

Fora dêste caso, a União não pode criar qualquer imunidade à tributação estadual ou municipal". (Os destaques são nossos).

(Parecer jurídico no Proc. n.º 5.003.084/49-SGI, da Confederação Brasileira de Desportos, publicado em a nota n.º 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 P.D.F., I, Rio de Janeiro, 1952, pág. 417).

Tantos e tão expressivos elementos de convicção demonstram, à mais cristalina evidência, que não foi feliz o exemplo buscado e invocado no douto parecer em análise para corroborar a tese da inimponibilidade da Companhia Siderúrgica Nacional, pois, na verdade, em face da Constituição e dos mais inconcussos cânones do direito pátrio, o Banco do Brasil S.A. — como aquela, uma *sociedade anônima de economia mista* e, pois, *pessoa privada* — não goza do privilégio da *imunidade tributária recíproca* estabelecido no art. 31, V, "a", da Lei Maior, nem se enquadra na hipótese da *isenção compulsiva*, excepcionalmente prevista na segunda parte do seu respectivo parágrafo único (*serviços "concedidos"*), que é, no dizer do mestre CAMPOS, o "*único caso*" em que a *Constituição Federal admite ou autoriza a isenção de impostos estaduais e municipais outorgada por lei federal* (*ibid.*, *op. cit.*, mesma pág. 417).

*
* * *

Posição do problema em face do princípio de isonomia fiscal

Um dos dogmas jurídicos fundamentais da teoria do impôsto é, sabidamente, desde os lineamentos estruturais consubstanciados nas famosas regras de ADAM SMITH e dos desenvolvimentos doutrinários de STUART MILL, o da *justiça fiscal*, que se traduz e desdobra no binômio *universalidade* (ou

generalidade) do impôsto e *igualdade* de todos no plano tributário. O princípio da *igualdade*, modernamente também chamado de *isonomia fiscal*, impõe que os encargos tributários sejam distribuídos, sempre que e tanto quanto possível, de modo igual e equânime, por todos os que se encontrem em paridade ou equivalência de condições objetivas de capacidade contributiva e em identidade de circunstâncias (BENEDITO CAPLÁN, *Finanzas Públicas*, Buenos Aires, 1955, pág. 134; BENVENUTO GRISIOTTI, *Primi Elementi di Scienza delle Finanze*, 4.ª ed., Milão 1953, pág. 33; *Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, trad. espanhola da 1.ª ed. italiana, por Enrique R. Mata, Madri, 1935, págs. 133-134; JACOPO TIVARONI, *Compendio di Scienza delle Finanze*, 12.ª ed., Bari, 1949, pág. 99; VINCENZO TOSI, *Scienza delle Finanze*, Milão, 1947, pág. 75; MARCO FANNO, *Elementi di Scienze delle Finanze*, 22.ª ed., Turim, 1958, págs. 82 e segts.; ACHILLE SALERNI, *Saggi di Diritto Finanziario e di Diritto Tributario*, Milão, 1954, págs. 33-34; LOUIS DELBEZ, *Éléments de Finances Publiques*, Paris, 1955, pág. 116, etc.).

De tal modo se enraizou o princípio da *isonomia fiscal* na consciência jurídica dos povos civilizados que, já hoje, a doutrina é, a bem dizer, uníssona em consagrá-lo "postulado essencial à organização dos Estados modernos", como corolário natural e indeclinável do democrático princípio da *igualdade de todos perante a lei* e que, na expressão de CIENFUEGOS, traduzido pela doutrina da imposição,

"exigirá claramente que todos los ciudadanos compartan las cargas tributarias que sobre el país pesan; es decir que el impuesto habrá de afectar a todos por igual, sin que haya Clases o Estados que, por razones políticas e sociales, queden exentos de gravámenes".

(JOSÉ ÁLVAREZ DE CIENFUEGOS, *Hacienda Pública*, 3.ª ed., Granada, pág. 173).

DE VITI DE MARCO, salientando que o princípio jurídico e político de que "*tutti i cittadini sono eguali di fronte alla legge*

tributaria” “risponde al sentimento generale della società di oggi” e “informa anche le costituzioni politiche degli Stati moderni”, observa que, pelo fato mesmo de carecerem as declarações de direito abstratas e absolutas de um conteúdo concreto e positivo, o princípio tem o valor de uma tendência crítica e *negativa* contra determinadas formas históricas de isenções tributárias e cuja luta continua contra o ressurgir de novos privilégios (*Principi di Economia Finanziaria*, Turim, 1953, pág. 165).

Empenhados justamente nessa luta, autores há, entre os mais modernos mestres do direito financeiro, que imprimem mais dilargado alcance ao princípio da isonomia fiscal, de modo a nivelar no mesmo tratamento tributário as empresas privadas e as empresas públicas, considerando que, em contraste com a tributação das atividades privadas dos cidadãos, seria atentatória ao mesmo princípio a *imunidade* das atividades privadas das coletividades públicas. Assim, por exemplo, afirma TROTABAS que, do ponto de vista particularmente jurídico, a igualdade perante o imposto não só “exige a submissão ao mesmo regime fiscal de todos os contribuintes que se achem em situações idênticas”, como até “se acomoda perfeitamente a regimes diferenciados”. E acrescenta, a seguir:

“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”.
(LOUIS TROTABAS, *op. cit.*, n.º 282, págs. 269-270).

Nesse entendimento se orientam e afirmam, hoje e cada vez mais, os rumos da moderna pregação doutrinária, liderada por mestres do porte de JÈZE, LAUFENBURGER, GANGEMI, TANGORRA, BERLIRI, A. D. GIANNINI, PUGLIESE, ZAVALA, INGROSSO, etc., como mais amplamente se demonstrará em capítulo adiante.

“Il dovere politico tributario” — diz GUSTAVO INGROSSO — “è dominato dal principio sancito dall' art. 3 della Costituzione: “Tutti i cittadini sono eguali davanti alla legge”. Da questo principio ne discendono due altri, fondamentali, alla cui osservanza è legata la legittimità costituzionale del potere d'imposizione nel suo esercizio, e che sono la base del diritto tributario: la *generalità* e la *eguaglianza* della imposta. Questi principii costituiscono lo *status* del cittadino nell'ordinamento giuridico tributario. Essi, come sono la espressione di unico maggiore principio che li comprende, così si completano e si integrano a vicenda; del che è segno stilistico l'art. 53 della Costituzione. I due principii rispondono alla prima delle note regole di ADAMO SMITH”.
(*Diritto Finanziario*, Nápoles, 1954, pág. 121).

O direito brasileiro sempre se inspirou nesses mesmos princípios basilares da *justiça fiscal*, tanto mais quanto em nosso ordenamento jurídico o postulado fundamental da *igualdade de todos perante a lei*, que já nos herdara a Constituição Política do Império do Brasil (art. 179, 13), foi expressamente inculcado em todas as nossas Constituições republicanas (artigo 72, § 2.º, da Constituição de 1891; art. 113, n.º 1, da Constituição de 1934; art. 122, n.º 1, da Carta outorgada de 1937; art. 141, § 1.º, da Constituição de 1946) e sempre se entendeu que a igualdade tributária é, justamente, e por sem dúvida, uma das mais precípuas manifestações político-jurídicas desse mandamento, como bem realça o comentário de CARLOS MAXIMILIANO:

“O art. 141, § 1.º, da Constituição aplica-se a todos os assuntos governamentais, a todos os atos de autoridade, *rege* também o lançamento de impostos. “A igualdade no tributar, com ser máxima de política, significa igualdade de sacrifício”. Não se imponham a indivíduo, classe social ou pessoa jurídica, ônus, encargos ou penas de que outros fiquem aliçados, ou isentos, em circunstâncias idênticas”.

.....
“O preceito fundamental de taxaçoão... exige que todos os indivíduos possuidores ou adquirentes de

determinada classe, ou colocados em certa condição prevista em lei fiscal, paguem o mesmo impôsto”. (Comentários à Constituição Brasileira, 5.^a ed., 1954, col. I, pág. 269).

“A lei tributária” — escrevera A. GONÇALVES DE OLIVEIRA, hoje eminente Ministro do S.T.F. — “na verdade, está sujeita ao princípio constitucional da *igualdade* e, como acentua FRITZ FLEINER, não pode tratar a um cidadão ou a uma classe de cidadãos de maneira diversa que a dos demais”. (Revista de Direito Administrativo, vol. II, fasc. 2.^o, págs. 611-612).

Excele ainda neste ponto a preleção de FRANCISCO CAMPOS:

“A *igualdade perante a lei* é, das garantias constitucionais, a única que a Constituição assegura de modo plenário, incondicional ou exclusivo de quaisquer limitações. Não haverá exceções à *igualdade perante a lei*”.

.....
“Não poderá, assim, a lei, por motivo de um fato, de uma situação, de uma atividade que é comum a vários indivíduos, estabelecer em relação a alguns preferências, privilégios ou prioridades, ainda que se refiram ao uso de utilidades ou de serviços públicos, discriminando onde, por ser geral a razão legislativa, ou o objeto que a lei regula, há de ser idêntico, para todos que se encontrem na mesma condição, a regra, o preceito ou o dispositivo jurídico”.

