ISENÇÃO FISCAL CONCEDIDA PELA UNIÃO — IMPOSTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS — EMPRÊSAS DE NAVEGAÇÃO AÉREA

— Sendo a isenção matéria de interpretação restritiva, não abrange outros impostos além dos expressamente declarados.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Serviços Aéreos Cruzeiro do Sul Ltda. *versus* Estado de São Paulo
Recurso extraordinário n.º 15.993 — Relator: Sr. Ministro
NELSON HUNGRIA

ACÓRDÃO

Acordam, em sessão de 1.ª Turma do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, conhecer do presente recurso com fundamento na letra *c*, sendo recorrente Serviços Aéreos Cruzeiro do Sul Ltda., e recorrida a Fazenda do Estado de São Paulo, e negar-lhe provimento, na conformidade das notas taquigráficas.

Rio, 3 de dezembro de 1951. — *Barros Barreto*, Presidente. — *Mário Guimarães*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Nelson Hungria — A recorrida, Fazenda do Estado de São Paulo, moveu executivo fiscal contra a recorrente, Serviços Aéreos Cruzeiro do Sul Ltda., para cobrança de Cr$ .... 7.909,00, de impôsto de indústrias e profissões no exercício de 1944. Embargando a execução a recorrente alegou ser concessionária de serviço público federal, *ut* decreto n.º 18.075, de 20-1 de 1928, e está isenta de impostos federais, estaduais e municipais, segundo o decreto federal n.º 20.914, de 6-1 de 1932, e o próprio decreto estadual paulista n.º 6.412, de 20-4-1934, que concedeu completa isenção de impostos estaduais e municipais sôbre transportes aéreos e empreendimentos de aviação no Estado. Os embargos, porém, foram julgados improcedentes, entendendo o Dr. Juiz que a interpretação extensiva do art. 32, parágrafo único, da Constituição de 1937, como a do art. 31, parágrafo único, da Constituição atual, é contrária à essência do regime federativo. A única inteligência que permitem seria a seguinte: "o concessionário dos serviços públicos, em regra sujeito à tributação do poder competente (ou o tributante), terá isenção quando êste lhe conferir, sendo que a União, quanto aos serviços que lhe são próprios haverá de conferir tal isenção em lei, e lei especial. A conjunção "ou" do parágrafo referido, bem se pode substituir pela copulativa "e": haverá isenção quando o poder competente a conferir e quando a União, quanto aos seus serviços, a conferir (quanto aos tributos que lhe cabem — é o que se deve pressupor) em lei especial. Do contrário, teríamos que só a União poderia dar isenção de todos os impostos, inclusive os estaduais e municipais, ou então que os Estados poderiam também isentar seus concessionários dos tributos dos Municípios, e seguir-se-ia que só os Municípios não poderiam dar isenção, a não ser quanto a seus tributos, ficando seus concessionários à mercê do Estado e da União. Onde iriam parar os Municípios, que são as células da União? Que se diria do regime federativo, da autonomia dos Estados e dos Municípios?

A seguir, discorre a sentença quanto ao decreto estadual n.º 6.412, de 1934: "...A egrégia 2.ª Câmara do Colendo Tribunal de Justiça do Estado tem acolhido embargos de emprêsas de navegação aérea, inclusive a embargante neste feito, baseados no mencionado decreto 6.412, de 1934: Mas, *data venia*, conquanto êste Juízo entenda que tal decreto não podia estar revogado pela disposição do art. 32, parágrafo único, citado antes (cheguei a manifestar até surprêsa em face do assêrto), o certo é que o próprio Estado fêz cessar, por fôrça do art. 75 da lei n.º 2.844, de 7 de janeiro de 1937, a isenção, dispondo:

"Em relação aos impostos e taxas citadas pela lei n.º 2.485, de 16-12-935, só subsistem as isenções e reduções estabelecidas dessa data em diante".

A lei n.º 2.485 modificou todo o sistema tributário do Estado. E regulou o impôsto de indústrias e profissões também. Não subsiste, portanto, a meu ver, a isenção outorgada pelo decreto número 6.412. Não fôra isso, e os embargos seriam de receber, por fôrça de disposição especial de lei".

