

Imunidade e Isenção Tributárias das Autarquias e Sociedades de Economia Mista

MILTON DOYLE COSTA

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

NÃO pretendemos, nesse breve comentário, estudar minuciosamente a questão da imunidade e isenção tributárias das autarquias e sociedades de economia mista, mas, num rápido exame, apreciar os principais aspectos desse problema, ligado à própria noção de Estado e ao conceito de sua finalidade específica — a manutenção e execução dos serviços públicos.

Sem embargo de escaparem êsses últimos aspectos dos objetivos dessas notas, queremos observar que, para a perfeita compreensão de nosso ponto de vista, várias vezes nos referimos aos mesmos, mas sempre ligeiramente, baseados em conceitos firmados pela maioria da doutrina.

Êsses pontos, naturalmente, só num estudo circunstanciado poderão ser amplamente debatidos e fundamentados.

Por ora, desejamos circunscrever o nosso trabalho à apreciação da seguinte matéria: há imunidade fiscal para as autarquias e sociedades de economia mista? Se não há pode a União estabelecer isenção para as mesmas, abrangendo os tributos não só federais como estaduais, distritais e municipais? É possível estabelecer um critério geral e uniforme aplicável a todas as autarquias e sociedades de economia mista com relação ao assunto tratado?

Cabe examinar, portanto, se as sociedades de economia mista e as autarquias podem ser consideradas como incluídas nos serviços a que se referem o art. 31, n.º V, a, e o respectivo parágrafo único da Constituição Federal de 1946.

Cumpre, a fim de responder às perguntas, apreender o exato sentido do texto constitucional.

O ARTIGO 10 DA CONSTITUIÇÃO DE 1891

O preceito do art. 31, n.º V, letra a, da Constituição vigente, em seu conteúdo, não é novo. A Carta Magna de 1891 já dispunha no art. 10:

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

Aliás, o Decreto n.º 24.094, de 7 de abril de 1934, refere-se, em seus *consideranda*, a êsse texto constitucional:

“.....
Considerando que compete ao poder federal a definição dos serviços públicos federais;

Considerando que o Banco do Brasil e suas Agências, pelo preponderante interesse que tem nêla a União e pelas relevantes funções que lhe cabem na economia nacional, constituem serviço público federal e, portanto, é vedado aos Estados e Municípios, de acôrdo com o art. 10 da Constituição, tributar seus serviços e bens;

O princípio constante do art. 10 da Constituição de 1891, mantido nas Constituições posteriores em sua substância principal, é da própria essência do regime federativo. Rui Barbosa, a propósito diz que:

“A proibição instituída no art. 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” (*Comentários à Constituição Federal Brasileira*, coligidos e ordenados por HOMERO PIRES, ed. Saraiva, 1932, v. 1.º, p. 345).

E' invocada a célebre sentença do genial Marshall na qual afirma que “o poder de tributar envolve o poder de destruir”. Diz ainda Marshall (*apud* tradução de RUI BARBOSA, *ob. cit.*, página 347):

“Se os Estados podem taxar um instrumento usado pelo Governo Federal no exercício de suas atribuições, poderão, do mesmo modo, taxar qualquer outro instrumento desse Governo... e isso em tal extremo que os propósitos do Governo sejam burlados”.

Assinala Rui Barbosa que os comentários ao art. 10 da Lei Constitucional de 1891 são “de uma lastimável pobreza” e na Constituinte também nada se disse a respeito. Daí a extensão de seu parecer sôbre uma consulta da Procuradoria Fiscal do Estado de São Paulo, nos seguintes termos: “O serviço da dívida pública dos Estados, feito por meio de apólices ou notas promissórias, está sujeito ao imposto de selo federal, regulado pelo Decreto n.º 3.564, de 22 de janeiro de 1900? No seu monumental parecer, analisa Rui Barbosa o conteúdo do artigo constitucional em tela, deten-

do-se no exame do exato significado das expressões “bens”, “rendas” e “serviços públicos”.

O art. 10 da Constituição de 1891 fala em “serviços a cargo da União”. Os comentadores interpretaram a expressão em sentido bem amplo. Assim, Carlos Maximiliano inclui os próprios vencimentos dos funcionários e diz ainda:

“São inconstitucionais os impostos locais que recaiam sobre um banco da República ou sobre a respectiva filial...” (Coment. à Const. de 1891, n.º 184, p. 215).

Apesar de o texto constitucional não se referir expressamente aos serviços públicos concedidos, eles se encontravam ao abrigo das tributações pela exegese mais generalizada do citado art. 10, interpretação que se apoiava em copiosa jurisprudência, como na questão das loterias, em que, v.g., o acórdão de 15 de julho de 1911, do Supremo Tribunal Federal, reconheceu à exploração de loterias a condição de “serviço dos Estados”, como informa Mendonça de Azevedo (A Constituição Federal interpretada pelo Supremo Tribunal, página 41). Dêsse modo, entendia-se, em geral, que a ressalva expressa no art. 10 aproveitava às empresas particulares que contratassem serviços com a União, o Estado ou o Município.