.....
“As mesmas condições legais que venham a ser instituídas ao comércio interno, como ao comércio internacional, estão sob a regência do princípio constitucional da *igualdade perante a lei*. Esta, ao regular o comércio, não poderá discriminar entre as pessoas. Se as condições são necessárias ou impostas pelo interesse público, não podem ser discriminatórias, ou a lei não poderá privilegiar determinadas pessoas envolvidas no comércio, mediante prioridades, vantagens, regalias ou favores, em detrimento das demais pessoas a que a Constituição assegura o

direito à *igualdade de tratamento* quanto ao exercício da mesma profissão ou atividade”. (Parecer citado, na Revista de Direito Administrativo, vol. 72, págs. 391 e 402).

Ora, isto pôsto, bem é de ver-se que a atribuição de “*imunidade*” tributária a *sociedades anônimas de economia mista*, além de não autorizada pela Lei Magna e manifestamente *injurídica*, seria, mais que isso, flagrantemente *inconstitucional*, por atentatória ao princípio de *isonomia*, não apenas por desigualar no tratamento fiscal as empresas particulares comuns e as empresas mistas, umas e outras participantes da mesma natureza jurídica (*pessoas privadas*) e da mesma especificidade ou categorização legal (*sociedades mercantis*), umas e outras produtivas de *réditos* e, pois, dotadas, por igual, de capacidade econômica e contributiva; mas, também, por instituir uma situação *privilegiada* de inimpunibilidade para os *capitais privados* integradores do capital social das companhias mistas, sem a correspondência de igual benefício para os *capitais privados* investidos nas empresas comerciais comuns.

Esse importante aspecto do problema foi, ainda há pouco, em julho de 1963, focalizado pelo eminente Ministro Prof. JOÃO LYRA FILHO, na 1.^a Conferência Nacional de Administração Pública, promovida e realizada nesta capital pelo Instituto Brasileiro de Ciências Administrativas com a colaboração da Fundação Getúlio Vargas, quando aludiu ao “*contrassenso*” que “*prosperará na hipótese de ser judicialmente reconhecida a imunidade tributária às referidas sociedades de economia mista*”, máxime “*tendo-se em vista que, em algumas delas, pode ser minoritário o capital público, aduzindo, a seguir:*

“Então, imunes ao lançamento de certos impostos, estaria consagrada, em benefício dos subscritores do capital privado, a violação do princípio constitucional relativo à *isonomia fiscal*. A *igualdade* é de ser entendida dentro da mesma categoria de contribuintes, não sendo compreensível a existência de indivíduos que são *acionistas* e pagam impôsto sobre dividendos, junto a *outros*, imunes à cobrança do mes-

mo impôsto. Privilegiar-se uma fração, dentro de uma categoria de contribuintes sujeitos a certo tributo, é mentir-se à índole do regime democrático, ou é garantir-se, a uns, certa cota de lucro a que outros não têm direito”.

.....
“O patrimônio privado de uma sociedade de economia mista não se confunde com o patrimônio público, nem a êste incorporar-se-á na hipótese dela dissolver-se. Se é de natureza *privada* o patrimônio de uma sociedade de economia mista, como parece indiscutível, os bens que o constituem, como os atos que praticam, estão sujeitos aos respectivos impostos”.

(JOÃO LYRA FILHO, *Contrôle Legislativo da Administração Financeira*, Rio de Janeiro, 1963, págs. 143-144).

A fôrça do argumento é a mesma, seja o capital privado, em tais emprêsas mistas, *majoritário*, *paritário* ou *minoritário*, por serem os mesmos, em qualquer das hipóteses, os efeitos e implicações da franquia discriminatória no desnível entre situações similares, até porque, conforme registo do citado autor, “o patrimônio é um todo, e os lucros ou as perdas são indiscriminados em relação ao capital público ou privado investido na sociedade”.

*
* *

Refutação a um sofisma construído com falsa base no Art. 48, I, “a” e “b”, e no § 38 do art. 141 da Constituição

A par dos argumentos já examinados, outros, não menos falaciosos e sofisticos, têm sido hábilmente manipulados, no baldado empenho de justificar a extensão do privilégio da imunidade tributária recíproca a sociedades de economia mista.

Assim, por exemplo, através de artifícios dialéticos, intenta-se fazer crer que a própria Constituição, em seu art. 48, I, letras *a* e *b*, como, ainda, no § 38 do art. 141, teria conferido, de certo modo, caráter *público* às sociedades de economia mista, ou que ali teriam sido as autarquias e as ditas sociedades de economia mista “equiparadas” à União (Parecer ALIOMAR BALEEIRO, *rev. cit.*, vol. 61, pág. 330).

Improcede, *data venia*, a interpretação que, com tal efeito, se pretenda emprestar aos referidos dispositivos, bastando, para invalidá-la, considerar que muito outra, bem diversa, foi a intenção da lei, a razão de ser das vedações e faculdade nelles preceituadas, numa palavra, a *mens legis*.

No art. 48, inciso I, alíneas *a* e *b*, se estatuiu que “os deputados e senadores não poderão” (I) “desde a expedição do diploma: *a*) celebrar contratos com pessoa jurídica de direito público, entidade autárquica ou sociedade de economia mista...” e “*b*) aceitar nem exercer comissão ou emprêgo remunerado de pessoa jurídica de direito público, e entidade autárquica, sociedade de economia mista ou emprêsa concessionária de serviço público”.

O que se quis, nessas disposições, não foi, em absoluto, “*equiparar*” à União (ou a pessoas outras de direito público) às sociedades de economia mista, nem, muito menos, atribuir-lhes personalidade pública, mas, sim, tão sòmente, prescrever medida acautelatória da moralidade dos mandatos legislativos, visando a preservar a boa reputação de independência e integridade dos deputados e senadores contra possíveis dúvidas e suspeitas que se lhes pudessem irrogar. Julgou-se de alta conveniência política ficarem, como diz EDUARDO ESPÍNOLA, “os membros do Congresso, por motivos de ordem pública e moralidade social”, “impedidos de celebrar contratos, exercer funções ou comissões, que possam pôr em dúvida a sua independência, ou tornar suspeitos os proventos, favores ou vantagens recebidas” (*Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, Rio de Janeiro, 1952, tomo 1.º, pág. 306). Objetivou-se,

ainda, evitar “a possibilidade de alguém tirar proveito do cargo de senador ou deputado para granjear vantagens materiais” (CARLOS MAXIMILIANO, *Comentários à Constituição*, 5.^a ed., tomo II, pág. 73). Nada mais nada menos que isso.

Bem é de ver-se, no entanto, que a própria Constituição aparta, distingue, diversifica, nitidamente (e até demais, separando as *autarquias* das *pessoas jurídicas de direito público*), as várias categorias de entidades a que se refere, quando proíbe (deputados e senadores) de celebrar contratos com

- a) *pessoa jurídica de direito público*;
- b) *entidade autárquica*;
- c) *sociedade de economia mista*;

e de aceitar ou exercer comissão ou emprêgo remunerado de

- a) *pessoa jurídica de direito público*;
- b) *entidade autárquica*;
- c) *sociedade de economia mista*;
- d) *empresa concessionária de serviço público*.

Ora, não é possível, de boa mente, inferir-se das expressões dos textos qualquer intuito de parificação ou equiparação entre essas várias e diversificadas categorias de pessoas e, muito menos — é de salientar-se — visando, direta ou indiretamente, a alcançar efeitos na área de imunidade fiscal, estabelecida no art. 31, de modo específico, como privilégio reservado às *pessoas políticas* — União, Estados, Distrito Federal, Municípios.

Basta considerar-se que já a Constituição de 1891, embora em termos menos amplos, consagrara o mesmo princípio, no seu art. 24:

“O Deputado ou Senador não pode também ser presidente ou fazer parte de diretorias de bancos, com-

panhias ou empresas que gozem dos favores do Governo Federal definidos em lei”.

Entretanto, à luz desse texto ninguém vislumbrou, jamais, nenhuma *equiparação*, para qualquer fim ou efeito, à União, ou aos seus serviços públicos, das entidades privadas (“*bancos, companhias* ou *empresas* que gozem dos favores do Governo Federal definidos em lei”) alvejadas na *vedação*, — a qual, como registra MAXIMILIANO, o texto atual “*estende* aos favores ou encargos ministrados por entidades autárquicas, sociedades de economia mista ou empresas concessionárias de serviço público” (*op. cit.*, tomo II, págs. 73-74).

O mesmo registo faz o insigne PONTES DE MIRANDA, com a observação de que “hoje o texto é *mais amplo*: refere-se à administração pública em geral” (*Comentários à Constituição de 1946*, 5.^a ed., tomo II, pág. 428).

* * *

No que respeita à norma do § 38 do art. 141, também ela não importa ou envolve nenhuma *equiparação* das sociedades de economia mista a qualquer das pessoas públicas mencionadas no respectivo texto. Trata-se, apenas, de uma providência inspirada na óbvia razão de que nessas empresas são investidos capitais estatais e — como bem acentuou o Ministro JOÃO LYRA FILHO — “a única forma de controle público das atividades a cargo das sociedades de economia mista, constitucionalmente admissível, resulta da faculdade que possui o cidadão para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos originários das mesmas sociedades”.

* * *

Mas, afinal, se *equiparação* houvesse, nesses casos, seria, apenas, e estritamente, para os efeitos objetivados nos textos, sem possibilidade jurídica de *extensão* para efeitos outros, entre eles os de ordem *fiscal*, e, mui principalmente, visando a

fins de *imunidade* ou *isenção*, vinculados, por sua própria natureza, a disposições excepcionais e expressas, incompatíveis com qualquer exegese extensiva ou analógica.

