IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES — AGÊNCIAS DE BANCOS

— É devida a parte fixa do impôsto de indústrias e profissões pelas agências dos bancos que possuam matriz no Município de São Paulo.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Banco Aliança de São Paulo *versus* Prefeitura Municipal de São Paulo. Apelação cível n.º 85.315 — Relator: Sr. Desembargador HENRIQUE MACHADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 85.315, da comarca de São Paulo, em que são recorrentes o Banco Aliança de São Paulo e outros e é recorrida a Municipalidade de São Paulo: Acordam, em sessão da Sexta Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado, por votação unânime, adotado o relatório de fls., como parte integrante dêste, negar provimento ao recurso, para o fim de manter a decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Pretendem os apelantes seja judicialmente declarado que as agências bancárias não principais de estabelecimentos bancários que aqui possuam matriz ou agência principal, estão isentas, no município de São Paulo, do pagamento da parte fixa do impôsto de indústrias e profissões.

Não lhes assiste razão.

A Lei municipal n º 3.683, de 31 de dezembro de 1947, em seu art. 1.º, definiu o campo da incidência do impôsto de indústrias e profissões, e, no seu art. 2.º, estabeleceu que êsse impôsto será constituído de uma parte fixa e outra variável. Estabeleceram êsses dois artigos, evidentemente, regras de caráter geral, para, em seguida, a mesma lei, descer a pormenores, particularizando a incidência do tributo, como, por exemplo, quando se refere às atividades não especificadas em tabelas e quando cria exceções, como a relativa ao § 2.º do art. 5.º, onde dispõe que "os estabelecimentos bancários e escritórios de descontos de títulos não estão sujeitos à parte variável do impôsto".

Assim, fugindo à regra geral da incidência do tributo, na sua parte fixa e na sua parte variável, estabeleceu a lei que as agências bancárias não es-

tavam sujeitas **â parte variável** do impôsto. Semelhante dispositivo criou verdadeira isenção, porque estabeleceu a incidência do tributo ao mesmo passo que dispensou a cobrança de parte dêle. Devia-se lembrar, a propósito, como o fêz o MM. Juiz na decisão recorrida, a opinião de Rubens Gomes de Sousa de que "isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido", ou a de Rui Barbosa Nogueira, de que, "para ocorrer a isenção é preciso que haja um dispositivo da mesma lei ou de outra dispensando, em determinados casos, a satisfação do tributo".

A Lei n.º 4.886, de 12 de janeiro de 1956, pelo seu art. 3.º, suprimiu aquêle dispositivo em discussão, de forma que passou a ser devida, também, pelas agências bancárias, a parte variável do tributo. Passou a imperar, assim, a regra geral da incidência, ou melhor, o ato ou fato gerador do impôsto retornou ao campo comum da incidência tributária. Os estabelecimentos bancários e escritórios de descontos de títulos passaram a ser incluídos entre os contribuintes comuns, não mais havendo qualquer distinção entre êles. Continuou o mesmo o campo da incidência, completo com a sua parte fixa e parte variável. O que desapareceu, isto sim, foi a isenção da parte variável do tributo.

Derrogado o favor legal, surgiu para o Fisco municipal a possibilidade de exigir o impôsto, por inteiro.

Não se compreende o raciocínio dos apelantes, quando sustentam que, suprimida também pela Lei n.º 4.886 a letra *b* da Tabela III da Lei n.º 3.683, isentos ficaram os escritórios ou agências bancárias da parte fixa do tributo e sujeitos apenas à parte variável do mesmo impôsto. Isto porque, a tal raciocínio se opõe o de que, suprimido o § 2.º do art. 5.º da Lei n.º 3.683, sem eficácia ficou a matéria da letra *b* da Tabela III, da mesma lei, razão por que igualmente foi suprimida pela Lei n.º 4.886. Com isso, nesse particular, voltaram os escritórios ou agências bancárias ao campo comum da incidência tributária. Jamais se poderia sustentar nova isenção e, esta, da parte fixa do tributo. **Porque**, principalmente, para que haja isenção, é necessário dispositivo **expresso, claro** e positivo, tanto mais que se trata de exceção e, como tal interpretada restritivamente, sem aplicação analógica ou por paridade.

