JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS

CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS — IMPOSTOS

— *A vedação do art. 32 da Constituição Federal não abrange os serviços públicos concedidos.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

S. Paulo Railway Co. *versus* Fazenda do Estado de S. Paulo

Recurso extraordinário n.º 4.792 — Relator: Sr. Ministro

OROSIMBO NONATO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de recurso extraordinário, de São Paulo, n.º 4.792, recorrente São Paulo Railway Comp. Limit, recorrida a Fazenda do Estado.

Acorda o Supremo Tribunal Federal, pelos juizes de sua segunda turma e na conformidade das notas taquigráficas precedentes, que se incorporam neste, conhecer do recurso com fundamento na letra c, n.º III, do art. 101 da Constituição Federal, e negar-lhe provimento, ficando, assim, confirmada a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Rio, 2 de junho de 1942. — *José Linhares*, Presidente; *Orosimbo Nonato*, Relator.

COMENTÁRIO

AS EMPRESAS CONCESSIONÁRIAS, AS AUTARQUIAS E AS ISENÇÕES DE IMPOSTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS

1. A Constituição de 1937, no art. 32, parágrafo único, revogou a isenção tributária de que gozavam as empresas concessionárias de serviços públicos:

“Os serviços públicos concedidos *não gozam* de isenção tributária, salvo a *que lhes fôr* outorgada, no interesse comum, por lei especial” (art. 32, parágrafo único).

RELATÓRIO

O Sr. Ministro José Linhares: — A Fazenda do Estado de São Paulo intentou, contra a São Paulo Railway Co. Limitada, um executivo fiscal para cobrança de dois mil e duzentos contos de réis (2.200:000\$000), consoante as certidões que juntou, proveniente do imposto de indústria e profissão, relativo ao exercício de 1939.

Depois da penhora, defendeu-se a executada, alegando em resumo ser indevido o imposto, de vez que exerce a sua atividade por concessão do Governo Federal e, deste modo, está imune de impostos e contribuições fiscais de qualquer natureza, sobre os seus bens, rendas e serviços, porventura decretados pelos Estados e Municípios, desde que recaiam e incidam na execução de serviços concedidos, ou os afete e embarace. O Juiz, pela sentença de fls. 113, julgou procedente o executivo, rejeitando os embargos. Em agravo, foi mantida a sentença pelo acórdão de fls. 143. Daí ter a parte vencida manifestado recurso extraordinário, na base do art. 101, III, letra a e c, da Constituição Federal. As partes arrazoaram na instância inferior e, nesta, a

Essa preceituação, aplicou-a em toda a sua plenitude o nosso mais alto Tribunal de Justiça, acompanhando o voto magistral do Exmo. Sr. Ministro Crosimbo Nonato.

2. Ao firmar sobre o assunto a legítima interpretação da Carta Política, desprezou o acórdão a alegação da empresa concessionária recorrente de que o parágrafo único do art. 32 acima transcrito se achava em antinomia com a norma do mesmo artigo 32, letra c, que declara ser vedado à União, Estados e Municípios “tributar bens, rendas e serviços uns dos outros”, devendo-se, por isso mesmo, prevalecer esta última disposição.

Harmonizando as duas normas, o acórdão autorizou, no entanto, o seu exato entendimento: os bens, rendas e serviços tributáveis, nos termos do art. 32, letra c, são tão somente os que pertencem aos entes da Federação e não os das empresas concessionárias, que a estas se aplica, com todo o seu rigor, a regra do parágrafo único do art. 32 citado.

3. Argumentou ainda, na hipótese, a empresa ferroviária, que à União cabe legislar com exclusividade sobre “as comunicações e os transportes por vias férreas” (art. 16, n.º XI), sendo assim inconstitucional a lei estadual que tributou os seus serviços concedidos.

O acórdão desprezou com justiça a alegação.

Não se trata, com efeito, de legislar sobre comunicações ou transportes por vias férreas. Trata-se, isto sim, de cobrar *imposto* da competência dos Estados, qual o de indústrias e profissões, exigido da São Paulo Railway pela Fazenda Estadual de São Paulo.

douta Procuradoria Geral da República opinou, a fls. 190, pelo cabimento do recurso, com fundamento na letra c, e, no mérito, pelo seu não provimento.

E' o relatório, que sujeito à revisão.

VOTO

O Sr. Ministro José Linhares (Relator) : — A questão federal versada no presente recurso é a de saber se a empresa, que exerce a sua atividade em vista de concessão federal para exploração de uma estrada de ferro, está isenta de pagamento de imposto de indústria e profissão lançado pela Fazenda Estadual. Argüiu-se a inconstitucionalidade do imposto em face do art. 32, letra c, da Constituição Federal, e a justiça paulista o achou legal. Assim se apresenta, desde logo, a figura de recurso extraordinário com fundamento na letra c do art. 101, III, da Constituição Federal. E', pois, caso de recurso com tal fundamento, e dêle conheço.

