IMPÔSTO DE LICENÇA — ENTIDADE TURFÍSTICA — ISENÇÃO FISCAL — BITRIBUTAÇÃO

— O impôsto municipal de licença só poderá incidir sôbre atos ou fatos cuja prática dependa de permissão da Prefeitura.

— A autorização para a realização de corridas de cavalos, com exploração de apostas, é regulada por lei federal; sómente a União pode tributar as entidades turfísticas autorizadas.

PARECER

1. Relatório do *Jockey Club*, referente ao ano de 1950 a págs. 317 e segs., traz longo parecer de minha lavra, no qual reconheci que essa entidade turfística goza de imunidade fiscal em face da Municipalidade. A essa conclusão cheguei analisando detidamente a escritura de 5 de novembro de 1936, pela qual o *Jockey Club* recebeu da Companhia Cidade Jardim, em doação, com as cláusulas de inalienabilidade, impenhorabilidade, e reversão à Municipalidade de São Paulo, na hipótese de dissolução da sociedade, com tôdas as benfeitorias, um terreno com a área de 600.000 m² para o fim de nêle construir o novo hipódromo, hoje esplêndida realidade.

2. Na ocasião, o que interessava era conhecer o espírito que ditou a referida escritura de doação. Daí o estudo cerrado a que foi submetida. Para tanto segui a lição dos mestres, que mandam, para conhecimento da real intenção das partes, indagar como se desenvolveram as suas anteriores relações de negócios. Citei, por exemplo, a grande autoridade suíça Fritz Bosshart, *Interpretation des Contrats*, pág. 118, Zurich, 1939:

"Impõe-se igualmente um exame atento das relações de negócios existentes entre as partes. É essencial saber se tratam pela primeira vez ou se tinham o hábito de concluir transações do mesmo gênero. No primeiro caso, pode-se, admitir que o contrato foi redigido mais cuidadosamente", ao passo que "no segundo as partes se permitiram reportar, quanto aos pormenores, aos hábitos estabelecidos entre elas, o que se poderá reconhecer pela sua atitude".

3. Ora, nas relações do *Jockey Club* com a Administração pública, Estado ou Município, a imunidade fiscal sempre constituiu a regra. Isso desde 1874, data de sua fundação. A própria escritura de 5 de novembro de 1936 o atesta, pois os impostos de transmissão não foram pagos, graças à dispensa concedida. Nada mais razoável que o *Jockey Club*, obtendo do Estado, com quem nada contratara, êsses favores, os subentendesse por parte da Municipalidade, com quem se estava ligando por importantíssimo contrato, sucedâneo de outro, que, também, desde a data remota de sua fundação, o vinculara ao Govêrno municipal.

4. Se, no regime do contrato primitivo, a Municipalidade nunca exigiu do *Jockey Club* qualquer impôsto, porque havia êle de supor que a Municipalidade fugisse ao império da tradição contratual, quando ela própria estava reconhecendo (parecer citado, pág. 322) que tinha:

"O dever de prestar o seu concurso material e eficiente para a realização de um empreendimento que, em verdade, sob todos os aspectos, é de manifesto interêsse para a cidade de São Paulo"; que "êsse empreendimento não interessa apenas e exclusivamente ao *Jockey* senão também e muito a tôda a cidade de São Paulo"?

5. Em face destas transcrições e de outras que se fizeram, era de todo o ponto justificável que o *Jockey Club* deixasse de inserir no contrato uma cláusula expressa de imunidade fiscal. Para que essa cautela, se a Municipalidade estava declarando ter no empreendimento "interêsse próprio"? Para que, se além de uma tradição, que vinha desde 1874, ainda havia a corroborá-la o Decreto n.º 5.850, de 24 de fevereiro de 1933, que o reconheceu estabelecimento de utilidade pública? A tais estabelecimentos não se atribuiu sempre imunidade fiscal?

6. Quer se trate de interpretar uma lei, quer de interpretar um contrato, é regra que tanto vale o que está expresso como o que está implícito. Quanto às leis é a lição da Jurisprudência Americana (Campbell Black, *Construction and interpretation of the laws*, second ed., n.º 35, pág. 84):

It is a rule of construction that which is implied in a statute is as much a part of it as what is expressed".

"É regra de interpretação que o que está implícito na lei, dela tanto é parte quanto o que está expresso".

No que diz com os contratos, a regra é a mesma: *eadem est vis tactil atque expressi consensus* (cf. Aubry et Rau, vol. 5, § 355, nota 47, pág. 98, quinta ed.).

7. Nem é obstáculo a regra da interpretação restrita, que não se aplica nesse caso. O *Corpus Juris*, vol. 61, § 395, pág. 392, após mostrar que a isenção fiscal não se presume, acrescenta: *"However, where it is shown that it has always been the settled custom and policy of the state to abstain from taxing property devoted to some uses, the presumption favors the exemption of such property, and the burden rests on the state to prove a contrary legislative intention".*

"Todavia, onde se mostre que foi sempre costume assente, a praxe do Estado abster-se de taxar a propriedade destinada a certos usos, a "presunção favorece a isenção dessa propriedade", e recai sôbre o estado o ônus de provar a intenção legislativa contrária".

Adiante, § 396, pág. 395, ao insistir na regra da interpretação restritiva em matéria de isenção de impostos o *Corpus Juris* insiste na exceção, que favorece o *Jockey Club.*

"Hower, this rule of strict construction has no aplication in the absence of ambiguity in the words of statute, or where the statute itself prescribes the rules for its interpretation and requires the construction to be liberal, "or in the case of property devoted to certain uses which it has always been the settled custom and policy of the state to abstain from taxing", the rule of strict construction prevaliting in jurisdictions where the policy of the state has been to tax such property.