*
* *

É certo que o Prof. BALEEIRO, na cauda de outro parecer, de 21 de dezembro de 1953, sustentando pretensões do Banco da Amazônia à imunidade tributária, se permitiu atribuir a PONTES DE MIRANDA o pecado de, na interpretação do aludido art. 48, inciso I, letras *a* e *b*, da Constituição de 1946, *haver incluído as sociedades de economia mista entre as pessoas de direito público*. A curiosa referência foi vasada nestes termos:

“Apreciando o art. 48, I, *a* e *b*, da Constituição, êsse ilustre jurista *inclui as sociedades de economia mista entre as pessoas de direito público*, lembrando suas críticas às Cartas anteriores: “Não é ter contrato com a *administração*, ter contrato com o Banco do Brasil?” “A Constituição de 1946 atendeu-nos, sendo claríssima: ... entidades autárquicas, sociedades de economia mista, etc.. *As pessoas jurídicas de direito público*, a que se refere o art. 48, I, *a* e *b*, II, *a* e *d*, não são somente a União, Estados, Territórios e Municípios; são quaisquer pessoas jurídicas de direito público, constitucional ou não” (Comentários, ed. de 1953, págs. 254 e 255).

Uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo”. (Revista Forense, vol. 152, pág. 68).

Trata-se, porém, de um equívoco, por obra do qual foi emprestado ao comento do magistral jurisconsulto conteúdo bem diverso do que nele, realmente, se contém, conforme se verá em seguida:

A) — Quando entende que ter contrato com o Banco do Brasil equivale a ter “contrato com a *administração*”, está certo PONTES DE MIRANDA, porque as sociedades de economia

mista, sem embargo de serem pessoas jurídicas de direito privado, consideram-se incluídas entre os chamados órgãos da *administração* estatal indireta, pelo processo de “*descentralização em regime de cooperação*”, como lucidamente expõe SEABRA FAGUNDES, arrolando, entre êstes, as ditas empresas mistas, mas advertindo que as mesmas “*guardam o seu caráter de pessoas privadas, como tais agindo*”, pois “*nem os poderes que o Estado lhes delega para o desempenho do serviço... as converte em órgãos do poder público*” (O Contrôlo dos Atos Administrativos, pág. 44, e “*Administração*”, verb. no Reperatório Enciclopédico do Direito Brasileiro, vol. 2.º, pág. 331).

B) — A explicação aduzida por PONTES DE MIRANDA, de que “*as pessoas jurídicas de direito público, a que se refere o art. 48, I, a e b, II, a e d, não são somente a União, Estados, Territórios e Municípios; são quaisquer pessoas jurídicas de direito público, constitucional ou não*”, em nenhum ponto e de nenhuma forma autoriza o inadequado entendimento, que se lhe deu, de pretender “*incluir as sociedades de economia mista entre as pessoas de direito público*”, — o que, de resto, claramente ressalta do simples enunciado, uma vez que a referência, ali mesmo, é feita, só e só, a “*PESSOAS DE DIREITO PÚBLICO*” (*sic*), “*constitucionais ou não*”, evidenciando não se tratar de *sociedades de economia mista*, as quais, conquanto de *interesse público*, são — e PONTES DE MIRANDA também assim as considera — típicas pessoas jurídicas de *direito privado*.

Realmente: é conhecida a classificação doutrinária das *pessoas jurídicas de direito público interno* em “*pessoas de direito constitucional*” (também chamadas “*personalidades de direito constitucional*”, “*entidades políticas*”, “*pessoas maiores de direito público*”, ou, ainda, “*pessoas matrizes*”, quando consideradas em relação às autarquias por elas criadas) — as quais são, como se sabe, tão somente, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal, os Territórios e os Municípios —; e “*pessoas de direito público simples*” (também chamadas “*pessoas públicas menores*”, “*comuns*”, ou “*pessoas públicas de direito*

administrativo”), as quais são, *ab exclusio*, tôdas as demais pessoas jurídicas de direito público interno, isto é, as autarquias e quaisquer outras entidades ou instituições públicas personificadas.

PONTES DE MIRANDA dá ênfase a essa distinção, tanto assim que nos seus próprios *Comentários à Constituição de 1946*, ao referir-se à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal, aos Territórios e Municípios, emprega, reiteradamente, as expressões qualificativas “*entidades de direito constitucional*” (tomo II, da 5.^a ed., págs. 278, 308, etc.) e “*entidades políticas*” (*idem*, págs. 278, 282, 283, 302, 309, etc.), justamente para diferenciá-las das “*pessoas de direito público simples*”, “*comuns*”, ou “*de direito administrativo*”. Outrossim, em seu *Tratado de Direito Privado*, onde também usa, discriminativamente, das locuções “*pessoas jurídicas de direito constitucional*” (tomo I, pág. 298) e “*pessoas jurídicas de direito público simples*” (*idem*, pág. 297), aponta e qualifica, no § 77, os “Estados-membros, o Distrito Federal, os Territórios e os Municípios” como “*personalidades de direito constitucional*” (*sic*), e, logo em seguida, no § 78, sob a epígrafe “*Pessoas de direito público simples*”, assim as especifica:

“As *pessoas de direito público simples* são as autarquias personificadas e as pessoas de direito público, sem ligação ao Estado, que as fizesse pessoas subordinadas” (*op. cit.*, tomo I, págs. 296-297).

Admite, também, e com razão, o conspícuo tratadista, que, ademais das típicas *autarquias*, há possibilidade jurídica de existirem *outras pessoas de direito público simples*, desde que o Estado as *publicize*, outorgando-lhes, por lei, a personalidade jurídica de direito público. Exemplo clássico dessa espécie é, aliás, na Itália, o das *instituições de beneficência*, criadas e sustentadas por particulares, às quais a famosa Lei de 17 de julho de 1890 expressamente conferiu personalidade de direito público, imprimindo-lhes, por assim, o caráter de instituições ou fundações públicas (“*istituzioni di pubblica bene-*

ficienza”), sem que, por isso, se convertessem em autarquias. Poderá haver, em suma, *pessoas públicas*, que não sejam *pessoas jurídicas de direito constitucional*, nem *pessoas jurídicas de direito administrativo*:

“Nem tôda pessoa jurídica de direito público é *pessoa jurídica de direito constitucional*, ou *pessoa jurídica de direito administrativo*” (PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, tomo I, pág. 315).

Isto pôsto, atente-se, agora, no seguinte:

Nos textos das alíneas *a* e *b* do inciso I do art. 48, de referência às proibições ali prescritas aos deputados e senadores, vê-se que, além da “*sociedade de economia mista*” e da “*empresa concessionária de serviço público*” (*entidades privadas*, embora até *de utilidade pública*), foram mencionadas, de modo genérico, a “*pessoa jurídica de direito público*” e, especificamente, a “*entidade autárquica*”. A seguir, nos textos das alíneas *a* e *d* do inciso II do mesmo art. 48, houve, já agora, menção apenas genérica a “*pessoa jurídica de direito público*”, sem especificação alguma.

De tudo isso se colhe a razão por que PONTES DE MIRANDA julgou de conveniência inserir em seu comentário a observação de que “*as pessoas jurídicas de direito público*” (e não as de direito privado) “a que se refere o art. 48”, nas sobreditas alíneas (*a* e *b* do inciso I e *a* e *d* do inciso II), não são somente as “*pessoas jurídicas de direito constitucional*”, isto é, as “*entidades políticas*”, vale dizer — a União, os Estados-membros, o Distrito Federal, os Territórios e os Municípios —, e sim, também, de modo amplo e geral, *tôdas e “quaisquer pessoas jurídicas DE DIREITO PÚBLICO*” (autarquias, órgãos paraestatais ou institutos dotados, por lei, de personalidade de direito público).

Isto, e só isto, é o que está dito e se lê no invocado trecho do ilustre comentarista, e não o pressuposto que, por manifesto equívoco, se lhe atribuiu, qual seja a de que as *socie-*

dades de economia mista se acham *incluídas* entre as “*peças de direito público*” a que aludem aquelas alíneas.

Na transcrita observação do comentarista, não disse êl. que *tôdas* as peças jurídicas a que se referem tais dispositivos são peças de direito público, mas, sim, que “*as peças jurídicas DE DIREITO PÚBLICO*” ali referidas... “*são quaisquer peças jurídicas DE DIREITO PÚBLICO, — constitucional, ou não*”, — isto é, não são somente as “*personalidades de direito constitucional*”, as “*entidades políticas*” (União, Estados-membros, Distrito Federal, Territórios, Municípios), senão também as “*peças de direito público simples*”. Como solarmente se evidencia, não foram, nesse lançamento, objeto de cogitação as “*sociedades de economia mista*”, nem as “*empresas concessionárias de serviço público*”, nem “*as empresas que gozem de favor decorrente de contrato com pessoa jurídica de direito público*”, isto é, não se tinham em mente tais *peças de direito privado* (ainda que de utilidade pública), também mencionadas nos ditos textos; porém tão somente, como resulta das próprias expressões do autor, “*as peças jurídicas DE DIREITO PÚBLICO*” (*sic*), que, segundo seu esclarecimento, deveriam entender-se como sendo, de modo *geral*, *tôdas* aquelas — *de direito constitucional, ou não*, — enquadráveis em tal categoria.