Conhecendo, dou-lhe provimento para reformar a decisão e julgar insubsistente o executivo, como tenho sempre entendido em casos idênticos, precisamente no recurso extraordinário n.º 2.569, de São Paulo, entre as mesmas partes. Em face do art. 32, letra c, da Constituição Federal, de 1937, é vedado ao Estado tributar bens, rendas e serviços da União. A Constituição, repro-

De certo, a lei estadual que institui imposto que a Carta Política, de modo expresso, atribui ao Estado, não poderá jamais ser averbada de inconstitucional. O que se disse relativamente ao Estado, também se aplica aos Municípios. Não importa que o tributo reservado a esses entes da Federação recaia sobre atividades cujo exercício se regule por lei federal.

Na realidade, cabe à União legislar sobre “a produção e o comércio de armas, munições e explosivos” (art. 16, n.º IV). Será então que, por isso, não possam os Municípios tributar as casas que explorem essas atividades? E os Estados não lhes poderiam cobrar o imposto de indústrias e profissões ou de vendas e consignações?

Por outro lado, cabe à União legislar sobre “pesos e medidas” (art. 16, n.º IX). Será que as empresas que os fabricassem e vendessem estariam isentas de impostos estaduais e municipais?

Esta a conclusão que se imporia, aceita a argumentação dos concessionários. Estes exemplos, em verdade, põem de manifesto que do fato de a Carta outorgada atribuir à União o poder de legislar privativamente sobre certos serviços públicos não impede que os Estados e Municípios exijam das respectivas empresas concessionárias os impostos que lhes são constitucionalmente reservados.

duzindo disposições semelhantes de suas congêneres, prescreve a proibição, que não é limitada pelo parágrafo único do citado artigo, como se argüi, de vez que no artigo se estabeleceu a regra, e no parágrafo se define que a isenção do imposto só pode ser concedida por lei especial. E' da própria índole do regime a proibição da tributação, porquanto, em caso contrário, havia intromissão de um poder em outro, de modo a tornar sem efeito o direito de criar imposto. Ora, o imposto cobrado pela Fazenda do Estado recai no próprio serviço objeto da concessão, não há, pois, como excluí-lo da isenção, por isto que esta deflui da própria lei (Const. Fed., art. 32, letra c).

Diante do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento, para julgar improcedente o executivo, e insubsistente a penhora.

VOTO

O Sr. Ministro Orosimbo Norato — Contra a “São Paulo Railway Comp. Ltd.”, propôs a Fazenda do Estado executivo fiscal para a cobrança de 2.200:000\$000, proveniente do imposto de indústrias e profissões do exercício de 1939. Nos embargos de fls., defendeu-se a São Paulo Railway com ale-

4. A Constituição de 1891, no art. 10, não estabeleceu expressamente a imunidade fiscal das empresas concessionárias de serviços públicos. Dispunha esse artigo:

“E' proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”.

Esses serviços a cargo da União, dos Estados e dos Municípios, que a Constituição isentava de tributação recíproca, só poderiam ser os executados pela própria Administração Pública e não os que a lei delegasse a empresas particulares.

Se a jurisprudência se houvesse firmado nesse sentido, não teria dado inexata interpretação ao preceito constitucional.

Em verdade, não se pode dizer que os serviços executados pelas empresas concessionárias estejam a cargo da União, Estados e Municípios. Estão a cargo dessas empresas. E poderiam, portanto, ser tributados. Mesmo porque, ante a igualdade impositiva, as isenções devem vir expressas, extremes de dúvidas.

5. Efetivamente, após a promulgação da Carta de 1891, houve dúvidas e incertezas no alcance do art. 10, sobre se o mesmo abrangia ou não as empresas particulares concessionárias de serviços públicos. Ante a perplexidade de muitos e a agitação dos interessados, AMARO CAVALCANTI chegou a preconizar a decretação de uma lei orgânica que dissipasse dúvidas, — “para que o Judiciário dispusesse de todos os elementos, segundo os quais pu-

gar que, executando, por delegação do Governo Federal, serviços públicos, está imune de impostos e contribuições fiscais de qualquer natureza, decretados pelos Estados e municípios sobre seus bens, rendas e serviços e que incidam na execução desses serviços ou os atinjam ou embarquem.

Posteriormente, acrescentou outro motivo de defesa: o imposto (ainda que fosse devido) ofende, na proporção em que é exigido, o princípio de igualdade estabelecido no art. 122, n.º 1, da Constituição Federal.

E' que ele se acha em descompasso evidente com o que, no mesmo exercício, se exige à Mogiana, que tem quilometragem 15 vezes maior do que a da executada, e à Comp. Paulista de Estrada de Ferro, com o capital de 450:000\$000, maior quilometragem e renda líquida superior à da embargante. A sentença repeliu a defesa: o seu primeiro fundamento cede ao disposto no parágrafo único do art. 32 da Carta Constitucional de 1937, o segundo não encontra sucedâneo no art. 23, n.º I, da Constituição, que se refere à igualdade individual (de resto relativa) e, demais disso, a igualdade de impostos depende de variados fatores. Confirmando o Tribunal esta sentença, contra o respectivo acórdão interpôs a São Paulo Railway, em tempo útil e forma regular, recurso extraordinário, de que conheço, com fundamento na letra c, do n.º III, do art. 101 da Carta Constitucional.