Na Lei n.º 3.683, a isenção da parte variável **não admitia dúvidas**, era expressamente declarada, dispondo-se que "os estabelecimentos bancários e escritórios de descontos de títulos não estão sujeitos à parte variável do impôsto". Onde dispositivo semelhante, a respeito da parte fixa? Em parte alguma, de qualquer das leis citadas e discutidas, se encontrará a mais leve referência a respeito.

São Paulo, 13 de fevereiro de 1959. — *Justino Pinheiro*, Presidente. — *Henrique Machado*, Relator. — *Fábio de Sousa Queirós.* — ***Euler Bueno.***

*

SENTENÇA

Omissis...

4. Muito se discutiu, nesta Vara, sôbre a legalidade da cobrança do impôsto de indústrias e profissões, fundada na falta de prévia autorização orçamentária. Vários mandados de segurança foram concedidos porque a Lei municipal **n.º 4.886, de 12** de janeiro de 1956, **não podia autorizar a** cobrança do tributo para o exercício de sua promulgação (1956).

Se a questão *sub judice* estivesse estreitada nesse ponto seria de fácil solução diante dos precedentes judiciários no sentido de que é ilegal a cobrança de majoração **de impôsto não** autorizado por lei orçamentária (*Revista dos Tribunais*, vols. 208/380 e 258/263). Acrescente-se o trabalho de Rubens Gomes de Sousa, publicado na mesma *Revista*, vol. 238/34 a 45.

5. Mas, disso não se trata. Ou melhor, são outros os dados do problema.

O pedido inicial não se funda na falta de previsão orçamentária.

Querem os autores a declaração judicial presente e futura, da inexistência de relação jurídica tributária, que permita à Municipalidade de São Paulo cobrar a parte fixa do impôsto de indústrias e profissões, das agências bancárias, não principais, dos Bancos que aqui possuam matriz ou agência principal.

Em outras palavras, pretendem os autores que se lhes reconheça a isenção fiscal em relação às agências metropolitanas (espalhadas pela cidade), no que tange à parte fixa do impôsto de indústrias e profissões.

O fundamento jurídico dêste novo pedido dos autores se arrima na isenção tributária que foi concedida pela Lei municipal n.º 3.683, de 31 de dezembro de 1947.

É conhecido o princípio de generalidade do impôsto. Quer dizer: verificando-se o fato gerador, o tributo sempre é devido pelos respectivos contribuintes.

6. Ao contrário, a isenção constitui exceção a essa regra.

A isenção tem como pressuposto a incidência. Sem esta não ocorre aquela.

Daí o ensinamento dos técnicos: "Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido" (Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, § 23, pág. 59, da 2.ª ed.).

Rui Barbosa Nogueira conceitua a isenção como sendo a dispensa do tributo concedida em lei pelo poder tributante. Para ocorrer a isenção é preciso que haja um dispositivo da mesma lei ou de outra dispensando, em determinados casos, a satisfação do tributo (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 16/352).

Como se verifica, a isenção fiscal é uma exceção ao princípio de generalidade de impôsto e — para valer — há-de ser expressa em lei, de modo claro e positivo. Em se tratando de exceção, deve ser expressa em lei e com a maior clareza; da isenção ou redução de um impôsto não se deduz a de outro, embora de incidência semelhante (Carlos Maximiliano, *Constituição Brasileira*, n.º 167, pág. 215).

7. No caso dos autos, a Lei municipal n.º 3.683, de 31 de dezembro de 1947, dispõe que o impôsto de indústrias e profissões será constituído: *a*) de uma parte fixa e *b*) de outra variável.

