEIRO, em seu dito parecer jurídico, menciona decisão da Côrte Suprema norte-americana, onde, prudentemente, se declara que,

“se não está *ostensivo* que existe base para inferir-se uma imunidade constitucional, não há porque se sustentar qu-”

quanto tais métodos e soluções, ali possibilitados pelo silêncio da Lei Maior, não seriam praticáveis nem admissíveis no sistema jurídico brasileiro, onde a norma constitucional disciplinadora do instituto — clara e intransponível — *limitou* a outorga da imunidade (em termos de obrigatoria reciprocidade), específica e exclusivamente a *certas e determinadas pessoas de direito público interno*, quais sejam, *nomeadamente* a União, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios, em relação aos seus bens, rendas e serviços, timbrando até na cautela de declarar excluídos do gozo de “isenção tributária” os serviços públicos concedidos, salvo nos casos e sob as condições por ela mesma expressamente consignados (art. 31, V, “a”, e seu parágrafo único).

Realmente, enquanto nos Estados Unidos a ausência de um preceito constitucional sobre a imunidade tributária recíproca consente ampla margem de arbítrio ao Congresso para legislar, no âmbito federal, permitindo ou proibindo, em cada caso, tributações estaduais e municipais, e à Suprema Corte para decidir, com irrestrita liberdade, acerca da legitimidade, oportunidade e conveniência dessas mesmas franquias fiscais, outro tanto não sucede no Brasil, onde a Constituição disciplinou rigidamente a matéria em textos claros e expressos, a cuja observância estão adstritos o Legislativo e o Judiciário.

Outrossim, nenhuma acolhida poderia ter, entre nós, a mencionada “doutrina da *imunidade constitucional implícita* desenvolvida em decisões da Corte Suprema” (*sic*) nos Estados Unidos, pois no direito brasileiro não há, não pode haver “*imunidade implícita*”, mas, ao contrário, toda *imunidade* há de ser necessariamente *explícita*: ou é *expressa* à franquia fiscal, ou não existe. CARLOS MAXIMILIANO, após realçar, como

*quer propósito de o Congresso criar dita imunidade*” (Graves versus N. Y.).  
(Revista de Direito Administrativo, vol. 61, pág. 313).

Aliás, no mesmo direito americano domina hoje o princípio de que “as isenções em matéria de impostos são de interpretação *restritiva*, por seu caráter excepcional” (PAGE and JONES, *Taxation by Assessment*, — *A treatise on the law of Taxation by Local and Special Assessments*, 1909, vol. I, n.º 613).

princípio básico incontestado, o de que “é um direito soberano o de lançar impostos e taxas para custear as despesas com os serviços públicos”, acrescenta:

“A sua amplitude sofre apenas as limitações *expressas* no estatuto básico e consagradas pelas ciências econômicas”.

.....  
“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; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão...”.

(*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, págs. 388 e 392).

Exata e categórica é, a respeito, a asserção de SÁ FILHO:

“Não se admitem isenções *implícitas*, por isso que as exceções são *strictissimi juris*, conforme resulta do art. 6.º da Introdução do Código Civil, e especialmente as *imunidades* fiscais devem ser *expressas* e só se aplicam *stricto sensu*...”

(*Estudos de Direito Fiscal*, pág. 66).

Ainda, porém, que omissa não fôsse, no particular, a Constituição dos Estados Unidos, dever-se-ia considerar que no sistema jurídico norte-americano — bem diversamente do que sucede no brasileiro — o Poder Judiciário participa no processo legislativo e, assim, a Corte Suprema, no desempenho de sua função interpretativa das leis do Congresso e do Estatuto básico, não se limita à exegese dos textos e ao exercício do controle de constitucionalidade, mas se atribui também *podêres criadores* inclusive em matéria constitucional. Disso nos dá testemunho, em recente e brilhante estudo sobre o tema, o ilustre jurista Prof. ALÍPIO SILVEIRA:

“Assim, o hermeneuta norte-americano se move num círculo amplo, e os juizes, sem procederem a uma

declaração formal de inconstitucionalidade, podem, todavia, interpretar a lei escrita do modo que lhes parecer mais adequado à Constituição e aos princípios do *common law*, embora a lei se apresente em dissidência com os princípios tradicionais dêste. O resultado final dêste método é assim impressivamente descrito por ROSCOE POUND:

“O que, no fim, passa a valer como lei escrita, *não é o que a legislatura quer, mas o que os tribunais consideram como juridicamente permitido...* Os juizes e juristas não hesitam em afirmar que há limites extra-constitucionais ao poder legislativo, os quais situam os dogmas fundamentais do *common law* mais além do alcance das leis”.

A mesma observação é feita por CHARLES HUGHES, que foi presidente da Suprema Côrte:

“A Côrte Suprema é o intérprete final das leis do Congresso. As leis são examinadas pelo judiciário... e *uma lei federal significa, finalmente, o que a Côrte diz que significa*”.

(A Suprema Côrte na moldagem da Democracia Americana, São Vicente, 1962, n.º X) (1).

(1) Igualmente expressivos são os seguintes tópicos, recolhidos da mesma autorizada fonte:

“O Poder Judiciário, de que a Suprema Côrte é o vértice, não só interpreta logicamente o significado das palavras da Constituição americana, mas ainda lhes descobre um conteúdo, que desenvolve, modifica e, às vêzes, deforma o primitivo sentido. Foi dessa forma que se originou a doutrina dos *podêres implícitos*, que altera a distribuição de competências entre a União e os Estados; foi dêsse modo que a célebre cláusula do *due process of law* se transformou em algo que nada tem a ver com a intenção dos autores da 14.ª emenda; e foi assim que ainda surgiram outras mudanças de sentido, que modificam mais ou menos certas partes da Constituição. E, sem dúvida, o fato de, durante 170 anos de vida constitucional, terem sido poucas as emendas (22 artigos ao todo), se explica por êste outro fato: o de ter a Côrte Suprema, nas conhecidas palavras de Woodrow Wilson, agido como se fôsse “uma convenção constitucional contínua”, de modo que “quase se pode dizer que a Constituição é emendada tôdas as segundas-feiras pela manhã, quando a Côrte Suprema toma suas decisões”. (*Op. cit.*, n.º IX).

No Brasil, ao que sabemos, nenhum reto juiz se atribuiu, jamais, competência para *innovar* em matéria constitucional, nem para transformar ou deformar as leis emanadas do Congresso, a pretexto de adaptá-las, por via de interpretação construtiva, a pretensas conveniências sociais, econômicas ou políticas. Aqui, a vocação tradicional do Poder Judiciário é a de fidelidade às regras e princípios *expressos* na Constituição e de exata observância às leis, desde que os não contravenham; — vocação eloqüentemente refletida nestas palavras proferidas, no Supremo Tribunal Federal, pelo Ministro MUNIZ BARRETO, iniciando o seu voto no julgamento do *habeas-corpus* n.º 14.397:

“Sr. Presidente, sou contra a ditadura judiciária, como contra tôdas as ditaduras. Chamarmos para a nossa competência atribuições que, pela Constituição, pertencem a outros podêres, é exercer a ditadura judiciária.

Nos Estados Unidos, já houve quem chamasse a contas, pela crítica, a Suprema Côrte, por estar exercendo funções que não lhe competiam, entrando no exame da conveniência de medidas administrativas e legislativas, de questões de economia política e finanças e de legislação tributária, e a Suprema Côrte aceitou a influência dêsse grande crítico e escritor e houve daí em diante moderação em seus atos. Espero que o Tribunal nunca chegue a semelhante atitude. Já o disse mais de uma vez: — exercermos funções que, pela Constituição, não são nossas, é enfraquecermos o exercício daquelas que nos competem, porque, então, outros podêres se arrogarão o abuso de exercerem atribuições que, pela Constituição, pertencem privativamente ao Poder Judiciário”.

(Acórdão do S. T. F., de 17 de janeiro de 1925, na *Revista do Supremo Tribunal Federal* de janeiro de 1925, vol. LXXIX, pág. 332).

Atente-se, ademais, no asserto do Professor CAIO TÁCITO:

“Não exorbitou jamais, entre nós, o Judiciário de seu enfático, mas restrito papel de censor da legalidade.

Manteve-se sempre distante das questões políticas, ou das teorias econômicas, que, em certa fase, desvirtuaram a trilha da Corte Suprema americana e criaram o fantasma da *ditadura dos juizes*, tão famosa no início do século e cujo óbito, ainda recentemente, ROGER PINTO atestou”.

(Comentário, na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 36, págs. 62-63).

Esse alto entendimento é o que também se espelha na doutrina pátria, como, justamente, registra HERMES LIMA:

“Logo, o juiz deparará, inevitavelmente, na prática, as limitações de seu poder de interpretar a lei. Ele não pode substituir-se à lei, nem ignorá-la. A lei é um sinal, um limite, um balisamento, um ponto objeto de referência para todos, inclusive para o juiz. Não é somente a segurança dos indivíduos que assim o exige. É também a segurança das relações e negócios sociais.

A contribuição pessoal do juiz na interpretação da lei é importante, mas não pode ser tal que essa contribuição, por maior que seja seu alcance construtivo, absorva a norma jurídica dada e a converta em simples ingrediente da solução adotada”.

(“O Papel do Juiz na Interpretação das Leis”, in *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Internos*, n.º 54, págs. 15 e 16).

No direito brasileiro é doutrina tradicional, assente e pacífica, a que afirma serem de interpretação *estritíssima* (como, em geral, todos os *privilégios*) as *imunidades* estabelecidas pela Constituição com o caráter de prerrogativas outorgadas a pessoas públicas ou privadas, ainda que por considerações de ordem pública ou de interesse social, — tanto quanto as *isenções* concedidas por leis ordinárias, — de modo a tornar-se írrita e nula a extensão de tais regalias a entidades outras diversas das *expressamente indicadas* como suas destinatárias.

A increpação de *inconstitucionalidade* mui justamente levantada contra o famigerado Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de

novembro de 1943, fundou-se no asserto — evidente e irrecusável — de não ser possível por via de *lei ordinária* estender *imunidade* prescrita em *texto constitucional* a *pessoas outras* além daquelas taxativamente enunciadas como titulares do direito à franquia máxima.

A tal ponto tem sido levada a fidelidade a êsse princípio, que se fez regra jurídica sustentada nas lições de autorizados tratadistas e em arestos do Judiciário, a de que o instituto constitucional da imunidade tributária recíproca somente alcança, além dos bens e rendas das mencionadas pessoas públicas, os *serviços públicos propriamente ditos*, assim caracterizados por sua própria natureza, e não também aquelas atividades *declaradas “serviços públicos” por força de lei*.

