ISENÇÃO DE IMPOSTOS ESTADUAIS POR LEI FEDERAL — IMUNIDADE RECÍPROCA — SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA — PODÊRES IMPLÍCITOS — COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL

— A União pode isentar, em certos casos, pessoas, coisas ou atividades sujeitas a tributos dos Estados.

— As sociedades de economia mista da União gozam das imunidades do art. 31, V, "a" da Constituição.

CONSULTA

A Companhia Siderúrgica Nacional, de cujas ações de capital a União detém 91%, estava no gôzo de isenções fiscais decorrentes dos decretos-leis federais números 3.002, de 30-1-1941, e 9.764, de de 6-9-1946, além de diplomas estaduais e municipais, quando a lei n.º 481, do Estado do Rio de Janeiro, datada de 6-7-1949, suprimiu essa franquia no território fluminense e apenas a concedeu, por tempo limitado, a trilhos e certos produtos, cujas características definiu.

Além disso, os agentes fiscais do Estado do Rio exigem impostos de vendas e consignações sôbre o preço pago pela Estrada de Ferro Central do Brasil à Siderúrgica por se ter a primeira apropriado do carvão mineral desta que lhe confiara no depósito no pôrto do Distrito Federal para transportá-lo em seus vagões, até a Usina de Volta Redonda.

Pergunta-se:

1.º É lícito à União isentar, por via de lei federal, pessoas, coisas ou atividades sujeitas a tributos dos Estados?

2.º Sociedades de economia mista da União gozam das imunidades do art. 31, V, *a* da Constituição de 1946?

3.º No caso negativo, pode lei federal isentar, sem ofensa à Constituição, as sociedades de economia mista em atenção ao interêsse nacional de tôdas ou algumas das atividades e fins que ditaram sua instituição?

4.º É lícito ao Estado do Rio de Janeiro exigir impôsto de vendas e consignações pelo preço ou, mais exatamente, indenização que a Estrada de Ferro Central do Brasil pagou à Companhia Siderúrgica Nacional, com sede na capital da República, por se ter apossado do carvão mineral desta, recebido no depósito da mesma no Cais do Pôrto do Distrito Federal, a fim de transportá-lo para a Usina de Volta Redonda, naquele Estado?

5.º A Companhia Siderúrgica Nacional, por suas origens, atos institucionais, finalidades e atividades, à luz dos diplomas, mensagens e outros atos públicos, pode ser constitucionalmente enquadrada na imunidade do art. 31, V, *a*, da Constituição ou beneficiada por isenção em lei federal relativamente aos tributos dos Estados?

6.º Subsistem, depois da promulgação da Constituição de 1946, as isenções que as leis federais citadas do regime anterior estatuiram em favor da Siderúrgica?

PARECER

I. ISENÇÃO DE IMPOSTOS ESTADUAIS POR LEI FEDERAL

Inicialmente, convém que fiquem definidas com clareza e rigor três situações jurídicas diversas pelos fundamentos constitucionais, que lhes servem de base:

a) *imunidade*, caso em que o legislador ordinário não pode tributar pessoa, coisa ou atividade, porque lho defende de fazê-lo, expressa ou implìcitamente, a Constituição, como, por exemplo, os bens duma pessoa de direito público interno por outra (art. 31, V, *a*); ou o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais e livros (art. 31, V, c); ou os direitos autorais em relação a impôsto que os grave diretamente (art. 203), etc.;

b) *isenção*, caso em que o legislador, por considerações de política legislativa, de sua apreciação discricionária, exclui expressamente do impôsto que poderia decretar constitucionalmente, certa pessoa, coisa ou atividade, como, por exemplo, os serviços públicos concedidos no caso do art. 31, parág. único: as telhas e várias mercadorias excluídas do impôsto de consumo (art. 6.º do dec. federal número 45.422, de 12-2-1959 pelo princípio programático do art. 15, § 1.º, da Constituição), etc.;

c) *não-incidência*, caso em que o legislador, definindo o fato gerador do impôsto, menciona taxativamente várias situações tributáveis, mas omite, intencionalmente ou não, outras situações que não podem ser enquadradas nas hipóteses previstas, como, por exemplo, as procurações e outros papéis que, dêsse modo, ficaram excluídos do sêlo federal depois da lei número 3.519, de 30-12-1958.