A interpretação extensiva — não só doutrinária como também jurisprudencial — abrangia os próprios vencimentos dos funcionários e incluía proteção excessiva aos serviços públicos concedidos, uma e outra orientação severamente criticadas por Pontes de Miranda (Coment. à Constituição de 1937, v. 1, p. 621; Coment. à Constituição de 1946, v. 1, págs. 507 e 512-514).

Foi na vigência da Lei Fundamental de 1891 que se baixou o Decreto n.º 20.094. Esse decreto, em seus *consideranda*, faz referência a leis anteriores que deram isenção ao nosso maior estabelecimento de crédito. A verdade, porém, é que a tese da imunidade fiscal do Banco do Brasil nunca foi pacífica, transformando-se “em verdadeiro tormento para os consultores jurídicos e advogados daquele estabelecimento, sempre chamados a defendê-la”.

O atual Banco do Brasil S.A. é o sétimo dos bancos oficiais do Brasil e teve estatutos aprovados pelo Decreto n.º 1.455, de 30-12-905 (V. CHARLES GIDE, *Compêndio de Economia Política*, nota do trad. F. Contreiras Rodrigues, p. 340; *Rev. Bancária Brasileira*, n.º 142, págs. 47 e 55), mas somente em 1916 surgiu a primeira isenção tributária referente a esse estabelecimento, em virtude de emenda orçamentária apresentada pelo deputado Homero Batista, sendo incluída no artigo 5.º da Lei Orçamentária n.º 3.213, de 30 de dezembro de 1916, *in verbis*:

“O Banco do Brasil e suas agências constituem serviço federal e estão isentos de todo e qualquer imposto estadual e municipal”.

Esse dispositivo foi reproduzido no art. 70 da Lei n.º 3.446, de 31-12-917, no art. 60 da Lei n.º 3.644, de 31-12-918, e no art. 7.º da Lei n.º 3.976, de 31-12-919, todas, também, orçamen-

tárias. Em 1925, a Lei n.º 4.984, ainda orçamentária, limitou a isenção em seu art. 29. Após algumas oscilações, surgiu o Decreto 24.094, citado.

Os Estados-membros, porém, impugnam, várias vezes, a isenção concedida ao Banco do Brasil pelas citadas leis de meios. Como consultor jurídico do nosso primeiro estabelecimento de crédito, Carvalho de Mendonça teve oportunidade de expender pareceres em que afirmava que o Banco gozava de isenção de impostos estaduais e municipais não por simples decorrência de lei federal, a qual se pudesse censurar de inconstitucional, mas de cláusula constitucional, visto como é serviço público concedido e, segundo jurisprudência mais ou menos assente na vigência da Constituição de 1891, tais serviços gozavam da imunidade fiscal a que aludia o art. 10 dessa Carta Magna.

AS CONSTITUIÇÕES DE 1934 E 1937

Foi para fixar melhor os princípios e evitar os excessos na interpretação do art. 10 referido, que a Constituinte de 1934 estabeleceu expressamente que os serviços públicos concedidos gozavam de isenção, mas somente “quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão”, além de excluir a cobrança de taxas remuneratórias, conforme se pode verificar dos textos abaixo transcritos:

“Art. 17. E’ vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

X — 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.

Parágrafo único. A proibição constante do n.º X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos”.

Lembra Orozimbo Nonato em voto vencedor proferido no rec. extr. n.º 4.792:

“Já na discussão do dispositivo, os Srs. Tomaz Lobo 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” (*Rev. Forense*, v. 92, p. 415).

A Constituição de 1937 restringiu também os benefícios aos serviços públicos concedidos que, só por exceção, eram abrangidos pela isenção:

“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 fôr outorgada, no interesse comum, por lei especial”.

A Lei Constitucional n.º 9, de 28-2-945, incluiu o Distrito Federal no início do art. 32 transcrito.

AS DIVERGÊNCIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS

Mas as dúvidas persistiram sobre vários aspectos da matéria. A 2.ª Turma do S.T.F. decidiu, no rec. extr. n.º 4.792, de 2-6-42, contra o voto do Ministro José Linhares, que "a vedação do art. 32 da Constituição Federal não abrange os serviços públicos concedidos" (*Rev. Forense*, v. 92, p. 413; *Rev. de Dir. Adm.*, v. I, fasc. 2, p. 475). Em sentença confirmada por ac. da 4.ª Câmara do então Tribunal de Apelação do Distrito Federal no agravo de petição n.º 7.328 (*Rev. de Dir. Adm.*, v. I, fasc. 2, p. 491), o Juiz de Direito da 2.ª Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal afirma que a isenção a que se refere o texto constitucional, no parágrafo único do art. 32, só pode ser dada por lei especial do poder competente, que também só pode outorgar isenções de tributos de sua competência privativa (*Rev. de Dir. Adm.*, v. I, fasc. 2, p. 610; v. também sentença do mesmo Juízo na *Rev. do Serv. Público*, ano VIII, março de 1945, p. 75). Em contrário, argumentos constantes da sentença publicada na *Rev. de Dir. Adm.*, v. II, fasc. 1, p. 223, confirmada, quanto à conclusão, pelo Tribunal de Apelação de São Paulo, mas com restrições à afirmativa de que o poder próprio para dar isenção no caso seria o concedente do serviço público (*Rev. cit.*, págs. 222 e 223).