Foi, provavelmente, para evitar a reprodução dêsse equívoco, que PONTES DE MIRANDA, em posterior edição de seus *Comentários*, vinda a lume em 1960, diligenciou, cautelosamente, acrescentar no final do mesmo trecho invocado e transcrito pelo Prof. BALEEIRO, entre parênteses, a seguinte advertência:

“(Não se confundam *peças de direito público* com *peças de utilidade pública*)”.
(*Op. cit.*, 3.^a ed., tomo II, pág. 423).

Com essa espécie de *lembrete*, o glosador emérito, a um só tempo, elimina quaisquer resíduos de dúvida, que ainda pudessem desvirtuar seu pensamento jurídico, e preserva sua

coerência com os ensinamentos ministrados na mesma obra e no mesmo volume (comentários ao art. 31) e noutros trabalhos jurídicos de sua lavra, nos quais registra que há “*lamentável confusão entre serviços públicos e serviços de utilidade pública*”, encontradiga em livros franceses (*Comentários*, II, pág. 284); que “*uma coisa é serviço público e outra a indústria de interesse geral*” (*ibidem*, pág. 281); que os “*serviços públicos*” são os “*necessários, inerentes, portanto, à atividade do Estado*” (*ibid.*, pág. 285); que, “*se uma empresa se crê imune a imposto, diz-se regulada pelo direito público, não pode pretender auferir lucros ou distribuir dividendos*” (*ibid.*, pág. 281) — (e só isso bastaria para excluir de cogitação a *empresa de economia mista*) —; que uma “*empresa mista*” (F.N.M.) “*é sociedade de direito privado que de nenhum modo se pode considerar autarquia nem entidade paraestatal*” (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 29, pág. 457); que “*a entidade com personalidade de direito privado não pode ser parte integrante da União, ou do Estado-membro, ou do Município, ainda que o patrimônio da entidade pertença ao Estado, que apenas o confie à pessoa jurídica*” (*Tratado de Direito Privado*, I, pág. 295); que “*a personalidade de direito privado exclui tratar-se de autarquia*” (*ibid.*, pág. 303); que é de distinguir-se, para efeito de “*imunidade de impostos*”, “*se o serviço é público, no sentido estrito, e não só serviço ao público, isto é, se se trata de serviço de entidade estatal, e não o de alguma empresa*” (*Comentários*, II, pág. 303), etc..

*
* *

O reverso da medalha. Ser ou não ser . . .

O argumento, de sabor hamletiano, desfechado pelo ilustre Prof. BALEEIRO, de que “*uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo*”, tem cabimento, oportunidade e valia operante, sim, mas em contrário à causa tão brilhantemente advogada e defendida nos referidos pareceres.

Com efeito: se o Estado, para atender a conveniências de política econômica ou administrativa, *opta* pela adoção de institutos, estruturas, processos, métodos ou técnicas de direito privado, escolhendo, deliberadamente, o modelo, a forma da sociedade anônima para, através dela, exercitar a gestão de certos e determinados negócios, atividades ou serviços de interesse coletivo — associado, ou não, à finança privada, — é claro e imperioso que essa posição há de ser tomada e aceita com todas as suas naturais consequências, lógicas, econômicas e jurídicas, não podendo, pois, a entidade, assim constituída sob a égide e nos moldes clássicos do direito privado, assumir uma atitude dúplice e bifronte, que lhe permita auferir as vantagens, liberdades e facilidades inerentes às empresas industriais e comerciais particulares e, ao mesmo tempo, reivindicar especiais direitos, regalias ou prerrogativas de pessoa pública, sob o capcioso pretexto de que é ente privado apenas do ponto de vista formal, pois substancialmente possui características de entidade pública.

Razão sobeja tem o íncrito mestre FRANCISCO CAMPOS quando fere, com o afiado bisturi de sua crítica, êsse ponto crucial do problema:

“Ora, o próprio Estado, seja pela sua legislação, seja pela sua jurisprudência, considera as sociedades mistas como de direito privado.

Não o podem ser, porém, de modo parcial, ou apenas no que toca às vantagens que proporciona a modalidade jurídica que revestem as empresas de caráter privado. Se tais sociedades pertencem ao quadro do direito privado, não de aceitar todas as consequências que decorrem desse enquadramento”.

.....
“Pretendendo, pelo fato de nelas se acharem envolvidos capitais do Estado, ao gozo de um estatuto singular, que as subtraia às condições da concorrência igualitária, e, ao mesmo tempo, por nelas não figurar o Estado por força de qualquer dos atributos a êle reservados de modo exclusivo, as so-

iedades mistas passariam a ser bifrontes, ora exibindo, para avantajarse sobre as demais, a máscara do Estado na sua condição de soberano, ora encolhendo-se na modesta concha do direito privado para fugir às responsabilidades e aos ônus que sobre elas pesariam se vindicassem em todos os domínios a figura estatal, de que um dos sócios se despiu para descer à arena, destituída de privilégios e regalias, por ser a órbita franqueada indiscriminadamente, e, portanto, em condições de igualdade, a todos quantos se deixam seduzir pelos benefícios da liberdade e da competição”. (1)

(Parecer citado, na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 72, págs. 387-388).

(1) Houve época em que, por exemplo, assim procedia o Banco Nacional de Crédito Cooperativo: Em representação ao Presidente da República, visando a obter para o seu pessoal padrões de vencimentos superiores aos dos servidores públicos e autárquicos federais, *negava ser autarquia e afirmava a sua natureza jurídica de sociedade de economia mista*; ao mesmo tempo que, em Juízo, pleiteando, contra a antiga Prefeitura do Distrito Federal, privilégio de imunidade tributária, *inculcava-se autarquia federal e contestava que fosse uma sociedade de economia mista*.

Essa duplicidade de atitudes foi, aliás, severamente criticada em parecer da Consultoria Geral da República, como se vê pelos trechos abaixo transcritos:

“Voltou o Banco à presença de Sua Excelência pedindo reconsideração do despacho. Argumentou que é uma sociedade de economia mista e não autarquia federal. Não está, portanto, sujeita às regras de administração aplicáveis às entidades públicas deste tipo”.

“Enquanto que no pedido de reconsideração endereçado ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República, datado de 23 de abril de 1953, o Banco afirmava que várias Cooperativas já subscreveram cotas para integralização de seu capital — argumento êste destinado a provar a sua condição de sociedade de economia mista, — no Mandado de Segurança impetrado em 6 de julho de 1953, quase três meses depois, declara que as Cooperativas “até hoje não o quiseram subscrever”, — com o propósito de demonstrar que a sua personalidade é autárquica, sem a participação, em seu capital, de outras entidades além da União”.

“A atitude do Banco, como se vê, é dúplice. Perante o Excelentíssimo Senhor Presidente da República, a fim de obter padrões de vencimentos, para o seu pessoal, maiores do que os concedidos aos servidores da União e das demais autarquias, repudia esta qualificação; em Juízo, porém, plei-

Ora, tão gritante incoerência seria manifestamente contrária ao direito e à moralidade político-administrativa.

Este aspecto do problema — que transcende do plano puramente jurídico para o da lógica e da ética — tem, aqui e alhures, merecido especial atenção e recebido igual tratamento, bastando, a título de exemplo, atentar-se neste registo do preclaro mestre alemão FRITZ FLEINER:

“A decisão acêrca do caráter, de direito público ou de direito privado, do serviço, implica decisão sobre o regime aplicável à todas as possíveis relações jurídicas ao mesmo concernentes: — aplicabilidade da legislação industrial; necessidade de licença para funcionamento da empresa; obrigação de pagar o imposto sobre lucros industriais; possibilidade de fiscalização pelo Estado; caráter da competência jurisdicional em matéria de litígios entre o serviço e seus usuários (tribunais ordinários ou autoridades e tribunais administrativos); caráter da remuneração pelo uso do serviço (preços de direito privado ou taxas); prescrição; responsabilidade do Estado ou do Município por culpa ou negligência de seus funcionários, etc.”

(*Institutionem*, Parte Especial, § 19, n.º I).

As implicações, tal qual se vê, são totais e indivisíveis, como corolários da natureza (*pública* ou *privada*) da pessoa jurídica. Não pode ser *pública* para certos efeitos e *privada* para outros.

Tem, pois, inteira procedência a observação de PONTES DE MIRANDA:

teando isenção fiscal, procura demonstrar que outra não é a sua caracterização jurídica.

Esta circunstância é bastante eloqüente para demonstrar a falta de consistência da argumentação do Banco e justificaria um conselho para o imediato arquivamento do expediente”.

(*Diário Oficial* — Seção I — de 13 de agosto de 1953, página 14.004).

“Se uma empresa se crê imune a imposto, diz-se regulada pelo direito público, não pode pretender auferir lucros ou distribuir dividendos e expõe-se a que, por lei, se crie, dentro dela, a imediata fiscalização, ou direção do Estado”.

(*Comentários*, 3.ª ed., tomo II, pág. 281).

