ISENÇÃO FISCAL CONCEDIDA A HOTÉIS — VALOR ECONÔMICO DO TURISMO INTERNACIONAL — INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

— Se o fim da lei era obter meios de incentivar o turismo internacional, o que a interessava era a organização de hotéis em prédios especialmente construídos ou adaptados para tal fim.

— Interpretação do Decreto-lei n.º 6.761, de 1944.

— As leis fiscais interpretam-se como quaisquer outras.

PARECER

1. Diz a consulta que em 1944, atendenedo à notória falta de hotéis, correspondentes ao desenvolvimento do país, o Govêrno da União, visando estimular a iniciativa particular no sentido de eliminar essa lacuna e estimular o turismo internacional, promulgou o Decreto-lei n.º 6.761, de 31 de julho de 1944. Por êsse diploma, ficou concedida aos hotéis, que se construíssem no território nacional, dentro do prazo de cinco anos, contado da data da publicação do decreto, isenção do pagamento dos impostos federais, estaduais e municipais, que gravassem as respectivas construções; e, durante dez anos, a isenção dos impostos que incidissem sôbre êsse ramo de negócio. Para que pudessem gozar das vantagens previstas no decreto-lei, os hotéis a serem construídos, além das peças obrigatórias e normais em edifícios dessa natureza, deveriam ter quartos com sala de banho privativa nas seguintes quantidades mínimas; Rio de Janeiro e São Paulo: duzentos quartos; Pôrto Ale-

gre, Curitiba, Niterói, Belo Horizonte, Salvador, Recife, Natal, Fortaleza e Belém: oitenta quartos; nas demais capitais e no interior de qualquer Estado, quarenta quartos, com vinte salas de banho privativas. O Decreto-lei n.º 9.289, de 24 de maio de 1946, reduziu êsse número de quartos.

2. O art. 7.º do Decreto-lei n.º 6.761, de 31 de julho de 1944, dispôs:

"Dentro do prazo de noventa dias, contado da data da publicação dêste decreto-lei, os Estados submeterão à aprovação do Presidente da República, por intermédio dos respectivos Conselhos Administrativos, os projetos de diplomas legais necessários à execução das medidas previstas neste decreto-lei.

Parágrafo único. Aos municípios das capitais fica marcado o mesmo prazo para a apresentação dos competentes projetos de lei aos Conselhos Administrativos; para os demais municípios o prazo será de trinta dias, a contar da data em que a concessão de favores prevista neste decreto-lei fôr requerida por pessoa ou entidade idônea.

3. Em obediência ao dispositivo transcrito, o Govêrno do Estado promulgou o Decreto-lei n.º 14.652, de 11 de abril de 1945, modificado, em parte, pelo de n.º 16.510, de 19 de dezembro de 1946; e a Municipalidade de São Paulo baixou o Decreto-lei n.º 277, de 24 de fevereiro de 1945.

4. Em 1949, Elias Miguel Bumaruf estabeleceu-se nesta Capital com o *Lord Hotel*, transferindo-o, meses após, para a sociedade por quotas denominada *Lord Hotel Limitada*. Em 1951 esta sociedade transformou-se em sociedade anônima, sob a denominação de *Lord Hotel S. A.*, denominação esta posteriormente alterada para a atual *Companhia Hoteleira do Brasil*.

5. *Companhia Hoteleira do Brasil* tornou-se, assim, sucessora de Elias Miguel Bumaruf. Ora, o primitivo *Lord Hotel* fôra por Bumaruf estabelecido em prédio que alugara de Sada Michel Assad Jafet. Êste prédio havia sido construído *especialmente* para hotel, nos têrmos da mencionada legislação, tanto assim, que obteve da Municipalidade isenção dos impostos que nêle recaíram, cumprindo notar que a vistoria reconheceu estar o edifício "de acôrdo com a legislação em vigor, *podendo ser utilizado para o fim a que se destina*".

6. Até a presente data o *Lord Hotel* funciona no prédio em questão. Como sucedeu por ocasião da construção, a Municipalidade não teve dúvida em conceder à Companhia Hoteleira do Brasil isenção dos impostos de *Indústrias e Profissões, licença e publicidade*, lançados sôbre o *Lord Hotel* nos exercícios de 1949 a 1954, ordenando fôssem cancelados êsses lançamentos.

7. Era natural que a Consulente requeresse idêntico favor à Fazenda do Estado. A despeito de fundado em lei, o requerimento foi indeferido. E não apenas indeferido: os impostos foram exigidos com pesada multa. A razão do indeferimento repousa em que, sendo a isenção de interpretação restrita, não podia ser concedida na hipótese em que um construiu, outro alugou e outro se encarregou da exploração. Ante tal decisão, a Consulente entrou em juízo com uma ação contra a Fazenda do Estado, pleiteando o reconhecimento da isenção legal e, conseqüentemente, da ilegitimidade da multa imposta.

8. Oferecendo para exame os próprios autos da causa, pergunta a Consulente:

"Tem a autora, *Companhia Hoteleira do Brasil*, direito de não pagar o impôsto que recái sôbre suas atividades referentes à exploração do *Lord Hotel*, desde o início dessas atividades até findar o prazo de dez anos?".