Em relação às agências bancárias, estavam incluídas na incidência da parte fixa do referido impôsto — alínea *b* da Tabela III — e isentas da parte variável, por fôrça do art. 5.º, § 2.º, da mencionada lei.

In verbis: "Os estabelecimentos bancários e escritórios de descontos de títulos não estão sujeitos à parte variável do impôsto".

Assim, excluída a "parte variável", a incidência do tributo verifica-se, apenas, quanto à parte fixa".

Existia, pois, disposição expressa de lei concedendo aquela isenção.

8. Mas, promulgada a Lei n.º 4.886, de 12 de janeiro de 1956, pelo art. 3.º, foi suprimida a letra *b* da Tabela III, e, conseqüentemente, ficaram as agências bancárias e escritórios de descontos de títulos sujeitos à "parte variável" do impôsto de indústrias e profissões.

Vê-se, pois, que o poder tributante concedeu a isenção por uma lei (em 31 de dezembro de 1947), mas a revogou por outra lei (em 12 de janeiro de 1956).

Verifica-se, pois, um conflito de leis.

Sendo a isenção uma exceção à regra de tributação, só o poder tributante é que tem, em tese, a competência de, fora dos casos previstos na Constituição, conceder isenções. Mas uma coisa é conceder e outra, bem diferente, reconhecer e declarar a sua existência (*Revista dos Tribunais*, vol. 189/505).

Logo, tanto a outorga da isenção, como sua revogação, competem ao poder tributante decidir. A juízo dêste pode ser concedido o favor fiscal, como retirado. Realmente, se o poder é competente para conceder a isenção, é evidente que tam-

bém o será para revogá-la ou modificar o regime da tributação.

Nesse ponto afinam doutrina e jurisprudência.

Paul Roubier conclui: "Nestas condições, é claro que uma lei nova que vem modificar o regime dêsses impostos, quanto à taxa, ou ao modo de imposição, ou às isenções possíveis, aplica-se sem retroatividade a todos os impostos do ano em curso; pois aí não há *factum praeteritum*, e sim, ùnicamente, uma situação em curso, sôbre a qual as leis novas têm efeito imediato" (*Les Conflits de Lois dans le Temps*, vol. II, pág. 500, ed. de 1933).

Giannini ensina que: "As várias isenções estabelecidas pelas leis tributárias têm seu fundamento jurídico ou numa limitação do poder impositivo do ente que estabelece o tributo, ou numa espontânea determinação de vontade do próprio ente" (A. D. Giannini, *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, pág. 109, ed. de 1937).

No Brasil aplica-se a mesma doutrina para a revogação da isenção ou modificação do regime de tributação, ressalvado o ponto de vista registrado no item 4 desta sentença.

E essa aplicação manifestou-se na jurisprudência: "O Fisco pode modificar a lei de isenção de impostos, abolindo-a ou vetando transferências, não, porém, tornar, por autoridade própria, nenhuns os efeitos de uma isenção concedida e vigorante" (*Revista dos Tribunais*, vol. 161/90).

Também o Pretório Excelso já se pronunciou no mesmo sentido: "As leis fiscais que estabelecem unilateralmente certos favores aos contribuintes podem ser alteradas para os exercícios futuros; sòmente as concessões de caráter contratual ficam a salvo da lei nova" (acórdão de 1.º de outubro de 1945, *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 40/246).

Revogado o favor fiscal ou suprimida a isenção tributária, ou modificado o regime de arrecadação, ou invertidas as partes (fixa e variável) do tributo, o certo é que o ato ou fato gerador do impôsto retornou ao campo comum da incidência tributária.

No caso concreto, conseguiu a Municipalidade de São Paulo restabelecer a relação jurídica fiscal e, conseqüentemente, a possibilidade de exigir o impôsto.

9. Nestas condições, julgo improcedente a ação, por não ser possível reconhecer ou declarar a existência da isenção tributária, pretendida pela petição inicial.

Custas pelos autores.

São Paulo, 1.º de agôsto de 1957. — *Vercingetorix de Castro Garms.*