IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES — ENERGIA ELÉTRICA — CONCESSIONÁRIO — ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

— Só o poder competente para tributar pode declarar a isenção do impôsto que lhe toca.

— Interpretação do art. 32, parágrafo único, da Constituição de 1937.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Cia. Ituana Fôrça e Luz *versus* Fazenda do Estado de São Paulo
Agravo de petição n.º 40.000 — Relator: Sr. Desembargador PINTO DO AMARAL

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição n.º 40.000, da comarca de São Paulo, em que é agravante a Cia. Ituana Fôrça e Luz e agravada a Fazenda do Estado, acordam, em 4.ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça, por votação unânime, negar provimento ao recurso, para confirmar, por seus fundamentos, a sentença agravada, que decidiu com inteiro acêrto, julgando procedentes os executivos fiscais processados em conjunto contra a agravante, para cobrança de impôsto de indústrias e profissões.

Custas pela agravante.

São Paulo, 4 de outubro de 1948. — *Pinto do Amaral*, Pres. e Relator. — *Samuel Francisco Mourão*. — *Juarez Bezerra*.

COMENTÁRIO

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRÊSAS DE ENERGIA ELÉTRICA

1. Confirmando decisão do ilustre juiz José Frederico Marques, da Capital de São Paulo, decidiu o Tribunal de Justiça daquele Estado que não gozam as emprêsas exploradoras de energia elétrica nos Municípios de isenção de impostos estaduais, condenando, assim, a Companhia Ituana Fôrça e Luz a pagar a Fazenda Pública estadual elevada quantia, relativa ao impôsto de indústrias e profissões dos exercícios de 1937, 1938 e 1939.

De fato, a jurisprudência do ilustre Tribunal de São Paulo, interpretando a Constituição de 1937, sempre se orientou nesse sentido, de que não podem as leis da União fazer liberalidades à custa dos cofres estanques dêsses entes da federação, Estados e Municípios (ac. na *Rev. dos Tribs.*, vol. 152, p. 116; *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 1.º, p. 493).

2. Admite-se que a União, visando interêsse público, legislando sôbre assunto de sua competência e, para atingir plenamente objetivos visados, possa, valendo-se dos poderes implícitos, proibir a tributação

DECISÃO AGRAVADA

Vistos, etc.: A Fazenda do Estado de São Paulo propôs contra a Cia. Ituana de Fôrça e Luz os presente executivos fiscais, ora apensados, para cobrar Cr$ 34.554,30 de impostos de indústrias e profissões dos exercícios de 1947 (4.º trimestre), 1938 e 1939.

Embargando os executivos, disse a ré não dever nada à Fazenda, por gozar de isenção do tributo cobrado, por dispositivo expresso do Código de Águas (arts. 161 e 202), como concessionária de serviço público, "ex-vi" do art. 32, parágrafo único, da Carta de 1937, além de estar isenta do impôsto por expressa disposição dos contratos celebrados com as Municipalidades concedentes dos serviços prestados por ela.

Respondendo aos embargos, alegou a autora que as concessões de serviço público gozadas pela ré não têm o condão de alterar a ordem federativa referente à discriminação de rendas.

Saneado o processo pelo despacho de fls., e juntas aos autos as provas de que a ré é concessionária, nos municípios a que aludiu nos embargos, dos serviços de distribuição de energia elétrica, realizou-se a audiência de julgamento, onde as partes produziram suas alegações finais. Vieram-me, a seguir conclusos os autos, pelo que passo a decidir, depois de tudo visto e atentamente examinado.

As concessões de serviço público não estão compreendidas no preceito constitucional que na República sempre imperou (Constituição de 1891, art. 10; Constituição de 1934, art. 17, n.º X; Constituição de 1937, art. 32, letra "c"; Constituição de 1946, art. 31, n.º V, letra "a"), de que é vedado à União, Estados e Municípios, lançar impostos sôbre bens, rendas e serviços uns dos outros.