Procede, pois, o ensino de THEMISTOCLES CAVALCANTI:

“... o disposto no art. 31 da Constituição não pode ter a amplitude de abranger, além dos serviços federais, estaduais e municipais, porque explorados diretamente pela União, Estados e Municípios, também *aquêles como tal declarados por força de lei*.

E tanto assim é, que as próprias leis que declaram “serviços públicos” certas atividades, contêm também os limites dos favores concedidos, limites que têm sido ampliados e restringidos”.

(*Op. cit.*, tomo IV, pág. 45).

Divulgou-se amplamente na literatura jurídica especializada no assunto e tem sido muitas vezes citado o conceito de FRANCISCO CAMPOS, de que “os negócios privados não podem ser convertidos em públicos por um simples *fiat* legislativo” (*Pareceres*, 1.ª série, pág. 53; *Revista de Direito Administrativo*, vol. 32, pág. 68).

Não é nôvo, aliás, êsse entendimento, pôsto que reiterado e mantido, em bom direito, sob a vigência das quatro Constituições republicanas. Basta ver-se que já o sustentava, vitoriosamente, em 1919, ainda como desembargador do antigo Tri-

bunal Superior do Estado da Bahia, uma das mais altas e brilhantes expressões da cultura jurídica brasileira, o saudoso Ministro PEDRO DOS SANTOS, que viria a ser, pouco depois, figura das maiores do Supremo Tribunal Federal. No voto vencedor, que proferiu, como relator, no Acórdão daquele tribunal, de 18 de março de 1919, dando provimento a recurso da Fazenda do Estado da Bahia contra o Banco do Brasil (por sua agência local), o qual se atribuía *imunidade tributária*, invocando dispositivo de lei federal ordinária que declarava o mesmo instituto de crédito e suas agências "*serviço público federal*", assim se pronunciou sobre o assunto o insigne juiz e mestre:

"Por igual, a declaração de que o Banco do Brasil e suas agências constituem *serviço federal*, por si só em nada importa para o caso.

Êles constituirão tal serviço se *realmente* o constituírem, e não tão só por isto haver dito o *legislativo ordinário*.

Se isto disser, como disse, e o não forem efetivamente, efetivamente o não serão.

A *simples declaração legislativa, contra a evidência dos fatos, não lhes pode conferir aquêlê caráter*.

E, se assim não fôsse, o poder ordinário teria fácil meio de burlar a capacidade tributária dos Estados, desautorando a nossa Carta máxima, que foi quem a estabeleceu".

.....  
"A verdade, porém, é outra.

A isenção constitucional apenas foi feita aos serviços federais ou "aos serviços a cargo da União"; e se o Banco do Brasil está, ou não, aí incluído, é ponto suscetível de pesquisa e de prova, ao qual o dispositivo não pode, por si só, satisfazer.

Nem com esta indagação o Judiciário invade as atribuições próprias do Legislativo.

Não; se o legislador houvesse "*efetivamente*" chamado para a União os serviços do Banco, se a êste houvesse "*realmente*", transformado em órgão ou instrumento de atribuições dela, não poderia o Judiciário indagar se êle, assim agindo, bem ou mal agiu; se atendeu, ou não, aos interesses da comunhão.

Esse é, realmente, o terreno próprio e exclusivo do legislador.

Mas, o que se procura ora indagar é coisa muito diversa. Não é se êle bem procedeu chamando para a União os serviços do Banco, mas se, "*efetivamente*", os chamou, porque do fato de os haver chamado, transformando o Banco em instrumento "*real*", "*efetivo*", "*verdadeiro*", das atribuições constitucionais do Govêrno Federal, é que para êle pode resultar a isenção reclamada.

Também nada importa a circunstância de serem os Presidentes do Banco e de suas agências nomeados pelo Presidente da República. Apesar da nomeação partir do Chefe da Nação, não ficam os nomeados funcionários públicos federais, nem as transações puramente mercantis executadas pelo Banco perdem o seu caráter próprio para constituírem *serviços a cargo da União*.

Basta atender a que a autoridade de que dispõe o Presidente da República para nomeá-los promana, não de alguma lei ou da atribuição constitucional de prover os cargos públicos, consignada no art. 48, § 5.º, da Constituição Federal, mas de uns instrumentos em que a União figura *como pessoa jurídica de direito privado*, qual é o Estatuto daquele estabelecimento de crédito.

O Presidente faz essas nomeações como preside as sessões solenes de um estabelecimento de caridade ou de outra sociedade particular qualquer. A sua investidura em tais momentos importa apenas em uma simples homenagem ao Chefe do Estado, sem conseqüências jurídicas apreciáveis.

A veracidade desta afirmação bem se percebe de saírem do Banco, e não do Tesouro, os vencimentos dos nomeados e os seus cargos não figurarem no quadro dos empregados da Nação.

Os serviços que êles prestam não se podem confundir com os que comumente executam os funcionários públicos; são meras transações comerciais que êles realizam e amplamente exploram, fazendo a sua profissão. Se em uma parte mínima, qual a da — "Carteira Cambial" — a União se mostra interessada, por outro lado, no tocante ao maior número e à importância dos negócios, nenhum interesse ela

tem para que se possa neles ver serviços entregues à superintendência da Nação” (1).  
(Revista de Direito, vol. 53, págs. 536-537).

O saudoso advogado e jurista PEDRO BATISTA MARTINS, em parecer elaborado a pedido de certo Banco de Minas Gerais, que pretendia ao gôzo da imunidade constitucional, a pre-

(1) É do seguinte teor a primeira parte do sumário (ementa) dêsse notável Acórdão:

“SUMÁRIO — Não podem ser considerados serviços a cargo da União, para o fim de evitar o pagamento de impostos estaduais, os atos praticados por um estabelecimento bancário qualquer, só por assim os ter classificados o poder ordinário, ainda quando os seus estatutos tenham sido aprovados pelo Congresso e a nomeação do seu Presidente deva ser feita pelo Presidente da República”.

Vários outros julgados dos nossos Tribunais têm, por igual, sufragado a tese de que a lei não tem o condão de transformar em “serviço público” o que, em realidade, não o é.

O Tribunal de Justiça do antigo Distrito Federal, por sua Quarta Câmara, no Acórdão unânime de 25 de janeiro de 1956, proferido em julgamento da Apelação n.º 6.382, em que foi relator o Des. BULHÕES CARVALHO, após aludir a certas leis federais que “têm mandado considerar o Banco do Brasil como *serviço público*”, assim disse:

“Desde logo fere a vista que essa classificação não corresponde à realidade dos fatos. Com efeito, é certo que ao Banco do Brasil são confiados, pelo Governo, alguns serviços públicos; mas, ao lado destes, o Banco executa outros, de natureza estritamente particular, correspondentes à principal finalidade para a qual foi criado, destinados a lucros particulares dos seus acionistas. Absurdo assim parece se denominar “serviços públicos” uma sociedade anônima que exerce operações bancárias, comuns aos bancos em geral, com distribuição final de dividendos aos portadores de suas ações. Na sua simples qualidade de *sociedade anônima* não pode deixar de estar sujeito aos impostos que sobre eles lancem os Estados, os Municípios e a própria União”.  
(Revista de Direito Administrativo, vol. X, pág. 164).

PONTES DE MIRANDA, em abono da mesma tese, cita decisão do Supremo Tribunal Federal, de 3 de outubro de 1938, publicada no “Jornal do Comércio” de 15 de outubro de 1939, onde se lê:

“A Constituição é que regula o poder tributário da União, dos Estados e dos Municípios e, pois, o regime estabelecido não pode ser alterado por lei ordinária. O Banco do Brasil não é estabelecimento público federal. Está, portanto, sujeito aos impostos estaduais e municipais, embora o Decreto n. 24.094, de 7 de abril de 1934, disponha o contrário”.  
(Comentários à Constituição de 1946, 3.ª ed., tomo II, págs. 286-287).

texto de que fôra, por *lei local*, considerado e declarado “*serviço público do Estado de Minas Gerais*” (*sic*), — sem embargo da natural inclinação e simpatia pela causa do consulente, — não pôde fugir à evidência da tese acima exposta, reconhecendo que a simples *declaração da lei* não basta para transfigurar uma atividade em “*serviço público*” se, com ela, a entidade executante não “*realiza efetivamente...* serviços de natureza pública”, pois apenas “*constitui mera presunção hominis*” (*sic*), passível de ser verificada e confirmada, ou não, em cada caso concreto. Depois de aludir àquêl postulado de FRANCISCO CAMPOS, de que “os negócios privados não podem ser convertidos em públicos por um simples *fiat* legislativo (*Pareceres*, pág. 41)”, assim se externa, a respeito:

A luz dêsse princípio não se pode recusar competência ao Poder Judiciário para submeter à sua apreciação a *natureza dos serviços atribuídos ao Banco*”.

.....  
“O que nos cumpre, portanto, é deixar à margem o “*fiat*” legislativo, que gera em favor do Banco uma simples presunção *juris tantum*, para descer ao exame das atribuições que lhe foram confiadas, apurado se êle realiza *efetivamente*, como instrumento da Administração mineira, *serviços de natureza pública*”.

.....  
“Se é impossível estabelecer num princípio geral o conceito, dia a dia mais abrangente, de *serviço público*, não será tarefa de monta para os Tribunais examinar cada caso concreto que lhes seja submetido, para, então, qualificar a natureza do serviço confiado à execução da parte que pleiteia a isenção fiscal”.

(Revista Forense, vol. LXVII, págs. 656 e 657).

Todavia, aos influxos de salutar e progressiva reação, que encontrou partícipes até e principalmente entre figuras eminentíssimas da própria Suprema Côrte, evoluiu *inversamente* a jurisprudência norte-americana, isto é, no sentido de corrigir ou, pelo menos, moderar os exageros a que haviam sido levados

os seus juizes “todo-poderosos” por influência da doutrinação de MARSHALL. E hoje, seguramente, pode afirmar-se que os rumos por ela seguidos, sobretudo nas últimas décadas, em consonância, aliás, com a melhor doutrina, longe de confirmarem o referido asserto do parecer em análise, revelam, precisamente, uma orientação cada vez mais austera, cautelosa e rigorista, no que respeita ao reconhecimento de *imunidades e isenções fiscais* em proveito de entidades não configuradoras de autênticos *serviços públicos*.