Respondo positivamente: a isenção que a *Companhia Hoteleira do Brasil* pretende é clara, decorre da lei e nenhum obstáculo encontra nos fatos. É o que se vai ver.

9. Para bem resolver-se a hipótese desta Consulta, é necessário remontar-se as origens do Decreto-lei n.º 6.761, de 31 de julho de 1944. Visou êsse decreto conceder favores fiscais aos hoteis que se estabelecessem no

Brasil e fixar as condições para essa concessão. A razão dessa iniciativa provinha do enorme incremento que as guerras mundiais imprimiram ao turismo internacional e do grande valor econômico e financeiro que o tráfico turístico representa para uma nação. Todos os países têm reconhecido. No *Nuevo Digesto Italiano* assim se define o *turismo*:

"O vocábulo exótico entrou na língua italiana, e particularmente na língua jurídico-legislativa, para significar o conjunto de providências que têm sido adotadas para aumentar o afluxo e facilitar a demora dos estrangeiros na Itália, os quais representam não sòmente *uma fonte de riqueza*, especialmente no que concerne à *política monetária*, mas também um meio eficaz de propaganda da nossa vida nacional.

As providências consistem nas facilidades ferroviárias, na lira turística, nas viagens coletivas, nos cruzeiros, nas facilitações hoteleiras, nas isenções ou reduções de impostos de estada, nas agências de informações, etc:".

Com o escopo de organizar, em bases defitivas, o turismo, criou-se, em 1939, o *Ente Nazionale Industria Turistica e Alberghiera* (E.N.I.T.E.A.), o qual *ha lo scopo di contribuire all'incremento ed al miglioramento del patrimonio ricettivo nazionale, integrando, ai fini del movimento turistico nazonale, la iniciativa privata ove questa si appalesi insufficiente e costituendovisi ove sia mancante. Esse portanto può construire, comperare, locare, arredare e gestire alberghi o parteciparvi con responsabilità limitata al solo capitale aportato, nonchè compiere qualunque ato esvolgere qualsiasi attività, anche in campo diverso da quello alberghiero e idrotermale, quando ne sia esplicitamente rechiesto dal ministero della cultura popolare per le necessità del movimento turistico nazionale.*

10. Daí vem a grande importância dos hotéis, a ponto de se elevarem à categoria de estabelecimentos públicos. É o que ainda se pode lêr no *Nuovo Digesto Italiano*, vb. *Alberghi*:

"É fácil compreender a grande importância que o hotel tem na vida do tráfico e portanto a exigência, bem manifestada, quanto à segurança, à higiene, à moral de quem a êle recorre e também de quem o explora e, ainda, do público no mais lato sentido. Eis a razão pela qual não pode ser livremente empreendido e dirigido, mas requer uma ingerência do Estado: daí vem que os hotéis revestem o cunho de *estabelecimentos públicos*".

11. Na monografia que escreveu para a *Encyclopaedia of the Social Sciences* sôbre o *Touristic Traffic*, v. 14, pág. 663, escreve F. W. Ogilvie, professor de Universidade de Edimburgo:

"Os aspectos internacionais do tráfico turístico são já agora encarados *como tão importantes*, que dificilmente haverá no mundo um govêrno que não haja empregado dinheiro público, em uma ou outra direção, para o desenvolvimento de facilidades turísticas, com o especial objeto de atrair visitantes estrangeiros. Em alguns países um departamento oficial foi organizado com êsse fim, como o italiano *Ente Nazionale per le Industrie Turistiche*, estabalecido em 1939, o soviético turístico, ou o francês *Office Nacional du Tourisme*, que em 1928 foi pôsto sob a direção do Ministério de obras públicas. Em outros países, corpos semi-oficiais ou voluntários como a *Travel and Industrial Development Association of Great Britain and Ireland*, o *Swiss Tourist Bureau* ou o *Yugoslav Putnik*, têm funcionado sob os auspícios do govêrno e recebido auxílios do tesouro central ou das autoridades locais. Entre os métodos usados por estas agências, para atrair visitantes estrangeiros, figuram os anúncios, a publicação de livretos ilustrados, circulares e cartazes; a criação de um servico turístico de informações; a organização de feiras locais, exposições e festivais; a abolição ou redução das taxas de vistos. A regulamentação do tráfico turís-

tico, como a tarifa, tem sido também usado por alguns governos, notadamente a Alemanha, em 1933, como arma política".

12. Entretanto, quem quiser fazer idéia exata da enorme importância econômico-financeira do turismo internacional, deve ler o completo e impressionante ensaio sôbre *Les mouvements internationaux des hommes*, escrito pelo professor Morini-Comby para o excelente *Traité d'Economie Politique* publicado sob a direção do professor Louis Baudin. Na impossibilidade de tudo transcrever, sob os vários aspectos dêsse grandioso fenômeno econômico, diremos algumas palavras sôbre as conseqüências monetárias que dêle decorrem. À página 645 do tomo 2, Mourini-Comby mostra que o afluxo de estrangeiros, provocado pelo turismo, preenche, em proporções da maior valia, os débitos da balança comercial de vários países organizados para essa notável função econômica. Após notar que "o balanço das contas dos países receptores é muito favoràvelmente modificado por êste afluxo", observa: "na confederação helvética, a comparação do saldo turístico líquido com o *deficit* da balança comercial (em milhões de francos suiços) é significativa...