"Entretanto, essa regra de interpretação restritiva não tem aplicação na ausência de ambigüidade nas palavras da lei, ou onde a mesma lei prescreve as normas de sua própria interpretação e determina uma inteligência liberal, "ou no caso de propriedade destinada a certos usos, a qual foi sempre imune de taxação por costume constante e praxe do Estado, prevalecendo a regra da interpretação restritiva nas jurisdições em que a norma do Estado seja taxar essa propriedade".

8. A Municipalidade jamais poderá provar que, na data da escritura de 5 de novembro de 1936 era intenção sua romper o fio de uma tradição de mais

de setenta anos; nem, se isso pensasse, o seu pensamento poderia representar a vontade comum e contratual, pois o *Jockey Club* se disso tivesse ciência, ou suspeitasse, não deixaria de modificar o cálculo, constante da escritura, do mínimo necessário para cobrir despesas indispensáveis e nêle incluiria, também, uma verba para impostos. Mais, ainda: sendo o impôsto predial calculado na base do aluguel, a hipótese especialíssima do hipódromo exigiria normas e limitações, que o *Jockey Club* não deixaria desde logo de ajustar.

9. Assim, provado como ficou, que a vontade contratual foi manter o fio da tradição, que era o da imunidade fiscal, se a Municipalidade pretende que não teve essa intenção, cabe a ela provar o contrário, pois, em tal caso, a regra é, como se mostrou acima, com a transcrição do *Corpus Juris* (§ 395), incumbir à Administração o ônus da prova: *and the burden rests on the State to prove a contrary legislative intention.*

10. Mas, a Municipalidade não pode provar o impossível. Mais alto do que tudo, brada uma tradição que remonta a 1874. Em tais condições é inútil argüir que a Administração não pode renunciar ao direito de taxar. Em regra não pode. Todavia, contratualmente, em casos excepcionais, como o de que se trata, empreendimento de grande vulto e enorme emprêgo de capital, a imunidade fiscal contratada é lícita e não pode ser revogada ou modificada sem novo contrato. O direito adquirido o impede, como ensina Carlos Maximiliano (*Comentários à Constituição Brasileira*, 3.ª, ed., n.º 167, f, pág. 215):

"Quando as isenções de impostos são dadas de um modo geral, como um benefício ou medida de previsão ou prudência, podem ser em qualquer tempo revogadas. O mesmo não acontece quando outorgadas com o caráter de perpetuidade, ou a prazo fixo e "com aspecto contratual", isto é, se a lei exige do beneficiado "esfôrço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais próprios ou tomados a juros": os favores prometidos constituem em tais casos um direito adquirido".

Também, assim se pronunciou, em grau de embargos, a Quarta Câmara da Côrte de Apelação do Estado, reconhecendo que a isenção, concedida a título de auxílio, como a de que se trata, não pode ser revogada sem ferir direito adquirido (*Revista dos Tribunais*, vol. 110, pág. 305).

11. O egrégio Tribunal de Justiça do Estado tomou conhecimento das considerações acima por ocasião do mandado de segurança requerido pelo *Jockey Clube* contra atos administrativos emanados da Prefeitura e da Câmara Municipal de São Paulo, em virtude dos quais estava sendo exigido, pelo Departamento da Receita, o pagamento indevido do impôsto de 15% sôbre o valor das pules nas apostas que se realizavam em Cidade Jardim. A petição inicial dêsse mandado é uma peça magistral, elaborada pelo Prof. Noé Azevedo, tendo sido nela integrado o referido parecer que expedi. Duas vêzes o egrégio Tribunal de Justiça conheceu da matéria. Da primeira, quando julgou o mandado. Da segunda, quando decidiu sôbre os embargos. E em ambas acolheu todos os argumentos, seja os da petição inicial, que estudou o assunto mais em face da legislação municipal, estadual e federal, seja os do meu parecer, que mais se deteve no exame das cláusulas contratuais e seus antecedentes.

12. A questão foi discutida em Tribunal Pleno. A primeira decisão está na *Revista dos Tribunais*, vol. 192, pág. 806. Eis a ementa do acórdão:

"Não pode o Município tributar pules de apostas em corridas de cavalo autorizadas legalmente porque, sendo elas derrogação da lei penal, "constituem matéria de exclusiva competência da União Federal".

O relator, que foi o eminente Desembargador Pedro Chaves, elucidou admiràvelmente a matéria, aceitando não só os argumentos oriundos do Di-

reito positivo, como os derivados das relações contratuais interpretadas à luz de uma tradição de cêrca de setenta anos. Eis um dos tópicos do acórdão:

"Assim, para que essa tradição ficasse rompida, para que a condição contratual nascida da escritura de 5 de novembro de 1936 não mais fôsse observada entre as partes contratantes, e nunca para o passado, necessário se impunha uma nova legislação e "um novo contrato".

Em embargos (*Revista dos Tribunais*, vol. 205, pág. 327) a decisão foi mantida.