CARLOS ADROGUÉ, depois de aludir à distinção que, nas aplicações da recíproca imunidade impositiva, vem sendo reiteradamente formulada pela jurisprudência dos Estados Unidos da América entre “*operaciones e instrumentos esenciales ao ejercicio das funções governamentais*” e as “*atividades de caráter privado*”, assim comenta e opina sobre o assunto:

“De todas maneras, no debe exagerarse en las aplicaciones concretas de la doctrina de la inmunidad impositiva intergubernamental. Es sólo limitándola a las situaciones más evidentes que puede llegar a tener un valor permanente. Más adelante expondré la evolución que ha experimentado en los Estados Unidos, país de origen y desarrollo de la misma, y se verá como la jurisprudencia de su más alto tribunal ha llegado a encuadrarla en un marco más razonable que aquel que le había servido de pauta a través de más de un siglo”.

E, manifestando seu apoio às modernas diretrizes dessa mesma jurisprudência, assim conclui:

“... considero preferible un criterio de interpretación estricto. Cuando el impuesto venga a gravar de una manera directa la actividad gubernamental, conceptúo que debe reconocerse a ésta inmune respecto a aquél; pero cuando su efecto sobre aquélla sea sólo incidental o hipotético, el impuesto debe ser mantenido”.  
(*Op. cit.*, págs. 287-288-289).

Entre nós, há já três lustros volvidos. OTACÍLIO ALECRIM, em artigo doutrinário, aludia ao

“ângulo mitigado da recente jurisprudência americana (*South Carolina v. United States*, 1925; *Helvering v. Powers*, 1934; *Brush v. Commissioner of Internal Revenue*, 1937; *Helvering v. Gerhardt*, 1938), para a qual, agora, só se beneficiam com a imunidade tributária intergovernamental os Serviços (*agencies and instrumentalities*) que desempenhem nítidos encargos públicos (*strictly government character*)”.  
 (“*Teoria da Auto-Preservação Tributária*”, in *Direito*, vol. XLIX, pág. 83).

THEMISTOCLES CAVALCANTI, após criticar o nosso Departamento Administrativo do Serviço Público pelo fato de pretender justificar a equiparação dos bens das entidades autárquicas aos do próprio Estado, para fins de imunidade tributária,

“invocando uma doutrina americana e uma jurisprudência que, com a devida vênua, já se vai tornando obsoleta” (*sic*),

assim disse:

“O desenvolvimento extraordinário, naquele país, das chamadas *Business e Public Corporations*, uma das quais, a *Tennessee Valley*, abrange vastíssimo território dos Estados, tem ocasionado uma reação severa contra a liberalidade da doutrina de isenção fiscal, que sonegaria aos Estados vultosa renda.

Nos Estados Unidos a solução judicial é controvertida e o próprio Governo tem procurado resolver amigavelmente, por meio de acôrdo com os governos estaduais e locais, por meio de uma redução equitativa dos impostos e taxas, de forma a atender aos interesses recíprocos, governo e emprêsas públicas”.

E aduziu em nota (n.º 6) ao texto:

“É preciso considerar as alterações sofridas pelo *leading case McCulloch v. Maryland* pelas novas de-

cisões, notadamente: *Helveding v. Gerhardt*; *Graves c. New York*; *Rogers v. Graves*; *Allen Collectors of Internal Revenue v. Regents of the University System of Georgia*".

("Tendências Modernas do Direito Administrativo", in *Direito*, vol. XVIII, págs. 26-27, texto e nota 6).

De THEMISTOCLES CAVALCANTI são, outrossim, êstes conceitos e expressões de censura à tendência de certos juristas brasileiros para estenderem a outros entes, além dos expressamente indicados nos textos, os privilégios outorgados pela Constituição e pelas leis à União, aos Estados e aos Municípios:

“.....

“7. Esta extensão segue um sentido inverso à tendência, que se verifica em todos os países, no sentido de reduzir, quanto possível, as imunidades fiscais, mesmo em relação aos Estados. Os autores europeus, notadamente LAUFENBURGER, condenam a liberalidade, e nos Estados Unidos existe uma revisão completa da doutrina em tôrno da imunidade fiscal (ver LAUFENBURGER, *Finances Publiques*; JEAN BLANCHET, *Les Services Publiques devant l'Impôt*, pág. 297).

8. Nesse país, a reação contra a decisão *Mc Culloch v. Maryland*, que consagra o velho princípio “*The power to tax involves the power to destroy*”, foi muito intensa, atingindo mesmo a imunidade entre os Estados, quanto mais as *Public Corporations* e as *Authorities*, que representam ali os serviços descentralizados. (Ver os casos *Helvering v. Gerhardt*, *Graves v. New York*, *Rogers v. Graves*, *Allen Collectors of Internal Revenue v. Regents of the University System of Georgia*, etc.).

9. Naquele país, é bem verdade, ao contrário do que ocorre entre nós, a imunidade recíproca entre a União e os Estados não é imperativo constitucional, o que levou FELIX FRANKFURTER a denunciar a teoria tradicional como “*pernicious abstraction*” e repetir a contradita de HOLMES à frase de MARSHALL com nova aplicação: — “*The power to tax is not the*

*power to destroy while this Court sits*” (*Panhandle Oil C.º v. Mississippi*).

10. Mas, não só em relação aos Estados, essa imunidade era objeto de crítica. Com maior razão o era quanto às *Corporations*, porque ali se fazia a distinção entre as “*funções ordinárias de Governo*” e as “*ordinary private business*”.

11. Foi por isso que, no caso *South Carolina v. United States*, tratando de aproveitamento de águas minerais, cogitou-se de saber se a atividade em questão era tradicionalmente *governmental* ou era *de natureza privada*.

12. Finalmente, entendeu-se que sòmente as primeiras (as *governmentais*) estariam cobertas pela imunidade (V. CROSKY, *Politics and the Constitution*)”.

(*Pareceres do Consultor Geral da República*, Rio de Janeiro, 1955, vol. I, págs. 43-44).

Tão radical e profunda foi, aliás, a modificação dos rumos da jurisprudência constitucional dos Estados Unidos em matéria de *imunidade tributária intergovernamental*, que não seria exagêro dizer-se ter havido, nesse campo, verdadeira *subversão* de teses e doutrinas consagradas como certas e inconcussas ao tempo de MARSHALL.

Dessa reviravolta dá-nos sugestiva notícia FRANK J. HOGAN, num artigo jurídico, em capítulo sob a epígrafe “*Reciprocidade de tributação sôbre Serviços federais e estaduais*”, em que se incluem os seguintes tópicos:

“Uma das limitações implícitas mais importantes do poder de impor contribuições era a doutrina da *imunidade intergovernamental*. Depois de mais de um século de consagração da doutrina, por juristas e estadistas, ela foi substancialmente menoscabada durante as últimas sessões da Côrte Suprema...”

.....  
“No mesmo cemitério encontraremos os túmulos de oito casos julgados pela Côrte Suprema, os quais consagraram através de anos a doutrina da *imuni-*

dade intergovernamental quanto a contribuições, como um incidente constitucional do nosso sistema de soberania dual. Quase dizia que encontraremos os seus despojos, mas na realidade não resta nada, absolutamente, deles. Não morreram ignorados. Foram mortos deliberadamente, um a um, e seus nomes foram pronunciados em voz alta durante a execução.

Qual foi a causa dessa revogação de uma centena de precedentes?

A resposta da Corte é: “as necessidades expansivas da Nação e do Estado...”

(“*Serviços Estaduais e Federais. Reciprocidade de tributação. Variações da Jurisprudência Constitucional norteamericana*”, — artigo transcrito da *Revista de Derecho, Legislación y Jurisprudencia del Colegio de Abogados de Puerto Rico*, número de setembro e outubro de 1939, — tradução de Raul Lima, advogado, na *Revista Forense*, vol. LXXXIV, págs. 233 e 234).

Anota o Prof. CAIO TÁCITO:

“A tendência mais recente, nos Estados Unidos é, contudo, a de limitar o alcance da imunidade recíproca, admitindo a taxaço de serviços industriais e comerciais do Estado, ou de atividades privadas colocadas a seu serviço”.

(*Comentário, na Revista de Direito Administrativo*, vol. 36, pág. 73).

Por sua vez, o Prof. HAROLDO VALLADÃO, em judicioso parecer, que proferiu também como Consultor Geral da República, destarte se exprimiu:

“Nos Estados Unidos, criador do princípio da imunidade, por via jurisprudencial, a *tendência moderna é limitá-lo, é não admiti-lo tão amplamente quanto fôra enunciado pelo insigne MARSHALL no conhecido caso Mc Culloch vs. Maryland*. É o que informa ROTTSCHAEFER:

“78. The reciprocal immunity of each government from taxation by the other was

formerly extended to even private instrumentalities used by them in their performance of their respective governmental functions, but recent decisions have reversed several prior decisions so holding and indicate a trend in the direction of further reversals in this field...”. (1)

“80. The immunity of a state and its instrumentalities from federal taxation does not extend to its non-governmental functions and instrumentalities engaged therein even when the income derived therefrom is used to support its governmental activities”. (2)

(*On Constitutional Law*, 1939, pág. 97”).

(*Pareceres do Consultor Geral da República*, Rio de Janeiro, 1950, vol. IV, setembro de 1949 a março de 1950, pág. 30).

Por melhormente elucidar como evoluíram e quão distancadas se acham da tese de MARSHALL (3) as novas concepções

- (1) “78. A imunidade recíproca de cada govêrno à tributação estabelecida por outro estendia-se até mesmo às instrumentalidades de direito privado por êles utilizadas no exercício de suas respectivas funções governamentais; mas, recentes decisões modificaram diversos pronunciamentos anteriores nesse rumo, indicando existir uma tendência no sentido de outras radicais modificações nessa matéria...”.
- (2) “80. A imunidade de um Estado e de suas instrumentalidades à tributação federal não atinge suas funções não-governamentais, bem como as instrumentalidades destinadas a êsse fim, ainda mesmo quando a renda deles derivada é empregada na manutenção de suas atividades governamentais”.

É de notar-se que a jurisprudência norte-americana, em sua nova orientação, passou a dar aplicação a tais princípios em termos de perfeita reciprocidade.