Pouco importam as impropriedades de linguagem que se encontram em disposições antigas ou mesmo em alguns julgados contemporâneos. A distinção resulta da natureza das coisas e já tem sido focalizada por estudiosos da matéria, como, por exemplo, Ulhôa Canto.

Assentada essa terminologia vinculada a uma distinção racional, não se poderá admitir confusão entre os casos de imunidade e os de isenção. A primeira tem por fonte, sempre, a Constituição. A segunda provém de lei.

Nenhuma dúvida juridicamente pode subsistir acêrca da faculdade de isentar ou de não tributar exercida pelo Poder competente para decretar impôsto, salvo quando a Constituição veda discriminações. Por exemplo, um Estado não pode decretar impôsto de transmissão *causa mortis* sôbre apólices federais e, ao mesmo tempo, isentar ou não tributar apólices estaduais, porque isso lhe é proibido pelo art. 19, § 4.º, da Constituição.

Mas dúvidas têm sido levantadas contra a possibilidade constitucional de a União, no exercício de sua competência legislativa (art. 5.º, al. XV e art. 65, alínea IX, da Constituição), conceder isenções ou reduções de impostos dos Estados, Municípios ou Distrito Federal. A controvérsia já se esboçara no regime de 1891, quando o mais ilustre de nossos constitucionalistas vivos, Carlos Maximiliano, respondeu pela afirmativa ("a isenção geral de impostos assegurada pela União obriga aos Estados" — "Comentários", 3.ª ed., pág. 250, trecho conservado na 4.ª ed., relativa à Constituição de 1946), enquanto civilistas e comercialistas não menos ilustres, como Bevilácqua e J. X. Carvalho de Mendonça, concluíram pela negativa.

Mas os fatos, isto é, a prática do regime, propenderam para a tese de C. Maximiliano. Existem vários diplomas legais, sobretudo no regime de 1937, consagrando a isenção de impostos locais por lei federal (dec. n.º 22.239, de 1932; artigo 68 do Cód. de Minas; Cód. de Trânsito; dec.-lei n.º 771, de 1939; dec. n.º 20.914, de 1932, decretos-leis ns. 3.002 e 9.764, respectivamente de 1941 e de 1946, etc.). Os Estados de São Paulo e da Bahia reagiram por vêzes contra essas leis que, segundo sustentaram, violaram a autonomia estadual. No Egrégio Supremo Tribunal Federal, até o advento da Constituição de 1946, prevaleceu a tese de C. Maximiliano, de que é exemplo expressivo o acordão de 24-1-1945, cuja unanimidade só foi quebrada pelo voto erudito do saudoso e sábio Philadelpho de Azevedo, num caso de taxa de aferição cobrada a uma emprêsa aeronáutica ("Arq. Judiciário", vol. 75, págs. 109 e segs.).

Outro exemplo não menos expressivo se encontra no acórdão unânime de 4-6-1949, em que o eminente relator, ministro Orozimbo Nonato, sem falar,

embora, na teoria dos "podêres implícitos", a ela transparentemente alude:

"A isenção geral de impostos a certas "atividades essenciais à vida econômica do "país liga-se ao poder que tem a União "de decretar leis necessárias ao exercício "dos podêres que lhe competem. A isen-"ção, em tais casos, entre no quadro geral "de providências indispensáveis à expansão "de atividades ou ao crescimento de ins-"titutos que atendam a necessidades vitais "do país e não podem ceder às noções de "autonomia dos Estados e da competência "tributária" ("Rev. de Dir. Administrativo", vol. 19, pág. 91, e vol. 21, pág. 67).

Tratava-se de caso anterior à Constituição de 1946, embora o julgamento ocorresse em 1948.