A tese da embargante de que as empresas concessionárias de serviços públicos federais se acham sobranceiras à imposição de fintas locais encontra-

desse ser oportunamente firmada a boa jurisprudência a respeito" ¹.

Essa lei não foi decretada e, aos poucos, se foi tornando vitoriosa, na doutrina e na jurisprudência, a tese da imunidade fiscal das referidas companhias. Os próprios departamentos de Estado foram os primeiros a contribuir para que firmasse esse entendimento da Carta Republicana. O Ministério da Viação, em verdade, pelos Avisos de 13 de julho e 11 de setembro de 1896, insistia com o Governo de Santa Catarina para que suspendesse a cobrança de impostos da E.F. D. Teresa Cristina, declarando que as estradas de ferro concedidas ou subvencionadas pela União estavam isentas, compreendidos os respectivos edifícios, de quaisquer impostos estaduais e municipais ².

6. O exemplo dos países americanos não autorizava esse liberal entendimento da norma constitucional, que, estabelecadora de isenção, devia ter, de sua natureza, interpretação restrita.

Na Argentina, ainda hoje, em falta de expressa disposição constitucional, as províncias não tributam bens e serviços umas

1 AMAKO CAVALCANTI, *Regime Federativo na República Brasileira*, 1900, p. 318.

2 Ver na íntegra esses Avisos in ALBERTO RANDOLFO PAIVA, *Legislação Ferroviária Federal do Brasil*, vol. VIII, ps. 107 e 160. Ver, ainda, *O Direito*, vol. 71, p. 157-158; vol. 72, p. 480-481.

ria apoio no regime da Constituição de 1891, cujo art. 10 foi interpretado como compreensivo também das empresas concessionárias de serviços públicos.

Defendia a Constituição de 1891 ao Estado tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Não se encontrava referência expressa aos serviços públicos concedidos. Eles, porém, se encontraram ao abrigo das tributações pelas exegese mais generalizada do citado art. 10. E essa exegese encontrava respondência em numerosas afirmações jurisprudenciais, destacando-se vários julgados do Supremo Tribunal a propósito, entre outros, de concessões de loterias.

O asserto de CARLOS MAXIMILIANO de que a “ressalva expressa no artigo 10 aproveita às empresas particulares que contratam serviços com a União, o Estado ou o Município” constituía, pode-se dizer, a *communis opinio*.

O princípio da imunidade dos serviços públicos se impunha de maneira tão veemente que, ainda na ausência do texto que o expressamente consagrasse, teria de ser aceito, como aconteceu nos Estados Unidos da América do Norte. E’ o que observava RUI BARBOSA: “A proibição instituída no artigo 10 da nossa carta republicana deriva da essência mesma do regime federativo, e não seria menos obrigatória, de parte a parte, entre a União e os Estados, se a lei constitucional, em vez de se declarar, como entre nós se declara, emudecesse neste ponto, como noutros países emudece”.

das outras, mas as empresas concessionárias naquele país não gozam, em princípio, de isenção constitucional de impostos. “*Sólo el legislador tiene competencia para decidir sobre... una exención de impuestos*”.³ Cabe-lhe examinar o caráter do serviço concedido, o grau de interesse público necessário a fim de que a lei especial estabeleça, ou não, “*una exención de impuestos respecto del mismo concessionario*”.⁴

7. Na América do Norte, os Estados não tributam a União e reciprocamente. Apesar de inexistir naquele país disposição expressa, “não há, contudo, princípio ali mais sólidamente assentado que o da reciprocidade nesta isenção tributária entre a União e os Estados”, como escreveu RUI BARBOSA⁵.

Com efeito, entre os entes da federação a isenção se impõe, por conveniências políticas de manifesta evidência.

Nesse país, logo nos primeiros tempos, em 1819, no caso *Mac Culloch versus Maryland*, em razão do imposto decretado por este Estado sobre as filiais do Banco dos Estados Unidos, prevaleceu, como é sabido, pela primeira vez, a tese da imunidade. Defendeu-a MARSHALL, no seu célebre julgado, incriminando a referida tribu-

3 RAFAEL BIELSA, *Derecho Administrativo*, 3.^a ed., vol. I, p. 320.

4 BIELSA, *ob. cit.*, loc. cit.

5 RUI BARBOSA, *Comentários à Const. Federal*, coligidos por HOMERO PIRES, vol. I, p. 346.

A luta que se estabeleceria entre as entidades de direito público na tributação de serviços uns dos outros, dizia ARISTIDES MILTON, tinha de perturbar, por força, a vida e a paz da República, "afrouxando e até rompendo os laços que circulam as diversas porções da pátria brasileira", e era, ao propósito, constantemente invocado o prospérrimo argumento de MARSHALL, no caso *Maryland v. Mac Culloch*: "That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render, useless the power to create".

Entretanto, no que tange aos serviços concedidos, o que se notava era a pretensão de lhes atribuir proteção excessiva.