13. Houve recurso extraordinário, que não foi conhecido. Continuou a Municipalidade a cobrar a sua parte nos ingressos e a lançar o *Jockey Club* para o impôsto predial. Em face do exposto, duas ilegalidades. Entretanto, o *Jockey Club* foi tolerando essas investidas, porque representavam taxação razoável e com isso supunha ficar a salvo de novas arremetidas. Contudo, não foi o que aconteceu. O *Diário Oficial* de 1 de dezembro corrente publicou o seguinte:

"A Câmara Municipal de São Paulo decreta:

Art. 1.º As entidades ou emprêsas que promovem corridas de cavalos ficam sujeitas aos seguintes impostos:

1.º) ao impôsto de diversões públicas representado por 50% do custo dos bilhetes de ingresso, sendo de Cr$ 10,00 o impôsto mínimo por bilhetes, seja qual fôr o respectivo custo, e ainda que gratuito;

2.º) ao impôsto de licença, calculado na forma da tabela anexa, sôbre o valor locativo das edificações utilizadas e que será devido por sessão ou reunião, seja qual fôr a espécie de corrida".

O § 1.º isenta de pagar ingresso os sócios e as pessoas de suas famílias. O § 3.º diz que o impôsto de licença será pago no ato de expedir-se o alvará de funcionamento, com base no valor locativo constante do lançamento do impôsto predial correspondente ao exercício imediatamente anterior. Diz ainda o art. 3.º:

"As importâncias arrecadadas por fôrça do item 1.º do art. 1.º da presente lei constituirão fundo especial destinado à criação ou manutenção de estabelecimento de assistência médico-hospitalar à infância, ou a subvenção de entidades particulares, sem finalidades lucrativas, que tenham o mesmo objetivo, ficando a sua distribuição adstrita à aprovação da Câmara Municipal".

14. Deseja-se saber se essas disposições são válidas, se não ofendem a Constituição ou as leis federais. O Tribunal de Justiça já respondeu. Não pode o Município tributar pules de apostas em corridas de cavalos porque sendo elas derrogação da lei penal, "constituem matéria de exclusiva competência da União Federal".

Dir-se-á, entretanto: não se está tributando pules, o que se está fazendo é coisa diversa. Aumentou-se o preço dos ingressos e criou-se impôsto novo sob a forma de licença. Puro subterfúgio para escapar às determinações legais. O *Jockey Club* quase não tem outra renda que não seja o produto das apostas: certamente 90%, ou talvez mais ainda, de sua receita provém exclusivamente das apostas. Assim, pouco importa o nome: ingresso ou licença é sempre a pule, que a Municipalidade está taxando, porque dela, e só dela, provém o dinheiro que o *Jockey Club* arrecada. Assim, é inútil procurar na mudança de nome uma evasiva que a ninguém convence: *mutatio nomine de te fabula narratur*.

15. O impôsto sôbre o ingresso é inconstitucional. Se todos são iguais perante a lei (Constituição federal, art. 141, § 1.º), como é possível criar impôsto que recaia exclusivamente sôbre um só dos membros da mesma classe ou categoria? Porque só o *Jockey Club* há-de pagar 50% de impôsto sôbre o valor do ingresso? Se a Constituição federal, *passim*, garante a todos a liberdade, a propriedade e o livre exercício de sua atividade, por que só o *Jockey Club* fica privado do direito de determinar o preço de seus ingressos? Acaso não é violência ao direito do *Jockey*

Club a ousada pretensão de fixar em Cr$ 10,00 o preço mínimo das entradas? Desde quando tem a Câmara Municipal competência para isso? Baseada em que lei, essa estranha discriminação? Por que não estendê-la aos demais promotores de diversões públicas, às emprêsas de cinema, às sociedades de futebol, às reuniões pugilísticas e a outras do mesmo gênero?

16. Além do mais, só por mera complacência é possível considerar a corrida de cavalos diversão pública. Corrida de cavalos é jôgo de azar proibido no art. 50, § 3.º, *b*, da Lei de Contravenções Penais, salvo quando autorizadas. Ora, justamente para disciplinar essa autorização é que se fêz a Lei n.º 24.646, de 10 de julho de 1934, cujo art. 1.º dispõe:

"A realização de competições hípicas, com exploração de apostas, fica dependente de autorização do Ministério da Agricultura às entidades promotoras de corridas de cavalos".

17. A autorização do Ministério da Agricultura derroga, portanto, para um fim especial de utilidade pública, a lei penal. Mas, essa licença não tira ao jôgo o caráter de jôgo. É jôgo autorizado, permitido, mas sempre jôgo. É isso diversão pública?

18. Todavia, se as corridas de cavalos não constituem diversão pública, senão jôgo, embora consentido, como quer a Câmara Municipal auferir lucro de uma atividade que a Lei n.º 24.646, de 10 de julho de 1934, só permite para um fim certo e determinado? Desviar desta aplicação, que a lei determina, qualquer quantia, a título de impôsto municipal, não é desviar, para fim que a lei não previu, quantias a que ela deu destino especificado? O art. 7.º da Lei n.º 24.646, de 10 de julho de 1934, sujeitou as sociedades turfísticas à fiscalização do Ministério da Agricultura, conforme instruções que seriam elaboradas. Essas instruções regulamentares foram expedidas em 23 de outubro de 1934 e delas consta (art. 9.º, n.º II, *a*) a obrigação de mencionar, nos balancetes a serem enviados, "o valor total das apostas". O *Jockey Club* tem cumprido rigorosamente essa prescrição e jamais recebeu qualquer observação a respeito. Daí decorre que se o Ministério da Agricultura se interessa em conhecer o valor total das apostas, é porque julga que êsse "valor total" não deve ter outra finalidade senão a prevista na lei. E isso é o que há de mais lógico, não se podendo supor que o Município possa obter vantagens de atividades proibidas, que a União tolera, para o fim de utilidade pública, por ela indicado, e não para qualquer outro, notadamente para encher os cofres municipais, que passariam então a explorar, também, o jôgo de azar permitido, contra a letra e o espírito da lei, que o permitiu "sòmente" para as sociedades turfísticas e não, também, para as Câmaras Municipais. Se isto precisasse confirmação, aí teríamos o que decidiu o Tribunal Federal de Recursos (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 22, pág. 35):

"O lucro porventura auferido com a prática de jogos de azar escapa à tributação, porque o Estado não pode cobrar impôsto de uma atividade que êle condena, não admite e pune" (Cf. *Constituição do Estado*, art. 144, onde se veda a exploração direta ou indireta do jôgo).