Êste país, condenado pela mediocridade natural dos recursos a importar macissamente para suportar suas densidades e suas indústrias, vê, pois, sua reputação de beleza e de confôrto fazer face ao *deficit* em proporções que variam entre a quarta parte e a metade".

13. Passando da Suiça para a Itália, nota Morini-Comby:

"A decana clássica, a Itália, não contava mais do que oito por cento do turismo mundial em 1929 e de doze por cento em 1933. Esta proporção foi suficiente para preencher a têrça parte dêste *deficit* em 1930 com um saldo líquido de 1.755 milhões de liras. Esta proporção elevou-se, entre 1933 e 1935, sob o efeito de uma propaganda judiciosa. Em 1937, estimava-se em 32.000 liras por cabeça a despesa do turista estrangeiro. A segunda guerra mundial esterelizou momentâneamente esta contribuição. A ruína da Europa transrenana (de Haia a Praga e Viena) empobreceu a massa de seus velhos clientes. O abaixamento cultural do nível médio não favorece a continuação italiana, cujo recomêço se deve aos circuitos americanos (em milhões de dólares: 10.200 em 1938, 18.000 em 1948, 30.000 em 1949), mas, sobretudo, às festas jubilares de 1950. A Itália esperou delas 200 milhões de dólares em 1953".

Em nota, salienta-se que: "a Itália recebeu, em 1951, cento e trinta e cinco bilhões de liras dos 5.500.000 turistas, dos quais 3.700.000 permaneceram".

14. Não menos edificante é o quadro francês. Eis o que refere o professor Morini-Comby:

"A França foi, no intervalo das duas guerras, a grande beneficiária da invasão. Antes de 1913, algumas estações e alguns sítios já faziam parte das viagens clássicas e ela recebia assim *algumas centenas de milhões de francos ouro de que ela nem mesmo se apercebia*. Seu papel capital na guerra mundial e o enfraquecimento de sua moeda, valerem-lhe afluxos, que facilitaram e em parte financiaram sua reparação e seu equipamento hoteleiro. Em 1928, nove bilhões de saldo líquido (seja 350 milhões em dólares-ouro) recobriam duas vêzes seu *deficit* comercial (4 bilhões e meio)".

Continua Morini-Comby, em seguida, a tão impressionante informação:

"Nas relações franco-belgas, só o turismo valeu para a França, em 1950, *uma balança credora de 375 milhões de francos belgas*. Deduz-se dêste quadro que nas épocas de suas maiores dificuldades, a França cobriu o seu *deficit* comercial *ùnicamente com o saldo do turismo estrangeiro*. Em 1950, êle pagou quatro quintas partes do *deficit* e a contribuição em dólares do turismo americano é da mesma ordem de grandeza das exportações francesas para os U.S.A.. *A exploração turística tornou-*

se, pois, a primeira das indústrias exportadoras de França".

15. Em outros países, o panorama não muda a sua côr: o turismo é a salvação. Ouça-se:

"O Canadá conseguiu nos anos da crise compensar as insuficiências devidas aos máus preços das matérias primas *ùnicamente com as rendas dêsse turismo que a Crise desviava da Europa em seu benefício!* O fato novo do período atual é ver figurar, entre os países atraentes, e organizando-se para o ser, o Eire, *cujo turismo apóia monetàriamente a independência*, e a Gran-Bretanha. *As divisas encaixadas a êsse título ultrapassaram as divisas oriundas das exportações de téxteis!".*

16. Veja-se agora outro relevantíssimo aspecto do turismo: as exportações *invisíveis*. Eis como a propósito se exprime o professor Morini-Comby:

"Estas cifras justificam a expressão de exportações *invisíveis*. Em nenhum pôsto da balança comercial figuram as compras turísticas, que a estatística não pode isolar: as prestações de serviços são necessàriamente prêsas à presença no território; o gôzo dos sítios e da gente é pago no mesmo lugar! O efeito final é o mesmo: entrada de divisas. Há, portanto, exportação da moeda nacional, que se realiza no interior do país pelo fato da deslocação do comprador. A operação, realizada no mesmo lugar, acarreta menos despesas para o vendedor e nenhum risco. Não há senão aparente paradoxo na verificação de que a saída dos nacionais corresponde na balança ao efeito de uma importação e que a entrada dos estrangeiros é *exportaçãoo*

As exportações invisíveis devidas ao turismo são assim um dos elementos compensadores dos desequilíbrios recentes nas transações entre povos livres. O equilíbrio das economias nacionais, repousando em planos e cristalizações, não foi, até aqui, possível restabelecer, pelo só movimento das mercadorias, as correntes que corrigem as desigualdades. *A atividade turística, ficada livre, trouxe, por si mesma os dólares que pagaram máquinas e alimentos.* O deslocamento dos homens resolve o que o deslocamento dos produtos não basta para realizar (Siegfried). Mas, é a Europa inteira que, rica de seu passado e da diversidade de seus aspectos físicos e folclóricos, se torna completamente uma espécie de Suiça ou de Itália".