No mesmo sentido são os seguintes conceitos do Ministro JOÃO LYRA FILHO:

“Se as sociedades de economia mista fossem pessoas de direito público, manifesto é que as suas atividades financeiras estariam sujeitas aos crivos do controle de índole constituional. Mas o poder público desconcentra os dinheiros públicos, dando-lhes emprego através das sociedades de economia mista, exatamente para fugir à ação coercitiva do referido controle, que não opera na área das atividades reguladas conforme as disposições do direito privado, nomeadamente o direito comercial.

Se às sociedades de economia mista fosse reconhecido status de pessoas públicas, para efeito de livrá-las da tributação, a lógica deveria aplicar-se também no reconhecimento de que a elas cumprira submissão ao controle público, por gerirem dinheiros públicos. Lógico não é que tais sociedades sejam pessoas públicas para se livrarem de impostos e, simultaneamente, sejam pessoas privadas para se livrarem do controle público”.

“Se é tão conspícuo o relêvo do interesse público contido numa sociedade de economia mista, ou se esta preponderantemente se destina à realização de fim do Estado, gerindo bens, rendas e serviços que lhe pertençam, por que torná-la imune ao controle público prescrito pela Constituição? Esta mesma exclui qualquer analogia entre o ente misto e a autarquia, ao não submeter à fiscalização da administração financeira da União os referidos entes mistos e ao subordinar a essa fiscalização os entes autárquicos (Const., art. 77, item II).

É certo que a não inclusão dos entes mistos sob o controle público importa no reconhecimento de que

êles não estão envolvidos na administração do Estado, ou que não gerem, especificamente, bens, rendas e serviços públicos. Senão, seria absurdo livrá-las do controle constitucionalmente exigido através do Tribunal de Contas.

Nem a lei ordinária poderia alterar a competência constitucional do Tribunal de Contas, para exigir-lhe o controle de entidades de direito privado. A única forma de controle público das atividades a cargo das sociedades de economia mista, constitucionalmente admissível, resulta da faculdade que possui o cidadão para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos originários das mesmas sociedades (Const., art. 141, § 38).

É evidente que a administração financeira dos bens, das rendas e dos serviços da União está constitucionalmente sujeita à fiscalização do Tribunal de Contas e que não podem ser considerados *públicos* bens, rendas e serviços de sociedades *imunes ao controle público de caráter permanente*.

É manifesto, em consequência, que o capital público transferido para uma sociedade de direito privado se sujeita a formas de administração e controle resultantes da aplicação de regras do direito privado, *assim como aos ônus tributários a cargo de qualquer empresa destinada à produção de bens, rendas e serviços inerentes ao domínio privado*" (1).

A verdade, porém, é que nenhuma das nossas prósperas e munificentes empresas mistas — a começar pelo Banco do Brasil e pela Petrobrás — admitiria, sequer, a hipótese de submeter as intimidades de sua administração financeira ao controle jurisdicional prescrito às entidades públicas...

Diante disto e depois disto, aflijam-se os espíritos dos ilustres doutores partidários da pretensa imunidade tributá-

(1) Considerações expendidas em carta ao autor, acerca de seu anterior trabalho publicado sob o título *Sociedades de Economia Mista e Autarquias ante o Poder Tributário* (Rio de Janeiro, 1953).

ria das sociedades de economia mista, na tortura do dilema shakespeariano:

"To be or not to be, that is the question..."

*
* *

É injurídico o argumento a contrario, que se pretende tirar da expressa referência aos "serviços públicos concedidos" feita no texto constitucional sobre a imunidade tributária recíproca

Outro argumento inaceitável é o que, partindo do fato de haver a Constituição de 1946 — ao estabelecer, no art. 31, V, "a", a imunidade tributária recíproca para os "bens, rendas e serviços" da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios — dela somente *excetuado, de modo expresso*, os "*serviços públicos concedidos*" (citada alínea "a" do inciso V e parágrafo único ao mesmo art. 31), pretende deduzir de tal fato a conclusão de que, não tendo sido também expressamente mencionadas como abrangidas em tal *exceção* as autarquias e as sociedades de economia mista, daí se segue que umas e outras devem considerar-se, *a contrario sensu*, como não *excluídas* (e, pois, *participantes*) do gozo do aludido privilégio.

A montagem do capcioso raciocínio informa-se na alegação, aparentemente singela, de que

"no Brasil as autarquias e as sociedades mistas, quer da União, quer dos Estados, Distrito Federal e Municípios, gozam sempre da imunidade recíproca, estabelecida como *princípio geral e amplo* pelo art. 31, V, "a", pois este abre *exceção única* em relação aos *serviços públicos concedidos a particulares*, para os quais rege a regra do parágrafo único desse dispositivo";

isto é,

"da omissão das autarquias e sociedades mistas no parágrafo único do art. 31, induz-se a compreensão

delas no “bens, rendas e serviços” dêsse dispositivo, pois a exceção contempla apenas o caso dos *serviços concedidos*”.

Parecer ALIOMAR BALEEIRO *Revista de Direito Administrativo*, cit. vol. 61, págs. 320 e 330). (1)

A êsse velho e superado argumento, que *inverte*, flagrantemente, a correta e consagrada inteligência dessa cláusula constitucional, tantas vezes ministrada pela doutrina dos mestres (PONTES DE MIRANDA, FRANCISCO CAMPOS, THEMISTOCLES CAVALCANTI, etc.) e pela jurisprudência dos Tribunais brasileiros, já respondera o eminente CASTRO NUNES, em termos claros e precisos:

“Dir-se-á ainda que, negado o privilégio tributário aos *serviços concedidos*, só a êstes 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 (2). A êle se sobrepõe a *mens legis*, a razão de ser da norma, de alcance muito mais decisivo”.

(*Da Fazenda Pública em Juízo*, pág. 464; *Soluções de Direito Aplicado*, pág. 147).

Com efeito, a expressa ressalva referente aos *serviços públicos concedidos* teve uma especial razão de ser, bem diversa

(1) Já anteriormente, em parecer datado de 21 de dezembro de 1953, buscando sustentar pretensa imunidade em favor de outra sociedade anônima de economia mista — o Banco da Amazônia —, batia na mesma tecla o brilhante professor e publicista conterrâneo:

“Naquele regime de 1937, como hoje, excluíam-se da imunidade recíproca apenas os concessionários de serviço público”.

(*Revista Forense*, vol. 152, pág. 67).

(2) “Do fato de se mencionar uma hipótese não se deduz a exclusão de tôdas as outras. Pode-se aduzir com intuito de demonstrar, esclarecer; a título de exemplo. Portanto, o argumento oferece perigos, é difícil de manejar no terreno vasto do Direito comum. Ali caberia a parêmia oposta: — *positio unius non est exclusio alterius*: a especificação de uma hipótese não redundava em exclusão das demais”.

(CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica*, 3.^a ed., págs. 291-292).

da que se procura insinuar, e cuja investigação desautoriza, por completo, o argumento em exame, conforme se passa a demonstrar.

A Constituição de 1891, ao estabelecer, pela primeira vez, entre nós, o princípio da imunidade tributária recíproca, limitou-se a, em seu art. 10, declarar “proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União e reciprocamente”, silenciando por completo a respeito dos *serviços públicos concedidos*. Essa omissão deu margem a que surgisse e prosperasse em certa doutrina — seguida por copiosa jurisprudência, emanada inclusive do Supremo Tribunal Federal, — uma interpretação *extensiva* da imunidade constitucional aos *serviços públicos concedidos* (CARLOS MAXIMILIANO, *Comentários à Constituição Brasileira*, 2.^a ed., 1923, págs. 220-221).

De tal modo se difundiu e consolidou tão desarrazoado e prejudicial entendimento que, mais tarde, a liberal Constituição de 1934 houve por bem consagrá-lo de modo expresso, ao prescrever, no seu art. 17, n.º X, ser “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios” ... “tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, *estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão*”.

Em reação, justa e jurídica, a essa condenável vocação ampliativa da franquia máxima, o legislador da Carta constitucional de 1937, adotando orientação completamente diversa, ao disciplinar a matéria, além de estabelecer, “*tout court*”, no seu art. 32, letra c, a vedação, para a União, os Estados e os Municípios, de “tributar bens, rendas e serviços uns dos outros” (sem reproduzir o elastério do texto de 1934 concernente aos *serviços públicos concedidos*), ainda assim, julgou prudente dirimir tôda e qualquer possibilidade de dúvidas futuras sôbre o assunto, com o cauteloso acréscimo elucidativo consubstanciado no parágrafo único àquele artigo, *in verbis*:

“Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes fôr outorgada, no interesse comum, por lei especial”.

A mesma orientação prevaleceu na vigente Constituição de 1946, a qual, ao regular a imunidade tributária recíproca, em seu art. 31, inciso V, alínea “a”, prescreveu — em posição diametralmente oposta à do citado texto de 1934 — que “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado” ... “lançar impôsto sôbre” ... “bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único dêste artigo”; e, no aludido parágrafo único: — “Os serviços concedidos não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo poder competente ou quando a União a instituir em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum” (1).

(1) Considera o Prof. BALEEIRO um absurdo que, em conformidade à exceção expressa no parágrafo único, *in fine*, do art. 31 da Constituição, possa a União conceder isenção de impostos estaduais e municipais, aos “particulares concessionários de serviços federais”, e, no entanto, não possa afastar dêsses impostos suas próprias empresas, nomeadamente as sociedades de economia mista.

Não há, nisso, *data venia*, nenhum absurdo.