19. Sendo de aplicação rigorosamente restrita a derrogação excepcional da Lei de Contravenções Penais, não há fugir: a derrogação foi feita para as entidades turfísticas. Só para elas. Não, em qualquer hipótese, para as Municipalidades. Não é possível admitir que estas façam, por via oblíqua, o que diretamente não podem fazer. Tributar diretamente as apostas, a Câmara Municipal de São Paulo não podia, porque a proibição fôra reconhecida no mandado de segurança atrás referido. Por isso, desviou o caminho e pretende, indiretamente, atingir as apostas mediante rubricas diferentes, sabendo, como não pode deixar de saber, que o *Jockey Club* só poderá atender à tributação prescrita com o produto das apostas, o qual, nunca é demais repetir, tem, por disposição da lei federal, destino certo.

isto chama-se, em linguagem jurídica, fraude à lei. Giovani Rotondi, *Gli atti in frode ale legge*, págs, 3 e segs., reproduz algumas definições de fraude à lei. A Câmara Municipal agarra-se ao nome: ingresso, licença, pretendendo com isso que não é a aposta que ela está gravando. Essa interpretação, excessivamente literal e cavilosa, é repelida. Sohn observa:

"Uma interpretação gramatical que faz valer a letra da lei" em oposição ao "sentido da lei" (interpretação lógica) é um procedimento *in fraudem legis*".

Thöl e Unger enxergam fraude à lei num *mascheramento o svisamento dello stato di fatto* (disfarce ou desfiguração do estado de fato).

Regelsberger vê fraude à lei quando: "um negócio jurídico serve às partes para conseguir por *via indireta* um escopo prático a cuja obtenção, por *via direta*, se opõem obstáculos legais".

Ferrara observa que:

"A fraude não evita ou transgride abertamento uma proibição, mas, por *via indireta*, procura conseguir o mesmo resultado material contido na proibição".

20. De nada adiantou, portanto, a mudança do nome da imposição. Alterou-se o nome (refiro-me especialmente à *licença*) mas a cauda continuou de fora, mostrando que o bicho é o mesmo. O acórdão da *Revista dos Tribunais*, vol. 205, pág. 329, termina assim:

"A pretendida cobrança de 15% sôbre as pules vendidas no Prado de corridas do embargado, não tem base legal nem constitucional. "Constitui uma bitributação, evidentemente".

A bitributação é, de fato, evidente. O sêlo penitencário foi criado quatro dias após a Lei de Nacionalização do Turfe (Lei n.º 24.646, de 10 de julho de 1934); foi criado pelo Decreto n.º 24.797, de 14 de julho de 1934, o qual dispôs em seu art. 2.º, n.º VI:

"Taxa de meio por cento sôbre o movimento de tôdas as funções em que haja apostas em dinheiro, ou de jôgo em funcionamento permitido ou tolerado por autoridades administrativas ou judiciárias, ainda mesmo que seja em clubes ou associações de qualquer natureza".

Êste decreto foi regulamentado pelo de n.º 1.441, de 8 de fevereiro de 1937, cujo art. 29 mantém a imposição. O decreto vigente (Decreto-lei n.º 1.726, de 1 de novembro de 1939) reproduz a taxação anterior, sendo que a "Lei do Sêlo", de Jaime Péricles e Tito Resende, segunda ed., pág. 213, contém a informação de que o *Jockey Club Brasileiro*, por decisão administrativa, estava incluído nas disposições referentes ao sêlo penitenciário, o qual, aliás, tem sido sempre exigido do *Jockey Club de São Paulo* e pago.

21. Não é só. O Decreto-lei n.º 8.946, de 26 de janeiro de 1946, art. 4.º, impôs às entidades turfísticas nova e pesada taxação:

"Fica assegurada à Confederação Brasileira de Hipismo uma taxa de 1% sôbre as apostas feitas nos Jóqueis Clubes, ou sociedades de corridas existentes no país".

Esta disposição foi revogada pela Lei n.º 2.820, de 10 de julho de 1956, a qual criou nova taxação no seu art. 1.º:

"As entidades que, na forma do disposto no Decreto n.º 24.646, de 10 de julho de 1934, explorarem apostas sôbre corridas de cavalos, ficam sujeitas a uma taxa equivalente a 10% do valor dos prêmios distribuídos aos proprietários classificados em todos os páreos das reuniões de cada mês".

O impôsto recai sôbre o *Jockey Club* e não sôbre os proprietários, consoante está expresso no § 2.º:

"Essa taxa não será descontada do valor dos prêmios distribuídos aos proprietários de animais".

