ISENÇÃO FISCAL — BANCO DO BRASIL

— O Banco do Brasil, como sociedade anônima, exerce atividade mercantil; a outorga de funções por parte da União não lhe confere qualquer isenção tributária, máxime com relação a impostos estaduais e municipais

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Banco do Brasil S. A. *versus* Prefeitura Municipal de Lins
Agravo de petição n.º 50.797 — Relator: Sr. Desembargador AMORIM LIMA

* ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de agravo de petição n.º 50.797, da comarca de Lins, em que é agravante o Banco do Brasil S. A. e agravada a Prefeitura Municipal de Lins: Acordam, em Primeira Câmara

* NOTA DA RED.: Sôbre a isenção tributária em favor do Banco do Brasil, ver *Revista de Direito Administrativo*, vol. 18, pág. 101, o acórdão do T. J. do Rio Grande do Sul; a pág. 104, o acórdão do T. J. de São Paulo e a Sentença do Juiz Pedro Augusto do Amaral, da comarca de Santos; pág. 229, a decisão do Ministro da Fazenda contrária à isenção do impôsto do sêlo. À pág. 104, do vol. 18, foram indicados, em nota da redação diversas decisões, comentários e pareceres, todos publicados nesta *Revista* sôbre o mesmo assunto.

Civil do Tribunal de Justiça, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, ficando assim confirmada, pelos seus próprios fundamentos de fato e de direito, a decisão agravada.

O Banco do Brasil é uma sociedade anônima constituída para o exercício do comércio bancário: essa a sua principal função, a razão específica de sua existência. E êsse comércio bancário não se reveste da natureza de serviço público, antes é atividade mercantil comum. A circunstância de ter a União outorgado ao dito estabelecimento bancário alguns encargos, que lhe competiam, — não confere ao delegado qualquer isenção tributária, máxime com relação a impostos municipais ou estaduais, rendas discriminadas pela Constituição Federal.

Demais, o agravante não pretende sòmente a isenção tributária no tocante à sua atividade profissional, mas quer estendê-la até aos impostos que gravam diretamente os bens imóveis de seu patrimônio; quer isentar-se igualmente de taxas que remuneram serviços efetivos, tal como a taxa de esgôto. Um privilégio tributário dessa ordem violaria, sem dúvida alguma, o disposto no art. 31, parágrafo único, da Constituição Federal citada.

Custas pelo agravante.

São Paulo, 29 de agôsto de 1950. — *Davi Filho*, Presidente com voto — *Amorim Lima*, Relator — *Gomes de Oliveira*, vencido.

*

SENTENÇA

Vistos, etc.

A Prefeitura Municipal de Lins requereu o presente executivo contra o Banco do Brasil, a fim de cobrar a importância de Cr$ 84.190,30, correspondente a impostos, taxas e multas que deixou de pagar no exercício de 1949.

Procedeu-se à penhora e depósito (fls.).

O executado embargou, alegando, em síntese: a) que, sendo verdadeiro órgão da Administração pública federal, constitui serviço público, pelo que goza de imunidade fiscal; b) que, por lei, foi isento de impostos; c) que continua em vigor a disposição do decreto n.º 24.094, de 7 de abril de 1934; d) que a jurisprudência dos tribunais se inclina para a tese da imunidade fiscal; e) que essa isenção decorre principalmente da Constituição Federal, artigo 31, V, letra "a".

A exeqüente impugnou os embargos, alegando, em síntese: a) que as leis que concediam a isenção foram revogadas pela Constituição Federal; b) que, pela Constituição, a União apenas poderá isentar de impostos as concessões federais; c) que o Banco do Brasil não é estabelecimento público, nem concessionário de serviço público; d) que o egrégio Tribunal e mesmo o Supremo Tribunal têm sancionado a tese denegatória da isenção.

E' o relatório. Tudo bem visto, passo a decidir.