Antes de tudo, é de considerar-se que, no tocante à concessão de serviço público, se trata, realmente, de um autêntico, de um verdadeiro, de um prôpriamente dito serviço público, o qual, e só ele, constitui objeto único e exclusivo da concessão, sob a fiscalização direta e imediata do Poder Público; ao passo que a sociedade de economia mista, via de regra, não é instituída com o fim (determinado e único) de realizar um serviço público prôpriamente dito, e sim como instrumento de que se utiliza o Estado para atingir objetivos de natureza comercial (embora de interesse público) e entrar no mercado comum, livre de peias, formalidades e contrôles burocráticos, aproveitando-se dos mesmos métodos, expedientes e facilidades de que se beneficiam as empresas privadas e os particulares atuantes no comércio em geral. Além do que, nada obsta ao exercício concomitante ou secundário de atividade alheia ao interesse público, como até à própria mudança do objeto essencial da sociedade (art. 105, “d”, do Decreto-lei n.º 2.627, de 26-9-1940).

Ademais, no que tange ao serviço público concedido, o Poder Público está sempre aparelhado a controlar os lucros do concessionário, através do contrôle das tarifas, ao passo que na sociedade anônima de economia mista não há nenhum contrôle de lucros.

Em brilhante parecer que, como Procurador Geral da Fazenda Pública, proferiu, ainda na vigência da Carta de 1937, o ilustr. Prof. SA

Apreciando a evolução do problema através das sucessivas Constituições, — e para esgarçamento dos alegadores de que a declaração expressa de estarem excluídos da franquia os “serviços públicos concedidos” induz à conclusão de estarem nela incluídas “outras pessoas” além das nomeadas no art. 31 como destinatárias do privilégio, quais sejam “autarquias e sociedades mistas” — salienta, ainda, o preclaro CASTRO NUNES:

“A idéia que fêz caminho, a partir da Constituição de 34 e acentuou-se na atual, foi no sentido de *RES-TRINGIR* 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 empresas concessionárias de serviços públicos”.

E, depois de aludir à mudança de orientação trazida pelas Constituições de 1937 e de 1946, remata o saudoso mestre:

“O que se vê das três soluções constitucionais sucessivamente adotadas é que: a) a Constituição de 34 procurou dar a medida da isenção de que gozariam os serviços concedidos, mediante a fórmula adotada...”; b) a de 37, declarando tributáveis os serviços concedidos, reservou ao legislador estabelecer a medida da isenção em cada caso: — “salvo a que lhes fôr outorgada, no interesse comum, por lei especial” —; c) a de 46 retirou, por igual, do plano da

FILHO, examinando o assunto à luz do parágrafo único do art. 32 daquele Estatuto, assim respondeu aos que, já então, levantavam, em favor do Banco do Brasil, objeções análogas à que ora se discute:

“Relativamente aos serviços públicos concedidos, a Carta constitucional declara não gozarem de isenção tributária, salvo a que lhes fôr outorgada, no interesse comum, por lei especial (art. 32, parágrafo único).

E a situação das sociedades de economia mista, de que não cogitou expressamente o poder constituinte, não pode ser superior à dos concessionários, porque, se êstes, em geral, efetuam apenas, serviços públicos, aqueles exercem, além dêsses, atividades de caráter nitidamente privado”.

(*Estudos de Direito Fiscal*, pág. 560).

imunidade constitucional a isenção que se possa atribuir aos ditos serviços, deixando à lei ordinária o tratamento a ser dispensado em cada caso: — “salvo quando estabelecida pelo poder competente ou quando a União a instituir em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum”. (Da Fazenda Pública em Juízo, págs. 463 e 474).

De tudo se apura, consoante as próprias observações e literais expressões de CASTRO NUNES:

- a) que, ainda sob o regime da nossa primeira Constituição republicana, “a isenção reconhecida aos serviços executados mediante concessão era um produto da jurisprudência na interpretação da cláusula “serviços a cargo da União” (Constituição de 91, art. 10)” (op. cit., pág. 473);
- b) que “a evolução se operou em nossos textos constitucionais sucessivos, no sentido de *RESTRINGIR* o entendimento jurisprudencial” (op. cit., pág. 477);
- c) que a Constituição de 1937, ao dizer, no parágrafo único do art. 32, que “os serviços públicos concedidos não gozam da isenção tributária, salvo a que lhes fôr outorgada no interesse comum por lei especial”, “cortou pela raiz qualquer possibilidade de *se estender*, com base na cláusula constitucional, às empresas concessionárias o privilégio da imunidade recíproca conferida à União, aos Estados e aos Municípios” (op. cit., pág. 464).

Como se vê por essa autorizada e percuciente análise interpretativa da expressa restrição feita no texto constitucional de 1937 (e mantida no de 1946) aos *serviços concedidos* no tocante ao gozo da imunidade fiscal, — que põe de manifesto “a mens legis”, “a razão de ser da norma” (*sic*), e revela, ao mesmo tempo, como evoluiu num sentido marcadamente res-

tritivo, em nosso sistema constitucional, o instituto da imunidade tributária recíproca, — não é jurídico, nem lógico, pretender que a *exclusão* dos serviços públicos concedidos induz a concluir-se pela *inclusão* no gozo do excepcionalíssimo privilégio fiscal, de *outras entidades* (públicas, e até privadas!!) ademais daquelas formal e taxativamente indicadas no próprio texto como suas destinatárias. Pode dizer-se que tal referência, na verdade, não exprime a idéia (*a minus*) de que “*APENAS os serviços públicos concedidos foram excetuados da imunidade*”, mas, ao contrário, contém, sim, a significação (*a majus*) de que “*ATÉ MESMO os próprios serviços públicos concedidos foram excluídos da imunidade*”.

“Quando a Constituição de 1934” — escreve PONTES DE MIRANDA — “entendeu pôr a coberto de impostos de outras entidades os *serviços concedidos*, fê-los *imunes*, NUM DOS MAIS ESCANDALOSOS GESTOS LEGISLATIVOS DA HISTÓRIA DO BRASIL”. (Comentários à Constituição de 1946, 3.^a ed., tomo II, pág. 304). (Os destaques são nossos).

Pois bem: o que se teve em mira com a *expressa* referência à tributabilidade dos serviços públicos concedidos, inserida no texto da alínea “a” do inciso V ao art. 31 da atual Constituição, foi, precisamente, e exclusivamente, cortar cerce tôda e qualquer possibilidade de *exegese ampliativa* tendente à revivificação daquela *escandalosa* liberalidade, e não, jamais, abrir ensejo a novos e maiores *escândalos* atentatórios aos fiscos locais, como o de permitir-se a abusiva e injustificada *extensão* do privilégio da imunidade tributária recíproca a entidades diversas das *pessoas políticas* mencionadas na cláusula constitucional, inclusive a *empresas privadas*, de natureza tipicamente *mercantil*, cujas atividades não constituem próprios e caracterizados *serviços públicos*.

*
* *

Não há “imunidade” de sociedade de economia mista

Entre nós, como, aliás, no direito das outras nações adiantadas, em geral, — onde se tem por melhor doutrina a que manda evitar ou restringir, tanto quanto possível, as imunidades e isenções fiscais, — o princípio que, há mais de duas décadas, se firmou, e ano a ano se consolida, com segura base de ordem constitucional e técnico-científica, é o da *tributabilidade* não só das sociedades de economia mista como até de todas as organizações empresariais do Estado produtivas de réditos nos setôres da economia industrial e comercial.

Ainda sob o regime autoritário da Carta de 1937, o doutíssimo Prof. SÁ FILHO, na qualidade de Procurador Geral da Fazenda Pública, em lúcidos pareceres de 19 de janeiro e 20 de outubro de 1940, com apoio noutros mestres insignes, nacionais e estrangeiros, negava às *sociedades mistas* qualquer direito à franquia tributária constitucional, ainda no caso de serem elas concessionárias de serviço público:

“Mas também as pessoas privadas podem ser investidas do exercício de serviço público e podem ser ou pessoas físicas ou jurídicas, como sociedades comerciais (ZANOBINI, *Corso di Diritto Amministrativo*, 2.^a ed., 1937, tomo I, pág. 178).

.....
“...o concessionário é uma pessoa de direito privado e embora lhe seja outorgado poder jurídico sobre determinada atividade administrativa, não deixa de ficar submetido às normas do direito comum, agindo por sua conta e no próprio benefício.

Com mais forte razão, *as sociedades mistas*, sem embargo da participação do Estado na sua constituição e administração, continuam também a ser reguladas pelo direito privado”.

.....
“A concessão de serviço público a uma empresa não a imuniza do dever tributário, nem mesmo em relação ao próprio serviço (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição Federal de 1937*, tomo I, pág.

624), pois não há imunidade onde o sujeito passivo da obrigação é particular.

Da mesma forma, não participam desse privilégio as sociedades anônimas, que, pelo fato de contarem o Estado entre seus acionistas, não perdem o seu caráter de pessoa privada”.

.....
“É essencial pertencerem ao Estado” (os serviços públicos) “e serem parte de sua administração, para ficarem isentos”.

“As empresas que realizam serviços públicos não deixam de ser *pessoas de direito privado* (BERTHÉLEMY, BIELSA, FLEINER) e estão sujeitas ao regime tributário comum”.

(*Estudos de Direito Fiscal*, págs. 559-560 e 58).