O Ministério da Justiça e Negócios Interiores sufragou o ponto de vista de que a lei especial de isenção, a que se refere o art. 32, parágrafo único, da Constituição de 1937, havia de ser emanada do próprio poder competente para tributar (exp. de motivos aprovada pelo Sr. Presidente da República, em 20-7-45, no proc. da CENE, número 1.124-43 — *Rev. de Dir. Adm.*, v. II, fasc. 2, p. 803).

No mesmo sentido encontram-se mais: acórdãos do então T. de Apelação de São Paulo nos agr. n.º 22.814, julgado em 14-8-44 (*Rev. dos Tribunais*, v. 152, p. 116) e 16.240 (*Rev. de Dir. Adm.*, v. I, fasc. 2, p. 493); comentário de A. Gonçalves de Oliveira (*in Rev. Adm.*, v. I, fasc. 2, págs. 476-490); parecer do mesmo autor como Consultor Jurídico do MVOP (*Rev. do Serv. Públ.*, ano VIII, fev. de 45, p. 91); pareceres do Procurador-Geral do D.F. nos agravos de petição n.º 7.259 (*Rev. do Serv. Públ.*, ano VIII, abril de 45, p. 100) e 7.576 (*Arq. do Min. da Justiça*, n.º 14, p. 67).

O Ministro Filadelfo de Azevedo também manteve, reiteradamente, em votos proferidos no S.T.F., o mesmo ponto de vista. Assim, v.g., no voto vencedor prolatado no rec. extr. número 4.458, julgado em 7-6-43 (*Rev. Forense*, v. 95, págs. 557-560).

No rec. extr. n.º 6.221, julgado em 8-8-44 (*Rev. de Dir. Adm.*, v. II, fasc. 2, p. 597), discutiu-se, na 2.ª turma do S.T.F. sobre a isenção concedida por lei federal, de tributos estaduais e municipais. Apresentou o Ministro Filadelfo de Azevedo longo voto, que ficou vencido, em que, com o brilho e erudição de sempre, estuda a doutrina e a jurisprudência sobre isenções tributárias em nosso direito. Tratava-se de isenção fiscal outorgada às empresas de transportes aéreos pelo art. 53 do Decreto n.º 20.914, de 6 de janeiro de 1932, e concluiu o grande jurista que, na espécie, somente os Municípios teriam a faculdade de conceder isenção de impostos e taxas que lhes pertencessem. Assentou essa conclusão em duas proposições: a) a lei especial referida no art. 32, parágrafo único (vigorava a Carta de 1937), há de emanar do poder que lança o tributo; b) a faculdade de conceder ou de legislar sobre determinado assunto não envolve a de dar isenção.

A maioria da 2.ª Turma do S.T.F., porém, concluiu que "os serviços de transporte aéreo, inclusive necessariamente o de natureza postal, são de utilidade pública e de interesse geral, tendo a União, assim, competência para isentá-los de todos os tributos, inclusive os impostos e taxas estaduais e municipais".

A. Gonçalves de Oliveira, comentando esse acórdão, na *R. de Dir. Adm.* (vol. e loc. cit.), concorda, em princípio, com os postulados apresentados pelo Ministro Filadelfo de Azevedo, mas julga que a isenção pode resultar da faculdade de legislar e exemplifica que o fato de "ter a União competência para legislar sobre telégrafos não envolve, como consequência irresistível, a faculdade de isentar as empresas concessionárias do serviço telegráfico de impostos estaduais e municipais, mas, essa isenção pode resultar acidentalmente daquela faculdade", pois "se, com efeito, a União tem competência para legislar sobre dado objeto... pode, aspirando ao bem público, expedir normas para atingir o escopo visado, em toda a sua plenitude".

Data venia, parece-nos que a União pode isentar, realmente, de impostos estaduais e municipais as empresas concessionárias do serviço telegráfico, mas isso em virtude, não do art. 16, n.º X da Constituição de 1937, mas do art. 15, n.º VII, da mesma Carta. O mesmo raciocínio se aplica aos serviços aéreos. Dêsse modo, é perfeitamente constitucional o art. 53 do Decreto n.º 20.914, citado, porque sendo evidente que não pode haver transporte aéreo sem aeroportos, aeródromos e demais serviços auxiliares, enquadravam-se tais utilidades no art. 15, n.º VII, da Constituição de 1937, como se enquadram, na atual Constituição, no artigo 5º n.º XII.