Não há imunidades fiscais para as emprêsas concessionárias de serviço público, mas tão só isenção "outorgada, no interêsse comum, por lei especial" (Constituição de 1937, art. 32, parágrafo único; Constituição de 1946, art. 31, parágrafo único).

---

em favor de determinadas emprêsas de um modo geral, estabelecendo isenção fiscal ou vedando incidências em benefício destas.

Sôbre êste assunto tivemos ensejo, em face da Constituição de 1937, de dedicar modesto estudo (*Rev. de Dir. Adm.*, vol. II, fasc. II, p. 597), no qual divergíamos de brilhante e erudito voto do preclaro Ministro Filadelfo Azevedo, tendo o princípio, que esposáramos, se consagrado em notáveis arestos do Supremo Tribunal Federal (ver ac. no rec. ext.º n.º 12.423, relator Ministro Orosimbo Nonato, na *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 13, p. 91, confirmado em grau de embargos pelo Tribunal Pleno; ainda, ac. no rec. n.º 8.444, na *Rev. Forense*, vol. 124, p. 91, etc.).

Em face da Constituição de 1946, êsse princípio pode merecer revisão, mormente em relação à isenção por lei federal de tributos municipais, porque o art. 28, n.º II, letra *a*, da Carta Magna garante ao Município a arrecadação dos tributos que lhe foram constitucionalmente outorgados.

3. Mas, em relação à energia elétrica, a Constituição de 1946 afasta qualquer possibilidade de isenção em favor das respectivas emprêsas distribuidoras, pois que chega a admitir a instituição de um impôsto único federal a recair sôbre êsse produto e, por via de conseqüência, sôbre seus exploradores (Const., art. 15, n.º III).

É, pois, certo que a vigente Constituição, no art. 15, n.º II, manteve o impôsto único federal sôbre produção, comércio, distribuição, consumo, importação e exportação de lubrificantes e combustíveis lí-

Na vigência da Constituição de 1891, imperava entendimento diverso, haurido nas fontes do direito americano, que desde o precedente do famoso caso Mac-Culloch *v.* Maryland, firmou a imunidade de tributo para as unidades federativas em face umas das outras, extensiva aos instrumentos de ação dos respectivos governos. Isto levou, embora errôneamente, à apressada conclusão de que as concessões estavam também acobertadas pela imunidade fiscal (Cf. Paulo Barbosa de Campos Filho, "Os Serviços Públicos Concedidos e o Fisco", "Rev. Forense", vol. 87, p. 42).

Todavia, no próprio direito americano, a tendência hodierna é para restringir o campo das imunidades, dêle subtraindo até serviços públicos personalizados (Temístocles Cavalcânti, "Tendências Modernas do Direito Administrativo", "Rev. Forense", vol. 93, p. 471). As decisões nos litígios Helvening *v.* Gerhardt (1938) e Graves *v.* New York (1939) levaram Wheare a ressaltar, como significativa, essa orientação contrária às imunidades fiscais (*"recent decisions have shown a tendency to apply the doctrine of immunity much more narrowly"* (K. C. Wheare, "Federal Government", 1946, p. 101). Outro tratadita ressalta ainda a existência, atualmente, de princípios radicalmente diversos dos que inspiraram Marshall no caso Mac Culloch *vs.* Maryland (*"wholly different principle from that announced in Mac-Culloch v. Maryland"*), para assim se obstarem restrições injustas das fontes tributárias dos governos da União e dos Estados, em virtude da chamada *"reciprocal immunity from taxation"* (H. Rottschoeffer," American Constitucional Law", 1939, ps. 97 e 110).

No Brasil, hodiernamente, as concessões de serviço público, embora por uma "peculiaridade do nosso regime", conforme se expressou o Desembargador Paulo Colombo ("Revista dos Tribunais", vol. 132/554), não gozam de imunidades. Se não houver lei especial estabelecendo isenção, não se podem

---

quidos ou gasosos, de qualquer natureza ou origem. E dispôs que êsse regime se estendesse, "no que fôr aplicável, aos minerais do país e à *energia elétrica*".