O problema reside em saber-se se a nova Carta Política se compadece com essa interpretação, que teve acolhida pràticamente pacífica no Supremo Tribunal Federal em relação aos casos regulados pela Constituição de 1937.

Há que distinguir duas hipóteses:

a) os concessionários de serviços públicos da União expressamente previstos pelo art. 31, V, *a* e parág. único da Constituição de 1946;

b) emprêsas ou pessoas que não são concessionárias nem "permissionárias" de serviços públicos federais, mas que exercem aquelas "certas atividades essenciais à vida econômica do país" e, que, a critério do legislador federal, se beneficiam das "providências indispensáveis à expansão de atividades ou ao crescimento de institutos que atendem a necessidades vitais do país", para usar das palavras do ministro Orozimbo Nonato.

Quanto à primeira hipótese, à luz do art. 31, parág. único, não deverá haver dúvida de que a União, em lei especial, pode instituir a isenção de impostos estaduais e municipais em favor dos serviços que conceder, "tendo em vista o interêsse comum", isto é, quando o serviço federal concedido, interessa também ao Estado ou Município, como explicou o relator-geral do projeto da Constituição, deputado Benedito Costa Neto, com o propósito de deixar subsídio interpretativo aos futuros aplicadores.

Mas como o art. 5.º, al. XII, da Constituição de 1946, reza "explorar, diretamente ou mediante *autorização* ou *concessão*, os serviços...", alguns julgados estabeleceram distinção que, *data venia*, não me parece razoável entre "concessionários" que obtêm exclusividade da exploração de serviço federal, e "permissionários", que apenas logram autorização de tal serviço, em regime de concorrência. Êstes últimos, segundo tais decisões jurisprudenciais, estariam excluídos da isenção porque o art. 31, parág. único, fala apenas em serviços públicos "concedidos".

Essa corrente jurisprudencial tem como ponto de partida, até onde me foi possível investigar, as demandas entre o Estado de São Paulo e as emprêsas aeronáuticas "autorizadas" a explorar linhas que o art. 5.º, al. XII, reservou à União e esta isentou no regime de 1937.

Ora, a teoria dos "podêres implícitos", enfim a que fundamenta a segunda hipótese acima, prescinde do instituto da concessão de serviços públicos e assenta no interêsse nacional (e não apenas federal) de preservação de "certas atividades essenciais ao país" e que se prendem a fins atribuídos pela Constituição ao Govêrno federal. *Ad instar* do art. 31, parágrafo único, poder-se-á reforçar a tese, mas esta encontra consistência sua na própria natureza das atividades, dado que a Constituição, quando impõe um fim ou atribuição a uma pessoa de direito público interno, concede-lhe todos os meios adequados para alcançá-lo.

II. O CASO ESPECIAL DA COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL

Os bens, rendas e serviços, assim como os órgãos e instrumentos de ação federal, revestindo-se de quase tôdas as formas de direito administrativo, já são de tal modo diversificados entre si que se impõe a análise demorada de cada agência pública frente aos problemas de imunidade e isenção de impostos dos Estados e Municípios. Não há, certamente, dificuldade em responder-se que os navios da esquadra, o automóvel, a serviço do Presidente da República, o edifício do Senado ou do Supremo Tribunal, os imóveis nacionais de uso público e até os foros recebidos pela enfiteuse dos terrenos da marinha são imunes de tribu-

tação estadual ou municipal. Mas os repertórios de jurisprudência revelam as vacilações e os julgados divergentes dos mais reputados tribunais brasileiros acêrca de selos em papéis assinados pelas caixas econômicas e departamentos de estradas de rodagens, imóveis e negócios do Banco do Brasil ou de outras sociedades mistas, bens de autarquias, etc., além das controvérsias sôbre serviços públicos concedidos ou apenas "autorizados". O mesmo ocorre nos Estados Unidos, onde, no seio da Côrte Suprema, o *Justice Jackson*, a propósito da imunidade recíproca, escreveu que "por um olhar retrospectivo ao passado, é fácil ver-se que a linha entre o tributável e o imune foi riscada por mão hesitante" (U. S. *versus* Allegheny County, 322 U. S. 174, de 1944).