22. Aí temos, portanto, dois impostos federais gravando as sociedades turfísticas. Ora, o art. 21 da Constituição federal, proíbe a bitributação: "mas o impôsto federal excluirá o estadual idêntico". Será idêntica a tributação? Que dúvida! Pois ambas não recaem sôbre a soma das apostas? Evidentemente! É pura ingenuidade supor que

o nome altera a substância das coisas: *non res sermoni sed sermo rei subjetus est.* Chame-se ingresso ou licença, quem vai pagar é o produto das apostas, pois o *Jockey Club* só conta com essa renda para tal pagamento. Já vimos não ser possível ladear as dificuldades para obter por via oblíqua o que diretamente não é possível. Temos, assim, dupla incidência de um mesmo impôsto sôbre a mesma fonte tributável. Ocorrem, portanto, todos os requisitos da bitributação: pluralidade de agentes, identidade de tributação e incidência no mesmo contribuinte.

23. O *Jockey Club* não é um estabelecimento público, mas é um estabelecimento de utilidade pública. Não desempenha um serviço público, mas, sem dúvida, exerce uma atividade de utilidade pública da União Federal. Isto está claramente expresso no Decreto n.º 24.646, de 10 de julho de 1934. Portanto, o art. 31, n.º V, *a*, da Constituição federal, também, está violado, pois aí se veda à Câmara Municipal lançar impostos sôbre "serviços" federais. A Constituição diz apenas "serviços", sem distinguir entre serviços públicos e serviços de utilidade pública. O essencial é que a União seja a principal interessada.

24. Ainda, quanto aos ingressos, cabem duas referências: o seu caráter confiscatório e o seu destino. Dêste diremos já, ficando aquêle para ser estudado conjuntamente com a *licença*.

Dispõe o art. 3.º:

"As importâncias arrecadadas por fôrça do item 1.º do art. 1.º da presente lei, constituirão fundo especial destinado à criação ou manutenção de estabelecimentos de assistência médico-hospitalar à infância, ou a subvenção de entidades particulares, sem finalidades lucrativas que tenham o mesmo objetivo..."

Êste artigo contém duas coisas não permitidas. Quanto à criação do estabelecimento de assistência médico-hospitalar à infância, isso cabe à Municipalidade: os impostos são cobrados e pagos para isso. Porque há-de o *Jockey Club* contribuir sòzinho para êsse fim? Acaso o princípio da igualdade diante dos encargos públicos, decorrente da regra relativa à uniformidade do impôsto, já foi abolida? Há mais: qual a razão que justifica essa pretensão da Municipalidade de tirar dinheiro do *Jockey Club* para entregá-lo como subvenção a entidades particulares? Não existe. Em *Problemas e Negócios Jurídicos*, vol. 3, págs. 27 e segs., deixei elucidado que não há desapropriação por utilidade particular, todo o tributo deve corresponder a uma necessidade pública e entrar, quando legítimo, para os cofres públicos e não para o bôlso dos particulares. Citei (pág. 36) Cooley para demonstrar que não existe exceção nem mesmo para instituições de caridade. E, agora, acrescento, também, a *Encyclopedy of the social sciences*, na qual (vol. 4, pág. 187) o Prof. da Harvard University, Carl Joachim Friedrich, conclui o seu ensaio sôbre o *Confisco*, estabelecendo esta regra:

It is wiser to content oneself with saying that "it is a recognized principle of all nations that property rithts shall not be transferred by action of the public authorities from one private individual to another" norshall they be transferred to the public treasury except for a public Known and constitutionnaly sanctioned purpose.

É mais avisado contentar-se cada qual com dizer que "é princípio reconhecido por tôdas as nações, que os direitos de propriedade não devem ser transferidos por ato das autoridades públicas de um dado indivíduo para outro, nem devem êles ser transferidos para o tesouro público, salvo para um fim público reconhecido e constitucionalmente sancionado".

25. Já é tempo, porém, de iniciar o estudo particular do art. 1.º, n.º 2, que criou o impôsto de licença, com base no valor locativo constante do lançamento do impôsto predial no ano anterior. Êste impôsto é de manifesta inconstitucionalidade, mas antes de prová-lo, tarefa facílima, convém ressaltar o seu caráter confiscatório. A Lei n.º 1.038, de 19

de dezembro de 1906, que dispunha sôbre a organização municipal, continha a seguinte regra, que não precisa estar na lei para ser cumprida, por ser norma fiscal geralmente admitida (art. 21):

"Às câmaras não é lícito criar impostos que, pela exageração da taxa, se considerem proibitivos da indústria tributada".

A jurisprudência legislativa interpretou êsse artigo considerando exagerado e proibitivo, o impôsto que excedesse ao duplo do que anteriormente pagava o contribuinte. É o que se pode verificar na obra de Horácio Gonçalves Pereira, *Recursos Municipais*, vol. 2, pág. 872. Eis o que disseram os Professôres Aureliano de Gusmão e Pinto Ferraz:

"À vista do exposto e atendendo a que, "segundo a jurisprudência firmada pelo Senado", são exagerados e proibitivos os impostos "quando excedem ao duplo do que anteriormente pagavam os contribuintes...".

26. O Senado paulista para chegar a essa conclusão interpretava o art. 21 da Lei n.º 1.038, em face da Constituição de 24 de fevereiro, art. 72, §§ 2.º e 24 e art. 78 (Horácio Gonçalves Pereira, ob. cit., vol. 2, pág. 457). O § 2.º dizia com a igualdade de todos perante a lei. O § 24 com o livre exercício de qualquer profissão; e o art. 78 com a ressalva liberal de que a especificação das garantias e direitos expressos na Constituição não excluíam outras garantias e direitos não enumerados, mas resultantes da forma de govêrno que ela estabeleceu e dos princípios que consignou. Tudo isso está na Constituição de 18 de setembro de 1946 (art. 141, §§ 1.º e 14 e art. 144).