O Supremo Tribunal conheceu da pretensão de uma empresa concessionária de serviços federais de não pagar impostos estaduais sobre operações destinadas a levantamento de fundos para custeio de suas despesas. E repeliu a pretensão, sob fundamento de que se tratava de operações estranhas à concessão (*in* MENDONÇA DE AZEVEDO, *A Constituição Federal interpretada pelo Supremo Tribunal*, pág. 44, n.º 112).

Encontrando o problema colocado nesses termos, o Constituinte de 1934 tornou expresso o princípio recebido pela jurisprudência e pela doutrina de abranger a imunidade as empresas concessionárias de serviços públicos. Do mesmo passo, entretanto, cerceou demais no traçar os limites da imunidade: "É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.... tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proi-

tação de contrária aos princípios constitucionais. O poder de tributar envolve o de destruir — "*the power to tax involves the power to destroy*". E, assim sendo, se os Estados pudessem tributar os serviços da União e reciprocamente, poderiam, por meio de impostos, aniquilar êsses serviços. "*The American people have declared their constitution and the laws made in pursuance thereof, to be supreme; but this principle would transfer the supremacy, in fact, to the states. If the states may tax one instrument, employed by the government in the execution of its powers, they may tax any and every other instrument. They may tax the mail; they may tax the mint; they may tax patent rights; they may tax the papers of the custom-house; they may tax judicial process; they may tax all the means employed by the government, to an excess which would defeat all the ends of government. This was not intended by the American people. They did not design to make their government dependent on the states*".⁶

8. Mas, como nos Estados Unidos, a isenção em nosso país devia limitar-se à União, Estados e Municípios, que somente êstes, e não as empresas concessionárias, têm o poder de tributar e se acham aptos, portanto, a instituir a guerra fiscal capaz de, na frase

6 CORON, *The Const. Decision of Marshall*, 1905, vol. I, *McC. Culloch v. Maryland*, 4, Wheat, 392. Ver, também, na íntegra, êsse julgado, em AMÉRICO LÔBO, *Decisões Constitucionais de Marshall*, Imp. Nac., 1903, p. 104-131.

bição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento industrial e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão”.

Já na discussão do dispositivo, os Srs. Tomás Lôbo e Osório Borba argüiam a isenção de excessiva, equiparando-se a ramos do Poder empresas particulares que exploram serviços públicos.

A isenção de tributos de que podem gozar essas empresas, pelo seu caráter comercial, diziam, deve ser unicamente da parte do Poder concedente, e isso mesmo, tendo-se em vista, em cada caso, o interesse geral defendido nos respectivos contratos, e não medida de ordem constitucional.

E na interpretação do dispositivo o Sr. PONTES DE MIRANDA dizia: “Os serviços que não podem ser tributados são os serviços públicos, como o policiamento, a administração, o calçamento das ruas, a higienização de rios e terras, etc.”.

“... um serviço público é inconfundível com um serviço particular prestado ao público...”

“Sociedades particulares e, em geral, empresas particulares, não são serviços públicos. São imunes de impostos as entidades que são manifestações do poder público, as corporações de direito público como as caixas de pensões estabelecidas pela legislação social...”

do nosso ARISTIDES MILTON, “afrouxar e romper mesmo os laços, que vinculam, por nossa fortuna, as diversas porções da pátria brasileira”.⁷

Pouco importa que os serviços das empresas concessionárias sejam serviços públicos. O certo é que a União, Estados e Municípios pagam as taxas desses serviços, quando deles se utilizam. Nem esse liberal tratamento há para com os vários entes da federação, de modo a justificar, por parte destes, uma isenção tributária de ordem constitucional. Nada autorizava, como se vê, interpretação tão ampla à norma do art. 10 da Constituição de 1891. Mas, o certo é que os nossos tribunais, passados os primeiros instantes de perplexidade, firmaram jurisprudência no sentido de que a referida disposição abrangia, na isenção fiscal que estabeleceu, as empresas particulares concessionárias de serviços públicos. 7-A

9. Este era o estado de nossa jurisprudência. E, assim, ao ser promulgada a Constituição de 1934, os constituintes, com um ou outro protesto dos deputados Tomás Lôbo e Osório Borba, deram expressão legal à isenção acolhida pela jurisprudência, dispondo expressamente ser vedado à União, Estados e Municípios

7 ARISTIDES MILTON, *A Const. do Brasil*, 2.^a ed., 1898, p. 51.

7-A Todavia, contra a isenção às empresas concessionárias, decidiu o Supremo Tribunal, em acórdão de 11-10-1912, e também assim se manifestou o Consultor Geral da República, Dr. RODRIGO OTÁVIO, em parecer de 4-7-1914 (ALBERTO RANDOLFO PAIVA, ob. cit., vol. XV, pág. 556-559).

"... as concessões de serviços ao público monopolizados têm uma lei, que é a lei que os concedeu, e tais serviços particulares só são isentos de impostos de acordo com a lei que os autorizou (*Comentários à Const. de 1934*, págs. 416-418).

Já havia, pois, antes da Carta Constitucional de 1937, um *clima* contrário à imunidade fiscal das empresas particulares concessionárias de serviços públicos ou ao público, chegando um erudito intérprete da Constituição de 1934 a excluir dessa isenção as empresas particulares que se achassem nas condições da recorrente.