Foi a sentença confirmada em grau de agravo, pelo Tribunal Paulista, que assim argumentou: "Funda a agravante a isenção de impostos que pleiteia no decreto federal n.º 20.914, de 16-1-1932, que assim dispõe: "São considerados de interêsse público e ficam isentos de impostos federais, estaduais e municipais: a) os aeroportos; b) os aeródromos, os terrenos e edificações das escolas civis da Aeronáutica e das fábricas de aeronaves; c) as instalações para abrigo, reparação e abastecimento das aeronaves, quando exploradas para uso público e para os serviços dos concessionários nacionais de linhas aéreas; c) as demais organizações dos serviços aeronáuticos de utilização pública".

Se no regime da Constituição de 91, sob cuja vigência obteve a recorrente a concessão de serviços, bem como na de 1934, era possível admitir-se a imunidade fiscal para as emprêsas concessionárias de serviços públicos, indubitável é que, frente ao texto do art. 31, parágrafo único, da atual Constituição, as concessões de serviço público só gozam da isenção fiscal se houver lei especial, emanada do poder competente, estabelecendo aquela isenção. O mesmo é de se dizer da Constituição de 1937, segundo se vê do seu art. 32, parágrafo único. O juiz José Frederico Marques, em eruditas decisões confirmadas por êste Tribunal e constantes da *Revista dos Tribunais*, 177-848 e 863, mostra, com apoio nas autoridades de Pontes de Miranda, Paulo de Campos Filho e Gonçalves de Oliveira, que a lei especial a que se referem aquêles dispositivos constitucionais só pode emanar de poder competente para tributar, tendo os mesmos dispositivos, nos têrmos em que se acham vasados, revogado as isenções existentes.

Ainda nesse sentido, os julgados dêste Tribunal, constantes da mencionada Revista, vol. 153, pág. 116, e vol. 178, pág. 307. Na espécie, portanto, desde que não demonstrou a agravante a existência de lei especial concedendo-lhe a isenção tributária, legal era a cobrança do impôsto de que se trata. Nem vale argumentar, como pretende a recorrente, com o disposto no decreto estadual n.º 6.412, de 1934, o qual, procurando incrementar os empreendimentos aviatórios no Estado, concedeu isenção especial de impostos às respectivas emprêsas. Sôbre encontrar-se êsse decreto revogado pelo texto do art. 32, parágrafo único, da Carta Constitucional de 1937, em cuja vigência foi lançado o impôsto ora cobrado, de manifesto que o próprio Estado, por fôrça do art. 75 da lei n.º 2.844, de 7-1-1937, fêz cessar a isenção de que acaso gozava a recorrente. Dispôs em lei que, em relação aos impostos e taxas criados pela lei n.º 3.485, de 15-12-1935, só subsistem as isenções e reduções estabelecidas dessa data em diante", "sendo que aquela lei foi a que modificou todo o sistema tributário do Estado, regulando, também, o impôsto de indústrias e profissões". Daí, o presente recurso extraordinário, com fundamento no artigo 101, n.º III, letras *a*, *b*, *c* e *d*, da Constituição. O acórdão recorrido, teria violado a Constituição de 1937, vigente ao tempo do executivo, bem como a atual e as de 1934 e 1891 e as leis federais n.º 18.075, de 1928, 19.331, de 1930, e 20.914, de 1932, e o decreto estadual n.º 6.412, de 20-4-1934, e estaria em divergência com julgados dêste Supremo Tribunal Federal.

À fls. 68 contra-arrazoou a recorrida, e a fls. 78 oficiou o Dr. Procurador Geral da República, que opina pelo conhecimento do recurso com apoio nas alíneas *b* e *d* do preceito constitucional, e pelo seu provimento, a fim de ser aplicado o art. 53 do decreto federal n.º 20.914, de 1932.

E' o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Nelson Hungria (Relator) — Mais uma vez, é trazida à decisão dêste Supremo Tribunal a sovada questão da inadmissibilidade da interferência da União na órbita tributária dos Estados e Municípios, mesmo no tocante a serviços federais concedidos.