Sobre as entidades paraestatais estabeleceu-se grande discussão doutrinária e jurisprudencial que ainda perdura. Entendeu a jurisprudência, em regra, que as autarquias são pessoas jurídicas de direito público interno (em contrário ac. de 26-10-44, das Câmaras Cíveis reunidas do T.A.

do D.F., in *Rev. Dir. Adm.*, v. II, fasc. 1, p. 156). A doutrina é quase unânime em considerar as autarquias entidades de direito público interno (sòmente entre os autores nacionais podem ser citados: F. CAMPOS, *Dir. Administrativo*, ed. Rev. For., págs. 263-331; TITO PRATES DA FONSECA, *Dir. Administr.*, ns. 75 e 76, p. 157; TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, *Dir. Administrativo Brasileiro*, v. 1, p. 757). A questão da imunidade fiscal das autarquias, no entanto, deu ensejo a grandes divergências (V. TITO PRATES DA FONSECA, *Rev. For.*, v. 98, págs. 51-53; TELMO VERGARA — que apresenta ponto de vista muito original — *Arq. do Min. da Justiça*, v. 8, p. 190; LÚCIO BITTENCOURT, *Rev. do Serv. Públ.*, ano V, nov. de 1942, p. 77; A. GONÇALVES DE OLIVEIRA, *Rev. de Dir. Adm.*, v. II, fasc. 2, p. 846). Recentemente, parecer do então Sr. Consultor-Geral da República, Prof. HAROLDO VALADÃO (*Rev. Forense*, v. 130, págs. 375-378). No agravo de petição n.º 10.908, julgado em 17-5-45, decidiu a 1.ª Turma do S.T.F. que são intributáveis, por força da Constituição e da lei ordinária, bens pertencentes ao IPASE (*Arq. Judiciário*, v. 69, p. 161); os embargos ao referido julgamento foram rejeitados (*Rev. do Serv. Públ.*, ano VII, set. de 1944, p. 122), havendo 2 votos vencidos.

O DECRETO-LEI N.º 6.016

Com o intuito de resolver essas dúvidas, foi nomeada uma comissão para regulamentar a imunidade tributária das autarquias; a referida comissão apresentou, com o relatório, projeto convertido no Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943 (*Rev. de Dir. Adm.*, v. II, fasc. 2, p. 908; *Rev. do Serv. Públ.*, ano VII, jan. de 1944, p. 95). O citado Decreto-lei n.º 6.016 dispõe no art. 1.º:

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

§ 1.º Para os efeitos deste artigo, consideram-se serviços das autarquias os que a Constituição, explícita ou implicitamente, atribui à União, Estados e Municípios”.

Ao analisar a situação das sociedades de economia mista, assinala a comissão:

“Sendo, pois, essas sociedades reguladas pelo direito privado e convindo que o continuem a ser, nenhuma razão existe, de ordem constitucional, para libertá-las do poder tributário da União ou dos Estados” (*Rev. do Serv. Públ.*, cit., p. 102).

Daí a disposição do § 3.º do art. 1.º do Decreto-lei n.º 6.016:

“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”.

A CONSTITUIÇÃO DE 1946

Com a promulgação, em 18 de setembro de 1946, da nova Carta Constitucional, o assunto passou a ser assim regulado:

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

V — lançar impôsto sôbre:

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

Parágrafo único. Os serviços públicos 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.”

Note-se, desde logo, que há referência unicamente a impostos, cessando, dessa forma, as dúvidas quanto à inclusão de taxas.

Na vigência das Constituições anteriores, muitos entenderam que a lei especial referida nos parágrafos únicos dos arts. 17 e 32 das Cartas Magnas de 1934 e 1937, respectivamente, só poderia dar isenção dos impostos da entidade concedente. Era interpretação corrente, embora a existência da expressão “interesse comum”, que num dos julgados mencionados foi interpretada como interesse comum do concessionário e do concedente. Pela atual Constituição, porém, os serviços públicos concedidos não gozam de imunidade, mas podem gozar de isenção, quando estabelecida pelo poder competente para a concessão do serviço público, seja Município, Estado, Distrito Federal ou a União, relativamente aos próprios impostos de cada um, ou podem, ainda, gozar de isenção quando a União a instituir em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum. No primeiro caso a isenção só atinge os impostos da entidade que a concedeu; se a isenção foi dada pelo Estado do Amazonas, sòmente dos impostos daquele Estado fica isento o serviço, etc.; no segundo caso, porém, a isenção abrangerá todos os impostos federais, distritais, estaduais e municipais.