E, em face desses antecedentes, não se pode dizer que o art. 32 da Carta de 1937, que é o assento legal da matéria, viesse traduzir idéia exótica. Dispõe esse art. 32 :

"E" vedado à União, aos Estados, e aos Municípios... c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

Parágrafo único. Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial".

O argumento de que o direito do concessionário tem o limite traçado na concessão, e apenas esse limite, é pontualmente verdadeiro, em face do concedente no regime anterior ao da Carta Constitucional de 1937.

"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" (artigo 17, n.º X).

10. Certo, a isenção fiscal, por sua natureza, só poderia abranger aquilo que interessasse diretamente ao próprio serviço concedido, às suas próprias instalações. Mas, ante o expresso acolhimento da isenção na Constituição Federal em preceito mal redigido, as empresas concessionárias puseram em ação todo o imenso arsenal da sabedoria de seus ilustres advogados e de juristas eminentes⁸, em busca de ampla interpretação da norma constitucional, de modo que ela abrangesse quantos impostos lhes pesassem, o de selo federal ou estampilhas em recibos e contas, os impostos de juros de debêntures, o imposto de renda.

Houve certa reação do fisco no sentido de limitar a isenção, provocando exaustivos arrazoados e pareceres difusamente publicados em favor do mais amplo alcance do novo texto constitucional.

11. Estabelecera-se a controvérsia, o choque de interesses entre o fisco e as companhias beneficiadas e estas procuravam os

⁸ Vejam-se pareceres publicados no *Jornal do Comércio* de 27-7-35; 1-8-35; 8-8-35; 15-8-35; 22-8-35; 29-8-35; 5-9-35; 12-9-35; 19-9-35; 24-9-35. Veja-se, ainda, a publicação *As empresas de serviços públicos e o art. 17, n.º X, da Constituição Federal*, Pareceres de juristas, Tip. Jornal do Comércio, 1936.

Mas, a isenção, em face dos poderes locais, provinha de ser o concessionário delegado do poder concedente, cuja outorga não podia ser atingida nem através da ação fiscal dos outros poderes.

O cotejo entre o art. 32, c, parágrafo único, da Constituição de 1937 e o disposto, a propósito, nas constituições anteriores, acusa, ao primeiro súbito de vista, diferenças, que os extremam. Não continham aquelas Constituições dispositivo que respondesse ao do parágrafo único citado.

Trata-se de *ius novum*.

Alega-se que êle não guarda relação com o problema da tributabilidade por um poder dos serviços concedidos por outro, que êle traduz, apenas, o princípio de que, em face do concedente, tem o concessionário apenas os direitos outorgados na concessão.

Discordo.

O princípio a que se alude não precisava de expressão legal. O direito do concessionário nasce, deveras, da concessão. Não seria necessária a formulação legal desse princípio.

E quando o fôsse, ela não apareceria, como apareceu, a propósito do caso de tributação, por parte das entidades de direito público, de serviços uns dos outros.

tribunais com mandados de segurança, tão certos e incontestáveis reputavam os seus direitos ⁹.

Estavam as coisas neste pé quando foi outorgada a Carta Constitucional de 1937. Como escreveu PONTES DE MIRANDA, “diante da *criminoso* interpretação que se procurara dar ao art. 17, X, daquela Constituição, o legislador constituinte de 1937 cortou, pela raiz, no parágrafo único do art. 32, todos os sofismas possíveis. Mas, será obedecido?” ¹⁰.

Em verdade, tal como o fizeram as Constituições anteriores, proibiu a Carta outorgada a tributação recíproca de bens, rendas e serviços da União, Estados e Municípios. Mas, relativamente aos serviços a cargo das empresas concessionárias, ao invés de silenciar a respeito, como a Constituição de 1891; ao invés de proibir a bitributação nos moldes da Carta Política de 1934, a lei de 1937 seguiu orientação oposta e declarou, expressamente, que essas empresas *não gozam* de isenção tributária, “salvo a que *fôr* outorgada, no interesse comum, por lei especial” (art. 32, parágrafo único).

12. Foi, efetivamente, aquêle intento de alargar em demasia a isenção expressa na Constituição de 1934, gerando dúvidas nos tribunais, que deu ensejo a que o legislador de 1937 estabele-

9 Veja-se SÁ FILHO, *Pareceres* de 1941, p. 86.

10 PONTES DE MIRANDA, *Coment. à Const. de 1937*, vol. I, p. 620.

Trata-se de um parágrafo ao artigo que, em linha de princípio, veda aquela tributação. Seria ilógico desenquadrá-lo do problema que o artigo versa para inseri-lo em outro assunto: a extensão dos poderes do concessionário em face do concedente.

Para justificar essa interpretação, alega-se que só ela evita a antinomia entre o parágrafo e o artigo e com o art. 15, n.º VII, da Constituição, por força do qual compete privativamente à União explorar ou dar em concessão os serviços de telégrafos, radiocomunicação e navegação aérea, inclusive as instalações de pouso, bem como as vias férreas.