A Companhia Siderúrgica Nacional nasceu das necessidades de prover a União à defesa do Continente, ameaçado pela 2.ª Grande Guerra e tornou-se possível graças à lei americana chamada de *"Lend and Lease"*, isto é, o programa de Stettinius para empréstimo e arrendamento de máquinas armas, etc. aos beligerantes aliados dos Estados Unidos. Montou-se, assim, em tempo *record*, a usina de Volta Redonda. Inicialmente, o Govêrno criou, pelo dec.-lei n.º 2.054, de 4-3-1940, a Comissão Executiva do Plano Siderúrgico Nacional, "sob a dependência direta do Presidente da República", justificando a medida nas necessidades de desenvolvimento ou progresso econômico e "organização da defesa militar do país". Antes, outro diploma abrira um crédito extra-orçamentário de Rs. 50.000:000$000 para êsse fim. Dos estudos daquela Comissão Executiva, resultou o dec.-lei n.º 3.002, que não só aprova o plano da usina de Volta Redonda, mas também determina a constituição da Companhia Siderúrgica Nacional, destinada a construir e explorar o objeto do empreendimento.

Essas origens governamentais, que mal encobriam as finalidades estratégicas com apoio financeiro dos Estados Unidos, através do Export-Import Bank em operações garantidas pelo Tesouro, bastam para caracterizar, desde o processo institucional, o caráter público do cometimento de Volta Redonda. Mas o próprio decreto-lei n.º 3.002, de 1941, proclamou-o em têrmos expressos no art. 3.º:

> "Art. 3.º A sociedade a que se refere o art. 2.º, por seus estabelecimentos, agências e representações em qualquer ponto do país, *desempenhará serviços considerados de utilidade pública, de interêsse nacional. As propriedades que possuir, as aquisições de bens móveis ou imóveis que fizer, e os serviços e operações que realizar por conta própria serão isentos de impostos, taxas, selos, contribuições e quaisquer outras tributações estaduais e municipais*, devendo ser expedido os necessários atos nesse sentido pelas autoridades estaduais e municipais".

O dec.-lei n.º 3.173, de 3-4-1941, garantiu aos institutos e caixas econômicas e de aposentadoria, que tomassem ações da Companhia Siderúrgica, o juro de 6%, enquanto os dividendos, no todo ou em parte, não atingissem essa alíquota.

E por ato de 4-4-1941, o interventor do Estado do Rio declarou que, por fôrça do art. 3.º do dec.-lei n.º 3.002, a nova emprêsa gozava da isenção com a amplitude do dispositivo acima transcrito. Outros Estados, o Distrito Federal e dezenas de Municípios imitaram êsse gesto do Estado do Rio. Êste, pelo dec.-lei n.º 471, de 23-4-1942, ratificou a isenção de impostos "e quaisquer outras tributações, à exceção de taxas remuneratórias de serviços", aos bens, assim como aos "serviços e operações" da Siderúrgica no território fluminense.

Vários privilégios, prioridades e vantagens, etc. recebeu a Companhia por efeito de sucessivos decretos-leis federais, inclusive o de n.º 4.309, de 18-5-1942, que equiparou seus equipamentos, para gôzo de facilidades, aos materiais destinados ao Exército, à Marinha e à Aeronáutica.

Às vésperas da promulgação da nova Carta Política, o dec.-lei federal n.º 9.764, de 6-9-1946, substituiu a redação do artigo 3.º do dec.-lei n.º 3.002 pela seguinte:

> "Art. 3.º A Companhia Siderúrgica Nacional, por seus estabelecimentos, agências e representações em qualquer ponto do país, desempenhará serviços considerados de utilidade pública, de interêsse nacional. As propriedades que possuir e suas rendas, as *aquisições de bens mó-*

veis ou imóveis que fizer, ou *serviços e operações* que realizar por conta própria, e os *produtos e subprodutos de sua fabricação que vender,* serão *isentos de impostos,* inclusive de consumo e de renda, taxas, selos, contribuições e quaisquer outras tributações federais, bem como estaduais e municipais, nos têrmos dos atos das autoridades estaduais e municipais já expedidas e dos que se tornem necessários para assegurar essa isenção aos referidos serviços e operações".