17. Mostrando, em seguida, que a aviação comercial e suas grandes linhas, não existiriam sem o turismo exterior, lembra o influxo das exportações *invisíveis* sôbre as exportações visíveis. É para o turista que as vitrinas alardeiam os artigos de luxo: a alta costura, a joalheria, as peles, os artigos de viagem, etc. E' para êle que se criam facilidades de transporte e de alfândega; que se fazem custosas publicidades. Mas, como o turismo repousa na *"industrie nationale du bien recevoir"*, criaram-se, como já vimos, organismos públicos para tal fim, em quase todos os países (pág. 661). Na Suiça até academias turísticas se fundaram:

La Suisse a unifié sa propagande avec "l'Office central du tourisme". Sa réglementation relève principalement du département fédéral des postes et des chemins de fer. Elle a eu les premiers enseigments sur la matière "allant jusqu'à la forme d'un institut des recherches touristiques" (Université de Borne, 1941) *"et d'un séminaire touristique à la haute école commercial de Saint-Galle".*

18. Para terminar quanto à insuperável importância do turismo internacional, trancreverei, em seguida, um telegrama de Washington, publicado n'*A Gazeta* de São Paulo, em 1 de agôsto corrente, pág. 3, sob o título *Estímulo ao turismo:*

"A Câmara dos Representantes aprovou, ontem, uma medida suprimindo a taxa de 10% sôbre as passagens de avião, estrada de ferro, ônibus e navio, entre os Estados Unidos, o Canadá, o México, as Bermudas, Nassau, Antilhas, América Central. Essa medida deve ser ainda aprovada pelo Senado,

antes de se transfarmar em lei. *A eliminação dessa taxa, que rende 12 milhões de dólares ao tesouro norte-americano, anualmente, é, entretanto, apoiada pelo govêrno a fim de facilitar o turismo".*

19. Mas, como diz Morini-Comby:

Toute politique de tourisme fait de "l'hôtellerie" une industrie exportatrice qui apelle l'aide".

E se no estado atual da civilização, como acima se fêz vêr, com a tradução da seguinte passagem do professor F. W. Ogilvie:

The international aspects of touristic traffic are now so widely regarded as important that there is hardly a government in the World wich has not devoted public money in one wty or another to the development of tourists facilities, with the special object of attracting foreign visitors", era impossível que o Brasil não desse eco de tão relevante fenômeno político, econômico e financeiro. Daí os Decretos-leis ns. 6.761, de 31 de julho de 1944, e 9.289, de 24 de maio de 1946, expedido pelo Govêrno central. Como a primeira condição que se impunha era preparar a hospedagem, êsses diplomas visaram, sem sombra de qualquer dúvida, criar uma cadeia de hotéis de primeira ordem, capaz de atrair, condignamente, os visitantes internacionais. Contudo, como acima se mostrou com Morini-Comby, se "tôda a política de turismo faz da hospedaria uma indústria exportadora *que exige auxílio",* nada mais natural, nada mais justo, nada mais oportuno, nada mais conveniente, do que estimular a construção de hotéis e a criação de emprêsas hoteleiras. Isso foi feito, pelos aludidos decretos. mediante a concessão de favores fiscais. Diz o art. 1.º do Decreto-lei n.º 6.761, de 31 de julho de 1944:

"Aos hotéis que se construírem no território nacional no prazo de cinco anos, contado da data da publicação dêste decreto-lei, será, pelos poderes competentes, concedida isenção do pagamento dos impostos federais, estaduais e municipais que gravarem as respectivas construções e — durante dez anos — dos que incidirem sôbre êsse ramo de negócio".

O art. 2.º especializa a isenção quanto aos direitos de importação e demais taxas aduaneiras; e o art. 3.º estabelece a imunidade também quanto ao impôsto de transmissão de propriedade. Qual o sentido da expressão *hotéis que se construírem?* Visou a lei incentivar a construção de edifícios para hotéis, mas que, finda a construção, pudessem ter outro destino, como edifícios de apartamentos, colégios, casas de saúde, etc., ou quis, principalmente, isentar a organização de hotéis? Evidentemente foi o que visou o legislador, pois, a simples construção do edifício, sem destinação hoteleira, não oferecia interêsse algum federal. Se o fim da lei era obter meios de incentivar o turismo internacional, o que a interessava era a organização de hotéis em prédios especialmente construídos ou adaptados para tal fim. A expressão *hotéis que se construírem* bem pode entender-se como *hotéis que se organizarem*: primeiro, porque o verbo *construir* também significa *organizar* (Aulete, 3.ª ed.; Francisco Fernandes, *Dicionário de Sinônimos,* onde se vê que construir tem, igualmente. o sentido de *formar, organizar, compor*). O legislador, seguindo a ordem lógica das coisas, cogitou primeiro da construção do prédio, condição necessária para a instalação do hotel. Mas, isso não significa que o favor, por êle criado, tivesse *intuitu personae,* isto é, só pudesse beneficiar quem construísse o hotel, porque o fim da lei era, afinal, o *funcionamento* do hotel: a construção aí entrava como *meio* para êsse funcionamento. Ao legislador, assim, só importava a construção do edifício como condição de estabelecimento do hotel. O favor era para o hotel e não para a construção: a prova é fornecida pelo art. 5.º do Decreto n.º 6.761, pois, desviada a construção do fim hoteleiro, a imunidade fiscal desaparecia. Aliás, a lei não confere (art. 1.º) favor algum à *construção*: o favor é aos *hotéis* que se construírem. Trata-