Em regra essas resoluções do antigo Senado paulista eram tomadas após discussão de juristas de elevada inteligência, muitos dêles professôres de Direito. Admita-se que os vereadores atuais não estejam por essa limitação, que a Constituição federal apoiaria. Demos que o aumento do impôsto vá além do duplo anterior. Mas, o que ninguém poderá admitir, sem quebra dos direitos e garantias constitucionais, é o aumento arbitrário e discriminatório que atinja no seu desvario até onze vêzes o valor da propriedade!

27. De fato, o art. 1.º, § 3.º, determina que se tome por base o valor locativo constante do lançamento do impôsto predial correspondente ao exercício anterior. Ora, em 1955, o valor locativo que se atribuiu ao *Jockey Club*, para pagar o impôsto predial, foi de Cr$ 7.200.000,00. Sôbre êsse valor locativo recaiu a porcentagem de 10% que é quanto a lei municipal cobra. Assim, o *Jockey Club*, em 1955, foi lançado para pagar Cr$ 720.000,00, isto é, 10% do vapor locativo. Que se pretende agora? Pretende-se, como se vê da tabela anexa, que o *Jockey Club* pague (*excusez du peu*) apenas Cr$ 800.000,00 em cada reunião. Isto é, só numa reunião, mais do que pagou em todo o ano anterior. Entretanto, o *Jockey Club* realiza, normalmente, em cada mês, oito reuniões ou corridas, o que dá a quantia mensal de Cr$ 6.400.000,00 e a anual de Cr$ 76.800.000,00.

Êste total, todavia, ultrapassa de Cr$ 80.000.000,00, porque o *Jockey Club*, também, realiza corridas nos feriados e dias de ponto facultativo. Temos, assim, que o valor da propriedade, consoante avaliação feita pela própria Municipalidade, é de Cr$ 7.200.000,00. O *Jockey Club* vai pagar, se a lei iníqua não fôr anulada, cêrca de onze vêzes êsse valor. Se êle fôsse taxado para pagar metade de valor locativo, já seria confiscatória a imposição. Que se dirá, então, de um impôsto que ultrapassa onze vêzes o valor da propriedade?!

28. Calcula-se a renda dêsse impôsto em mais de Cr$ 100.000.000,00, computando-se, também, os 50% da renda dos portões. Contudo, nada disso pode prevalecer. Se a Constituição federal garante o direito de propriedade, evidentemente proíbe o confisco, que é o contrário dessa garantia. Convém lembrar que, neste assunto, a interpretação deve sempre ser em favor do contribuinte. Bielsa, *Nociones preliminares de Derecho Fiscal*, Buenos Aires, 1944, págs. 60 e 61, assim define o confisco:

"O impôsto não pode ser confiscatório. Na dúvida, deve ser declarado tal: a interpretação favorece ao contribuinte.

À palavra confisco não se tem dado sempre, nem na jurisprudência nem na lei, um sentido preciso para o Direito Fiscal. Deve entender-se por confiscatório, em nossa opinião, o ato que, em virtude de uma obrigação fiscal, determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte para o Fisco, injusta por sua importância, ou por falta de causa jurídica, ou porque aniquile o ativo patrimonial. Em suma: "quando não é justa nem razoável". O confisco que resulta da aplicação da lei impositiva, é, então, econômicamente, como a exação, "só que em vez de ser ilegal, é inconstitucional". A interpretação deve fazer-se em favor do contribuinte, interpretando-se que a Constituição garante um dos direitos mais firmes e protegidos: o "direito de propriedade".

29. Em seu *Derecho Administrativo*, vol. 3, pág. 230, *cuarta edición*, observa Bielsa:

"Os grandes princípios que regulam o poder impositivo e que estão expressos na Constituição como garantias dos contribuintes e limitações da lei, são os seguintes: a "igualdade", a "uniformidade", a "proporcionalidade" e a "eqüidade". A Constituição estabelece que a "igualdade" é a base de impôsto e dos "encargos públicos".

30. A Municipalidade esqueceu-se de tudo isso: não respeitou a igualdade, não acatou a uniformidade, não acatou a proporcionalidade, não reverenciou a eqüidade. Dessarte se a licença é confiscatória, porque excede cêrca de onze vêzes o valor da propriedade, não menos confiscatório é o impôsto relativo aos ingressos, pois o impôsto de 50% em regra é confiscatório. Bielsa depois de dizer, no texto (*Derecho Administrativo*, citado, pág. 231), que o impôsto *en ningún caso puede llegar a la confiscación*, cita em nota uma sentença da Côrte Suprema onde se diz: "que o impôsto de 50%, impugnado no caso *sub judice*, constitui verdadeira exação ou confisco que veio restringir em condições excessivas os direitos de propriedade e de testar, que a Constituição consagra em seus arts. 17 e 20, em favor dos cidadãos e estrangeiros, tôda a vez que alcança uma parte substancial da propriedade ou da renda de vários anos do capital gravado. O poder de criar impôsto está sujeito a certos princípios que se encontram em sua própria base, entre outros, o de que se distribua com justiça, já se tendo observado, com fundamento, que as imposições, alheias a êsses princípios, não seriam impostos mas espoliações (Story, n.º 1.955; Gray, *Limitations of taxing power*, ns. 173 e 1.479).