Na decisão de que ora se recorre é defendida a tese, reiteradamente repelida por esta Côrte, de que, em face do nosso regime federativo, não é viável a latitude do alcance que se tem atribuído a essa interferência. Basta relancear-se o olhar para o que, a respeito, ocorre nos Estados Unidos, cujas práticas constitucionais têm sido o nosso modêlo político, para evidenciar-se a improcedência da referida tese. Desde Hamilton, ali sempre se reconheceu que no exercício de um poder conferido pela Constituição, os meios empregados para o fim a atingir não podem sofrer restrição, desde que se apresentem necessários ou idôneos. Versando magistralmente o tema, Aliomar Ba-

leiro (*Isenção, ou redução de impostos estaduais concedidos por lei federal, in Revista Forense*, vol. 104, pág. 234), assim se pronuncia: "Até mesmo no regime norte-americano, ou no nosso de 1891, poderia a União intervir na tributação estadual como meio para realizar as funções que lhe são atribuídas pela Constituição (estimular, proteger ou limitar e impedir certas atividades, etc.). Assim, a União tem como função constitucional regular e estimular o cooperativismo, a *navegação aérea*, as minas, etc., e pode intervir na tributação local que ameaça essas atividades". Não se trata de interpretação extensiva do preceito que figurava no parágrafo único do art. 32 da Constituição de 37 e que foi reproduzido pelo parágrafo único do art. 31 da Constituição vigente, mas de inteligência do dito preceito tal como nêle se contém. O que o preceito não comporta é a restrição que se lhe quer imprimir contra a sua própria letra, e isto por mera consideração teórica a que não se ateve o legislador constituinte, tendo em vista o exemplo norte-americano, em que sempre se tem inspirado o nosso regime constitucional. Invocando a lição de Rui Barbosa, que opinava no regime da Constituição de 91, disserta o Professor Baleeiro: "... entre os meios implìcitamente concedidos para execução dos fins atribuídos pela Constituição ao Govêrno federal, entendem-se aquêles ligados à intervenção na política tributária dos Estados. A doutrina a respeito começa, em 1819, com o célebre caso Mac Culloch *versus* Maryland, tido como o maior dos julgados de Marshall.

O Estado de Maryland entendeu de cobrar impostos a certo banco de que se utilizava a União para realizar seus fins de contrôle de crédito, estímulo de comércio, etc. O grande juiz sustentou, então, a famosa teoria de que "o poder de tributar envolve o de destruir; o poder de aniquilar inutiliza o de criar", a prerrogativa, reconhecida à União, de estabelecer um serviço, seria inconciliável com a faculdade atribuída aos poderes estaduais, de o restringirem, impedirem ou onerarem". Eis no original a decisão de Marshall: "That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defect and render useless the power to create; that there is a plain repugnance in confering on one government a power to control the constitucional measures of another, which other, in respect to those vary measures, is declared to be supreme over that which exerts the control, — are propositions not to be denied". E esta lição nunca deixou de ser seguida. Como adverte Black (*On Constitutional Law*, página 191): "it is not within the consitutional power of a state to lay any tax upon the instruments, means, or agencies provided or selected by the general government to enable it to carry into execution its legitimate powers and functions". No mesmo sentido Cooley (*Constitutional Limitations*, pág. 680): American government have the effect to exempt some subjects otherwise taxable from the scope and reach, acording to circunstances, of either the federal power to tax or the power of the several States. One of the implied limitations is that which precludes the States from taxing the agencies whereby the general government performs its functions. The reason is that, if they possessed this authority, it would be within their power to import taxation to an extent that might cripple, if not wholly defect the operations of the national anthesity within its proper and constitutional sphere of action". Citando esta mesma passagem de Cooley, pondera Baleeiro: "Dir-se-á que Cooley é de mais de meio século atrás. Mas, se recorrermos a outro grande juiz da Côrte Suprema, em obra recente, vemos que a interpretação e a prática, no assunto, são as mesmas: "The government which has a right to do an act and has imposed on it the duty of performing that act, must, according to the dictates of reason, be allowed to select the means; the Constitution did not leaves "to general reasoning the

rigth of Congress to amploy the necessary means" (Hughes, *The Supreme Court of United States*, 1936, pág. 99). Assim, parece que nem a doutrina e jurisprudência americana amparam a interpretação esposada pelos que repelem sistemàticamente as isenções e reduções de tributos locais através de lei federal". A Constituição de 37, em cuja vigência a recorrida pretendeu exigível o impôsto cobrado à recorrente, assim dispunha: "Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes fôr outorgada, no interêsse comum, por lei especial". Ora, no caso vertente, o art. 53 do decreto federal n.º 20.914, de 6 de janeiro de 1932, explícita e categòricamente outorga a isenção pleiteada pela recorrente. Não há dizer-se que a isenção sòmente podia ser outorgada por *lei essencial* do poder tributante.