va-se só de *hotéis*, tanto que no final do artigo há expressa referência a *hotéis* (ramo de negócio) e não a construções. A construção era o pressuposto da organização do hotel. Havia de ser, durante quinze anos, utilizada *efetivamente* como *hotel* (art. 5.º).

20. A rêde de hotéis que o Govêrno federal queria criar no país, decorre do art. 7.º:

"Dentro do prazo de 90 dias, contado da publicação dêste decreto-lei, os Estados submeterão à aprovação do Presidente da República, por intermédio dos respectivos Conselhos Administrativos, os projetos de diplomas legais necessários à execução das medidas previstas neste decreto-lei".

Idêntica providência é determinada, no parágrafo único, para os municípios.

21. Em obediência a êsse preceito, o Interventor Federal no Estado de São Paulo submeteu à aprovação do Presidente da República o Decreto-lei n.º 14.652, de 11 de abril de 1945, cujo artigo 1.º dispõe:

"Às emprêsas ou aos particulares que, no território do Estado, construírem hotéis dentro do prazo de cinco anos, contados da publicação do presente decreto-lei, serão concedidas as regalias: *a*) isenção do pagamento dos impostos estaduais que gravarem as respectivas construções; *b*) isenção, pelo prazo de dez anos, dos impostos que incidirem sôbre êsse ramo de negócios".

Argumenta-se que o edifício em que se instalou o *Lord Hotel* não foi construído por quem explorava e explora êste hotel. Mas, onde está na lei a condição de que só ao proprietário do edifício cabia a imunidade fiscal? Em nenhum lugar. Se o Fisco se apega à letra da Lei, desprezando-lhe o espírito, deve ser coerente e reconhecer que a lei não fala em lugar algum no *proprietário* do edifício, senão apenas no *hotel. Hotéis que se construírem*, diz a lei federal. Emprêsas ou particulares que construírem *hotéis*, diz a lei estadual. Ora, hotel *organiza-se*, não se constrói. Êsse o pensamento central da lei: organizar hotéis e não apenas incentivar a construção de edifícios. Portanto, o favor, em última análise, é para quem explora o hotel e não para quem constrói o edifício. Isso, aliás, deflúi claramente da ementa do Decreto-lei n.º 6.761, de 31 de julho de 1944:

"Concede favores fiscais *aos hotéis que se estabelecerem no território nacional* e fixa as condições para essa concessão".

Foi para o proprietário do edifício que se criou a imunidade? Não é o que diz a lei. O favor é para *os hotéis que se estabelecerem*. Ora, a Consulente por si e seus antecessores estabeleceu-se com o *Lord Hotel*. Não há como evitar a isenção a que tem incontestável direito.

22. O Decreto-lei do Estado, aprovado como foi pelo Presidente da República, nenhuma inovação podia conter. Havia de, necessàriamente, obedecer à idéia que ditou a lei federal: criar, no país, uma cadeia de hotéis para estimular o turismo internacional. Supõe-se que o favor foi concedido às *emprêsas* e aos *particulares*, como se diz no art. 1.º do Decreto-lei n.º 14.652, que *construíssem* hotéis e não às emprêsas e particulares que *organizassem* hotéis, postergando-se, assim, acintosamente, o espírito que ditou essa legislação. Porque haveria o legislador federal de sair de seus cuidados para proteger emprêsas e particulares que construíssem edifícios para hotéis quando o fim que visava, principalmente, era a organização de hotéis e não, apenas, a construção de edifícios? E se êsse era o fim, como excluir o comerciante, que com hotel se estabeleceu, quando êsse, justamente, é que realiza o fim que o legislador teve em mira? A própria ementa do decreto estadual repele a interpretação excessivamente literal, com que se pretende negar à consulente aquilo a que tem incontestável direito. Que diz a ementa?

"Dispõe sôbre a *concessão de favores* e dá outras providências".

A disposição, como se vê, não visa a *construção* e, sim, os *favores*. Favores a quem? Sem dúvida nenhuma, a quem põe por obra a idéia do legislador: fazer funcionar hotéis de primeira ordem. Sem êste funcionamento, a construção não interessava. Mas, o fim da lei não fica perfeitamente atingido, com a exploração do hotel por qualquer pessoa particular ou jurídica? Certamente que sim. Por que, então, criar, por inteligência judaica da lei, uma restrição que lhe anula o espírito? Por que reconhecer só ao proprietário do edifico uma regalia que, dando completa satisfação ao fim da lei, também cabe, com tôda a justiça, ao comerciante que explora o hotel? Não foi o que quis a lei? Fazer funcionar hotéis? Por que, então, negar o favor à pessoa que se estabelece com êsse ramo de negócio (art. 1.º, letra *b*, do Decreto n.º 14.652) e reconhecer êsse direito a quem não se estabeleceu com êsse ramo de negócio? Se quem se estabeleceu com hotel, era também proprietário do edifício, tinha direito aos dois favores (letras *a* e *b* do Decreto n.º 14.652). Se apenas organizou o hotel, só o favor da letra *b* lhe cabe. Isto é rigorosamente jurídico.

