

ISENÇÃO FISCAL — TRIBUTOS FUTUROS — DIREITO ADQUIRIDO

— *A isenção a prazo certo de todos os impostos alcança os impostos futuros.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Balneário Praia Pernambuco Indústria e Comércio Ltda. *versus* Prefeitura Municipal
de Guarujá
Recurso Extraordinário n.º 84.881 — Relator: Sr. Ministro
CUNHA PEIXOTO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, em conhecer e prover o recurso.

Brasília, 8 de outubro de 1975. *Eloy da Rocha*, Presidente. *Cunha Peixoto*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Cunha Peixoto: O despacho que negou seguimento ao recurso

extraordinário expõe bem a questão, razão por que o adoto como relatório. Ei-lo:

“A autora — entidade que explora o comércio hoteleiro em Guarujá, propôs ação declatória para se ver proclamada isenta do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, cobrado pelo Município.

Fundamenta-se em que a Lei Municipal n.º 878, de 9.11.1966, lhe concedeu, bem como aos demais hotéis que no Município atendem a determinadas condições, *isenção de todos os impostos municipais, bem como de todos os emolumentos, pelo prazo de 10 anos*, de modo que, no seu entender, não seria possível, no caso, *revogação do benefício, visto tratar-se de isenção condicionada e com prazo definido*.

Em primeira instância, a ação foi julgada procedente; entretanto, dando provimento aos recursos *ex officio* e voluntário, a Egrégia Sétima Câmara deste Tribunal, julgou aquela improcedente.

Inconformada, a vencida interpôs recurso extraordinário, com fundamento no art. 119, III, letras *c* e *d* da Constituição Federal, alegando que o ven. acórdão recorrido (f. 99/105) julgou válido ato do executivo local, contestado em face da Constituição Federal e inculcou orientação que diverge da firmada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

O recurso, regularmente processado, foi impugnado, suscitando-se preliminar de não conhecimento daquele (f. 116/117), em virtude do valor dado à causa.

Improcede a impugnação da recorrida (f. 116/117), uma vez que, embora no caso o valor dado à causa seja inferior ao previsto no Regimento Interno do Colendo Supremo Tribunal Federal (art. 308, IV), a recorrente alegou *ofensa* à Constituição. Logo, pela orientação mais liberal, inculcada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal e reiteradamente seguida por esta

Vice-Presidência, aquela circunstância, por só, não impede o conhecimento do recurso.

Entretanto, não pode ele ser deferido por motivos. Ressalte-se, que, no caso, não houve *revogação* da Lei Municipal de Guarujá n.º 878, de 9.11.1966, que concedeu *isenção de todos os impostos municipais, bem como de todos os emolumentos, pelo prazo de 10 (dez) anos, aos hotéis que forem construídos no Município de Guarujá, dentro do prazo de 5 (cinco) anos*.

Entende a recorrente que a *isenção abrange todos os impostos municipais de Guarujá existentes e mesmo os futuros* (f. 107). Em contrário, porém, decidiu o ven. acórdão, aduzindo argumentos ponderados e fundamentando-se em autoridades incontestáveis (f. 100/104). Conclui-se, portanto, que o ven. acórdão procurou dar, aos preceitos legais aplicáveis à espécie, *interpretação razoável*. Logo, por esse motivo, não se pode admitir o recurso (*Súmula n.º 400*).

Igualmente, não há falar em *divergência de interpretação*. É que os ven. acórdãos invocados pela recorrente não versaram as mesmas *circunstâncias de fato*, analisadas pelo ven. acórdão recorrido. Assim, este levou em conta, entre outras circunstâncias, a de que *quando promulgada a lei de isenção, ainda não existia o imposto sobre serviços de qualquer natureza* (f. 103). Não há, pois, falar em *divergência de interpretação*, relativamente à *Súmula n.º 544* e outros ven. pronunciamentos do Colendo Supremo Tribunal Federal.”

O Dr. Miguel Frauzino Pereira, pela Procuradoria-Geral da República, opina no sentido de se conhecer e prover o recurso.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Cunha Peixoto (Relator):
1 — O recorrente é titular de isenção de

tributo, por 10 (dez) anos, obtida nos termos de lei anterior à vigência do Código Tributário Nacional. Como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi instituído pela Prefeitura após a lei de favor, entendeu ela de excluí-lo do benefício.