Esse dispositivo, entretanto, não versa o problema de que trata o artigo 23. As antinomias não se presumem. na melhor censura de direito, e sòmente podem aparecer quando os textos se destinem a regular o mesmo assunto.

Quanto ao art. 32, letra c, que contém a proibição, em princípio, também não apresenta contradição com o seu parágrafo único.

Este, apenas, limita a extensão do artigo ou, melhor, afasta de seu império o caso especial dos serviços públicos concedidos. A norma contida na letra c constitui o princípio, a regra; a contida no parágrafo único, a exceção. Não há, pois, *discrepantia legum*. (V. STOLFI, *Dir. Civ.*, vol. I, n.º 823).

cesse essa regra do parágrafo único do art. 32, como, a propósito, escreveu o eminente constitucionalista a que se acaba de citar: "A resistência dos juizes, o conluio advocatício contra o bem público tanto ousou, que o legislador constituinte de 1937, depois de formular a vedação (art. 32), isto é, de estabelecer a imunidade tributária, a favor, tão só das entidades de direito constitucional, entendeu editar a regra explicativa, logicamente desnecessária, se bem que (o advérbio com pesar nos cai da pena) moralmente útil, de não gozarem de imunidade tributária os serviços públicos concedidos" ¹¹.

Na verdade, em face da Constituição de 1937, "salvo lei especial", ou seja, lei decretada pelo poder beneficiário do tributo, deixaram de gozar de isenção fiscal as empresas concessionárias de serviços públicos.

13. Essa "lei especial", a que se refere o parágrafo único do art. 32, só pode emanar do poder competente para tributar, como decidiu o egrégio Tribunal de Apelação de São Paulo, no agravo n.º 22.814, julgado em 14-8-44 ¹², e ainda no agravo n.º 16.240, publicado nesta Revista. Dessa sorte, sendo do Município a competência para decretar determinado imposto que a Constituição expressamente lhe reservou, sòmente êle, e não o Estado, nem a União, tem competência para, aqui, estabelecer a isenção do mesmo tributo.

11 PONTES DE MIRANDA, ob. cit., p. 624.

12 Revista dos Tribunais, vol. 152, p. 116.

Ainda argumenta a recorrente com a natureza dos serviços, que executa, o certo é que ensinam os autores que o serviço público, com ser concedido, não perde o caráter de serviço público.

Esse, porém, e outros argumentos, somente poderiam ser considerados para o direito *in fieri*.

Quanto à desigualdade que se nota entre a importância do imposto exigido à recorrente e às empresas congêneres, ela, realmente, impressiona.

Mas, há fatores que podem explicar essa desigualdade, sendo que a recorrente só depois dos embargos trouxe à baila esse argumento de defesa.

Nego provimento, nestes termos.

PEDIDO DE VISTA

O Sr. Ministro Goulart de Oliveira — Sr. Presidente, peço vista dos autos.

Neste sentido, além dos acórdãos a que se acaba de referir, colhem-se, além da opinião de PONTES DE MIRANDA, as de FILADELFO AZEVEDO e TEMÍSTOCLES CAVALCANTI e uma brilhante sentença de ARTUR DE SOUSA MARINHO.

14. Também sobre o assunto, e de acordo com estes princípios tivemos ensejo de nos manifestar, como Consultor Jurídico do Ministério da Viação, ao apreciar a proposta de revisão do contrato da Companhia Docas de Santos. Escrevemos então: “Com esse dispositivo (parágrafo único do art. 32) a Constituição de 1937 revogou todas as isenções fiscais de que gozavam as empresas concessionárias de serviços públicos. Essas companhias, a partir da Carta de 10 de novembro, como tem decidido o Supremo Tribunal Federal, perderam a isenção tributária que lhes garantiam as preceituções legais” (Rev. For., vol. 92, pag. 413).

“E então, no que concerne aos tributos estaduais e municipais, não prevalecerão nem as isenções que forem dadas por *leis federais*, ainda que o forem depois da Constituição de 1937. Essa Constituição, com efeito, ao contrário da de 1891, deu, expressamente, aos Estados e Municípios receitas próprias, atribuindo-lhes impostos certos e *determinados* (arts. 23, 24 e 28). Assim sendo, se a legislação federal, aqui, pudesse conceder isenções fiscais, burlaria, facilmente, o intuito constitucional.

“Certo, o poder de tributar é privativo de quem tributa; do contrário, seria uma burla à competência a este fim. Como se manifestou o Ministro FILADELFO AZEVEDO, com a sua grande autoridade de juiz eminente do Supremo Tribunal Federal e professor emérito da Faculdade Nacional de Direito da Universidade do Brasil, a lei especial a estabelecer isenções de impostos, “a lei especial a que se refere o parágrafo único do art. 32 da Carta Magna, há de ser emanada *do próprio poder beneficiário do*

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Pediu vista dos autos o Sr. Ministro Goulart de Oliveira, depois de terem votado os Srs. Ministros Relator e Revisor, que conheciam do recurso, sendo que o Relator lhe dava provimento e o Revisor lhe negava provimento.