(3) Comenta e informa, a respeito, CARLOS A. ADROGUÉ:

“Del examen de la opinión de MARSHALL, resulta que se limitó a afirmar la supremacia federal, declarando la ine-

e diretrizes da jurisprudência norte-americana, invoca-se, ainda, no parecer VALLADÃO, o que disse o Justice FRANKFURTER, como relator, numa das mais importantes decisões da Corte Suprema dos Estados Unidos, — a proferida, em 14 de janeiro de 1946, no caso “State of New York and Saratoga Springs Commission and Saratoga Springs Authority, Petitioners, versus The United States of America”:

“But Chief Justice MARSHALL spoke at a time when social complexities did not so clearly reveal as now the practical limitations of a rhetorical absolute” (1).

Ali também se assinala o princípio firmado na mesma jurisprudência — nomeadamente no caso “Ohio v. Helvering”, — de que existe uma linha constitucional separatória entre o Estado como *governo* e o Estado como *comerciante*; e, pois, se um Estado escolhe o caminho do comércio, comprando e vendendo mercadorias, seu direito de fazê-lo pode ser reconhecido na medida em que o permite a Constituição federal, mas o exercício de tal direito não é o desempenho de uma função governamental.

xistencia de poder en los Estados para gravar con impuestos los instrumentos de gobierno nacionales. Al introducir la doctrina dela inmunidad federal respecto a impuestos locales, no tuvo ocasión de pronunciarse sobre la situación inversa, relativa a la posición de los gobiernos de los Estados frente al poder impositivo federal”.

(Op. cit., pág. 282).

“El Presidente Franklin D. Roosevelt dió un paso importante en contra de la doctrina de la inmunidad cuando envió un mensaje especial al Congreso, en 25 de abril de 1938 (insistido el 19 de enero de 1939), solicitando la sanción “de una corta y simple ley” aboliendo todas las exenciones impositivas, tanto respecto a las instrumentalidades federales como a las estatales”.

(Op. cit., pág. 327).

(1) “Mas o Chief Justice MARSHALL assim falou numa época em que as complexidades sociais ainda não haviam revelado tão claramente como hoje as limitações práticas de um absoluto retórico”.

Assim, quando um Estado entra no mercado em busca de freguêses, êle se despoja, para isso, de sua potestade e assume o caráter de mero *comerciante* (1).

(1) Até mesmo no que concerne ao princípio — melhormente diríamos ao *tabu* — da *impenhorabilidade* dos bens públicos, excele, hoje, em tôda parte, inclusive no Brasil, a doutrina de que o Estado quando se entrega à prática de atividades *comerciais* ou *industriais* decai de tal *privilégio* quanto aos bens e valores nelas empregados, pôsto que, em virtude mesmo de tal destinação, não se podem êles considerar *fora do comércio* (BIELSA, *Derecho Administrativo*, 4.ª ed., tomo II, págs. 441, 442, 444; BULLRICH, *Principios Generales de Derecho Administrativo*, 1942, págs. 209, 210, 215, 217, 219; OTTO MAYER, *Derecho Administrativo Alemán*, ed. argentina, Editorial de Palma, tomo II, pág. 95; FLEINER, *Instituciones de Derecho Administrativo*, versão espanhola da 8.ª ed. alemã, por S. Gendin, 1933, pág. 284; TESAURO, *Nozioni elementari di Diritto Amministrativo Italiano*, 1949, pág. 80).

Em brilhante voto vencedor proferido no Supremo Tribunal Federal em Acórdão unânime de 11 de outubro de 1944, no Conflito de Jurisdição n.º 1.519, eis como se manifestou o eminente Ministro OROSIMBO NONATO:

“O Estado, por motivos inelutáveis de contingências sociais, tem, por vêzes, de *descer dos seus altos planos* para atividades comerciais e industriais”.

“Os bens do Estado são impenhoráveis, sem dúvida; mas êle, às vêzes, é forçado, pelas contingências históricas, a *descer dos altos planos* em que normalmente se desenvolve sua ação, *para se entregar ao comércio*, quando dirige empresas, lavra contratos, expede duplicatas, emite promissórias, quando contrata trabalho, e é difícil, então, a meu ver, levar o princípio, exato, da *impenhorabilidade*, às extremas conseqüências; porque o fato próprio daquela atividade está mostrando que certos bens, pelo menos, não podem ser postos *fora do comércio*”.

Por igual, o eminente Ministro PHILADELPHO AZEVEDO, em voto explícito e fundamentado, no mesmo acórdão, reforçou os argumentos do ilustre relator, afirmando:

“A *impenhorabilidade* constitui, sem dúvida, *privilégio*, que não pode ser estendido fora de condições expressamente outorgadas”.

E, depois, de acentuar a necessidade de “*textos expressos*”, aduz:

“Fora dêsse meio, não se poderia admitir a *impenhorabilidade* de bens, não sendo, ademais, razoável que empresas explorando variadas indústrias, inclusive as de edições, tenham seus bens *impenhoráveis*; ao revés, estão êles *em comércio*, como bem acaba de acentuar o egrégio Relator, Sr. Ministro OROSIMBO NONATO”.

(*Diário da Justiça*, apenso ao n.º 132, de 12-6-945, págs. 2.267 a 2.270).

*In verbis:*

“That there is a constitutional line between the state as government and the State as trader, was still more recently made the basis of a decision sustaining a liquor tax against Ohio. “If a state chooses to go into the business of buying and selling commodities, its right to do so may be conceded so far the Federal Constitution is concerned; but the exercise of the right is not the performance of a governmental function... When a state enters the market place seeking customers it divests itself of quasi sovereignty pro tanto, and takes on the character of a trader...” (Tradução na nota abaixo) (1).  
(*Op. cit.*, mesmo vol., págs. 30 e 31).

No estágio atual dessa chamada jurisprudência constitucional domina, em termos de *reciprocidade*, o princípio de que somente se consideram acobertados pelo *privilegio* da imunidade impositiva os bens e atividades que se encontrem “diretamente integrando o *instrumental de governo* de pertinência imediata à Nação ou aos Estados”, vale dizer, aqueles que verdadeiramente “constituem os meios ou instrumentos” necessários ao cumprimento das *própriamente ditas funções governamentais* de qualquer daqueles ramos do Poder político, observados os limites da competência de cada qual deles dentro de suas respectivas esferas.

CHARLES BEARD, um dos mais modernos comentaristas e intérpretes do sistema constitucional norte-americano, dá-nos, a respeito, expressivo e autorizado testemunho:

- (1) “A existência de um divisor constitucional entre o Estado como governante e o Estado como comerciante foi, ainda mais recentemente, reafirmada por uma decisão sustentando a validade de imposto sobre bebidas cujo sujeito passivo era o Estado de Ohio. “Se um Estado resolve dedicar-se ao negócio de compra e venda de mercadorias, o seu direito de assim proceder não pode ser negado em face ao disposto na Constituição Federal, mas o exercício desse direito não constitui o desenvolvimento de uma função governamental. Quando o Estado entra no mercado procurando fregueses, dissocia-se de seus poderes quase-soberanos, assumindo a natureza de um comerciante...”

“However the strict doctrine laid down by MARSHALL has been modified to mean merely that the states cannot interfere with a federal instrumentality in such a manner as to impair its efficiency in performing the function for which it was designed. A state, for example, cannot tax income from federal bonds, at least as yet, but it may tax buildings and other property of a national bank chartered by the Federal Government. “It is manifest”, the Supreme Court says, “that exemption of federal agencies from state taxation is dependent not upon the nature of the agents or upon the mode of their constitution or upon the fact that they are agents, but upon the effect of the tax; that is, upon the question whether the tax does in truth deprive them of power to serve the Government as they were intended to serve it, or does hinder the efficient exercise of their power. A tax upon their property has no such necessary effect. It leaves them free to discharge the duties they have undertaken to perform. A tax upon their operations is a direct obstruction to the exercise of federal powers”.

(CHARLES A. BEARD, *American Government and Politics*, 9.<sup>a</sup> ed., New York, 1946, pág. 482).

(“Entretanto, a doutrina estrita estabelecida por MARSHALL foi modificada para significar simplesmente que os Estados da Federação não podem interferir numa *instrumentalidade* (“*instrumentality*”) (1) federal de modo a atingir sua eficiência

---

(1) Fosse eminente publicista, Professor de Ciência Política na Universidade de Colúmbia e uma das mais altas expressões da cultura jurídica norte-americana contemporânea, procurando aclarar o sentido atual da palavra “*instrumentality*” (que já ingressou na tecnologia jurídica brasileira sob a versão de “*instrumentalidade*”), explica, ainda, noutra capítulo da mesma obra:

“In recent years however the Supreme Court has narrowed its interpretation of the term “*instrumentalities*” and declared that it will inquire whether any state or federal tax does in effect cripple the power of the Federal Government or the state government to carry on its necessary functions”. (CHARLES A. BEARD, *op. cit.*, pág. 261).

(“Recentemente a Suprema Corte delimitou sua interpretação da palavra “*instrumentalities*” e declarou que ela indagará se o tributo federal ou estadual *impede efetivamente* o poder do Governo Federal ou do governo estadual de exercerem suas funções essenciais”).

no desempenho da função para que fôra prevista. Um Estado da Federação, por exemplo, não pode tributar a renda de títulos federais, pelo menos até aqui, mas pode tributar edifícios e outros bens imóveis de um banco nacional instituído pelo Governo Federal. “É manifesto”, diz a Suprema Côrte, “que a isenção de agências (“*agencies*”) federais ao imposto estadual depende, não da natureza das pessoas (“*agents*”), ou da forma de sua constituição, ou do fato de serem agentes do Governo Federal, e sim do efeito do tributo; isto é, depende da questão de lhes retirar, ou não, o tributo o poder de servir ao Governo dentro das normas previstas por seus criadores, ou impedir realmente o eficaz exercício daquele poder. O tributo sobre seus bens não tem necessariamente esse efeito. Deixa-os livres para executar os deveres que lhes foram prescritos. O tributo sobre suas operações é um entrave direto ao exercício dos poderes federais”).

JOHN M. MATHEWS, outro moderno e não menos ilustre juriconsulto e publicista norte-americano, professor de Ciência Política da Universidade de Illinois, após referir-se à doutrina de MARSHALL no “*leading case*” *McCulloch v. Maryland* e sua importância à época, bem assim à contradita que lhe opôs, mais tarde, HOLMES, põe em relêvo a mudança de orientação da jurisprudência da Suprema Côrte e, sob a epígrafe — “*Recent Cases on Intergovernmental Taxation*”, — assim escreve:

“After the battle over the reorganization of the Supreme Court in 1937, a definite change took place in the position of that tribunal on the matter of intergovernmental taxation. It should be noted, however, that some evidences of a shift in the Court’s opinion on this question can be discerned even before that date. Thus, in 1931 the Court took the position that the rule of reciprocal exemption of governmental instrumentalities should not be applied mechanically, without regard to the consequences upon the operations of the government”.