4. Quer dizer, a lei federal poderá aplicar, isto é, estender à energia elétrica o regime do impôsto único federal, repartindo o seu produto com os Estados e Municípios, nos têrmos do § 2.º do citado artigo 15.

Mas, enquanto não se fizer essa extensão; enquanto êsse regime não se tornar aplicável; enquanto não fôr criado êsse impôsto único federal, as emprêsas que exploram a energia elétrica hão de ficar sujeitas à tributação comum, não valendo qualquer isenção porventura estabelecida em lei federal anterior à vigente Carta Política, que esta, como se viu, tornou tributável a energia elétrica, estabelecendo até a possibilidade de instituir-se sôbre ela o impôsto único semelhante ao que recai sôbre lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer natureza ou origem.

5. Nem se dirá que prevalecerá a isenção, em face do art. 31, parágrafo único, da Constituição, ao estabelecer: "Art. 31 — Parágrafo único — Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo poder tributante ou quando a União a instituir em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interêsse comum".

furtar ao pagamento de impostos as emprêsas concessionárias.

Essa isenção, porém, deve emanar do "poder competente", como fala a atual Constituição, no art. 31, parágrafo único, pois sòmente quem tributa pode isentar. Êsse é o postulado fundamental, a regra matriz e básica das isenções fiscais na Federação Brasileira.

Não pode, assim, "uma entidade conceder dispensa de tributos por outros percebidos, ainda que hieràrquicamente melhor colocada" (Filadelfo Azevedo, voto "in" "Rev. Dir. Administrativo", vol. 2, pg. 601 e segs.).

Esta é a "communis opinio" dos que versaram o assunto. Segundo Pontes de Miranda, "a União não pode isentar de impostos "estaduais" e "municipais", tanto quanto os Estados-membros não podem isentar de impostos municipais por sua natureza" ("Comentários à Const. de 1937", vol. I, p. 620; "Coment. à Const. de 1946", vol. I, p. 511). Paulo Barbosa de Campos Filho também ensina: "imunidade — não a podem ter os concessionários; isenções — e disso é que se trata — podem êles tê-las, desde que venham concedidas, como é de rigor em Direito Tributário, por lei e pelo poder tributante" ("A Imunidade Tributária Recíproca", 1945, p. 70). Dando parecer sôbre o trabalho por último citado, o Prof. Sá Filho disse ter por axiomático que a isenção deve decorrer de lei "editada pelo próprio poder tributante, pois sòmente compete isentar a quem deve taxar" (op. cit., p. 65). Não discrepa A. Gonçalves de Oliveira, que, apoiado em Pontes de Miranda, dêste repetiu o seguinte trecho: "as leis da União respondem, se houve concessão de isenção de impostos federais; as leis estaduais, se houve isenção de impostos estaduais; as leis municipais, se houve isenção de impostos municipais" ("Isenção Fiscal do Banco do Brasil", "Rev. de Direito Administrativo", vol. IV, p. 146).

No acórdão pronunciado no agravo de petição n.º 16.240, da causa Municipalidade de São Paulo *vs.* Serviços Aéreos Condor, o Desembargador Manuel Carneiro, relatando o feito, expendeu considerações idênticas, deixando bem claro que a "lei especial a que se refere o art. 32, parágrafo único, da Constituição Federal, isentando o concessionário de tributação, só pode emanar do poder competente para tributar" ("Revista dos Tribunais", 152/116).

O Supremo Tribunal ao julgar, em 3 de outubro de 1947, a respresentação n.º 96, do Procurador Geral da República, sôbre a inconstitucionalidade dos arts. 65 e 66 da Constituição de São Paulo, bem como dos arts. 28 e 30 de suas disposições transitórias, deixou esclarecido que "a União, os Estados e os Municípios não podem tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, como também não podem invadir a esfera

---

Ora, se o citado art. 15, n.º III, faculta à lei ordinária federal a criação de um impôsto único sôbre energia elétrica, não se compreenderia pudessem as respectivas emprêsas exploradoras ficar isentas de tributação.