I — A matéria aqui ventilada é, realmente, controvertida. A tese da imunidade fiscal, pois, embora reconhecida por muitos acórdãos, ainda não constitui "jurisprudência", para o que se exigiriam "decisões constantes e uniformes" (Maximiliano, "Hermenêutica" n. 188). Por outro lado, as decisões precisariam repetir-se "sem variações de fundo" (Maximiliano — op. cit. n. 199) lembrando-se que o acórdão unânime sobreleva em prestígio aos que provocaram votos divergentes (ib. n.º 200).

Ora, a jurisprudência ainda não se firmou sôbre o ponto discutido. Em magnifica sentença, o Dr. Pedro Augusto do Amaral cita os acórdãos existentes a êsse respeito ("Rev. dos Trib." 180-373) verificando-se haver equivalência numérica entre os acórdãos que sancionam ambas as correntes. O acórdão citado pelo executado, e que foi publicado no "Diário da Justiça", de 5 de maio de 1950, referente a executivo desta comarca, reconheceu a imunidade do Banco do Brasil, contra o voto do eminente Desembargador Teodomiro Dias,

Em última análise, pois, o argumento do embargante é um argumento de autoridade, que é o mais frágil, no dizer de São Tomaz ("Sum. Theol." 1/1 a 8 ad LL.). Ora, os partidários da denegação também poderiam citar autoridades incontestáveis: no Tribunal de São Paulo, os eminentes Desembargadores Mario Masagão, Silos Cintra, Mario Guimarães, Heroti-des da Silva Lima, Clóvis de Morais Barros, Fernandes Martins, Custódio da Silveira, Teodomiro Dias, e no Supremo: Filadelfo Azevedo, Pedro dos Santos, Costa Manso.

Ùltimamente, dois acórdãos reconheceram a isenção, contra o ponto de vista dos eminentes Desembargadores Silva Lima e Mario Masagão ("Rev. dos Tribs.", 172/702 e 173/249). Mas a tese da denegação prevaleceu recentemente ("Rev. dos Tribs.", 181/393). O acórdão, da lavra do eminente Desembargador Morais Barros, é subscrito pelos eminentes Desembargadores Mario Masagão, Silos Cintra e Fernandes Martins.

II — Mas deixemos o terreno da argumentação de autoridade e passemos à discussão do problema. Releva salientar, primeiramente, que a disposição em que se apoia o embargante foi revogada pelo decreto-lei n.º 9.016, de 2 de novembro de 1943. Objeta-se, porém, que a "vontade do legislador" (Rev. dos Tribs." 173/253) não foi a de revogar a isenção. Contra essa objeção se poderia responder: — primeiro: o argumento da "vontade do legislador" não tem hoje em dia grande valor científico. "Filha do absolutismo" diz Maximiliano — "é hoje exceção, rara e antipática em todos os países cultos" (op. cit. n. 93). Tholl chega a afirmar que, "pela sua publicação, a lei se desprende do legislador e contrapõe-se a êle como um produto novo" e por isso a lei pode ser mais previdente do que aquêle (*apud* Ferrara, "Interpretação e Aplicação das Leis" São Paulo, 1940, Tradução, pág. 29). Na interpretação moderna se deve ter em vista que, sendo o direito uma ciência social, a lei, com a promulgação, adquire vida própria, autônoma. Separa-se do legislador, devido à lei sociológica de que tôda entidade viva e orgânica se plasma e modifica em contato com o meio ambiente. Daí afirmar o jurista sociólogo Roscoe Pound que hoje vige, no direito um ponto de vista funcional ("Sociology of Law" — "In" "Twentieth Century Sociology", organizado por G. Gurvitch, N. York, 1945, pág. 297). Em segundo lugar: nunca se presume o intento de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema (Maximiliano, op. cit. n.º 399). Tôdas as presunções militam a favor do uso efetivo da faculdade ilimitada de tributar. "As exceções devem ser expressas em lei, e com a maior clareza" (Maximiliano, "Com. à Constituição Federal", 4.ª ed. 1948, vol. I/n. 174; Black "Hanbdook of the American Constitucional Law", 1910, pág. 452). Interpretam-se, pois, estritamente, as isenções (Maximiliano, Constituição Federal, I/n. 251; "Hermenêutica", n. 280; Black op. cit. pág. 452; Cooley, "Constitucional Limitations", 1903, pág. 177; Alipio Silveira, "O Fator Político Social na Interpretação das Leis", 1946, pág. 344). Donde se concluir que o decreto citado revogou a isenção.