(“Após a batalha da reorganização da Suprema Côrte em 1937, uma mudança definitiva ocorreu na posição desse tribunal relativamente à matéria de tributação intergovernamental. Deve-se observar, entretanto, que alguns evidentes sinais de mudança na opinião da Côrte sobre esta questão podem ser constatados antes mesmo dessa data. Assim, em 1931, a Côrte adotou a orientação de que a regra de isenção recíproca de *instrumentalidades* governamentais não deveria ser aplicada mecânicamente, sem se considerarem suas conseqüências sobre as funções do governo”).

.....  
 .....  
 “Justice FRANKFURTER delivered a concurring opinion that he justified on account of the “important shift in constitutional doctrine announced after a reconstruction in the membership of the Court”. He characterized as a “seductive cliché” the assumption that the power to tax involves the power to destroy and declared that the sound basis of the decision in *McCulloch v. Maryland* had been distorted by “sterile refinements” unrelated to actuality”.

(“O Justice FRANKFURTER emitiu uma concorrente opinião, que fundamentou em justificativa à “importante mudança na doutrina constitucional proclamada após a recomposição do corpo de juizes da Côrte”. Ele qualificou como um lugar-comum (“*seductive cliché*”) o preconceito de que o poder de tributar envolve o poder de destruir e declarou que o sadio fundamento da decisão no caso *McCulloch v. Maryland* havia sido deturpado por “estéreis refinamentos” inadequados à atualidade”).

E aduz, quase a seguir, que

“...the Court has not abandoned the position that taxes by one government upon the instrumentalities of the other are invalid if they place a direct burden upon, of substantially interfere with, the performance of governmental functions”.

(“... a Córte não mais abandonou a posição tomada no sentido de que tributações de um govêrno sôbre as *instrumentalidades* de outro consideram-se inválidas se representam a imposição de uma sobrecarga às mesmas, ou interferem substancialmente com o desempenho das funções governamentais”).

(JOHN MABRY MATHEWS, Ph. D., *The American Constitutional System*, 2.<sup>a</sup> ed., N. Y., 1940, págs. 257, 262, 265 e 266).

Já em seu voto vencedor proferido no citado Acórdão do antigo Tribunal Superior do Estado da Bahia, de 18 de março de 1919, o então Desembargador PEDRO DOS SANTOS (mais tarde insigníssimo Ministro do Supremo Tribunal Federal), refutando a pretensão de *imunidade fiscal* arguida pelo Banco do Brasil contra a Fazenda do Estado, em ação para a cobrança de impôsto de indústrias e profissões, sob o fundamento de desempenhar *serviços federais*, assim disse, em página magistral:

“Apelou-se para o direito americano; pretendeu-se que êle amplamente justificava a posição assumida pelo apelado no pleito. Entretanto, tal não se dá.

Aqui está COOLEY, cuja autoridade não necessita ser encarecida:

“O fato de ter o Govêrno geral aprovado os Estatutos de uma sociedade, dando-lhe existência, obtendo certas vantagens e dados benefícios, não isenta os bens de tal sociedade dos impostos estaduais”.

(“The fact that the general government has chartered and brought into existence a corporation with stipulation in the charter whereby the United States may have certain benefits from its use, does not exempt its property, from State taxation”) — (TH. COOLEY, *The general principles of Constitutional law*, pág. 62).

Não repelem êste direito os tribunais norte-americanos. Aqui está o que um dêles dispôs a respeito:

“Uma companhia ferroviária, cuja organização foi aprovada pelo Congresso, pode ser submetida a razoável regulamentação por um Estado”.

(“A railroad corporation chartered by the Congress may be subject to reasonable regulation by a State”). — (Reagan v Mercantile Trust Co. 164 U. S. 413; — TH. COOLEY, obr. cit., pág. 63, nota II).

Ainda quando a Companhia esteja realmente *incorporada* pelo Govêrno da República, não é isto, por si só, razão suficiente, pelo direito ali dominante, para ficar isenta de ação fiscal dos Estados.

Não; para isto indispensável é que a *incorporação* a tenha transformado em *órgão imprescindível ao exercício das atribuições constitucionais da União* e que *uma lei reconheça e proclame ser essa isenção essencialíssima à fiel e exata satisfação dos serviços federais* que o Govêrno pretende ver realizados por intermédio dela, *assim transmudada em órgão ou instrumento seu*.

É o que se lê em CAMPBELL BLACK:

“...yet a corporation chartered by the general government, or subsidized by it, is not exempt from State taxation unless it is employed as a means, agency or instrument for the exercise of the constitutional powers of the United States.

Further, the mere fact that a corporation is employed in the service of the United States will not suffice to exempt it from State taxation as an instrument or agency of the government, when there is no legislation on the part of Congress to show that such an exemption is deemed

by it essential to the full performance of the company obligation to the government”.

(CAMPBELL BLACK, *Handbook of American Constitutional law*, pág. 382).

Aqui está JAMES GRAY confirmando o mesmo direito quando nos diz que o fato de uma Companhia ser chamada a prestar serviços ao Governo Federal não liberta a sua propriedade da taxaço estadual:

“The fact that any corporation or individual is employed in rendering service to the Federal government does not exempt any of property, of such corporation or individual from State taxation”.

(JAMES GRAY, *Limitations of taxing power and public indebtedners*, pág. 392).

Em dada ocasião, pelos meios regulares, foi levada à Côrte Suprema dos Estados Unidos a questão de saber se estava livre de impostos estaduais uma Companhia geral, destinada a ser empregada e, de fato, empregada, no momento, no legítimo serviço do Governo, não só militar, como postal.

HARE assim expõe o caso:

.....  
.....

A questão foi vastamente discutida no célebre caso “*Thompson v. The Union Pacific Railroad Company*”. E como decidiu a Suprema Côrte?

É o próprio HARE quem informa. O Tribunal resolveu que

“a propriedade dessa Companhia não estava isenta do impôsto estadual, embora a sua via-férrea fizesse parte de um sistema ferroviário construído sob a direção e autoridade dos Estados Unidos e em tôda a extensão destinada ao uso e aos intuitos próprios do Governo geral”.

(“In *Thompson v. The Union Pacific Railroad Co.*, after such consideration, we held that the property of that Company was not exempt from State taxation though their railroad was part of a system of roads constructed under the direction and authority of the United States and largely for the use and purpose of the general government”).

(CLARK HARE, *American Constitutional law*, vol. 1.º, págs. 261 e 262).

Comentando o caso, afirma o insigne publicista que, com esta solução, a alta Côrte americana deixou assentado que

“uma tributação do Estado sôbre a propriedade da Companhia e o seu pessoal em geral (1) não está em conflito com a Constituição da República. Pode ter-se por estabelecido que nenhuma disposição constitucional proíbe a um Estado tributar a propriedade de um agente do govêrno, simplesmente por ser propriedade dêsse agente. A doutrina contrária grandemente embaraçaria o Estado na coleta de sua renda necessária, sem nenhuma vantagem correspondente para a União”.

(“Yet as we have said, a state tax upon the property of the Company its road-bed, rolling-stock and personalty in general was ruled by this court not to be in conflict whit the Federal Constitution. It may, therefore, be considered as settled that no constitutional implication prohibit a State tax upon the property of an agent of the government merely because

(1) Talvez por um lapso de tradução, o douto magistrado verteu para o português a expressão “and personalty in general” como significando “e o seu pessoal em geral”. Cremos, *data venia*, ter havido equívoco, assinalando que “personalty” é um termo que, na tecnologia jurídica anglo-americana, significa “bens móveis”; de modo que a versão exata, no caso, parece-nos, deveria ser — “e seus bens móveis em geral”.

it is property of such an agent. A contrary doctrine would greatly embarrass the States in the collection of their necessary revenue, without any corresponding advantage to the United States").

(CLARK HARE, *obr. e vol. cit.*, pág. 262; JOHN POMROY, *An introduction to the Constitutional law*, pág. 253, nota 304 b).

No caso "*National Bank v. Commonwealth*" a Suprema Corte deixou estabelecidos princípios reguladores do assunto em diametral oposição aos em que o apelado pretende fundar a sua defesa. Eis como ela a respeito sentenciou:

"Certamente não se pode sustentar que os Bancos ou outras corporações ou repartições do Govêrno devem ser completamente excluídos da ação legislativa do Estado (1). Os mais importantes agentes do Govêrno Federal são os seus funcionários; mas ninguém contestará que quando um homem age como funcionário do Govêrno deixa de estar sujeito às leis do Estado. O princípio discutido tem sua limitação resultante da *necessidade* em que o princípio mesmo se funda. Esta limitação importa em que as agências do Govêrno Federal são somente isentas da legislação estadual *enquanto ela pode interferir prejudicando o exercício das funções pelas quais são designadas para servir a este Govêrno.*

Qualquer outra compreensão converteria um princípio fundado somente na *necessidade* de amparar o Govêrno dos Estados Unidos no exercício do seu legítimo poder em *uma invasão desautorizada e injustificável dos direitos do Estado.* Os

(1) Trata-se, aí, bem entendido, da posição das agências do Govêrno Federal em face da ação legislativa local, do Estado-membro da União norte-americana, em matéria impositiva.

Estados existem e precisam sempre existir com o Govêrno nacional. Um não pode ao outro destruir. Daí necessitar a Constituição de uma interpretação prática. *As suas limitações e proibições não devem ser ampliadas ao ponto de destruírem os poderes necessários do Estado ou impedir o seu exercício eficiente*" (1).

("It certainly cannot be maintained that banks or other corporations or instrumentalities of the Government are to be wholly withdrawn from the operation of State legislation. The most important agents of the Federal Government are its officers; but no one will contest that when a man becomes an officer of the Government he ceases to be subject to the law of the State.

The principle we are discussing has its limitations, a limitation growing out of the necessity on which the principle

(1) O argumento responde à superada tese de MARSHALL (de que "o poder de tributar envolve o poder de destruir") com a implícita e irrecusável afirmação de que também o poder de isentar na esfera da competência tributária alheia envolve o poder de destruir.

Com efeito, a *isenção compulsiva* de impostos locais pode produzir, em dadas circunstâncias e situações, desfalque tão substancial nas rendas públicas do Estado ou do Município, que lhe importe grave transtôrno administrativo, capaz de conduzir até ao estrangulamento econômico.