Importa isto um artifício para contornar o texto e a *ratio* do preceito constitucional de 37, já agora confirmado com tôda explicitude pelo parágrafo único do art. 31 da Constituição de 46: "Os serviços 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 interêsse comum". Conforme discorre Vanoni (*Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, pág. 202), "no campo do direito tributário, mais talvez do que em outros campos do direito, impõe-se, para uma exata inteligência da norma, o estudo dos fins que ela se propõe. A dificuldade de enfeixar fenômenos em contínuo movimento, como os da vida econômica, na fórmula da lei, faz com que se possa atingir o pleno sentido da norma sòmente quando se tem em conta a função que a lei quer exercer e os fins que colima. Só o conhecimento do espírito que anima a lei permite superar as dificuldades oriundas da imperfeita formulação da norma, compor as contradições determinadas por contraposições verbais de diversos preceitos jurídicos, vencer as incertezas que surgem tôda a vez que se tenha de fazer incidir os fenômenos da vida, sempre vários e variáveis, sob o império da norma, cuja expressão permanece imutável". No caso de que se trata, admite-se que o preceito devia ser explícito quanto à fonte da *lei especial* de isenção e que a isenção por lei federal atrita com a autonomia tributária do Estado na esfera que lhe reserva a própria Constituição.

Ora, qual o escopo visado pelo parágrafo único do art. 32 da Constituição de 37 ou qual a sua *ratio?* Proteger, estimular ou incrementar, no interêsse comum, tais ou quais serviços públicos concedidos. Se êstes cabem na órbita da eficiência ou influência da União, é claro que a esta é que assiste editar a lei de isenção fiscal, podendo esta abranger, não sòmente os tributos federais, senão também os estaduais e municipais, pois, de outro modo, estaria truncada a função do govêrno geral ou a consecução dos fins de tutela e incentivo que lhe competem. Redargue-se que não há reciprocidade, no sentido de que os Estados e os Municípios não podem isentar de impostos federais os serviços por êles concedidos. A esta objeção, porém, tem-se de responder com o princípio da imprescindível hierarquia do Govêrno federal sôbre os governos locais, a legitimar a intromissão daquele até mesmo na política tributária dêstes, conforme tem sido prática constante entre nós, como o é na República norte-americana, que tomamos como padrão. Se há conflito entre a isenção fiscal decretada pela União e a autonomia tributária dos Estados (ou dos Municípios), a solução tem de ser a favor da União. E' o ensinamento de Willoughby (*The American Constitutional System*, pág. 123): "*When... there is an apparent conflitc of powers, the conflict... is considered, in the last instance, by the federal Supreme Court; and where the conflict is shown to be real, the State has to yeld to the United States*". Outro não tem sido o entendimento dêste Supremo Tribunal, em vários de seus arestos. Por estas ra-

zões, e sem cuidar se o decreto estadual paulista n.º 6.412, de 1934, está ou não revogado, conheço do presente recurso extraordinário, confinado o seu fundamento nas letras *a*, *b* e *d* da casuística constitucional, e dou-lhe provimento para, declarando insubsistentes o acórdão recorrido e a sentença por êle confirmada, julgar improcedente o executivo fiscal movido pela recorrida contra a recorrente, deixando de propor a remessa dos autos ao Tribunal Pleno para o exame da questão constitucional suscitada, porque o seu pronunciamento a respeito é reiterado e pacífico no sentido que venho de adotar.

VOTO

O Sr. Ministro Abner de Vasconcelos — Sr. Presidente, acompanho o voto do Sr. Ministro Relator.

VOTO

O Sr. Ministro Mário Guimarães — Sr. Presidente, o voto do Sr. Ministro Nelson Hungria foi assaz brilhante, como soem ser todos os pronunciamentos de S. Excia. Neste caso, especialmente, S. Excia. culminou no esmero que deu às suas ponderações.

Não obstante, peço vênia para fazer alguns reparos e não aderir à conclusão do voto.

A respeito de isenções fiscais, a nossa legislação constitucional é muito vária. A Constituição de 1891 era demasiadamente ampla. A União dispunha, segundo entendiam alguns, então de plenos poderes e concedia isenções que despertavam censuras nos Estados e municípios prejudicados. A Constituição de 34 e as que se lhe seguiram cuidaram de restringir êsses poderes. Precisamos, por isso, em cada caso, ver o período em que foram criados e cobrados os impostos e cotejar a lei que concedeu a isenção com a Carta Constitucional então vigente.