III — Objeta-se, porém, que o Banco do Brasil é concessionário de serviços públicos. Mas a objeção também não colhe. Para demonstrá-lo, lembremos o seguinte: os partidários daquela tese apoiam-se na noção de serviço público, dada por Temístocles Cavalcânti e Gaston Jèze ("Rev. dos Tribs.", 172/703), aliás reconhecendo a dificuldade da conceituação daquele, tanto que o primeiro autor conclui que "serviço público é aquêle considerado como tal pelo Estado" ("Princípios Gerais de Direito Administrativo", 1945, pág. 222). E o eminente Gaston Jéze ensina que naquela conceituação se deve apenas verificar

qual é a "intenção" dos governantes (Cf. "Los Principios Generales Del Derecho Administrativo", tradução, Madrid, 1928, pág. 290).

Ora, com base nesses dois autores, cuja autoridade é incontestável, se concluirá que o Banco do Brasil não constitui serviço público. Saliente-se, primeiramente, que há, na França, Itália, Argentina, Estados Unidos, Alemanha, bancos do tipo do Banco do Brasil. Mas nesses países não são êles considerados "serviço público". E' o que afirma G. Jèze, quanto ao Banco de França (op. cit. pág. 293). O mesmo se ensina na Itália, quanto ao Banco da Itália (Presutti, "Ist. Diritto Ammnistrativo", III/pág. 277; Vitta, "Dir. Amministrativo", I/136; Fadda e Bensa, "L'Attività della Amministrazione Publica", *apud* Cavalcânti, op. cit., pág. 363). No mesmo sentido: Gerbino, Jellineck e Santi-Romano (*apud* Mario Masagão, "Rev. dos Tribs." 174/635). Daí concluir Temístocles Cavalcânti, com apoio na doutrina, nacional e estrangeira, que "o Banco do Brasil é sociedade de economia mista e de direito privado" (op. cit. pág. 365). Aliás, acrescenta êle que "a questão não tem maior interêsse para o nosso país, onde o Banco do Brasil tem sido sempre considerado como pessoa de direito privado em virtude da forma de que sempre se tem revestido" (op. cit. pág. 363).

Verifica-se, pois, que da noção de serviço público — enunciada com brilho pelo ilustre patrono do executado — não se pode concluir seja o Banco do Brasil concessionário de serviço público. O cumprimento da delegação de alguns serviços não transforma, quem a recebe, convertendo tôdas as suas atividades em serviço público.

E a tese de que o Banco do Brasil constitui sociedade de economia mista é hoje, na doutrina e na jurisprudência, matéria pacífica, como o reconhecem até os que se filiam à corrente partidária da isenção. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o brilhante voto do eminente Desembargador Justino Pinheiro ("Rev. dos Tribs." 172/702, 705).

IV — Objeta-se, porém, que o decreto-lei n.º 9.901, de 17 de setembro de 1946, revalidou a lei que isentava o Banco do Brasil, considerando-se exdrúxula a tese de que a União sòmente poderia isentar impostos concernentes a seus serviços. Mas a tese não é exdrúxula, tanto que já foi sancionada pelo egrégio Tribunal. "Pela Constituição" — estatuiu êle — "só os municípios poderiam decretar a isenção" ("Rev. dos Tribs." 181/394). Aliás, essa parece a melhor doutrina. Ensina o douto Maximiliano que "na atualidade, em se tratando de concessionários de obras ou serviços públicos, a isenção de tributos depende de outorga expressa: dos Estados e Municípios concedentes ou contratantes, e isto mesmo sòmente quanto a impostos e taxas regionais, ou locais ("Com. Const. Federal", I/pág. 386) ensinando êle que a isenção, por parte da União, depende de "lei especial" (op. e loc. cits).