23. Objeta-se, entretanto, que as leis fiscais são de interpretação restrita. Nada menos exato. Tais leis interpretam-se como quaisquer outras. Já é tempo de afastar da hermenêutica das leis fiscais essa regra ultrapassada, que nenhum autor moderno admite mais. Giannini, (*Istituzioni di diritto tributario*, sesta edizione, Giuffré, 1953, n.º 15, pág. 24), ensina:

"Muito se tem escrito sôbre a interpretação das normas tributárias, sustentando alguns, com fundamento em conhecido passo do *Digesto*, que elas devem, nos casos dúbios, ser entendidas no sentido mais favorável ao sujeito passivo do tributo: outros, ao contrário, que deve prevalecer, em consideração das exigências financeiras do Estado, a interpretação mais favorável a êste último; outros, enfim, que as normas tributárias não são suscetíveis senão de interpretação rigorosamente literal. *Já agora um exame menos superficial convenceu da inadmissibilidade destas proposições.* Ou se atribua ao art. 12 das disposições sôbre a lei em geral, que dita as regras para a interpretação das leis, o valor de uma norma imperativa, ou se veja nêle a simples formulação de critérios de lógica jurídica, *o certo é que as mesmas regras dominam a interpretação de qualquer norma*: e nada autoriza sustentar *que para as disposições de direito tributário se devam seguir critérios interpretativos diversos daqueles que presidem à interpretação de qualquer outra lei*".

Não menos decisivo é Vanoni (*Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, 1932, n.º 270):

"O intérprete, na sua função, não pode mais ficar prêso à letra morta do preceito legislativo. *Qualquer que seja a natureza da norma*, êle é forçado a pesquisar a real vontade do Estado, debaixo da fórmula que ela recebeu na lei. As normas excepcionais são, também elas, criadas para satisfazer determinada função prática: a esta função só podem satisfazer de todo quando se entenda plenamente a vontade, contìnuamente renovada, que nela se objetivou. Portanto, na *interpretação das normas excepcionais de impôsto*, à semelhança da interpretação das normas tributárias gerais, *o intérprete deve mirar ùnicamente, pôr em relêvo, a vontade da lei*, sem se preocupar se com isso ultrapassa a palavra da norma ou se atribui ao preceito um alcance mais estreito do que a fórmula poderia consentir.

Já tive ocasião de recordar casos práticos, nos quais a jurisprudência, embora sem se pronunciar expressamente sôbre o fundamento do cânone de interpretação recordado, *aplicou normas tributárias excepcionais, estendendo-as além da estreita palavra da lei.* Remeto pasticularmente à jurisprudência formada *na aplicação das leis de isenção, do impôsto sôbre construções, dos edifícios de nova construção, a qual, mais que da letra da lei se deixou guiar pelo*

espírito, que animava as disposições excepcionais de isenção".

Ainda, de inteira aplicação ao caso da Consulta (Vanoni, pág. 271):

"Um instituto de casas populares adquiriu um edifício já construído, pagando-o em parte e constituindo em mútuo o resíduo do preço. Os juros correspondentes ao resíduo do preço, constituído em mútuo, gozam da isenção concedida pela referida lei aos mútuos contraídos para construção de casas populares? A Comissão respondeu afirmativamente, *porque a isenção é concedida em consideração do fim social que se propõem os institutos de casas populares*: e contrair um mútuo para construir edifícios, ou comprar um já construído, com deferimento do pagamento de parte do preço e a correlata obrigação dos juros, destinando-o aos escopos para os quais se criaram os institutos, *são operações que conceitualmente se identificam entre si para os efeitos da isenção.* Dêsse modo *se estendeu a norma excepcional além da letra da mesma, a qual acenou apenas à construção de novos edifícios*: mas a extensão repousa no real alcance da norma, que quis, justamente, favorecer o surgir e concentrar-se em institutos, sem caráter especulativo, de casas aptas a fazer frente às necessidades das classes menos ricas".