Intentada ação declaratória para ver reconhecido seu direito em relação ao ISS, teve o recorrente pronunciamento desfavorável do Tribunal de Alçada de São Paulo, sob o fundamento de que, ao referir-se a todos os impostos, a lei municipal só alcançava os existentes na data de sua promulgação.

2 — Constitui matéria pacífica, neste egrégio Tribunal, não poder ser revogada a isenção concedida por tempo determinado.

Não vinga o argumento de que, quando da isenção, inexistia o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, porque, na época, vigorava o imposto de indústrias e profissões e, sob o ponto de vista econômico, inexistia diferença entre os dois tributos.

Se a Prefeitura de Guarujá concedeu ao recorrente a isenção de todos os impostos, por prazo certo, para estimular a indústria hoteleira do município, não importa que, na época, o imposto chamava-se *de indústrias e profissões* e não *sobre serviços de qualquer natureza*.

Por outro lado, como assinala o Dr. Miguel Frauzino Pereira, *interpretação restritiva do favor, afronta o direito adquirido. Ao estabelecer isenção de todos os impostos municipais, sem qualquer ressalva, a lei municipal abrangeu tanto os existentes como os futuros.*

Acresce que, quando da promulgação da lei que concedeu a isenção, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, substituto do de indústria e profissões, já se encontrava previsto na Constituição, em

decorrência da Emenda Constitucional n.º 18.

Verifica-se, assim, que o acórdão recorrido, sobre haver ferido o direito adquirido do recorrente, divergiu ainda da jurisprudência desta Corte, consubstanciada no *verbete 544 da Súmula*.

Por estes motivos, conheço do recurso e dou-lhe provimento, para julgar procedente a ação, restabelecendo a sentença de f. 77.

EXTRATO DA ATA

RE 84 881 — SP Rel., Ministro Cunha Peixoto. Recte., Balneário Praia Pernambuco Indústria e Comércio Ltda. (Adv. Frederico Octávio Guimarães Brotero e outros). Recda., Prefeitura Municipal de Guarujá (Adv. Sócrates Mísculis).

Decisão: Adiado o julgamento por haver pedido vista o Ministro Bilac Pinto, depois do voto do Relator que conhecia e dava provimento ao recurso. — Falou, pelo Recte., o Dr. Cláudio Lacombe.

Presidência do Sr. Ministro Bilac Pinto, no impedimento ocasional do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presidente. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Antonio Neder, Rodrigues Alckmin e Cunha Peixoto. 1.º Subprocurador-Geral da República, o Dr. José Fernandes Dantas.

Brasília, 3 de setembro de 1976. *Antônio Carlos de Azevedo Braga*, Secretário.

VOTO

O Sr. Ministro Bilac Pinto: Sr. Presidente. Para rememorar a espécie passarei a ler o voto proferido pelo eminente Relator Ministro Cunha Peixoto: (lê).

Data venia, dirijo do ilustre Ministro Cunha Peixoto, em razão de preliminar de conhecimento que suscito, relativa ao valor da causa, e ainda quanto ao mérito.

Com efeito, a ação declaratória foi proposta em 26.7.1969 e a ela foi dado o valor de Cr\$ 3.000,00 para o efeito de alçada. A decisão final do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo foi proferida em 11 de julho de 1972 (Reg. STF, art. 343).

Esses dados revelam que nos termos do art. 308, IV do Reg. STF, dado que a decisão recorrida não ofende a Constituição, nem discrepa manifestamente da jurisprudência predominante desta Corte, não pode o apelo excepcional ser acolhido.

Com esses fundamentos não conheço do recurso.

No que concerne ao mérito, estou em que o acórdão paulista, ao reformar a decisão de primeiro grau, deu correta solução à questão posta na demanda, nestes termos:

“A questão, *data venia*, não foi acertadamente enfocada pela sentença.

Com efeito, não está em causa, fundamentalmente, uma pretensa revogação da isenção concedida pela Lei n.º 878, em decorrência do Código Tributário Municipal, que a ela não se referiu.