O problema foi, aliás, objeto de cogitação, nos Estados Unidos, com vistas às extensas regiões territoriais abrangidas nos setores de ação da famosa empresa estatal *Tennessee Valley Authority*; e a constatação de tais possíveis efeitos não deixou de influir na modificação dos rumos da jurisprudência norte-americana acêrca da imunidade tributária recíproca.

Entre nós, é possível formar-se idéia do que representa, ou pode representar, para o alento de certos erários públicos locais, a contribuição tributária de importantes empresas mistas, através de recente episódio: o Prefeito do Município fluminense de Caxias, clamando, pela imprensa, contra a situação de alarmante crise financeira, vizinha da "calamidade pública" (*sic*), em que se debatia a Administração respectiva, referiu que "o problema se agravou pelo não pagamento de 40 milhões de cruzeiros devidos pela PETROBRÁS, do imposto de indústrias e profissões" ("*O Prefeito de Caxias Ameaça Decretar Estado de Calamidade Pública e Fechar a Prefeitura*", — notícia na edição de *O Globo* de 13-11-1963, pág. 12).

itself is founded. That limitation is that agencies of the Federal Government are only exempt from State legislation, so far as that legislation may interfere with or impair their efficiency in performing the functions by which they are designed to serve that Government. Any other rule would convert a principle founded alone in the necessity of securing to the Government of the United States the means of exercising its legitimate powers, into an unauthorized and unjustifiable of the rights of the States".

.....  
"The States are and they ever must be coexistent with the National Government. Neither may destroy the other. Hence the Federal Constitution must receive a practical construction. Its limitations and its implied prohibitions must not be extended so far as to destroy the necessary powers of the States, or prevent their efficient exercise".

(WOODBURY WILLOUGHBY, *The American Constitutional System*, páginas 126, 127 e 131).

Ainda se tratando de "agências federais" verdadeiramente caracterizadas — quanto mais de meras corporações ou companhias apenas subsidiadas ou favorecidas com tal ou qual concessão, — o direito americano não permite a exclusão de exigências fiscais dos Estados, salvo se elas atuam de maneira tão prejudicial que impossibilitem ou por demais dificultem o exercício dos Podêres Federais.

O princípio já está demonstrado com as transcrições retro, e fácil seria acumular outras para confirmá-lo. Que, ao menos, mais uma seja feita:

"É evidente que a exclusão das *agências federais* da tributação dos Estados depende, não da natureza dos agentes, não do

modo de sua organização ou do fato de serem êles agentes; *MAS DO EFEITO DO IMPÔSTO*, se êle, na verdade, os despoja da faculdade de servirem ao Govêrno como elas foram designadas para servi-lo, ou embaraça o exercício eficiente do seu poder. Um impôsto sôbre sua propriedade não tem tal efeito necessário".

("It is, therefore, manifest that exemption of Federal agencies from State taxation is dependent, not upon the nature of the agents or upon the mode of their constitution, or upon the fact that they are agents but upon the effect to the tax; that is, upon the question whether the tax does in truth deprive them of power to serve the Government as they are intended to serve it, or does hinder the efficient exercise of their power. A tax upon their property, has no such necessary effect").

(WILLOUGHBY, *ob. cit.*, pág. 128; PATTERSON, *The United States and the States under the Constitution*, pág. 28; CLARK HARE, *ob. e vol. cit.*, pág. 265; TH. COOLEY, *On taxation*, vol. 1.º, pág. 133)".

(*Revista de Direito*, vol. LIII, págs. 538 a 541).

Ora, ninguém, de perfeito juízo, dirá que o normal lançamento de impostos locais (estaduais ou municipais) sôbre a Petrobrás, a Companhia Siderúrgica Nacional, a Fábrica Nacional de Motores S. A. e outras companhias mistas congêneres (ou, ainda, sôbre quaisquer emprêsas puramente estatais, de caráter *industrial* ou *comercial*), — exercido com os mesmos critérios de legalidade e igualdade tributária aplicáveis, indistinta e indiscriminadamente, a todos os contribuintes, — tenha c *EFEITO* de *despojá-las da faculdade de servirem aos fins governamentais* e, muito menos, o de *impossibilitar ou dificultar o exercício dos podêres federais*.

\*

\* \*

Demonstrada como está, cabal e exaustivamente, a profunda modificação da jurisprudência constitucional norte-americana sobre imunidade tributária, operada desde a época do chamado “acórdão-padrão” de MARSHALL (1819) até nossos dias, é de concluir-se, pelo exposto e documentado, não ser, *data venia*, exato — e mui especialmente no que respeita a empresas tipicamente *mercantis*, como as sociedades anônimas de economia mista — o asserto de que o que “era assim há quase século e meio” ... “*continua a ser assim hoje*, quando se multiplicaram nos Estados Unidos as sociedades de economia mista...” (*sic*).

Está a ver-se, em suma, que a invocação do direito norte-americano, longe de justificar a pretendida franquia tributária de tais entidades, põe de manifesto o seu despropósito e injustiça, em contraste com o malefício dela resultante à economia dos Estados e Municípios, dessorada pelo iníquo e gravoso desfalque de suas rendas constitucionais.

\*

\* \*

### **Indústria de natureza tradicionalmente privada não constitui “serviço público” — Pronunciamento do Supremo Tribunal Federal — Descabimento da imunidade tributária recíproca**

Sustenta o Prof. BALEEIRO, em seu substancioso parecer, que a Companhia Siderúrgica Nacional é “*agência e serviço da União, e como tal escudada pela imunidade recíproca do art. 31, V, “a”, da Carta Política de 1946*”.

A asseveração envolve, a um só tempo, duas proposições, *data venia*, inexatas e sofisticadas, que reclamam exame e contradição.

No que toca à primeira (ser a aludida empresa mista “*agência e serviço da União*”), possível não é contestar-se, em sã consciência, a objeção — aliás reproduzida no próprio pa-

recer — de que “*fabricar artefatos de ferro ... constitui atividade privada*”. Com efeito, a Companhia Siderúrgica Nacional explora uma indústria cuja natureza tradicionalmente *privada* se patenteia até no fato de concorrerem no mesmo ramo de produção e negócio outras companhias siderúrgicas, de caráter privado, existentes no país, sem participação financeira nem administrativa do Poder Público federal. Isto significa que a siderurgia não constitui sequer atividade monopolística da União (1), a qual, por outro lado, não é a destinatária e consumidora única da produção industrial daquela companhia mista, de vez que a mesma produz também para o consumo de pessoas privadas e indústrias particulares, como se reconhece no próprio aludido parecer, *in verbis*:

“...há que distinguir entre o material produzido para consumo específico da União, como o de caráter estratégico ou de uso dos serviços públicos ferroviários (trilhos, uniões, etc.) e de *emprego genérico por pessoas privadas*, como chaparia, derivados de amônio, etc.”.

Assim, ao argumento é de opor-se, com vantagem, o que foi dito pelo Supremo Tribunal Federal, através do Acórdão unânime de 6 de setembro de 1950, confirmando decisão denegatória unânime do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (2), no Recurso em Mandado de Segurança n.º 1.314 (relator o Ministro ANIBAL FREIRE), publicado na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 32, págs. 67 a 76:

(1) “Nos Estados Unidos da América só se consideram *públicas* as funções e só se consideram *públicos* os *serviços* que o Governo monopoliza, que o Governo *exerce por si*, que são *realizados pelo Estado*, mediante o pagamento de impostos ou de taxas especiais...” (Os grifos são nossos). (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1946*, 3.ª ed., tomo II, pág. 284).

(2) Do mencionado Acórdão (mantido pelo Supremo Tribunal Federal), por via do qual se indeferiu, unânimemente, a segurança impetrada pela Cia. Siderúrgica Nacional, vale destacar os seguintes trechos:

“A impetrante, não há como negar, explora a indústria do ferro e seus derivados, na qualidade de pessoa jurídica privada, e os negócios privados, no sentir de FRANCISCO CAM-

“Seria temerário afirmar que a Companhia Siderúrgica constitui positivamente um *serviço público* da ordem dos imprescindíveis à marcha do aparelho administrativo e à satisfação imediata das necessidades coletivas”.

“Os estatutos da Companhia não induzem a outro entendimento; ao contrário, são elementos marcantes e definitivos na contenda”.

(Do voto do relator, Min. ANIBAL FREIRE, à pág. 72).

“A empresa explora a indústria siderúrgica, que é, sem dúvida, uma modalidade da indústria metalúrgica”.

(Do voto do Min. HAHNEMANN GUIMARÃES, à página 76).

“Ora, a indústria siderúrgica não pode ser considerada manifestação própria da atividade estatal. Só excepcionalmente, em caso de guerra, poderá ela assumir transitória e esse caráter para satisfação imediata das necessidades bélicas. O que foi declarado nos diversos diplomas legais que cuidaram do assunto, é que aquela Companhia desempenha serviços considerados *de utilidade pública, de interesse nacional*”.

(Do voto do Min. ROCHA LAGOA, à pág. 75).

Vê-se, pois, à luz meridiana dos fatos, quanto vai de fantástico e de absurdo no afirmar-se, de referência à Companhia Siderúrgica Nacional, que “a empresa é a própria União” (1), quando, na verdade, ela não constitui, sequer, como se pretende,

pos, não podem ser convertidos em públicos por um simples *fiat* legislativo.

A requerente do mandado é uma sociedade anônima. O Governo pode participar da gestão e do capital de uma sociedade; pode subvencioná-la, protegê-la, isentá-la; não lhe é dado, porém, investi-la da natureza de *serviço público*.

A participação do Governo na sociedade anônima, na sua administração, no seu capital, dá-lhe o caráter de sociedade de economia mista, que, entretanto, não a transpõe para o âmbito do direito público”.

“A impetrante explora a indústria do ferro e seus derivados, na qualidade de *pessoa de direito privado*, sem que possa, ao menos, ser equiparada a uma autarquia”.

(Revista de Direito Administrativo, vol. 32, pág. 68).

verdadeira *agência* ou *instrumentalidade* federal no sentido em que tais conceitos são hoje formulados e entendidos pela doutrina e pela jurisprudência norte-americanas para o efeito da isenção tributária recíproca.

No que concerne à segunda proposição (a de estar a Companhia Siderúrgica Nacional “*escudada pela imunidade recíproca do art. 31, V, “a”, da Carta Política de 1946*”), é claro que, sendo ela mera decorrência ou consectário da primeira, uma vez destruída esta, não subsiste a outra por si mesma.