24. Esta última transcrição mostra, com um exemplo característico, que a norma tributária excepcional, como a isenção de impostos, pode ser ampliada além de sua letra desde que se atinja com isso o fim da lei. Continuemos, porém, a ouvir os mestres. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Giuffré, 1952, pág. 58, afirma:

"Isto permite assinalar como foi errada a afirmação, que todavia predominou, quase sem contraste, por longo tempo, de que as leis tributárias em gênero, ou ao menos *as de isenção*, não são suscetíveis de interpretação extensiva. *Qualquer lei, qualquer que seja o seu objeto, a finalidade ou a relação com outras normas jurídicas*, não é passível senão de uma única interpretação: *a declarativa*, a qual justamente se obtém tendo presente seja o *significado próprio das palavras, segundo a sua conexão*, seja *a intenção do legislador*. Sôbre isto, aliás, são já agora concordes *tanto a doutrina como a jurisprudência*, as quais ambas reconheceram que *também as normas tributárias e as de isenção são suscetíveis da chamada interpretação extensiva...*"

Para não alongar demais êste parecer, limito-me a invocar apenas mais uma autoridade, dentre tantas que tenho à mão. Trata-se de Tesoro, (*Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, n.º 8, pág. 26):

"Pode-se, portanto, concluir que a norba tributára é, sob êste aspecto, *uma norma comum* e, assim, não existem *princípios especiais* para sua interpretação: ela não deve ser interpretada nem contra o contribuinte, nem contra o Erário; mas segunda *a letra e o espírito da lei*".

Dessa regra nem as leis penais escapam, como ensina Costa e Silva (*Comentário* n.º VI ao art. 1.º do Código de 1890):

"Não há preceitos *especiais* de hermenêutica para as normas de direito penal. Sòmente em casos de dúvida séria se deve excluir *a interpretação extensiva*".

25. Nos Estados Unidos outra coisa não se ensina. Tudo está em saber o sentido em que lá se emprega a expressão "interpretação restrita". Ouçamos Cooley, *The law of taxation*, vol. 2, § 674,*fourth edition*:

"Meaning of strict construction rule". When it is said that exemptions must be strictly construed in favor of the taxing power, "this does not mean that if there is a possibility of a doubt it is to be at once resolved against the exemption." It simply means that if, after the application of all rules of interpretation for the purpose of ascertaining the intention of the legislature, a well founded doubt exists, then an ambiguity occurs which may be settled by the rule of strict construction. The rule of strict construction does not re-

lieve the court of the duty of interpreting the exemption by the ordinary rules of construction in order to carry out the intention of the legislature... A fair and reasonable construction of the statute or contract must always be adopted... taking into consideration the purpose and spirit of the exemption as well as the public policy entertained at the time and the history of the times when the statute was passed.

"Inteligência da regra de interpretação restrita. Quando se diz que as isenções devem ser restritamente interpretadas em favor do poder de taxar, *isto não significa que se houver uma possiblidade de dúvida, fôrça é, sem mais, resolver contra a isenção.* Sgnifica, simplesmente, que se, após o emprêgo de tôdas as regras de interpretação com o fim de descobrir a intenção do legislador, subsistir uma dúvida bem fundada, ocorre, então, uma ambigüidade que pode ser resolvida pela regra da interpretação restrita. A regra da interpretação restrita não exime o tribunal do dever de interpretar a isenção de acôrdo com as regras ordinárias de interpretação, de modo a pôr em evidência a intenção do legislador... Deve-se adotar sempre uma honesta e razoável interpretação da lei ou do contrato... levando em consideração o fim e o espírito da isenção tanto quanto, ao tempo em que se fêz a lei, a idéia dominante e a respectiva história."

26. Entendo, e isso ficou bem esclarecido, que a isenção se enquadra iniludìvelmente no art. 1.º do Decreto-lei n.º 14.652, porque se trata de prédio especialmente construído para hotel de primeira classe, com inteira observância das exigências determinadas nesse diploma. Mas, se se trata, como se pretende, sem razão, de prédio em construção, mas adaptado para hotel, hipótese do art. 5.º, ou do art. 6.º do Decreto n.º 6.761, nem por isso melhor fica a situação do Erário, pois a adaptação, se houve, colocou a construção em inteiro acôrdo com as exigências da lei, como foi reconhecido após longo e minucioso exame pela Municipalidade e, também, por vários pareceres da repartição competente da Fazenda do Estado. Contra, só houve um parecer. O que foi aceito afinal e provocou a ação em juízo. Pretende-se, com base no acórdão da *Revista dos Tribunais*, vol. 212, pág. 357, que a consulente não tem direito de invocar êsse dispositivo, porque a Administração podia reconhecer ou não a isenção, dentro de seu critério. Ora, não é isso que está na lei. Nela não se deu à Administração o arbítrio de conceder ou não a isenção. Isso seria contrário ao art. 141, § 1.º, da Constituição federal, pois sendo todos iguais perante a lei, não pode a autoridade pública criar, a seu critério, privilégios. Vejamos o texto (art. 6.º do Decreto n.º 6.671):

"Aos hotéis existentes no país, ou em construção e, também, aos que se adaptarem convenientemente, inclusive quanto às condições de capacidade e confôrto, poderão ser, a critério das autoridades competentes, e a partir da data em que estas se manifestarem favoràvelmente, estendidos os favores previstos no art. 1º, *in fine*, dêste decreto-lei"

E' evidente que não se deixou ao critério da Administração conceder ou não a isenção O que se deixou a seu critério foi verificar se os hotéis existentes, os hotéis em construção, ou os adaptados, satisfaziam as exigências da lei. Só isso e nada mais. Mas, essa verificação, quando injustamente feita, como no caso da Consulta, pode ser reparada pelos Tribunais. E' o que está na Constituição federal, art. 141, § 4.º. E, notadamente, é o que está no acórdão da *Revista dos Tribunais*, vol. 212, pág. 358. Êsse acórdão em nada favorece o Fisco. Diz a ementa:

"No caso de cobrança de impostos, alegada a isenção, ao Poder Judiciário compete examinar, se na espécie, a parte, que se julga com direito a ela, preenche todos os requisitos exigidos pela lei que concede o benefício e, se ao cabo dêsse exame, declara existir a isenção e, portanto, ser incabível a cobrança do impôsto, *não está invadindo nenhuma*

competência alheia, mas exercendo a que lhe é peculiar".