Não procede o argumento de que se a legislação federal pudesse conceder isenções fiscais quanto aos impostos estaduais e municipais, burlaria o intuito constitucional de atribuir aos Estados e Municípios impostos certos e determinados, a fim de facultar-lhes receitas próprias. E não procede porque é a própria Constituição que, tendo em vista o interesse comum, abre uma exceção, no parágrafo único do art. 31, ao princípio, previsto em outros artigos, da distribuição da competência privativa para a decretação de impostos.

No caso de serviço público executado pela União, pelo Estado, Distrito Federal ou Município há imunidade; se o serviço fôr dado em concessão, poderá haver isenção. É o que ensina Pontes de Miranda:

“No parágrafo único, assenta-se que “os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária”. Isen-

ção, e não imunidade, porque de imunidade já se falou no art. 31, V, a" (ob. cit., v. I, p. 511).

Estão as autarquias incluídas no texto constitucional em foco? O professor Haroldo Valadão, então Consultor-Geral da República, em parecer publicado na *Revista Forense* (vol. 130, págs. 375-378), conclui que tendo a Constituição de 1946 sido promulgada quando as autarquias já estavam consagradas no direito pátrio e, no entanto, continuado a tratar da imunidade tributária recíproca apenas entre União, Estados e Municípios, não lhe parecia pudesse adotar-se, na matéria, a interpretação ampliativa constante do Decreto-lei número 6.016.

Convém assinalar, preliminarmente, que muito se discutiu sobre a classificação das entidades autárquicas como pessoas de direito público interno, em face do disposto no Código Civil que no artigo 14 não as enumera entre aquelas (V. TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, *Tratado de Direito Administrativo*, v. IV, p. 140 e segs.).

Essa omissão, no entanto, não impediu que a maioria da doutrina, como já assinalamos e se pode verificar em Temístocles Cavalcanti (ob. e loc. cit.), se inclinasse pela classificação das entidades paraestatais entre as pessoas de direito público interno. Dir-se-á que na época da elaboração do Código Civil a teoria sobre as autarquias estava em formação e ainda não se havia estendido a sua aplicação prática, ao passo que, quando da promulgação da Carta Magna de 1946 já elas haviam atingido extraordinário desenvolvimento, sendo mesmo um dos aspectos marcantes do Direito Administrativo de nossos dias.

À primeira vista, o argumento é impressionante. Se nos detivermos, porém, no exame do assunto, verificamos que não procede. Em primeiro lugar, as autarquias funcionais ou administrativas nascem da concessão de sua personalidade jurídica pelo poder público — Estado federal, Estado federado ou Município, que destaca de si mesmo, por assim dizer de sua substância administrativa, um departamento, ou organiza um serviço a que confere essa personalidade (V. TITO PRATES DA FONSECA, *Autarquias Administrativas*, p. 72). O limite de ação das autarquias administrativas é funcional e não territorial; pertencem às autarquias territoriais, de que dependem, tanto que lhes recebem a tutela.

Temístocles Cavalcanti esclarece bem a questão do desdobramento da personalidade de direito público:

"Atribuir-se capacidade jurídica a certos órgãos tutelados pelo Estado não importa em desagregá-lo, inteiramente do Estado, mas permitir que tenham capacidade própria para exercer aqueles atos essenciais à sua vida e que, por sua natureza, dispensem a intervenção imediata de quem exerce a tutela" (ob. cit., v. II, págs. 220-221).

Por outro lado, o Professor Haroldo Valadão, no parecer mencionado, ao assinalar que o texto constitucional somente se refere à isenção dos serviços públicos concedidos e, portanto, não abran-

ge as autarquias, desprezou o argumento que se lê no relatório da comissão, citado:

"Acresce notar que o preceito em aprêço permite se defira isenção fiscal aos "serviços concedidos" e omitindo referência às autarquias o fez, obviamente, por considerá-las incluídas no próprio Estado ao qual já atribuíra o privilégio. A admitir a interpretação diversa chegar-se-ia à conclusão, ilógica e vitanda, de ser possível facultar ao concessionário de serviço público, por meio de lei ordinária, a vantagem da isenção, negando-se tal possibilidade no tocante às autarquias" (Rev. cit., p. 101).

O Ministro Castro Nunes, em voto proferido no julgamento do agravo de petição n.º 10.908, observa:

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

As autarquias são desdobramentos da administração pública — órgãos integrantes do Estado, e por isso mesmo são chamados entes paraestatais, designando o prefixo grego uma assemelhação muito mais fortemente acusada do que nos serviços concedidos, que realizam também uma forma de administração pública indireta, mas mediante contrato, ao passo que a administração autárquica é a personificação do serviço público *ex-vi-legis*."