Se a Companhia Siderúrgica Nacional não é uma *agência* ou *instrumentalidade* de governo do Poder Público federal, pôsto que “*não constitui um serviço público da ordem dos imprescindíveis à marcha do aparelho administrativo e à satisfação das necessidades coletivas*”, no opinar da mais alta Corte de Justiça do país, mas, ao revés, é uma *sociedade anônima de economia mista*, de fins, pois, *necessariamente lucrativos*, criada para o exercício de atividades de natureza especulativa nos setores industrial e comercial, estruturada em moldes de direito privado e regulada por normas de direito privado, é claro que não pode estar “*escudada pela imunidade recíproca do art. 31, V, “a”, da Carta Política de 1946*”, onde a outorga de tal *privilegio* — restrito e inextensível por sua própria natureza — foi feita *exclusiva e nomeadamente a certas e determinadas pessoas públicas*: — a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Seja-nos permitido, ao propósito, — e o fazemos devidamente autorizados, — invocar a categorizada opinião do ilustre jurista Professor JOSÉ FERREIRA DE SOUZA (1), de referência mesmo às *sociedades de economia mista* no plano do direito tributário:

“Sempre sustentei que tais entidades são *de direito privado*, são sociedades, normalmente anônimas, in-

(1) As expressões do Professor FERREIRA DE SOUZA, aqui transcritas, constam de carta ao autor do presente trabalho, a propósito da monografia por este publicada sob o título *Sociedades de Economia Mista e Autarquias ante o Poder Tributário* (Rio de Janeiro, 1953).

cluídas no campo das sociedades comerciais e, assim, *sujeitas a todos os encargos relativos à sua atividade* não obstante obedecer cada uma delas a uma lei especial, pois ainda não há lei geral.

Conseqüentemente, não sendo elas entidades estatais, não substituindo o Governo que delas participa, *não gozam da imunidade que a Constituição Federal, no art. 31, atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, considerados uns em relação aos outros.*

Assim, uma sociedade de economia mista, de que faça parte a União, pode ser isenta dos impostos e taxas *federais*, mas nada impede as tributem os últimos”.

Vai mais longe o douto comercialista e ex-Senador da República, no entender que

“a referida imunidade tributária não beneficia as próprias *empresas econômicas estatais*, salvo se se trata de serviço público ou de monopólio *constitucional*”.

“É que” — explica êle — “a meu ver, num regime baseado na propriedade e na iniciativa individuais, quando o Estado organiza e explora empresas econômicas, como qualquer indivíduo, *não foge às obrigações fiscais comuns*”.

\* \* \*

**Regras e conceitos atinentes à interpretação e aplicação dos princípios da imunidade tributária recíproca e da isenção fiscal compulsiva**

Nos próprios escritos do Professor BALEEIRO desvinculados de interesses particularistas é fácil buscar subsídios que, por igual, alicerçam e corroboram as objeções aqui opostas ao seu alentado parecer advogando pretensa imunidade em favor da Companhia Siderúrgica Nacional.

Assim, ao formular regras de interpretação do art. 31, V, “a”, do Estatuto básico, onde se proíbe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, lançar impôsto sôbre bens, rendas e serviços uns dos outros, ensina êle:

A) que “*serviços*” são os *públicos*, segundo a noção que dêles dá o direito administrativo” (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, página 83).

Ora, é exatamente a noção de *serviço público* ministrada pelo direito administrativo que exclui de sua conceituação, como tal, as formas e atividades *lucrativas* características do comércio e da *indústria*. Daí o ensino de PONTES DE MIRANDA:

“Os *serviços* que não podem ser tributados são os *serviços públicos*, como o policiamento, a administração, o calçamento de ruas, a higienização dos rios e terras, etc.. O *serviço público* é porção nitidamente determinada da *atividade geral* do Estado ou do Estado-membro ou do Município, por sua autonomia”.

.....  
“Uma coisa é *serviço público* e outra a *indústria de interesse geral* (“*public services*” e “*industries affected with a public interest*”)”.

.....  
“Entre o conceito de *serviços públicos* e o de *serviços de interesse público*, bem como entre aquêle e o de *serviços de utilidade pública*, há a mesma diferença que entre conceito de *necessidade* e conceito de *interesse* e entre conceito de *necessidade* e conceito de *utilidade*”.

.....  
“Os *serviços públicos* são *necessários*, inerentes, portanto, à atividade do Estado..”  
(*Comentários à Constituição de 1946*, 3.<sup>a</sup> ed., tomo II, págs. 280, 281 e 285).

B) que o que quer o art. 31, V, “a”, é “que o impôsto federal *não anule ou embarace os meios de ação* dos Estados e Municípios para o *exercício das atribuições da respectiva competência* e reciprocamente” (*op. cit.*, pág. 83).

Evidentemente, um *efeito* de tal natureza não tem nenhuma probabilidade de manifestação no caso das aludidas sociedades anônimas de economia mista, pois a normal incidência de tributos locais sôbre elas, em condições de igualdade com a que atinge a generalidade dos contribuintes, jamais constituiria *anulação* ou *embaraço* aos meios de ação do Govêrno federal para o exercício das atribuições de sua competência.

- C) que “a interpretação do art. 31, V, “a”, importa a distinção entre bens e rendas vinculados às *ATIVIDADES FUNDAMENTAIS* de cada pessoa de direito público interno dentro das atribuições de sua competência, como instrumentos desta, e bens ou rendas de todo alheios a essa competência, porque *DE CARATER PURAMENTE ESPECULATIVO* ou *PATRI-MONIAL*, sem a menor conexão com o interesse comum das demais esferas de govêrno” (*op. cit.*, pág. 86).

Não é possível sustentar-se, em sã consciência, que a exploração da indústria siderúrgica mediante associação de capitais públicos e privados, com *fim lucrativo*, pôsto que sob a forma de *sociedade comercial*, constitua uma das *ATIVIDADES FUNDAMENTAIS* do Estado (e não uma atividade *DE CARATER ESPECULATIVO*), tanto mais quanto o Supremo Tribunal Federal já proclamou que “a indústria siderúrgica não pode ser considerada manifestação própria da atividade estatal”, nem “um serviço público da ordem dos imprescindíveis à marcha do aparelho administrativo e à satisfação das necessidades coletivas” (cit. Acórdão unânime de 6-9-1950, no Rec. em Mand. de Seg. n.º 1.314, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 32, págs. 75 e 72).

- D) que “tôda vez que a imunidade fôr inútil, porque o tributo, pela sua natureza ou por seus efeitos econômicos, *NÃO ATINGE OS MEIOS DE AÇÃO DA PESSOA DE DIREITO PÚBLICO*, mas apenas a particulares, que razoavelmente devem suportar o gravame, não há porque ex-

clui-los à sombra do art. 31, V, “a” (*op. cit.*, pág. 91).

Vai mais além o ilustrado financista, ao opinar que, mesmo em se tratando de *autarquias* (*pessoas de direito público*), a aplicação do princípio da imunidade tributária recíproca comporta a distinção entre *serviços públicos* e atividades da competência *governamental*, e *negócios de natureza privada*:

“Não há que distinguir entre a autarquia e o govêrno, que a institua, mas, precipuamente, se o fato gerador do impôsto provém dos *serviços públicos* e das atividades da competência *governamental*, ou se apenas é operação de *NEGÓCIO DE TODO COMPATÍVEL COM A EMPRESA PRIVADA*”.

.....  
“Mas o critério identificador da *imunidade* há de ser sempre a conexão entre o fato gerador de impostos, que se visa elidir, e sua *atividade FUNDAMENTALMENTE PÚBLICA OU GOVERNAMENTAL*” (*op. cit.*, págs. 92 e 95).

Entende o Prof. BALEEIRO que “êsse critério se aplica à *sociedade de economia mista*”, porque esta, segundo diz, “pode ser considerada agência ou instrumentalidade de govêrno, se lhe fôr *cometido* (?) o desempenho de um *serviço público* (*sic*), caso em que lhe aproveita o art. 31, V, “a” (*op. cit.*, págs. 93-94).

Tão difícil e ingrata se afigurou a tese ao seu próprio autor, que êste, intencionalmente, evitou empregar, ali, com a devida precisão técnica, os têrmos “*delegado*” ou “*concedido*”, preferindo usar de uma expressão de sentido dúplice e equívoco — “*cometido*” — (“se lhe fôr *cometido* o desempenho de um serviço público”).

Ora, ainda que se aceite, sem reparo, a proposição supra, mesmo assim, nos têrmos em que ela foi posta, a aplicação do referido critério à sociedade de economia mista, com a pretendida finalidade, requer, como pressuposto necessário, que

haja sido “cometido” — vale dizer “delegado” (ou “concedido”?) — à sociedade de economia mista “o desempenho de um serviço público; e como tal se há de entender um “serviço público no sentido estrito e verdadeiro, isto é, serviço do Estado”, na expressão de PONTES DE MIRANDA (*Comentários à Constituição de 1946*, 3.<sup>a</sup> ed., tomo I, pág. 342).

Todavia, a concessão não se presume: requer outorga expressa, manifestação de vontade formalizada e específica, — no caso, inexistente. Inadmissível é, outrossim, a idéia da “delegação”, pelo Estado, de funções industriais ou comerciais (que são aquelas comumente exercidas por sociedades anônimas de economia mista), — em face do princípio lógico e jurídico de que “só se delega o que se tem” (PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, tomo I, pág. 343), — uma vez que funções e atividades de tal natureza não se contêm nos fins estatais (CIOFFI, *op. cit.*, págs. 183-184; CAMMEO, *Corso di Diritto Amministrativo*, Pádua, 1960, pág. 399). GIUSEPPINO TREVES assinala até “o abismo que separa o Estado da sociedade comercial” (“*L'abisso che separa lo Stato dalla società commerciale*”) (*op. cit.*, pág. 21).

Daí decorre, obviamente, a manifesta inaplicabilidade da tese (do livro) ao caso concreto (do parecer) concernente à Companhia Siderúrgica Nacional: a) porque a ela não foi “cometido”, isto é, não foi delegado (e, muito menos, concedido) o desempenho de nenhum serviço ou função estatal, nem tal “delegação” (ou “concessão”) poderia considerar-se presumida ou implícita no simples fato da constituição de uma sociedade anônima de economia mista; b) porque, tampouco, as explorações industriais e comerciais da referida empresa não configuram “serviço público”, segundo a noção que dêle dá o direito administrativo, isto é, “serviço público propriamente dito”, “serviço público no sentido exato” (PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, tomo I, pág. 342; cit. Acórdão do Supremo Tribunal Federal, de 6-9-950, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 32, págs. 67 e segts.).