Mas o Estado do Rio, por lei n.º 481, de 6-7-1949, veio suscitar a controvérsia sôbre a impunidade e a isenção dos diplomas já apontados, porque revogou o artigo 1.º do dec.-lei n.º 471, de 1942, que ratificara os privilégios fiscais em favor da Companhia Siderúrgica, embora lhe outorgasse até 30-6-1954 isenção do impôsto de vendas para a primeira operação com trilhos de 24 ou mais quilogramas, placas, chapas, fôlhas galvanizadas e de Flandres, assim como sulfato de amônio.

Ora, a solução do problema suscitado por essa lei do Estado do Rio desdobra-se nos seguintes aspectos:

a) Como sociedade de economia mista, a Companhia Siderúrgica pode beneficiar-se da imunidade recíproca do art. 31, V, *a,* da Constituição de 1946?

b) Caso não seja imune pelo art. 31, V, *a,* a Siderúrgica, emprêsa fundada pelo Govêrno federal, com capital na quase totalidade pertencente à União e a autarquias federais, declarada de "utilidade pública e de interêsse nacional" por ato do Presidente da República, para fins expressos de desenvolvimento econômico e "defesa militar do país", pode ser isentada de impostos estaduais por efeito de lei da própria União?

Em tôrno dêsses dois problemas, nada simples, gira o caso especial da Siderúrgica.

III. A IMUNIDADE RECIPROCA E AS SOCIEDADES MISTAS

Nenhum jurista se esquece de que, silente a Constituição americana acêrca do chamado princípio da imunidade recíproca, que Ruy introduziu expressamente na do Brasil em 1891, a Côrte Suprema daquele pais o "construiu" jurisprudencialmente pelo famoso acórdão de 1819. Mc-Culloch *versus* Maryland, a mais importante das decisões com que o *Chefe Justice* Wred, durante 30 anos, remodelou a federação, corrigindo pruridos de soberania estadual. Não há compêndio de história americana que se não refira a Marshall, colocando-o ao lado de estadistas do porte de Washington, Jefferson, Hamilton ou Lincoln. Em nenhuma outra nação, um juiz logrou igual glória. Mas se isso é velho e por demais repetido, nem todos fixam a atenção na circunstância de que o julgado Mc-Culloch *versus* Maryland foi provocado por uma sociedade anônima de economia mista, o United States Bank, que Hamilton fundou em 1790 *"partly as a mean for facilitating the fiscal operations of the government"* (C. H. Wright. "Economic History of U. S.", 1949, página 211). Um quinto do capital de US$ 10.000.000,00 foi subscrito pelo Govêrno federal e quatro quintos pelos particulares. Esgotado o prazo de duração em 1811, foi restaurado em 1816, repetindo-se a proporção de um quinto de capital do Govêrno para quatro quintos de particulares (Wright, ob. cit. págs. 367 e segs.). As emprêsas mistas, aliás, datam do século XVII pelo menos, com as Companhias das Índias, que executaram a política oficial holandesa de conquista do Leste do Brasil, além de outras emprêsas análogas de Portugal, França e Inglaterra na mesma fase histórica.

Transplantado para o Brasil, êsse princípio da imunidade recíproca não só trouxe consigo a mesma amplitude de suas origens norte-americanas, mas aqui sofreu os reflexos de sua evolução secular, até hoje, nos Estados Unidos. No regime das Constituições de 1891 e de 1934, cobriu não só os serviços, emprêsas e sociedades mistas, como, por exemplo, o Banco do Brasil, S. A., mas também os juros de apólices, os vencimentos dos funcionários públicos e as atividades dos concessionários de serviços ou fornecedores do Govêrno.