A comissão instituída para regulamentar a imunidade tributária das autarquias expende no relatório as seguintes considerações:

"Daí o dizer Bielsa que o ente autárquico, embora disponha de personalidade jurídica e capacidade de auto-administração, é considerado pelo Estado como um dos seus órgãos, porque visa aos mesmos fins (*Derecho Administrativo*, v. I, p. 242). Por isso mesmo, como lembra Cino Vitta, não há, do ponto de vista jurídico, nenhuma nota característica a distinguir os entes autárquicos ou paraestatais dos outros entes públicos, aos quais se equiparam... Em virtude dessa subsistência do vínculo que liga a autarquia ao Estado, confundindo-se com este, é que se consideram atos administrativos os atos e decisões dos seus funcionários, segundo a autorizada lição de Seabra Fagundes (*O Contrôlo Jurisdicional dos Atos Administrativos*, p. 21) e nos termos de pacífica jurisprudência dos nossos tribunais... Em face dos ensinamentos expostos não há, pois, contestar que os bens, rendas e serviços do ente autárquico, são bens, rendas ou serviços do próprio Estado, gozando, portanto, da garantia outorgada pelo art. 32, letra c, da Constituição" (Rev. cit., págs. 100-1).

O ARTIGO 31, N.º V, "A" E A NOÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

Comentando o texto em causa, ensina Pontes de Miranda que o Estado

"Explorando certos serviços que poderiam ter sido explorados pelos particulares, ou que talvez o fôssem, a fim de servir ao público, o serviço antes particular faz-se público" (*Coment. à Const.* de 1946, v. I, p. 504).

Mais adiante, depois de estabelecer a distinção entre serviço público, serviço de utilidade pública e serviço ao público, assinala o ilustre jurista que a Constituição de 1946 ligou a imunidade à subjetividade: é preciso que o serviço pertença à União, ao Estado ou ao Município para que se vede a outras entidades de Direito Constitucional lançar-lhe tributo (ob. cit., p. 515). Assim, mesmo que o serviço seja de caráter privado, mas desde que se exerça diretamente pela entidade de direito público interno, goza de imunidade fiscal.

Entendimento diverso encontra-se no relatório referente ao Decreto-lei n.º 6.016:

"Para abrir caminho entre as dificuldades, a Comissão adotou o critério de considerar serviço intributável todo aquêlê que a União, os Estados e os Municípios exercem, devidamente autorizados, explícita ou implicitamente, pela Constituição. Desde que a ação governamental extravase dêsses limites, as operações realizadas perdem o privilégio que as protege e ficam sujeitas — sem restrições — aos tributos normais. Assim entendendo, a Comissão não visou, de qualquer forma, restringir ou limitar o sentido do preceito constitucional, mas apenas procurou atribuir-lhe o significado próprio, dado que a Constituição, obviamente, só se pode ter referido àqueles serviços por ella própria autorizados" (*Rev. cit.*, págs. 99-100).

Essa interpretação encontra apoio no art. 18, § 1.º, da Lei Suprema vigente, segundo o qual aos Estados se reservam todos os poderes que, implícita ou explicitamente, não lhes sejam vedados pela Constituição (1).

DISTINÇÕES ENTRE AS AUTARQUIAS SEGUNDO SEUS FINS

Os serviços públicos podem ser executados diretamente pelo poder estatal, por intermédio das autarquias, por meio de concessões ou, ainda, por outra forma, inclusive por sociedades de economia mista e fundações públicas. Parece-nos, assim, que o fator fundamental a ser considerado é a natureza do serviço realizado.

Chegamos a um ponto que reputamos essencial para o perfeito exame do assunto: o grau de desintegração em que se acham as autarquias no poder público, a sua maior ou menor subordinação ao Estado, o seu objetivo mais ou menos afastado dos fins específicos do Estado. Isso mesmo ponderaram os Ministros Castro Nunes, Orozimbo Nonato, e Anibal Freire no julgamento dos embargos já citados (*Rev. do Serv. Públ.*, set. 44, págs. 122-7).

São palavras do Ministro O. Nonato:

"A meu ver, o fenômeno da personificação dos serviços oferece aspectos tão variados que seria contra o senso da realidade pretender dar-lhes unidade perfeita e igual tratamento jurídico" (*id.*, *ibid.*).

Tôdas as autarquias são delegações do Estado, no sentido de que êste lhes concede a personalidade jurídica, mas nem tôdas exercem finalidade própria do Estado. É o que se pode ler no brilhante voto do Ministro Anibal Freire:

"A autarquia é em regra a substituição do poder do Estado, mas não o é, sempre, em tôdas as contingências. Ninguém poderá dizer que os Institutos de Aposentadoria e Pensões de Comerciantes e Industriários não sejam autarquias; entretanto, não representam finalidade própria do Estado" (*id. ibid.*).

(1) O preceito já vem da Constituição de 1891 (art. 65, n.º 2). V. JOÃO BARBALHO, *Coment. à Constituição Federal*, págs. 72 e 368: — "A União nada pode fora da Constituição; os Estados só não podem o que fôr contra a Constituição". V. também a crítica de JOÃO MANGABEIRA ao dispositivo em causa, *apud* EDUARDO ESPINOLA, a Nova Constituição do Brasil, págs. 206-207, nota 1.