6. Por outro lado, a energia elétrica em si não é serviço público, constituindo, antes, instrumento do serviço. Com ela poder-se-ão explorar serviços públicos, *verbi gratia*, transportes ferroviários (serviço estadual ou federal), serviços de bondes ou de iluminação pública (serviço municipal). Mas, em relação à energia elétrica, como escreveu Temístocles Cavalcânti, em parecer emitido quando Procurador Geral da República e acolhido pelo Supremo Tribunal, "não se trata de serviço federal concedido, mas, de serviço que a lei federal ampara com um certo número de privilégios, dada a sua natureza para atender ao interêsse público" (*Rev. de Dir. Adm.*, vol. 16, p. 117).

tributária um do outro, isentando de impostos devidos a qualquer uma dessas unidades e a elas atribuídos na discriminação de rendas" ("apud" Temístocles Cavalcânti, "A Constituição Federal Comentada", 1948, vol. I, pgs. 408 e 409).

Ante essas considerações de ordem constitucional, é evidente que a executada não poderia valer-se de isenção do Código de Águas, pois o impôsto cobrado, atribuído que se achava ao Estado na discriminação de rendas, só por êste podia ser isentado. Ora, o estatuto que codificou as normas do regime de águas, emanado do Govêrno Federal, não poderia ser aplicado, depois da Constituição de 1937, a tributos estaduais, por expressa "vedação" do art. 32, parágrafo único.

Não importa, nem mesmo para restringir o impôsto cobrado, que o município concedente haja isentado o concessionário, porquanto, depois de promulgada a Carta de 1937, "ficaram suspensas as isenções", até que a lei especial dispusesse a respeito (Temístocles Cavalcânti, "A Constituição Federal", vol. I, p. 408).

O legislador constitucional, com a redação dada ao art. 32, parágrafo único, revogou as isenções existentes (A. Gonçalves de Oliveira, "As emprêsas concessionárias, as autarquias e as isenções de impostos federais, estaduais e municipais", "Revista de Dir. Admlnistrativo", p. 490).

Além disso, como demonstrou a exequente, o tributo de indústrias e profissões, no regime fiscal então em vigor, era da alçada, quanto à imposição, dos Estados-membros, de forma que só êstes poderiam estabelecer a isenção respectiva, através de lei especial. O Município não interferia na legislação do impôsto, cabendo-lhe tão só ficar com a metade do arrecadado. Sendo assim, só o Estado legislava sôbre o assunto, estabelecendo o regime jurídico-fiscal do tribtuo, tanto que o art. 23, n. I, letra "f", dizia claramente ser "da competência exclusiva dos Estados" a decretação de impostos sôbre indústrias e profissões". A êles, outrossim, cabia lançar êsse impôsto, dividindo com o Município apenas a arrecadação (art 23, § 2.º, da Constituição de 1937).

Se as cláusulas da concessão isentavam o concessionário dos tributos municipais, não se pode enxergar nesse dispositivo qualquer isenção ao impôsto cobrado, por ser êle tributo "estadual".

Em face do exposto, julgo procedentes os presentes executivos, condenando a ré no pedido e custas, e declarando subsistente a penhora e improcedentes os embargos. P. e I.

São Paulo, 10 de agôsto de 1948. — *José Frederico Marques.*

Como se viu, a lei federal sòmente pode estabelecer isenções em favor de emprêsas concessionárias de *serviços públicos federais*: "... quando a União a instituir, em lei especial, *relativamente aos próprios serviços...*" (art. 31, parágrafo único).

Assim sendo, a energia elétrica não constituindo serviço público federal, não se há de falar em isenção.

7. Desta sorte, podemos concluir que os Estados e Municípios, salvo isenções estabelecidas em suas próprias leis, podem tributar as emprêsas que explorem a energia elétrica, enquanto não fôr instituído, em lei federal, o impôsto único, caso em que terão da respectiva arrecadação, a participação prevista no art. 15, § 2.º, da Constituição Federal.

A. GONÇALVES DE OLIVEIRA