VOTO

O Sr. Ministro Goulart de Oliveira — A recorrente, em sua defesa, pleiteando a isenção do pagamento do imposto, por que é executada, arguiu a inconstitucionalidade dêle, diante do art. 32, letra c, da Constituição. A decisão recorrida recusou aprovação a tal afirmativa. Caso é de recurso extraordinário, de que conheço.

A sentença confirmada pelo acórdão recorrido desprezou a dupla fundamentação da defesa. A imunidade de impostos e contribuições fiscais de qualquer espécie, decorrente da situação de concessionária de serviços públicos, é matéria amplamente discutida e assentada em julgamentos dêste Tribunal.

tributo", e somente por meio "de emenda constitucional se poderá permitir que pessoas de direito público interno façam favores à custa dos cofres, estanques, das outras, ainda que outorgando concessões".¹³

15. E aduzíamos, no citado parecer: "Em realidade, se o Governo Federal pudesse isentar os concessionários de serviços públicos federais dos impostos *estaduais e municipais*, também os Estados e Municípios teriam competência para isentar as companhias concessionárias de serviços públicos estaduais e municipais dos impostos *federais*."

"O próprio Banco do Brasil, que alguns consideram departamento financeiro da União; que tem lei expressa outorgando-lhe isenção de impostos e taxas federais, estaduais e municipais (Decreto n.º 24.094, de 1934) e considerando-o "serviço público federal", apesar disso, tem-se-lhe restringido a isenção de impostos federais e, quanto à de impostos estaduais e municipais, e taxas, os juízes e tribunais não a têm reconhecido, pois a julgam contrária à Constituição (Cfr. SÁ FILHO, *Estudos de Direito Fiscal*, publicação do Ministério da Fazenda, 1942. p. 556; acs. do Supremo Tribunal Federal, in *Rev. Forense*, vol. 78, p. 286; vol. 89, p. 453).

"De resto, o próprio Governo da União tem entendido que não cabe à legislação ordinária federal conceder isenção de impostos estaduais e municipais. Ainda recentemente, ao isentar os novos hotéis de todos os impostos, teve o cuidado de determinar, valendo-se do fato de se acharem os Estados e Municípios sob

¹³ *Revista Forense*, vol. 95, p. 560.

Agora, o ilustre Ministro Orosimbo Nonato, no seu voto, leva a termo a cuidada exegese da legislação, em torno do princípio consagrado, com o re-exame das opiniões de RUI BARBOSA, MILTON, CARLOS MAXIMILIANO, PONTES DE MIRANDA, e até da lição norte-americana.

Prescindível, neste passo, a sua reconstituição. Basta se assinalar o assente do princípio da relatividade dessa imunidade, como *clima* anterior à Carta de 1937, acentuando assim que ao art. 32 dessa Carta se não pode atribuir feição exótica.

A limitação do parágrafo único desse art. 32, como se mostra no voto aludido, constitui um direito novo e não contradita, como bem acentua, o princípio que veda a tributabilidade de um Poder, dos serviços concedidos por outro Poder, mas unicamente a restrição expressa nos seus termos.

Nem só não há essa antinomia alegada, como se escuda essa interpretação na regra universalizada de boa lógica, no sentido da estrita interpretação das exceções. Assim, aliás, tenho entendido nos meus votos anteriores, a propósito do relevante problema.

o regime de intervenção, que assim também procedessem, isto é, estabelecessem estes, também, a isenção do imposto estadual e municipal, respectivamente (Decreto-lei n.º 6.761, de 31 de julho de 1944, art. 7.º).

“A própria legislação federal, como se vê, reconhece que é contrário à Constituição estabelecer, ela própria, isenção de impostos pertencentes, por expressa disposição constitucional, aos Estados e Municípios.

“A União não pode, realmente, fazer liberalidades à custa dos cofres, estancques, dos demais entes da Federação”.¹⁴

16. Em face da Constituição vigente, como observa PONTES DE MIRANDA, “não há imunidade onde o sujeito passivo da imposição é particular. Só existe a imunidade, no sistema da Constituição de 1937, onde o imposto seria pago pela *União*, pelo *Estado-membro* ou pelo *Município*, ainda que se tratasse de entidade parastatal”.¹⁵

A lei ordinária que estenda a isenção até mesmo às autarquias, que todos conceituam como tendo patrimônio próprio, parece-nos inoperante. A matéria, sendo de direito constitucional, não pode ser deslocada para o domínio das leis ordinárias, como o fez o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, mormente — e neste ponto insistimos — para estabelecer a imunidade fiscal das autarquias federais perante os Estados e Municípios, ou das autarquias estaduais perante os fiscos federais e municipais.

A opinião contrária de AMARO CAVALCANTI, em face da Constituição de 1891, reclamando lei interpretativa do art. 10 dessa

14 Parecer in *Rev. do Serviço Público*, fasc. de fevereiro de 1945, p. 91.

15 Ob. cit., p. 624, n.º 2.

A questão da desigualdade de taxaço não oferece elementos que autorizem uma observação rigorosa e uma conclusão definitiva, uma vez que, como foi ponderado, em reiteração, neste feito esse problema se oferece em função de uma série de fatores, que diversificam os cálculos de caso para caso. O representante da Fazenda bem desenvolveu a matéria a ponto de convencer e a decisão recorrida o acentuou com vantagem.