V — Objeta-se, ainda, reconhecendo-se implìcitamente a procedência do argumento aduzido, que "não se trata de concessões de serviço público. Trata-se de vedação imposta ao lançamento de impostos sôbre serviços dos outros, isto é, de serviço público federal executado mediante delegação do Poder Central, *ex-vi* do disposto no art. 31, V, "a" da Constituição" ("Rev. dos Trib. 172-174).

Em que pese a autoridade do eminente Desembargador que sufraga essa tese, é preciso, *data venia*, atentar-se para o seguinte: primeiro: conforme afirmou o douto Desembargador Mario Masagão, autoridade incontestável na matéria, "o cumprimento da delegação de "alguns" serviços, não transforma quem os recebe, convertendo tôdas as suas atividades em serviço público" ("Rev. dos Tribs." 174/635). Em segundo lugar: conforme se demonstrou,

nunca se presume o intento de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema.

Além das considerações expendidas, aduza-se o seguinte: não se interpreta a lei, tendo em vista só a defesa do contribuinte nem tampouco a do Tesouro. Conforme ensina Maximiliano, deve o intérprete atender ao espírito, à finalidade, à causa, aos valores jurídico-sociais, da lei. Diz êle: "experimente, em suma, o intérprete os vários processos de hermenêutica; abstenha-se de exigir mais do que a norma reclama; porém extraia, para ser cumprido, tudo, absolutamente tudo o que na mesma se contém. Se depois dêsse esfôrço ainda persiste a dúvida, aplica afinal a parêmia; resolve contra o fisco e a favor do contribuinte" ("Hermenêutica" n.º 401).

Ora, é preciso convir em que, aplicados êsses processos de hermenêutica, não persiste qualquer dúvida. Aliás, a própria interpretação literal não ampara o ponto de vista da isenção. De salientar, porém, que, tratando-se de isenção, é preciso maior rigor na integração do texto. Se, como se viu, não se presume o intento de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema, conclui-se que a outorga deve ser feita em têrmos claros, irretorquíveis: "deve ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistìvelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo celebre: na dúvida se decide contra as isenções totais ou parciais (Maximiliano, "Hermenêutica", n.º 402; no mesmo sentido Black, op. cit. pág. 509). Ora, se o Banco não constitui serviço público; se há dúvidas quanto à isenção, fôrça é concluir pela tributação, tanto mais que esta se acha em harmonia com os princípios constitucionais vigentes.

Entretanto, embora se aceitasse que o preceito constitucional invocado impeça a tributação — o que se admite apenas para argumentar — não se poderia concluir pela isenção. E' que na interpretação constitucional, mais do que na interpretação comum, se deve dar pouco valor à exegese literal. Os têrmos técnicos devem ser tomados em sentido técnico ("Handbook on the Interpretation", pág. 175) pois no direito público se emprega, de preferência, mais do que nas leis ordinárias, a linguagem técnica (Maximiliano — "Hermenêutica" n.º 362). Há, pois, na interpretação constitucional maior amplitude. Nela se combinam elementos, harmonizam-se os textos à luz do sistema e perquire-se o "espírito da lei" (Black, op. cit., pág. 3). Nessa interpretação, o menos importante cede ao mais importante, (Madison, "The Federalist", n.º 40) e devem-se atender também aos interêsses econômicos da coletividade, (Black — op. cit. pág. 134) de acôrdo com os princípios sociais e políticos vigentes no país, como demonstra Alípio Silveira, e ao bem comum, que não é apenas o bem do "todo", com sacrifício das partes. E' o bem comum do "todo" e das "partes", como demonstra o eminente pensador neo-thomista Jacques Maritain ("Principes D'une Politique Humaniste", 1944, págs. 30 e seguintes). Ora, a isenção, com base no art. 31, V, "a", do texto constitucional, sôbre violar os princípios de hermenêutica constitucional, desatende aos interêsses do Município, que, ao contrário, são sacrificados, o que, evidentemente, não pode constituir finalidade da lei.