Certo, trata-se de uma solução de espécie, mas de onde derivam sãos princípios. A taxa de 50%, no caso, não é impôsto. É participação nos lucros, o que a Constituição só admite em caso excepcional (art. 57, n.º IV).

31. Encaremos, agora, mais de perto, o impôsto de licença. Já vimos que é confiscatório. Vamos ver que padece de outro vício capital: falta absoluta de competência. Comecemos pela Lei Orgânica dos Municípios. O art. 68, enumerando as verbas da receita, nelas inclui o impôsto de licença, nos seguintes têrmos:

"Tributos de licença para abertura e funcionamento de estabelecimentos comerciais, industriais e similares; negociantes ambulantes; veículos de qualquer natureza; obras ou edificações em geral; depósito de materiais nas vias públicas; utilização de logradouro público; extração de areia, pedra, barro e quaisquer outros materiais; instalação e funcionamento de ascensores; afixação, colocação e exibição nas vias públicas de letreiros, emblemas, placas, anúncios, toldos, cartazes e quaisquer outros meios de publicidade; instalação e utilização de aparelhos de pesar ou medir artigos destinados à venda".

Nesta ampla e compreensiva enumeração, nem a martelo se conseguirá incluir as sociedades turfísticas. Abstraindo de examinar nessa enumeração o que, evidentemente, nenhuma aplicação teria, vejamos o caso principal: "tri-

butos de licença para abertura e funcionamento de estabelecimentos comerciais, industriais e *similares*". Será que a Municipalidade considerou as entidades turfísticas "similares aos estabelecimentos comerciais e industriais"? Seria uma aberração, porque o *Jockey Club de São Paulo* não é sociedade comercial, nem industrial, é uma sociedade civil, cujos membros nada recebem dos cofres da sociedade e cujos diretores são até proibidos de receberem honorários ou remuneração de qualquer espécie (Decreto n.º 24.646, de 10 de julho de 1934, art. 3.º, n.º I, *a*). É por conseguinte evidente que a Câmara Municipal criou um impôsto de licença que a lei orgânica não prevê. Todavia, se previsse, em nada melhoraria a situação da lei. Continuaria inconstitucional, porque quem tem competência para autorizar as sociedades turfísticas a funcionarem é o Govêrno federal, por expressa disposição do Decreto n.º 24.646. Dispõe o art. 1.º dêsse decreto:

"A realização de competições hípicas, com exploração de apostas, "fica dependente de autorização do Ministério da Agricultura" às entidades promotoras de corridas de cavalos".

O *Jockey Club* está de posse dessa autorização. Pode a Câmara Municipal exigir que, além dessa licença, o *Jockey Club* lhe peça outra? Sustentá-lo, será admitir que o Município pode sobrepor-se à União, o que ninguém afirmará. A competência maior exclui a menor. Para que, então, criou a Câmara Municipal êsse tributo? Simplesmente como pretexto para encher de qualquer maneira os seus cofres. Já fêz várias tentativas. Esta não será a última.

32. O impôsto de licença tem que ser estritamente interpretado. A "Lei Orgânica" não previu a licença para realizar corridas de cavalos. Não podia prever. É assunto federal. Mas, se não previu, o Município não tem êsse poder. A não se dar essa inteligência rigorosa, o campo tributário do Município pode alargar-se desmesuradamente, como no caso. Êsse perigo foi previsto pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (*Revista Forense*, vol. 132, pág. 205):

"Nem todo o encargo fiscal pode abrigar-se à sombra do impôsto de licença, "sob pena de ampliar-se a competência fiscal do Município muito além dos limites constitucionais".

Como bem escreveu ilustre comentador dêsse acórdão, a competência dos Municípios é *residual*, ou seja, a sobra das competências sucessivamente atribuídas à União e aos Estados. Assim, a falta de expressa menção na *Lei Orgânica* impede a tributação. É o que, com apoio em Cooley, mostrou o Dr. Alves Júnior (*Revista Forense*, vol. 79, pág. 218). É a regra geral, exposta com tôda a clareza por Dillon, *Municipal Corporations*, vol. 4, *fifth ed.*, § 1.377, pág. 2.398:

"É princípio universal, declarado e admitido, que as corporações municipais não podem cobrar impostos, gerais ou especiais, sôbre os habitantes ou suas propriedades, "a menos que a competência seja clara e cristalinamente outorgada" (*unless the power be plainly and unmistakably confered*).

33. Ora, no caso da Consulta, já ficou elucidada a desnecessidade da licença municipal, uma vez que o *Jockey Club* já tinha a licença federal. Cooley, *Taxation*, vol. 4, *fourth* ed., § 1.691, pág. 3.398, mostra que, havendo licença da autoridade superior, a inferior só pode pretender a expedição de outra, quando isso lhe seja *expressamente* permitido:

State license as precluding necessity for local license. A state license to carry on a particular business precludes the power of a county city or town, "without legislation expressly permitting it", to compel the taking out of a further license as condition of doing business in such country, city or town. Lo a town cannot impair a county license by requiring a towh license in addition...

"A licença do Estado exclui a necessidade de licença local". A licença do Estado para o exercício de um dado comércio exclui a competência do condado, cidade ou distrito, "sem legislação ex-

pressa que o permita", para exigir a obtenção de nova licença como condição de exercício do comércio em tal condado, cidade ou distrito. Por isso um distrito não pode anular uma licença do condado, exigindo uma licença distrital em adição..."