Quando a Constituição de 1937, o dec.-lei n.º 1.168, de 22-3-1959 e, finalmente, a Constituição de 1946 excluíram da imunidade as apólices, os funcionários e os concessionários, houve nada mais e nada menos do que a penetração das modificações da jurisprudência da Côrte Suprema nos *leading cases* Helvering *versus* Gerhardt de 1938 e Graves *versus* New

York *ex re*. O'Keefe, de 1939, em seguida ao voto dissidente de Holmes, em Panhandle Oil Co. *versus* Knox, de 1928.

Destarte, a doutrina e jurisprudência norte-americana e argentina são subsídios decisivos e inestimáveis da interpretação do art. 31, V, *a* e parág. único da Constituição brasileira, desde que esta se inspirou notòriamente da *construction* dos tribunais e constitucionalistas dos Estados Unidos a respeito daquele princípio básico do regime federativo. Os pontos de afastamento entre o nosso sistema e o americano não dizem respeito ao caso da consulta.

Ora, o próprio acórdão-padrão Mc-Culloch *versus* Maryland, de 1819, está a mostrar que, na federação-modêlo da nossa, a *corporation*, fundada pela União, aliás em minoria com particulares, isto é, aquilo que chamamos, hoje, de *mixed corporation* ou de "sociedade de economia mista", é considerada *instrumentality* ou órgão de serviço público, agência, instrumento do Govêrno federal — imune, por conseqüência, dos impostos estaduais. Era assim há quase século e meio e continua a ser assim, hoje, quando se multiplicaram nos Estados Unidos as sociedades mistas e as "sociedades de um só" como modalidade das *Government owned Corporations*. Mais exatamente, em princípio, naquele país, o Congresso, quando cria ou autoriza o Executivo a criar uma emprêsa autônoma, pode declará-la isenta, sujeitá-la a impostos estaduais ou silenciar. Neste último caso, a situação é resolvida pelo *standard* jurídico da "natureza do poder do Congresso e efeito do impôsto", segundo recomenda a Côrte Suprema.

Na prática, o Congresso americano, sem uniformidade de procedimento, adota, em cada caso concreto a política fiscal que lhe parece melhor: *"Local tax exemptions for Government corporation vary. Some have no exemptions; some have complete exemptions. In other cases, only the real property is subject to taxation"* (Comissão Hoover, isto é, — a "Commision on Organization of the Executive Branch of the Government" — relatório sôbre as "Federal Business Enterprises", março de 1949, págs. 8 e 9).

Mas é o Congresso e só êle o Poder que decide se a emprêsa comercial (*business enterprise*), *seja autarquia* (*authority*) ou sociedade mista (*Government owned Corporation*), deve ou não deve ser isenta de impostos. No julgado-padrão Graves *versus* New York *ex re* O'Keefe (306), U. S. 466 de 1939), o voto do relator, *Justice* Stone, é claríssimo.

"Sustentando, como nós sustentamos "que a Home Owner's Loan Corporation "está coberta pela mesma imunidade em "relação aos impostos estaduais quanto o "próprio Govêrno, não podemos dizer, en-"tretanto, que o presente impôsto de ren-"da (do Estado de New York) sôbre seus "empregados represente ônus inconstitu-"cional para êles".

A Home Owner's Loan Corporation (algo como a Fundação da Casa Popular), emprêsa mista da União, é isenta por lei do Congresso, que a instituiu. Mas essa lei nada estatuiu no sentido de serem isentos também do impôsto estadual os vencimentos dos respectivos funcionários, um dos quais, advogado da Sociedade, impugnou a constitucionalidade do tributo de New York sôbre a sua remuneração. A Côrte decidiu que "quando o Congresso "não desvenda qualquer intenção relativa "à imunidade reclamada, há de conside-"rar-se a *natureza e o efeito de ônus ale-"gado*, e se não está ostensivo que existe "base para inferir-se uma imunidade cons-"titucional, não há porque se sustentar "qualquer propósito de o Congresso criar "dita imunidade" (Graves *versus* N. Y., O'Keefe, citado). A "natureza e o efeito do impôsto", naquele caso concreto, revelaram que o gravame atingia econômicamente, não ao Govêrno federal, mas ao funcionário, cuja proteção fiscal não estava nas intenções do Congresso. No silêncio da lei, quanto aos salários, êstes eram tributáveis.