Absolutamente pacífico na doutrina e na Jurisprudência o entendimento da irrevogabilidade da isenção condicionada ou por prazo determinado (Rubens Gomes de Souza, pareceres em RDA 88/253 e 92/373 e RDP — 13/119; Hely Lopes Meirelles, parecer em RT — 363/37; *Estudos e Pareceres de Direito Público* p. 379; Seabra Fagundes, *Revogabilidade da Isenção Tributária*, RDA 58/1; Gilberto de Ulhoa Canto, parecer em Revista Forense, 223/49, Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 2.ª ed., p. 525; RTJ 49/305 e 54/203; *Súmula n.º 544*). Tudo em conformidade até mesmo com o art. 178 do Código Tributário Nacional.

O problema nuclear da causa se situa no plano da abrangência, ou não, pela Lei

do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, só posteriormente criado no Município. Não é de relevo, pois, discutir sobre o efeito revogatório da lei posterior; mas saber se na sua eficácia, a lei benéfica já continha, ou podia vir a conter, o tributo superveniente.

E a resposta há de ser negativa.

Veja-se, inicialmente, que Seabra Fagundes, o grande defensor da irrevogabilidade da isenção condicionada, põe como premissa de sua conclusão: “Quando a isenção exprima uma abstenção legítima do poder de tributar, com ela nasce para o benefício direito subjetivo a usufruí-la, no tempo e com o conteúdo referido na lei instituidora, desde que a situação se ajuste às exigências feitas pelo legislador para outorgá-la. Satisfeitas essas exigências, o legislador não é livre de, sem mais nem menos, declará-la revogada. (RDA 58/2).

Necessário sempre, pois, basicamente, conhecer-se a exata dimensão do favor, que se constitui no inatacável direito do contribuinte beneficiado.

Sentiu-o, a sentença, ao referir-se, ao final, grifando, a que a isenção abrangia, *todos os impostos municipais*. Tendo ressaltado, antes, que a criação do tributo em causa antecederá a concessão do benefício fiscal.

Como premissa indispensável à conclusão impõe-se a assertiva de que essa definição da precisa área de incidência do favor não se a extrai apenas das palavras da lei, mas do seu exato conteúdo jurídico, produto dos princípios que estão à raiz do instituto.

Há, pois, que subdividir: primeiramente indagando se a expressão *todos os impostos* alcança também os ainda não criados, adiante, se, ao ser promulgada a lei benéfica, já havia sido criado — e em que eficácia — o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Em ambos os casos a resposta desfavorece o Autor.

Primeiramente porque: com o referir-se a *todos os impostos*, a lei municipal não podia, de nenhum modo, alcançar além da totalidade dos impostos municipais existentes no instante de sua promulgação.

É que a autêntica renúncia ao direito de arrecadar não se pode afastar do quadro tributário contemporâneo. A afetação da receita, ainda que compensada pela realização de outros valores, só se admite em volume dimensionado pelos instrumentos tributários disponíveis no instante em que se os cerceia. Ao risco de se comprometer toda a atividade administrativa futura, vinculada que está a uma estrita ordem legal de fontes de receita. Daí considerar Ruy Cirne Lima: "Destinando-se a receita tributária à cobertura da despesa das pessoas administrativas, na execução dos serviços que a organização estatal lhes comete, e consistindo, por isso e somente por isso, em prestações de dinheiro (cf. Herrnritt, "*Grundlehren des Verwaltungsrechtes*", Tubingem, 1921, § 34, p. 436), o fato econômico de sua ascensão ou descensão, em termos de quantidade, há de afetar necessariamente, como, na verdade, afeta, o funcionamento dos serviços públicos e a eficiência das operações incumbidas à Administração Pública. Tal, o problema básico da isenção tributária, enquanto causa imediata de diminuição da receita pública". (RDP 14/335).

E essa também a razão pela qual o Código Tributário Nacional — diploma que o Prof. Rubens Gomes de Souza entende, por sua natureza de lei complementar, hierarquicamente superior às leis ordinárias (RDP 13/128) — restringiu expressamente o alcance das isenções, obstando se estendam, salvo disposição legal em contrário, aos tributos instituindo posteriormente à sua concessão.

De outro lado, há a considerar que, quando promulgada a lei de isenção, contrariamente ao afirmado pela R. Sentença, ainda não existia o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. E isso por ordens de razões.