34. Ora, o Decreto n.º 24.646 prescreve apenas a necessidade de licença do Ministério da Agricultura. Guarda silêncio quanto à licença municipal. Logo, essa ficou excluída. O Prof. Cândido Naves expendeu, a propósito, excelente parecer (*Revista Forense*, vol. 76, pág. 442), cuja conclusão é a seguinte:

"Sempre que a atividade que se pretenda exercer dependa legalmente de licença, será perfeitamente lícito, ao Poder público "competente para a concessão da licença", fazê-la incidir no impôsto respectivo.

O que não é possível é que o Poder Público Municipal cobre impôsto de licença para o exercício de profissão ou indústria "que de licença independa", ou "que dependa da licença que não esteja na sua competência conceder, e sim na de outro Poder".

35. De conformidade com êste parecer decidiu o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em sessão plena (*Revista Forense*, vol. 131, pág. 461). E, também, na mesma *Revista*, vol. 81, pág. 672, lê-se bem estudada sentença na qual se justificou perfeitamente a tese:

"Dêstes sábios ensinamentos decorre que o impôsto municipal de licença só poderá incidir sôbre atos ou fatos "cuja prática dependa de permissão das prefeituras".

36. O Prof. Cândido Naves, no parecer citado, transcreve um ofício do Ministério da Fazenda, no qual se lê a propósito:

"É certo que aos Municípios pertence "o impôsto de licença" (art. 13, § 2.º, n.º 1, da Constituição), mas é óbvio que não têm êles a faculdade de submeter os faiscadores ou garimpeiros a tal gravame, "porque não lhes cabe conceder ou dar licença a êstes para exercer a sua atividade".

Não se justificaria a cobrança do impôsto nem a exigência de licença municipal para a extração dêsses minérios, por isso que não compete evidentemente aos Municípios dar autorização ou fazer concessão para o aproveitamento industrial de minas a quem quer que seja, em face do disposto no art. 119 da Carta de 1934. "Ilógico e ilegal seria cobrar impôsto por uma licença que se não concede, ou que se não pode conceder".

37. Ainda na *Revista Forense*, vol. 94, pág. 107, lê-se um acórdão da Primeira Câmara do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

"O impôsto de licença sòmente pode recair sôbre atividades comerciais ou industriais "dependentes, para o seu estabelecimento, de fiscalização e licença do Poder Municipal".

38. As entidades turfísticas dependem de autorização do Govêrno federal e por êle são fiscalizadas, como se vê do art. 7.º do Decreto n.º 24.646, e das instruções do Ministro da Agricultura expedidas em 25 de outubro de 1935, com o seguinte título: "Instruções para concessão de autorização a entidades esportivas para realização de corridas de cavalos com exploração de apostas e fiscalização dessas entidades. Essas instruções regulamentares são minuciosas, nada deixando para qualquer outro Poder. Rui Barbosa, na brilhantíssima polêmica que manteve com Amaro Cavalcanti sôbre impostos interestaduais, deteve-se na justificação da tese de que só quem tem o poder de regular tem o de tributar. Ouçamos as suas palavras (*O Direito*, vol. 92, pág. 337):

"A questão posta no fim do artigo anterior equivale a esta outra: tributar é regular? Quem tributa o comércio regula o comércio?

Se o impôsto é *regra*, embaraço, limitação da atividade, nas operações sôbre que recai, diminuição da liberdade nos atos a que se aplica, então, inegàvelmente, impor é um modo positivo de regular; e, portanto, "quem não tiver o poder de regular, não tem o de impor".

Nos Estados Unidos, de cuja Constituição a nossa verteu à letra o disposto

no art. 34, n.º 5 da nossa, a jurisprudência constitucional e a ciência política nunca, jamais vacilaram em afirmar que "no poder de regular se inclui o poder de taxar".

Ora, quem regula a autorização para corridas de cavalos, com exploração de apostas, é a lei federal. Logo, só a União pode tributar as entidades turfísticas autorizadas. Se isso não fôsse intuitivo, nenhuma vacilação restaria a quem se desse ao trabalho de ler, na Constituição federal, o art. 15, n.º VI:

"Compete à União decretar impostos "sôbre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal".

A concessão de licença para corridas de cavalos, com exploração de apostas, não é negócio de economia da União, regulado pela Lei n.º 24.646, de 10 de julho de 1934? Ninguém o negará, a não ser a lei municipal, cujo estudo aqui finalizo com a conclusão de que raramente se encontrará um diploma que dispense com tanta displicência normas constitucionais, lei e princípios jurídicos.

39. Tudo quanto até aqui foi exposto torna indubitável o cabimento do mandado de segurança: o direito é líquido e certo, a inconstitucionalidade e ilegalidade são manifestas, o abuso de poder é transparente e a absoluta necessidade da suspensão liminar deflui da própria natureza da violação; trata-se de um choque entre a autoridade federal, que concedeu a licença, e a municipal que não quer reconhecê-la, além do incrível desprêzo do patrimônio alheio oriundo da exigência "antecipada" de um impôsto que, pode ser, mas que também pode não ser coberto pela arrecadação. A segurança tardia, além de inúmeros conflitos, que pode suscitar, tornará ineficaz a medida, pela enorme dificuldade de reparar a lesão consumada.

E, assim, concluo o presente parecer.

São Paulo, 13 de dezembro de 1956. — *Antão de Sousa Morais*, Desembargador aposentado do Tribunal de Justiça de São Paulo.