Poucos dias faz — no recurso 15.879 tive oportunidade de examinar a lei que estabeleceu isenções para a navegação aérea. E' o decreto federal n.º 20.914, de 6 de janeiro de 1932, que no art. 53 enumera tudo quanto deve ser objeto da isenção.

Matéria de isenção de impostos não pode ter interpretação ampliativa, de modo que sòmente sôbre aquilo que ali foi especificado é que considero existente a isenção. Não a concederia para o impôsto de indústrias e profissões, que não está compreendido na lei de 1932.

O Sr. Ministro Nelson Hungria — Sem aeródromos, a navegação aérea não pode ser exercida.

O Sr. Ministro Mário Guimarães — Justamente. A lei especifica os casos em que se dá a isenção. Sendo a isenção matéria de interpretação restritiva, não podemos incluir outros impostos que não aquêles ali expressamente nomeados.

Penso que nem sempre o exemplo dos Estados Unidos merece acolhida, pelas circunstâncias especiais de nossa vida interna.

A Constituição americana, naturalmente, é o nosso paradigma, mas deve sofrer as restrições que as necessidades de nossa organização e de nossa vida impõem.

E nem me parece também se possa dizer que a isenção concedida pelo Govêrno há de prevalecer sôbre quaisquer determinações dos Governos estaduais. Não. A Constituição é que deve prevalecer. E' dentro da Constituição que devemos situar a competência para a isenção.

Precisamos ainda distinguir o caso em que se visa um serviço próprio da União, que ela, porém, delega a determinada autarquia, como o Banco do Brasil, por exemplo, do caso em que a União, por liberalidade, concede a isenção, com o fito de ajudar as emprêsas.

As companhias de navegação, entre as quais a Cruzeiro do Sul, não estão na primeira hipótese. Incidem, por conseguinte, na segunda. A isenção é então liberalidade, que não pode ter interpretação extensiva. Conheço do recurso, com base na letra *c*, e lhe nego provimento.

VOTO

O Sr. Ministro Luís Gallotti — Senhor Presidente, estou de acôrdo, em grande parte, com o voto magistral do eminente Ministro Relator, mas chego à mesma conclusão do brilhante voto do eminente Ministro Mário Guimarães, pelos seguintes motivos:

Quando se trata de um serviço público federal, que seria executado pela própria União, mas que ela delega, mediante verdadeira concessão, com exclusividade, a um particular e é o que se dá, por exemplo, com a Cia. Docas de Santos, conforme se tem reiteradamente decidido aqui — acho que tem integral aplicação a tese brilhantemente sustentada pelo eminente Ministro Relator.

Na hipótese, porém, se trata de serviço exercido em concorrência por muitas companhias.

O Sr. Ministro Nelson Hungria (Relator) — A navegação aérea é considerada serviço federal.

O Sr. Ministro Barros Barreto (Presidente) — Mas sem exclusividade.

O Sr. Ministro Luís Gallotti — Exato, sem exclusividade.

O Sr. Ministro Nelson Hungria (Relator) — No caso não há delegação, mas concessão.

O Sr. Ministro Luís Gallotti — E' antes uma autorização e não uma verdadeira concessão.

O Sr. Ministro Nelson Hungria (Relator) — Tanto a Constituição de 1937, como a de 1946, se referem a concessão.

O Sr. Ministro Luís Gallotti — Mas aqui não há concessão. Essas emprêsas são permissionárias de determinado serviço, com certas regalias, mas não se trata, *data venia*, de concessão, em que há exclusividade.

Por isso, Sr. Presidente, acompanho o voto do Sr. Ministro Mário Guimarães, embora concorde com a maior parte do voto do Sr. Ministro Nelson Hungria.

Conheço do recurso, com fundamento na alínea *c* do art. 101, n.º III, da Constituição, e nego-lhe provimento.

VOTO

O Sr. Ministro Barros Barreto (Presidente) — Conheço do recurso e lhe nego provimento, acompanhando, assim, o voto do eminente Ministro Mário Guimarães.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Conheceram, unânimemente, e, contra os votos dos Srs. Ministros Relator e Ábner de Vasconcelos, negaram provimento.

Deixou de comparecer, por se achar em gôzo de licença, o Sr. Ministro Ribeiro da Costa, sendo substituído pelo Sr. Ministro Ábner de Vasconcelos.