Bastaria considerar, contra a eficiência do argumento comparativo, que pode ser que a outra empresa é que esteja taxada abaixo do que deva contribuir.

Por essas rápidas razões, acompanho o voto do eminente Revisor, negando provimento ao recurso.

Carta republicana (n.º 5 *supra*) só se justificava porque aquêle eminente constitucionalista entendia que as leis estaduais eram *institucionalmente* subordinadas às leis federais, princípio êste que se procurou combater em modesto artigo doutrinário¹⁶, pois que, na advertência de CLÓVIS BEVILÁQUA¹⁷, as leis federais não são superiores às leis estaduais ou municipais; cada uma delas gira em esferas independentes, de sorte que as leis federais, desde que invadam o campo reservado à legislação dos Estados e Municípios, contra esta não prevalecem.

17. Na verdade, ao decidir a questão da imunidade das autarquias frente aos fiscos estaduais e municipais, ou a isenção se dá por se tratar de “bens e serviços da União” (art. 32, letra c) e neste caso, tratando-se de matéria constitucional, a lei federal que disponha sôbre o assunto é supérflua e inútil; ou se trate de bens de pessoa jurídica, com patrimônio próprio, e neste caso a lei que estabeleça a isenção só poderá ser decretada, ou pelo poder constituinte ou pelo poder beneficiário do tributo. E’ que, abstração feita das isenções expressas na Constituição, no Estado federado, o poder de isentar é privativo do poder competente para tributar, como com tôda a propriedade assinalou o Ministro FILADELFO AZEVEDO, em declaração de voto do Supremo Tribunal Federal¹⁸.

Em realidade, se a isenção, a que se refere o art. 32, letra c, da Carta Constitucional, é recíproca, sômente os bens da União, dos Estados e dos Municípios, que têm o poder de tributar, é que estão pela mesma isenção acobertados. Não assim os bens pertencentes às autarquias, que, tendo patrimônio próprio, não têm o poder de impor tributos e, portanto, de corresponder à reciprocidade a que alude o inciso constitucional, a saber, o art. 32, letra c, citado.

16 *Hierarquia das Leis e Competência Legislativa da União e dos Estados*, em *Arquivos do Ministério da Justiça*, vol. VIII, p. 42; *Rev. do Serviço Público*, fasc. de fevereiro de 1945, p. 85.

17 CLÓVIS BEVILÁQUA, *Teoria Geral do Direito Civil*, 1929, p. 17.

18 *Rev. do Serviço Público*, fasc. de agosto de 1943, p. 90.

VOTO

O Sr. Ministro Valdemar Falcão — Sr. Presidente, também estou de acôrdo com o Sr. Ministro Revisor.

VOTO

O Sr. Ministro Bento de Faria — Sr. Presidente, igualmente nego provimento.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Conheceram do recurso, por unanimidade de votos, e negaram provimento, contra o voto do Sr. Ministro Relator.

18. Nos Estados Unidos, como observa TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, a jurisprudência vem-se firmando no sentido de se tributar o serviço estatal personalizado: “O desenvolvimento extraordinário naquele país das chamadas Business e Public Corporations, uma das quais a Tennessee Valley abrange vastíssimo território dos Estados, tem ocasionado uma reação severa contra a liberalidade da doutrina de isenção fiscal que sonegaria aos Estados vultosa renda. Nos Estados Unidos a solução judicial é controvertida e o próprio govêrno tem procurado resolver amigavelmente as dúvidas por meio de acôrdo com os governos estaduais e locais, por meio de uma redução eqüitativa dos impostos e taxas de forma a atender aos interesses recíprocos, govêrno e emprêsas públicas”¹⁹.

19. Com essas considerações, embora admitamos ser controvertida em doutrina a tese da imunidade fiscal das autarquias, manifestando-se pela isenção o Supremo Tribunal Federal, mesmo antes da vigência do Decreto-lei n.º 6.016, de 22-11-43²⁰, todavia, nenhuma dúvida se poderá admitir quanto à das emprêsas concessionárias. Estas, como é expresso no art. 32, parágrafo único, da Carta Constitucional, *não gozam* de isenção tributária, a não ser que seja expedida, para êste fim, *lei especial*.

Assinale-se, por último, que, se a Constituição não tivesse o escopo de revogar as isenções existentes em leis federais, teria declarado: Os serviços concedidos não gozarão (e não. *não gozam*, como se expressou) de isenção tributária, salvo a outorgada (e não *a que fôr* outorgada), no interesse comum, por lei especial.

Ante a clareza da lei, e desfazendo as desconfianças de PONTES DE MIRANDA (n.º 11 *supra*), cumpre registrar que a norma do parágrafo único do art. 32 tem tido a mais ampla aplicação nos nossos Tribunais.

A. Gonçalves de Oliveira

¹⁹ TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, *Tendências Modernas do Direito Administrativo*, in *Rev. For.*, vol. 93, p. 471, 2.ª col.

²⁰ Agravo n.º 10.908, in *Rev. do Serviço Público*, agosto de 1943, p. 87.