Certo, criou-o a Emenda Constitucional n.º 18, publicada em 6.12.1965. Trazendo, porém, no parágrafo único de seu art. 15 a necessidade de lei complementar regulamentadora desse assunto; obviamente a obstar a imediata vigência da disposição criadora do imposto. Tal lei complementar veio a ser, precisamente a de n.º 5 172, o Código Tributário Nacional que, a seu turno, só entrou em vigor em 1.1.1967, quando já editada a Lei Municipal n.º 878, de Guarujá.

Ainda, porém, que assim não fosse, concedendo-se a existência do imposto no plano Federal, melhor proveito não teria a Autora.

É que, implicando a isenção uma renúncia ao tributo, essa não pode, pelas razões explicitadas, ir além do direito de tributar, no instante da criação do favor. E o direito de tributar, sabidamente, não surge enquanto lei especial do poder tributante não o estabelecer na sua área de atuação.

A regra é constitucional, mantida iterativamente — art. 141, § 34 da Constituição de 1946; art. 20, I, e 50 § 29 da Constituição de 1967 e Emenda Constitucional n.º 1, art. 19, I e 153, § 29 —, valendo a sujeitar e definindo-lhes os direitos Poder Público e cidadão.

Pressuposto assim necessário para a conformação do direito afetável pela isenção, antes que exista não pode ser atingido sem norma que antecipadamente o considere.

E, como visto, efetivamente inexistente ao tempo em que concedida a isenção enfocada, posto que só com o Código Tributário de Guarujá se implantou, na co-

muna, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

De ponderar, finalmente, que toda a temática de isenções deve sujeitar-se a interpretação restritiva. Assim a lição de Carlos Maximiliano, com apoio em Judson, Black, Sutherland e Cooley: "O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. *Não se presume* o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco: ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos". (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 1947, p. 399).

Por todas essas razões, dá-se provimento aos recursos oficial e voluntário para julgar improcedente a presente ação, condenado o Autor às custas e honorários de 20% sobre o valor da causa" (f. 100-105).

Aos argumentos deduzidos no acórdão recorrido devo acrescentar que, para a solução da espécie, existe regra legal expressa no *Código Tributário Nacional*.

Efetivamente, no seu art. 177, II, o CTN dispõe que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Dúvida não há quanto ao fato de ter sido o imposto sobre serviços incluído na legislação fiscal do município de Guarujá, em data posterior à da lei que concedeu a isenção.

Nessas condições, incide a norma do art. 177, II, do CTN e fundado nela nego provimento ao recurso.

EXTRATO DA ATA

RE 84 881 — SP — Rel., Ministro Cunha Peixoto. Recte., Balneário Praia Pernambuco Indústria e Comércio Ltda. (Advs., Frederico Octávio Guimarães Brotero e outros). Rcdá., Prefeitura Municipal de Guarujá (Adv., Sócrates Misculis).

Decisão: Adiado o julgamento, por haver pedido vista o Ministro Rodrigues Alckmin, depois dos votos do Relator que conhecia e dava provimento, e Ministro Bilac Pinto, que negava provimento ao recurso. — Presidência do Ministro Bilac Pinto, na ausência justificada do Ministro Eloy da Rocha, Presidente.

Presidência do Sr. Ministro Bilac Pinto, na ausência justificada do Ministro Eloy da Rocha, Presidente. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Antonio Neder, Rodrigues Alckmin e Cunha Peixoto. 1.º Subprocurador-Geral da República, o Dr. José Fernandes Dantas.

Brasília, 21 de setembro de 1976. Antônio Carlos de Azevedo Braga, Secretário.

VOTO

O Sr. Ministro Rodrigues Alckmin: Lei do Município de Guarujá (Lei n.º 878, de 9.11.1966) concedeu isenção de todos os impostos municipais, bem como de todos os emolumentos, pelo prazo de dez anos, aos hotéis que se construísem no prazo de cinco anos, no município e estendeu a liberalidade aos hotéis existentes.

Pergunta-se se a isenção abrange o imposto sobre serviços de qualquer natureza, criado no município pela Lei n.º 884, de 30 de dezembro de 1966.