Diz o acórdão:

"Deflui do exposto que se cuida na hipótese de isenção tributária dependente de aprovação prévia do prefeito municipal e de outras formalidades não completadas nem atendidas pela embargante... Insurge-se a embargante contra o respeitável aresto, por entender que o pronunciamento do prefeito é simples exigência formal para dar corpo a um direito cuja existência e reconhecimento não dependem de um ato dessa natureza, mas tão só das condições e pressupostos consignados no art. 2.º do Decreto-lei municipal n.º 2.

Não tem razão a embargante. Na verdade os princípios de igualdade fiscal inclusos no preceito genérico do art. 141, § 1.º da Constituição federal, que consagra a igualdade de todos perante a lei, *impedem que se deixe ao arbítrio de uma autoridade administrativa a concessão da isenção tributária*, pois do contrário esta *poderia ser transformada em privilégio*. Mas, na hipótese em discussão não se deixa entregue à vontade do prefeito, o reconhecimento ou não do beiefício fiscal: o que a lei lhe confere *é tão só o poder de examinar o caso para verificar se exeste a isenção* e, em seguida, assinar com o contribuinte o respectivo contrato, ficando, assim, apta a funcionar, sem pagamento de tributos, a indústria beneficiada...

Ali não se estatui que fica ao alvedrio da autoridade administrativa conceder ou dexar de conceder a isenção, o que então constituiria fonte de abusos e privilégios...

E se o contribuinte, *apesar de haver atendido às exigências legais*, não conseguir o benefício fiscal, por haver sido indeferido o seu pedido, *cabe-lhe o direito de pleitear do Judiciário a reparação necessária...*"

27. Êste acórdão responde também ao Fisco em sua inócua invocação do art. 36 da Constituição federal. Ninguém pretende que o Decreto-lei n.º 6.761, de 1944, esteja em vigor. O que está, porém, em vigor, e pode ser invocado, é o espírito que o ditou. Se o Decreto-lei n.º 14.652, de 11 de abril de 1945, foi expedido em obediência a êsse diploma federal, para disciplinar, nas raias do Estado, o mesmo assunto, em inteira conformidade com os preceitos da lei central, como deixar de reconhecer que êsse decreto estadual deve ser interpretado de acôrdo com a lei federal que o ditou? E se esta visou estabelecer no país uma rêde de hotéis, para favorecer o turismo internacional, como admitir que a lei estadual apenas quis beneficiar o proprietário da construção, desconhecendo qualquer direito ao hoteleiro, isto é, precisamente a quem realizou aquilo que estava no pensamento do legislador federal? E' inútil procurar fugir a essa conseqüência. O legislador visou a organização de hotéis. Quem se estabeleceu com hotel, é que tem direito à isenção. A consulente criou o *Lord Hotel*. Realizou o que a lei queria. Deve reseber a recompensa que a lei estipulou.

28. E assim termino o presente parecer. Não me refiro à matéria de fato, porque essa não oferece dificuldade alguma. Simples leitura de cláusulas contratuais. Mero confronto de datas. Tudo muito bem elucidado no memorial de fls. 3 a 12 constante do processo n.º 32.435, junto aos autos em apenso.

Afigura-se-me líquido e certo o direito da consulente, já reconhecido pela Municipalidade e por todos os funcionários estaduais e municipais que se pronunciaram sôbre a matéria. Só uma voz discordou. Foi a que se fêz ouvir afinal. Entretanto, a jurisprudência administrativa não apóia essa discordância. Quem explora o hotel também merece o favor legal. Leia-se o seguinte, publicado na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 9, pág. 298:

"*Impôsto sôbre vendas e consignações. Isenção em favor de hotéis.* — O favor legal, embora amplo e compreendendo impostos diretos e indiretos, sòmente pode beneficiar o titular da isenção, isto é, a pessoa física ou jurídica que faça construir *ou explore o hotel*".

E' impossível negar que a consulente explora o *Lord Hotel*, organizado por seu principal acionista, primeiro em nome individual, depois como sócio da sociedade por cotas, que o adquiriu e transferiu à sociedade anônima em que essa sociedade se transformou, e que é a atual proprietário dêsse hotel. De nada avulta excogitar dúvidas. A realidade é que o *Lord Hotel*, por atos perfeitamente regulares, passou da pessoa física para a jurídica, em linha que se não quebrou.

São Paulo, 9 de agôsto de 1955. — *Antão de Morais*, Desembargador aposentado do Tribunal de Justiça de São Paulo.