Orientada no mesmo rumo, a Consultoria Geral da República, em parecer de 15 de outubro de 1942, de autoria do ilustre Prof. HAHNEMANN GUIMARÃES (hoje eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal), dêste modo se manifestava sobre o tema:

“O Banco do Brasil S.A. não constitui um serviço da União; não é um órgão da administração pública federal; seu patrimônio não constitui bem público federal; isento, porisso, de impostos e taxas estaduais e municipais. É uma *sociedade de economia mista*, que reúne bens públicos e particulares, do mesmo modo que a Companhia Siderúrgica Nacional, a Companhia Vale do Rio Doce S.A. ou o Banco de Crédito da Borracha S.A.

Como *sociedade de economia mista*, o Banco não estaria, de fato, isento de impostos estaduais ou municipais. A prova é que, no caso da Companhia Siderúrgica Nacional, se estabeleceu que as autoridades estaduais e municipais promoveriam os atos necessários a que ficasse a Companhia exonerada das contribuições devidas às respectivas Fazendas (Decreto-lei n.º 3.002, de 30 de janeiro de 1941, art. 3.º). A respeito da Companhia Vale do Rio Doce S.A., também foi determinado que o Governo Federal se entenderia com os Estados e Municípios no sentido de

não serem aumentados os impostos que incidem sobre as minas e a exploração de minério (Decreto-lei n.º 4.352, de 1.º de junho de 1942, art. 9.º, parágrafo único). Significa isto o reconhecimento de que as sociedades de economia mista somente não estão sujeitas aos impostos estaduais e municipais de que as eximirem os Governos competentes para decretá-los". (Pareceres do Consultor Geral da República — 1942 e 1945 — 2.º e 5.º volumes dos pareceres do Dr. HAHNEMANN GUIMARÃES, Rio de Janeiro, 1950, pág. 285).

No famoso Relatório de 27 de agosto de 1943, elaborado pelo saudoso jurista Prof. LÚCIO BITTENCOURT (e do qual, com êle, foram também signatários SÁ FILHO, MÁRIO MELLO, J. ACCIOLY DE SÁ e LUIZ J. DA COSTA LEITE), afirmou-se, de referência às sociedades de economia mista, que

“nenhuma razão existe, de ordem constitucional, para liberá-las do poder tributário da União ou dos Estados”.

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

Da formulação desse trabalho resultou o advento do Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, que, no § 3.º de seu art. 1.º, estabeleceu:

“A imunidade não atinge as sociedades de economia mista, em cujo capital e direção o Governo participe, e as empresas sob administração provisória da União”.

Ainda nesse período de centralização do poder político e, posteriormente, na vigência da atual Constituição de 1946, as maiores autoridades jurídicas brasileiras em direito constitucional e em direito administrativo, tais como PONTES DE MIRANDA, FRANCISCO CAMPOS, SEABRA FAGUNDES, TITO PRATES DA FONSECA, THEMISTOCLES CAVALCANTI, PHILADELPHO AZEVEDO e outros muitos juristas, cujas opiniões já citamos neste trabalho,

se pronunciaram pela impossibilidade das sociedades mistas, considerando-as, desenganadamente, simples pessoas privadas, sem nenhum direito ao privilégio da imunidade tributária recíproca, mesmo quando no desempenho de serviço público. (1)

Entre as mais recentes afirmações magistras em tal sentido, é de salientar-se a conclusão a que, de referência à Petrobrás, chegou o sábio Ministro OROSIMBO NONATO, em seu brilhante parecer, de novembro de 1962, no Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança impetrado pela poderosa empresa monopolística estatal contra Serviços de Navegação da Amazônia — SNAPP, *in verbis*:

“Tratando-se de pessoa jurídica de direito privado, sua atividade, por mais momentosa e relevante que seja, não tem imunidade tributária derivada de preceitos constitucionais”.

Do ilustre Ministro e Professor JOÃO LYRA FILHO, a sua discordância dos que intentam atribuir imunidade fiscal a empresas mistas assume tons severos de advertência e de alarma:

“Alguns doutores já admitem que as sociedades de economia mista são imunes à tributação, ou ao pagamento de impostos, e o reconhecimento desse privilégio poderá gerar sangrias à economia, quer da União, quer dos Estados-membros, quer dos Municípios. Eis o que me faz cauteloso nas manobras preconizadas à extensão do controle público à área das atividades a cargo das sociedades de economia mista”.

(1) “Mas a transferência do serviço público não envolve, a meu ver, rigorosamente, a intributabilidade inerente, máxime quando feita a favor, não de organização paraestatal, mas de sociedades de economia mista, onde existem também interesses particulares e onde se praticam operações bancárias comuns, em regime de livre concorrência; não é razoável admitir, pois, extensão a ponto de se transformar em absorção da parte privada, ainda que a pretexto de indivisibilidade”. (PHILADELPHO AZEVEDO, *Um Triênio de Judicatura*, vol. VI, pág. 296).

Aludindo à hipótese de poder-se qualificar a sociedade de economia mista “como pessoa jurídica de direito público, para efeito de tornar-se imune ao pagamento de impostos”, acrescenta S.S.:

“Este aspecto é particularmente grave, além de danoso, pois envolve sacrifícios crescentes das fontes tributárias, sobretudo dos Estados-membros e dos Municípios. Ainda agora, a Companhia Siderúrgica Nacional, conquanto livre de contróle operante do Tribunal de Contas da União, pleiteia *imunidade fiscal* para não se sujeitar ao pagamento do impôsto de vendas e consignações, além dos demais. Veja-se quanto serão desnutridas, se a empresa pública vencer o pleito judicial, as fontes tributárias privativas do Estado do Rio e de suas células municipais.

Veja-se, por outro lado, se a hipótese prevalecer, o *privilégio* de que serão cercados os *capitais privados* investidos nas sociedades de economia mista, em detrimento do princípio constitucional relativo à isonomia fiscal”.

(*Regime de Contróle das Empresas Públicas*, págs. 47 e 49 a 50).

MIGUEL LINS e CÉLIO LOUREIRO, em livro recente, de autoria conjunta, são precisos e categóricos:

“No que tange às *sociedades de economia mista*, ainda que investidas das faculdades monopolísticas consagradas pelo art. 146 da Constituição, *descabe reconhecer-lhes qualquer imunidade*, justamente em face do objetivo nitidamente econômico das respectivas atividades”.

.....
“Cumpre, ao encerrar êste item, deixar salientado, ainda uma vez, que o conceito de *imunidade*, contido no art. 31, V, letra *a*, é incompatível com o *exercício do comércio*. Daí o ser exigível lei especial de isenção, desde que o interêsse público esteja presente em iniciativas privadas do Estado, ou das quais êste participe (*verbi gratia*, serviços públicos concedidos, ati-

vidades comerciais e industriais das empresas de economia mista, etc.)”.

(*Op. cit.*, pág. 431).

Ressalvadas apenas as hipóteses especialmente previstas na própria Constituição, sustenta o eminente FRANCISCO CAMPOS que

“o Estado *industrial ou comerciante* está sujeito ao *regime jurídico ordinário ou comum*, por utilizar de figuras, instrumentos e instituições de direito privado, interpondo-os entre êle e a atividade privada de que pretende participar, para deixar bem claro que não pretende em outro domínio, estranho ao da sua autoridade, do seu privilégio ou do seu império, exercer os eminentes poderes que lhe foram conferidos para outros fins e por outra razões”.

(Parecer citado, na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 72, págs. 400-401).

AZEREDO SANTOS, que também conceitua a sociedade de economia mista como *pessoa jurídica de direito privado*, consigna que, entre nós,

“a grande maioria dos julgados refere-se a *pago-mento de impostos por essas sociedades*, principalmente pelo Banco do Brasil S.A. e pela Petrobrás”.

(*Op. cit.*, págs. 50-51 e 81).

CAIO TÁCITO, em seu já citado trabalho (“*rapport*”) sobre sociedades de economia mista, empresas públicas e fundações de direito público, apresentado como colaboração brasileira no Congresso de Juristas realizado, nesta cidade, pela Associação Henri Capitant sob os auspícios do Instituto dos Advogados do Brasil, entre as “conclusões” formuladas, lançou a seguinte:

“IV — Les sociétés commerciales de l'État *ne jouissent pas d'immunité tributaire*, pouvant jouir d'exemptions fiscales selon les termes de la loi ordinaire”.

HELY LOPES MEIRELES, ilustre magistrado e professor de Direito em São Paulo, filiado à corrente doutrinária que distingue os entes *autárquicos* das chamadas entidades *paraestatais*, enquadrando os primeiros na categoria das *pessoas públicas* e as segundas na das *pessoas privadas*, emite, a respeito, em substancioso estudo jurídico, os seguintes conceitos:

“As sociedades de economia mista são *pessoas jurídicas de direito privado*, com participação do Poder Público e de particulares no seu capital e na sua administração, para a realização de serviços de interesse coletivo.

.....
“A sociedade de economia mista, como as demais entidades paraestatais, *não desfruta das prerrogativas estatais, nem dos privilégios autárquicos*, salvo se lhes forem concedidos por lei especial...”

.....
“Atua em igualdade de condições com os particulares, *sujeita-se aos tributos que incidem sobre suas atividades privadas*, responde civilmente por suas obrigações, e demanda em juízo sem os privilégios da Fazenda Pública, a menos que os tenha por lei especial”.