O acórdão recorrido respondeu pela negativa. E interposto recurso extraordinário, pelo conhecimento e provimento dele se manifesta o eminente Relator, Ministro Cunha Peixoto, com a consideração de que a isenção abrange o tributo mencionado. Já o eminente Ministro Bilac Pinto dissente, votando pelo não conhecimento do recurso à vista do valor da causa e à consideração de que o acórdão local fez correta aplicação do art. 177, II, do *Código Tributário Nacional*.

Tenho que o valor da causa não seria obstáculo ao conhecimento do recurso, pois vem ele posto pela letra *e*, arguindo ofensa a Constituição, mal deduzida, embora; e arguindo, ainda, dissídio com a *Súmula n.º 544* e com aresto do Pleno deste Supremo Tribunal Federal, o que excluía a limitação da alçada, nos termos do art. 308, do Regimento Interno, em redação anterior à da Emenda Regimental n.º 3.

E vou pedir vênia ao eminente Ministro Bilac Pinto para acompanhar o voto do eminente Ministro Relator, dando provimento ao recurso.

Como observa Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, 8.^a ed., p. 264), o imposto sobre serviços era o velho imposto de indústrias e profissões que alcançava, antes, *as de comerciante e industrial e produtor*, limitado o campo desse tributo, pela Emenda n.º 18 e pela Constituição Federal de 1967, à prestação de serviços, inclusive de diversões, ficando excluídos, assim, o comércio e a produção de bem concretos ou materiais.

Com a Emenda n.º 18, de 1965, já estabelecera o sistema tributário nacional e, pois, já o CTN dispusera sobre o imposto sobre serviços (Lei n.º 5 172, de 25 de outubro de 1966), quando o Município de Guarujá concedeu isenção, por prazo certo, de todos os impostos municipais. Ora,

que a lei que criou, no município, o Imposto sobre Serviços, viesse a ser promulgada menos de dois meses depois de concedida a isenção não afasta, a meu ver, que à competência do Município, já estivesse outorgado o poder de exigir tal tributo, editando lei a respeito e que, indubitavelmente, não se pudesse deixar de qualificar como *municipal* Imposto sobre Serviços acaso exigível. Tenho, pois, que a regra do art. 177, II, do CTN, não é desatendida porque a isenção de todos os impostos municipais abrangia imposto já atribuído à competência impositiva do município, e em vias de ser por ele instituído. Ocorria, pois, *disposição de lei* no sentido da pretendida isenção.

Outro ponto, ainda, merece exame.

Assentou este Supremo Tribunal Federal, em mais de uma oportunidade, que as isenções por prazo determinado concedidas com relação ao IVC aproveitavam ao ICM. O eminente Ministro Xavier de Albuquerque, no RE n.º 74 449 (Pleno), entendeu que a isenção de um tributo aproveitaria ao outro, *a despeito de o nominalismo e a mecânica desses dois tributos sucessivamente adotados em nosso sistema tributário serem capazes de distingui-los um do outro. Essa distinção não me parece apta a obscurecer a transformação de um no outro ou, se se quiser, a substituição de um pelo outro.*

Creio que a mesma consideração pode ser feita quanto ao caso dos autos. Concedida por prazo certo isenção de todos os impostos municipais ao recorrente, quando já prevista e disciplinada, até, a substituição do imposto municipal de indústrias e profissões pelo Imposto sobre Serviços, a alegação de que deste não se isenta o recorrente porque a lei municipal o instituiu, depois da que concedera a isenção de todos os tributos, se me afigura sem procedência.

E por esse motivo, com a vênia devida à opinião doutíssima do eminente Ministro Bilac Pinto, acompanho o eminente Relator.

EXTRATO DA ATA

RE 84 881 — SP — Rel., Ministro Cunha Peixoto. Recte., Balneário Praia Pernambuco Indústria e Comércio Ltda. (Adv. Frederico Octávio Guimarães Brotero e outros). Recda., Prefeitura Muni-

cipal de Guarujá (Adv., Sócrates Misculis).

Decisão: Conhecido e provido, vencido o Ministro Bilac Pinto, que não conhecia do recurso, não votou o Ministro Presidente, que não assistiu à leitura do relatório.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Bilac Pinto, Antonio Neder, Rodrigues Alckmin e Cunha Peixoto. 1.º Subprocurador-Geral da República, o Dr. José Fernandes Dantas.