E o Ministro Castro Nunes observa:

"E' necessário dosar: nem tôdas as autarquias têm o mesmo relêvo; nem tôdas merecem a mesma isençãp. E' necessário, pois, distinguir" (*id. ibid.*).

A doutrina acompanha, em sua maioria, essa gradação entre as diversas autarquias, visto não ser possível enquadrar tôdas numa definição genérica, que as identifique. Algumas são verdadeiros órgãos do Estado, como o IPASE, outras foram criadas, foram organizadas pelo Estado que lhes conferiu personalidade própria para executarem serviços de utilidade pública, não serviço público inerente ao Estado.

Dêsse modo, adotamos o ponto de vista expresso pela comissão quando diz que os serviços das autarquias

"estão sujeitos a restrições, exatamente porque, nos termos do que foi anteriormente exposto, só podem gozar de imunidade aquelas operações que se compreenderem nos limites das autorizações, explícitas ou implícitas, feitas pelo Estatuto constitucional (*Rev. cit.*, p. 101);

mas discordamos quando afirma que os bens e rendas de tôdas as autarquias estão

"fora e além do poder tributário das unidades federadas, sem dependência de sua origem e fim" (*id. ibid.*).

Sõmente se encontram sob o amparo do preceito constitucional as entidades paraestatais que executam serviço público, como tal considerado o que a Constituição explícita ou implicitamente atribui à União, aos Estados e Municípios. Não vemos como fundamentar-se a distinção entre a imunidade de bens e rendas das autarquias, de um lado, e os serviços executados, de outro, para incluir aquêles sem restrições e êsses sòmente em determinados casos.

Finalmente, não há que reccer sôbre as conseqüências que poderiam resultar de uma equiparação das autarquias às pessoas públicas denominadas matrizes, principalmente quanto a uma absorção de rendas dos Estados e Municípios que jamais entrou nas cogitações dos que elaboraram o dispositivo, porque seguindo o entendimento dos grandes cultores do direito que são os Ministros O. Nonato, A. Freire e Castro Nunes, distinguimos, entre as diversas autarquias, aquelas que exercem serviço público federal e as que não o exercem. Nada se acrescenta, portanto, ao princípio do art. 31, n.º V, a, da Lei Magna, nem tão pouco se lhe diminui o conteúdo.

A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

As sociedades de economia mista estão constituídas, em geral, como sociedades anônimas, nas quais o Estado retém a maioria das ações. E' a posição do Banco do Brasil, do Banco de Crédito da Borracha (atualmente Banco de Crédito da Amazônia), da Siderúrgica Nacional, etc.

Dispondo a respeito das referidas sociedades, estatuiu o Decreto-lei n.º 6.016 no § 3.º do artigo 1.º :

"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".

Esse preceito ocasionou, naturalmente, fortes reflexos na situação do Banco do Brasil. É conveniente salientar, porém, que existem decisões dos juizes e tribunais nos dois sentidos. Assim, no sentido de que os serviços executados pelo Banco do Brasil não podem ser tributados: rec. extr. n.º 1.507, ac. de 12-7-35 (*Jur. do S.T.F.*, 1935, 2.ª parte, v. 25, p. 484); rec. extr. n.º 5.943, ac. de 16-10-44 (*Rev. Dir. Adm.*, v. IV, p. 142); rec. extr. n.º 6.153, ac. de 12-4-44 (*Rev. Dir. Adm.*, v. IV, p. 146); ap. cível n.º 6.383, ac. de 21-7-46 do então T. A. do D. F. (*Rev. Dir. Adm.*, v. IV, p. 150).

Decidiram que o Banco do Brasil S. A. não goza de imunidade fiscal os seguintes acórdãos e sentença: rec. extr. n.º 2.847, ac. de 3-10-38 (*Jur. do S.T.F.*, 1938, v. 36, p. 705); rec. extr. n.º 3.316, ac. de 16-10-41 (*Rev. For.*, v. 89, p. 453); T. A. de Minas Gerais, agr. n.º 1.391, em 12-6-44 (*Rev. For.*, n.º 100, p. 84; *Rev. Dir. Adm.*, v. II, fasc. 2, p. 615); sentença do Juiz da 2.ª Vara da Faz. Pública, do D. F. de 30-4-45 (*Rev. Dir. Adm.*, v. II, fasc. 2, p. 744).

O problema, portanto, permanece. Deve afastar-se, desde logo, qualquer equiparação com as entidades de direito público interno. As sociedades de economia mista, se executam serviços públicos, têm, no entanto, uma estrutura nitidamente privada, o que permite aproximá-las, quanto à sua situação jurídica, aos serviços concedidos (Temístocles Cavalcanti, ob cit., págs. 39-40).