(“*Autarquias e Entidades Paraestatais*, na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 68, págs. 37, 39 e 33).

*

* *

Demolindo o tabu da intributabilidade dos entes públicos. Em toda parte do mundo civilizado domina hoje a tese da sua tributabilidade

Assim se vem entendendo, ensinando e praticando em quase todos os países democráticos do mundo moderno. A começar pela França, onde não desfrutam de privilégios fiscais, e submetidas são, pois, ao regime tributário comum (salvas certas especiais situações previstas expressamente em lei), tôdas as

empresas econômicas do Estado, que exerçam suas atividades segundo processos ou institutos de direito privado, — chamem-se sociedades de economia mista, *empresas públicas*, sociedades de coletividades públicas, sociedades de Estado, estabelecimentos públicos industriais e comerciais, sociedades nacionais de bancos e seguros, *empresas nacionalizadas*, *empresas de interesse público*, ou que denominações outras possam ter, na variada nomenclatura com que as qualificam e classificam os estudiosos do assunto. (1)

Um dêesses, GASTON LEDUC, refere que a legislação francesa não beneficia de modo particular, no plano tributário, as “*societades de Estado*”:

“Il n'est pas prévu à leur profit *d'avantages fiscaux particuliers*, autres que ceux qui résultent de la nature même de leur constitution juridique”.
(*Op. cit.*, pág. 119).

(1) MICHEL DESPAX, em excelente estudo, no qual demonstra, com abundância de argumentos, a autonomia (inclusive e principalmente *fiscal*) da *empresa* em relação à pessoa do empreendedor (ou empresário), assim diz:

“De plus en plus, en effet, le droit considère l'entreprise comme une entité autonome *distincte de la personne de l'entrepreneur*, et va même dans certains cas jusqu'à opposer l'intérêt de celui à l'intérêt de celui-là”.

.....
“...l'entreprise paraît essentiellement caractérisée par deux traits suivants: d'une part par l'existence d'un patrimoine propre, d'autre part par l'existence d'un intérêt propre, qui se distingue et s'oppose à l'intérêt de l'entrepreneur”.
(*L'Entreprise et le Droit*, Paris, 1957, págs. 8 e 182).

Entre nós, THEMISTOCLES CAVALCANTI destarte delinea e conceitua as *empresas estatais*:

“Mas a própria Consolidação, usando do vocábulo “*empresas*”, caracterizou um serviço autônomo, com estrutura própria, peculiar a uma atividade e organização estranhas aos departamentos ou repartições do Estado. *Empresas* não se confundem com os serviços administrados pelo Estado e integrados em sua organização administrativa. Pressupõem a autonomia do serviço, uma estrutura especial, de todo em todo semelhante aos serviços sob gestão privada”.
(*Pareceres do Consultor Geral da República* — 1945/1946 —, volume único, 1946, pág. 661).

Confirma-o o Prof. R. HOUIN, acentuando que

“les nouvelles entreprises publiques sont considérées comme des *commerçants* et soumises aux lois et usages du commerce”.

(Op. cit., pág. 79).

Até mesmo no que concerne às chamadas *empresas nacionalizadas*, ou *empresas nacionais* (“*établissements nationaux*”), cujo patrimônio se tornou *propriedade exclusiva do Estado*, sem embargo de serem, em certos casos, consideradas “*établissements publics*” (equivalentes às nossas *autarquias*), — tais como as empresas “*Gaz de France*”, “*Electricité de France*”, “*Charbonnages de France*” e “*Régie Renault*”, — pela razão mesma de seu caráter industrial e comercial, se acham sujeitas ao regime tributário comum.

“Ces établissements” — comenta GUY DEBEYRE — “se comportent en matière financière et comptable suivant les règles en usage dans les sociétés industrielles et commerciales.

“*Nationaliser n’est pas étatiser*”; on écarte les solutions trop administratives et bureaucratiques, pour adopter les pratiques du droit privé et les habitudes du commerce”.

(*Le Droit Public des Français*, Paris, 1956, pág. 239).

E, ainda no testemunho de HOUIN,

“en qualifiant les nouveaux *établissements publics* de “*commerciaux et industriels*”, le législateur a précisément voulu les rapprocher des *entreprises privées* et leur donner un statut dérogeant au statut traditionnel des établissements publics”.

(Op. cit., pág. 90).

Pois bem: ao tratar especialmente dos caracteres gerais desses “*établissements nationaux*”, diz-nos MARCEL WALINE

que eles têm “*le caractère industriel et commercial*” ... “*l’autonomie financière*” ... “*le capital appartient à la Nation*” e... “*le régime fiscal est celui du droit commun*” (*Traité élémentaire de Droit Administratif*, 5.^a ed., págs. 378 e 379).

RAYMOND MALÉZIEUX nos dá notícia de que muitos autênticos serviços públicos franceses (assim, p. ex., a cunhagem de moedas e medalhas, a exploração de jornais oficiais, o Serviço de Águas de Versalhes e de Marly) são exercidos através de *empresas do Estado* (“*entreprises publiques à caractère industriel ou commercial*”) e, embora muitos desses serviços funcionem sob regime de *monopólio* estatal, mantém o caráter das *empresas privadas*, — sujeitas ao regime tributário comum (op. cit., págs. 208-209).

No capítulo intitulado “*Les Personnes Morales Imposables*”, GEORGES RIPERT, PAUL DURAND e RENÉ ROBLAT, em obra conjunta, — explicando que, segundo a atual legislação galesa, há pessoas morais “obrigatoriamente tributáveis em razão de sua forma” (v. g. as constituídas em *sociedades anônimas*), “qualquer que seja o seu objeto”, e “em razão de seu objeto” (seja qual fôr a sua forma) “quando se dediquem a operações comerciais, industriais ou artesanais” (*sic*), arrola, entre essas pessoas morais “*imponíveis*”, entidades de *direito público*, tais como aquêles “*établissements publics*” equivalentes às nossas *autarquias*, e até certos serviços sem personalidade moral ou desprovidos de fim lucrativo (em razão da forma):

“La très grande majorité des personnes morales imposables est constituée par les sociétés privées, mais l’imposition s’applique également à des groupements dépourvus de but lucratif, ainsi qu’à certains organismes relevant du droit public (associations, syndicats, établissements publics) et même à des services sans personnalité morale”.

.....
“Personnes morales obligatoirement assujetties à raison de leur forme. — Certaines personnes mora-

les sont assujetties pour leur forme, quel que soit leur objet" ... — "sociétés anonymes"...

"...à raison de leur objet, lorsqu'elles se livrent à des opérations commerciales, industrielles ou artisanales". (Os grifos são nossos).

(Le Droit Fiscal des Affaires, Paris, 1960, ns. 3.194 e 3.196, págs. 212 e segts.).

Idêntico é o asserto de LOUIS DELBEZ, quando, ao estudar "les personnes morales imposables", escreve:

"Certains organismes sont imposables à raison de leur forme, d'autres à raison de leur activité.

Sont imposables à raison de leur forme les sociétés anonymes et en commandite par actions — les sociétés à responsabilité limitée — les sociétés coopératives — les établissements publics présentant un caractère industriel ou commercial... — les régies départementales ou commerciales présentant le même caractère".

"Enfin, les Établissements publics, les départements et les communes sont assujettis à l'impôt sur les personnes morales à raison des revenus qu'ils tirent de l'exploitation de leurs immeubles bâties ou non bâties".

(Op. cit., págs. 159-160).

*
* *

Imponibilidade dos próprios serviços econômicos de Administração direta do Estado

Aspecto, porém, de suma importância e, pois, merecedor de especial realce, é o de que, hoje, na França, como noutros países, além de serem "imponíveis" as sociedades do Estado, em geral (sociedades de economia mista, empresas públicas personificadas, empresas nacionalizadas, etc.) e os entes autárqui-

cos ("établissements publics") de vocação industrial ou comercial, também o são os próprios serviços de administração direta do Estado, não personificados ("en régie"), que tenham o mesmo caráter de exploração industrial ou comercial, isto é, os próprios órgãos do Estado dotados de autonomia financeira e produtores de rendas:

"Sont obligatoirement soumises à l'impôt sur les sociétés: les sociétés anonymes, en commandite par actions ou à responsabilité limitée, les sociétés coopératives et leurs unions, ainsi que les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif; les sociétés civiles se livrant à une activité industrielle ou commerciale quelle que soit leur forme ou qui, quel que soit leur objet, revêtent, en droit ou en fait, le caractère de sociétés par actions ou de sociétés à responsabilité limitée".

(Petit Dictionnaire de Droit — Dalloz — publicado com a colaboração de ROGER REAU e JEAN RONDEPIERRE, Paris, 1951, pág. 361).

GUY DEBEYRE, além de indicar como tributáveis, em razão de sua atividade, as pessoas morais (privadas ou públicas) e sociedades civis que se dediquem a "uma exploração" ou a "operações de caráter lucrativo", consigna:

"1.º Les organismes passibles de l'impôt à raison de leur forme: sociétés anonymes, en commandite par actions, à responsabilité limitée, les sociétés coopératives, les établissements publics et les régies communales et départementales à caractère industriel et commercial".

(Op. cit., pág. 332).

De MARCEL WALINE é, outrossim, o registo que faz, de referência à distinção, existente na França, entre "service public administratif et service public commercial" (sic):