VI — Objeta-se que o Banco tem a isenção, não por ser uma sociedade de economia mista, mas por desempenhar serviço público federal. Não procede a objeção. O art. 31 da atual Constituição difere do art. 32 da Constituição de 1937. Por outro lado, êsse artigo não deve ser interpretado isoladamente. E' que um artigo de lei — mormente da Constituição — não se interpreta isoladamente, atendendo-se tão-sòmente às suas palavras. "As leis não são palavras: elas estão dentro de um sistema

hermético", exigindo, pois, para a sua interpretação, a ciência e uma técnica (S. Soler, — "Ley — Historia Y Libertad" — 1943, pág. 189). No mesmo sentido a lição de B. Cardoso, que diz: "as leis não devem ser consideradas isoladamente, ou "in vacuo" ("The Nature of The Juditial Process", pág. 50).

Salienta-se ainda que durante a anterior Constituição não havia autonomia municipal, pelo menos com os lineamentos nítidos insertos na Constituição atual. "Com o regime da Constituição atual" — diz o Prof. Aliomar Balieiro — "houve uma verdadeira revolução municipal" (*apud* E. Espínola, "A Constituição de 18 de setembro de 1946" *in* "Revista Forense" — 110/9). Aliás, outro Professor de Direito Constitucional, da Faculdade de Direito da Bahia, demonstra que no nosso sistema constitucional houve três fases: a primeira, durante a vigência da Constituição de 1891; a segunda, durante o chamado "Estado Novo", que "estatuiu um regime de centralização administrativa, que anulou a autonomia estadual e, lògicamente, qualquer parcela de autonomia local". "Nessa fase" — continua êle — "notou-se uma tendência acentuada para a usurpação da competência municipal"; a terceira fase é a da atual Constituição, que "firmou o marco principal da ressurreição dos municípios" (Alberico Fraga, "Os Municípios e a Nova Constituição", "Rev. Forense", 113/535).

Inevitável, pois, a conclusão a que chega o eminente ministro Filadelfo Azevedo: "em face da vigente Constituição Federal deve-se ter como finda a controvérsia, principalmente em relação a tributos municipais, isto porque a vigente carta política garante a autonomia do município, asegurando-lhe a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência".

VII — Finalmente: convém ainda salientar que, pelas novas concepções anti-individualistas, houve acentuada mudança na conceituação das leis fiscais, que não são mais consideradas "odiosas". Autores há que admitem até a analogia, na sua interpretação (E. Vannoni, "Natura ed Interpretazione delle Legge Tributarie", 1936, pág. 29; Uckmar, "Scritti Varii di Diritto Tributario", pág. 110; Morselli, *apud* Alípio Silveira, op. cit., pág. 282). E essa transformação radical atingiu também as democracias menos "estatizadas", como demonstra o Prof. Louis Trotabas, para o qual "os progressos do direito fiscal estão intimamente ligados aos do regime constitucional e ao desenvolvimento das fórmulas democraticas" (*apud* Alípio Silveira, op. e loc. cits).

Conclui-se pois, sem embargo das respeitáveis opiniões em contrário, que a tese denegatória da isenção é a que melhor se ajusta ao espírito da lei e se harmoniza com os princípios modernos de Direito Público, assegurando os interêsses do município, que aliás receberam especial atenção por parte da Lei Magna. Por outro lado, parece que a tese, aqui defendida, atende melhor aos modernos princípios de hermenêutica, que dão primazia aos fins sociais da lei e às exigências do bem comum, princípios que vão prevalecendo na Inglaterra, (Harold Laski, "A Grammar of Politics", Londres, 1938, pág. 10) nos Estados Unidos, (B. Cardoso, op. cit., pág. 35) na França, (Bonnecase, Josserand e outros) e no Brasil, com Maximiliano, Alípio Silveira e Espínola.

VIII — Pelo exposto, julgo procedente a ação e subsistente a penhora e condeno o Banco do Brasil a pagar a importância de Cr$ 84.190,30, acrescida das custas e demais cominações legais.

P. e I. na audiência designada.

Lins, 8 de junho de 1950 — *João del Nero*.