Focalizando a situação do Banco do Brasil encontram-se duas questões: exerce esse estabelecimento de crédito alguma atividade estatal? Em caso afirmativo, pode ser considerada essa atividade como serviço público concedido para efeito do disposto no art. 31, parágrafo único, da Constituição?

À primeira pergunta facilmente se responde. O art. 5.º, ns. VIII e IX, da Lei Fundamental, prescreve:

"Compete à União:

VIII — cunhar e emitir moedas e instituir bancos de emissão;

IX — fiscalizar as operações de estabelecimentos de crédito..."

Essas funções constituem, em parte, atribuições do Banco do Brasil (V. parecer de HUGO NAPOLEÃO, *Rev. Dir. Adm.*, v. II, fasc. 2, p. 874).

Adverte Temístocles Cavalcanti que o Banco do Brasil executa atividades eminentemente estatais, agindo por delegação do poder público, e cita

vários exemplos (*ob. cit.*, v. IV, p. 364). Acrescenta o eminente jurista que o Banco do Brasil

"tem características que o colocam em posição singular como estabelecimento de crédito do Estado, identificado com atividades essenciais e inerentes a este" (*id. ibid.*).

Pondera, ainda:

"Foi considerando estas e outras funções atribuídas ao Banco do Brasil que este foi elevado à categoria de serviço público, circunstância que não tem produzido, a nosso ver, tôdas as conseqüências previsíveis" (*id. ibid.*),

e isto, assinala, não somente no terreno fiscal como em matéria de competência em juízo (2).

Quanto à segunda pergunta também respondemos pela afirmativa. A própria comissão elaboradora do Decreto-lei n.º 6.016 esclarece:

"É claro, no entanto, que a tais sociedades pode o Estado delegar o exercício de certos serviços públicos, hipótese em que assumem elas, além da natureza mista, o caráter de concessionárias de serviços, podendo ou não, conforme o dispuser a lei ordinária, gozar de isenção fiscal no tocante ao exercício das funções delegadas. Tal franquia, entretanto, depende de outorga expressa pelos poderes tributantes e está limitada à esfera de competência destes" (*Rev. cit.*, p. 102).

Seria ilógico que um Banco com capital fornecido unicamente por pessoas de direito privado possa obter isenção fiscal ampla, caso exerça serviço público concedido e o Banco do Brasil esteja impedido de gozar de tal benefício em virtude de haver uma participação majoritária da União na formação de seu capital e, portanto, não estarem preenchidos os aspectos formais que em geral acompanham as concessões de serviços públicos.

Assim, se o Estado pode conceder serviços públicos a sociedades de economia mista e se essa concessão não necessita das mesmas formalidades exigidas quando se trata de empresa particular comum, em virtude mesmo da participação do Estado na direção das sociedades de economia mista em que tem a maioria do capital, concluímos que exerce o Banco do Brasil serviço público federal e, portanto, pode gozar de isenção de impostos federais, estaduais, distritais e municipais, na forma do parágrafo único do art. 31 da Constituição, ou seja, desde que lei especial disponha a respeito, como é o caso do Decreto n.º 24.094, de 7 de abril de 1934.

As demais sociedades de economia mista existentes no Brasil não exercem qualquer serviço público federal, conforme se pode verificar da respectiva legislação e, em conseqüência, não podem beneficiar-se do preceito constitucional.

(2) V. a esse último respeito o acórdão do Tribunal Federal de Recursos publicado na *Rev. de Dir. Adm.*, v. 23, p. 164, que deu provimento, por unanimidade, ao agravo de instrumento n.º 715, reformando decisão de Juízo de Vara da Fazenda Pública que declinou da competência que lhe foi atribuída no exame da questão, por entender que nas ações em que o Banco do Brasil é parte não há lugar para a intervenção da União.

CONCLUSÕES

Resumindo, parece-nos que :

a) o n.º V do art. 31 da Constituição refere-se aos serviços necessariamente ligados aos fins do Estado (no sentido de qualquer entidade de direito público interno), ou seja, àqueles que, explícita ou implicitamente, lhe são conferidos pela Carta Magna;

b) nem tôdas as entidades paraestatais estão abrangidas pelo dispositivo citado, mas somente aquelas que exercem os serviços públicos caracterizados na letra anterior, sendo de salientar que essas gozam de imunidade fiscal quanto aos

seus bens, rendas e serviços, não necessitando da lei especial a que se refere o parágrafo único;

c) os serviços públicos concedidos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios não gozam de isenção, salvo quando estabelecida pelo poder competente para tributar;

d) a União poderá instituir isenção, em lei especial, relativamente aos próprios serviços referidos na letra a, quando os mesmos forem exercidos por concessão a pessoas de direito privado, inclusive sociedades de economia mista, de todos os impostos federais, estaduais, distritais e municipais, tendo em vista o interesse comum dessas entidades de direito público interno.