\*  
\* \*

Mas, na verdade, a tese é, *data venia*, inaceitável, como se passa a demonstrar:

Admitida a aplicação, à sociedade de economia mista, para efeito de franquia fiscal, de análogo critério — consistente na distinção da natureza pública ou privada de seus serviços ou atividades, — sê-lo-ia tão só para efeito de simples “isenção” (ainda assim, na única e exclusiva hipótese de ser “concessio-nária” de serviço público, *ex vi* do parágrafo único do art. 31 da Constituição), nunca, porém, para efeito de “imunidade” (art. 31, V, “a”), ainda que se verificasse a existência de qualquer outra forma de delegação; e isto porque:

1.º) a “delegação” de função ou serviço público a pessoa de direito privado não na transforma em pessoa de direito público (SEÁBRA FAGUNDES, “Administração”, verbete no *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, ed. Borsoi, vol. 2.º, pág. 331; HELY LOPES MEIRELES, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 68, págs. 32-33);

2.º) o exercício de função ou serviço público por pessoa privada, em virtude de “delegação” — ainda que expressa e inequívoca, — não lhe confere o gozo (por extensão) do privilégio da imunidade tributária estabelecido na alínea “a” do inciso V ao art. 31 (FRANCISCO CAMPOS, parecer citado páginas antes): a) porque a imunidade constitucional recíproca não tem nem pode ter aplicação a pessoas de direito privado (SÁ FILHO, *Estudos de Direito Fiscal*, pág. 560, *in fine*), — o que, de resto, tornaria impossível a reciprocidade; b) porque, por sua própria natureza de privilégio e de isenção subjetiva (e não objetiva), a referida imunidade não se pode estender a pessoas outras além daquelas “entidades de direito constitucional” ou “entidades políticas” expressamente mencionadas no texto como suas destinatárias: — União, Estados, Distrito Federal, Municípios (BILAC PINTO, *Estudos de Direito Público*, 1953, pág. 67; PONTES DE MIRANDA, *cits. Comentários*, 3.<sup>a</sup> ed., tomo II, págs. 278, 289, 303 e 308; CASTRO NUNES, *Da Fazenda Pública em Juízo*, 1950, pág. 463, e *Soluções de Direito Aplicado*, 1953, pág. 146).

Acresce que, até mesmo na opinião daqueles que julgam cabível a simples “isenção” de impostos (jamais imunidade!) à hipótese de delegação de serviços públicos, o seu gozo exigiria lei especial concessiva da franquia e somente alcançaria, de modo particularizado e específico, os genuínos “serviços públicos” objetivados na “delegação”, conforme têm entendido certos setores jurídicos, de referência principalmente ao Banco do Brasil, e expresso se lê em douto parecer do eminente JOÃO NEVES DA FOUNTOURA, *in verbis*:

“O Banco do Brasil é pessoa de direito privado, o que não impede possa ser investido do exercício de certos serviços públicos. E, se assim é, a isenção alcança apenas suas atividades nesses serviços, mediante declaração legal” (Apud ENÍLTON VIEIRA, *Ação Rescisória n.º 299 — Memorial da antiga P. D. F.*, pág. 49 (1)).

(1) Já no famoso *Relatório* de 27 de agosto de 1943, sobre o tema da pretensa imunidade dos órgãos autárquicos, subscrito por uma Comissão composta pelo Prof. LÚCIO BITTENCOURT (relator) e outros juristas, assim foi dito, de referência às sociedades de economia mista e ao exercício, pelas mesmas, de serviços públicos delegados pelo Estado:

“Sendo, pois, essas sociedades reguladas pelo direito privado e convindo que o continuem a ser, nenhuma razão existe, de ordem constitucional, para liberá-las do poder tributário da União ou dos Estados.

É claro, no entanto, que a tais sociedades pode o Estado delegar o exercício de certos serviços públicos, hipótese em que assumem elas, além da natureza mista, o caráter de concessionárias de serviços, podendo, ou não, conforme o dispuser a lei ordinária, gozar de isenção fiscal no tocante ao exercício das funções delegadas. Tal franquia, entanto, depende de outorga expressa pelos poderes tributantes e está limitada à esfera de competência destes”. (Os grifos são nossos).

(*Revista de Direito Administrativo*, vol. II, fasc. II, pág. 917).

Considere-se, outrossim, o seguinte:

A “isenção” tributária instituível em “lei especial”, “relativa aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum”, — de que trata o parágrafo único do art. 31 da Constituição de 1946, — diz respeito, única e exclusivamente, aos “serviços públicos concedidos”, como está expresso no texto; e, atento o seu caráter excepcional, não pode ser aplicada extensivamente a outros casos ou hipóteses, ainda que se trate de “delegação” de funções ou serviços públicos sem o caráter especí-

Ensina, ainda, em sua obra didática, o Prof. BALEEIRO:

E) que, “a despeito da origem americana do princípio do art. 31, há certos pormenores que são diferentes no direito americano e no direito brasileiro em relação a essa matéria”; de modo que “o intérprete desprevenido que invoca a jurisprudência ou a doutrina norte-americana sem levar em conta a época em que as decisões foram proferidas, pode ser levado a erros graves em relação ao direito brasileiro” ... “A Côrte Suprema, que não tem mais necessidade de fortalecer a União, *inverte sua jurisprudência no sentido de proteger os Estados. Começa, então, uma série de acórdãos destinados a fortalecer contra a ação fiscal federal os meios de trabalho dos Estados*” (A. BALEEIRO, *O Direito Tributário da Constituição*, 1959, págs. 126-127 e 128).

F) que “a invocação de acórdãos norte-americanos nessa matéria de *private business* ou *proprietary character* não se aplica ao nosso país” ... (“onde não há discriminação possível entre a União, os Estados e os Municípios, que, pela Constituição, art. 31, V, “a”, se encontram na mesma situação”) “e isso é ponto inconteste para todos os constitucionalistas” (*ibidem*, página 130).

O que acima vem de ser transcrito confirma amplamente o quanto já expusemos e sustentamos, páginas antes, neste tra-

fico de concessão, — consoante a doutrina assente, espelhada no já citado parecer de FRANCISCO CAMPOS.

Entre os intérpretes da atual Constituição há, porém, uma corrente de juristas liderada por PONTES DE MIRANDA que, firmada intransigentemente no princípio fundamental de que “*somente pode isentar a entidade que pode tributar*” e, pois, “*cada entidade pública só isenta dos seus próprios impostos*” (*sic*), nega à União poderes para isentar de impostos estaduais e municipais, ainda naquela hipótese concernente aos serviços públicos concedidos, e entende que a “lei especial” referida no parágrafo único, *in fine*, do art. 31, há de emanar necessariamente da própria entidade pública constitucionalmente investida da respectiva competência tributária (PONTES DE MIRANDA, *cits. Comentários*, 3.<sup>a</sup> ed., tomo II, págs. 282, 286, 302 e 309-310).

balho, criticando a invocação do direito norte-americano como pretensão argumento à justificação da espúria tese da “*imunidade*” das sociedades de economia mista, e demonstrando que, ao revés, sua pesquisa desajuda e compromete a malsinada tese.

\*

\* \*

### Exame, crítica e refutação jurídica do argumento dos “*podêres implícitos*”

Ambos os autores dos pareceres ora comentados (RUBENS GOMES DE SOUSA e ALIOMAR BALEEIRO), no discurso de seus caprichosos raciocínios e virtuosismos dialéticos, derivam da tese, ingrátissima, da suposta *imunidade* tributária das sociedades de economia mista com pretensão ajuste à alínea “a” do inciso V ao art. 31 da Constituição, para a da “*isenção*” (compulsiva) de seus serviços e atividades à incidência de impostos estaduais e municipais, por vontade exclusiva da União, com fundamento na famosa doutrina dos *podêres constitucionais implícitos*, — segundo a qual se presumem virtualmente concedidos todos os meios adequados à realização dos fins queridos, impostos ou atribuídos pela Constituição a uma pessoa de direito público interno; — bem assim no princípio da *supremacia da lei federal*.

Não é, contudo, melhor do que os outros, já examinados, o novo alicerce que, assim, buscam à torturada construção de suas teses favoráveis à vocação sonegatória dessas prósperas empresas privadas. Vejamos:

I — O chamado *poder implícito* — é óbvio — só se compreende e admite como decorrência lógica e necessária de um *poder constitucional expresso*, que lhe serve de fundamento e sem o qual não teria sentido nem razão de ser.

Por isto mesmo, nos casos das sociedades de economia mista, tem-se procurado fazer crer que os pretensos “*podêres*

*implícitos*” da União para *isentar-las* de tributos estaduais e municipais decorrem, quer da competência conferida pela Constituição ao Congresso para “*legislar*” ... “*sobre tôdas as matérias da competência da União*” (art. 65, n. IX), quer da que lhe foi atribuída em alíneas do inciso XV ao art. 5.º, para “*legislar*” ... *sobre* — “*normas gerais de direito financeiro*” (al. “b”); “*produção e consumo*” (al. “c”); “*riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia elétrica, florestas, caça e pesca*” (al. “l”).

Semelhante entendimento não tem, no entanto, nenhuma procedência e já o refutaram, vantajosamente, vários eminentes juristas, sustentando e demonstrando que:

- a) pelo sistema constitucional brasileiro, não é admissível, sem outorga expressa, a interferência de uma entidade de direito público interno nas áreas de competência das outras, em matéria financeira expressamente repartida, pela razão curialíssima de que “*não há podêres implícitos quando há podêres expressos em contrário*” (Supremo Tribunal Federal, Acórdão de 25 de maio de 1953, no Rec. Extr. n.º 19.875, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 36, págs. 62 a 73);
- b) as *limitações ao poder fiscal* são apenas aquelas claramente estabelecidas na Constituição, devem estar *expressas* em lei e se interpretam *estritamente*, como diz CARLOS MAXIMILIANO;
- c) prevalece, entre nós, em tema de direito tributário, o princípio, inerente ao próprio sistema federativo, de que “*o poder de isentar pressupõe o poder de tributar e nele se contém*”; de modo que só a entidade pública *tributante* tem competência jurídica para *isentar* de seus próprios tributos (1).

(1) Fiel à orientação dos tribunais judiciários, a própria jurisprudência administrativa federal tem adotado e proclamado esse princípio, consoante se vê pela *Exposição de Motivos* n.º 557, de 9-12-1946, de autoria do Dr. BENEDITO COSTA NETO, encaminhada pelo Ministério