Nenhum constitucionalista americano, assim como nenhum julgado da Côrte Suprema, ao que se saiba, nega o princípio de que o Congresso pode declarar isentas de impostos estaduais as emprêsas comerciais que cria, muito embora, em contraste, nenhum dêles reconheça a mesma imunidade em relação às emprêsas estaduais gravadas pelo fisco da União. Ou, como ensina Claudius Johnson, resumindo e concluindo a lição de tribunais e doutôres:

"Conseqüentemente, um Estado não "pode taxar, sem o consentimento do Con-

"gresso, uma função do Govêrno nacional, "muito embora o Congresso possa tribu- "tar um govêrno estadual que desempe- "nhe a mesma função" (C. Johnson, "Government in the United States", 1944, pág. 48).

Nesse ponto, há apenas uma diferença no confronto entre o direito brasileiro e o norte-americano: pelo art. 31, V, *a*, da Constituição de 1946, o Estado-membro goza da imunidade na mesma amplitude assegurada à União. Não obstante, na prática do regime e na jurisprudência dos tribunais brasileiros, observa-se que o princípio vem sendo aplicado como nos Estados Unidos, pois a União se permite exigir não só direitos alfandegários dos Estados-membros, mas também impostos sôbre loterias exploradas diretamente pelo Govêrno estadual (por exemplo: acórdão do Supremo Tribunal Federal, 1.ª turma, de 28-1-1957, no rec. ext. n.º 33.796, que reconheceu a constitucionalidade do impôsto federal de 5% sôbre os bilhetes da loteria de Pernambuco — "Rev. Trim. Jurisp.", vol. 1.º, pág. 931).

Até 1959, pelo menos, porque não temos notícias mais recentes, permanece inalterada a posição do problema nos Estados Unidos, segundo depõe o Professor Denzel Cline, na penúltima reunião anual da National Tax Association:

"Por lei, o Congresso pode permitir "ou também pode proibir tributação es- "tadual ou municipal de vários tipos sô- "bre a propriedade federal. Sem consen- "timento do Congresso, impostos assenta- "dos diretamente sôbre os Estados Unidos, "*suas agências* ou propriedades, são in- "constitucionais. Essa doutrina da imuni- "dade constitucional implícita desenvolvi- "da em decisões da Côrte Suprema co- "meça tão remotamente quanto o famoso "acórdão Mc-Culloch *versus* Maryland".

"Em raras circunstâncias, o Congresso "exerceu seu poder de permitir a tributação da propriedade federal" (D. Cline, "Recent Developments in the Taxation of "Federal Property", nos "Proceedings of "the 55th Conference", da National Tax Association, 1959, págs. 98 e segs).

Mas não é só nos Estados Unidos que prevalece a convicção mais ou menos generalizada de que a sociedade de economia mista, assim como a autarquia, é uma agência ou instrumentalidade tão pública, tão oficial e tão governamental quanto qualquer departamento ou repartição da Administração Pública.

O maior administrativista e financista da França na primeira metade dêste século já o sustentava quando, entre as duas guerras, renasceram ou proliferaram essas emprêsas autônomas. Criticando escritores alemães que assemelhavam as receitas industriais e comerciais do Govêrno às da economia privada, G. Jèze escrevia que *"cela est manifestement contraire aux faits". "Il est bien peu de services publics donnant lieu à des recettes dites d'economie privée, dont l'objet soit exclusivement* financier; *par exemple, l'exploitation des forêts nationales, des manufactures nationales, des postes et télégraphes, des chemins de fer, etc."* (Jèze, "Cours Elem. Sc. Finances", 1931, pág. 320). Ao lado da exploração financeira, havia sempre interêsse público ou função governamental.

Ora, na França, como é notório, o Govêrno possui fábricas de louças, de Sèvres e Limoges, tapêtes de Gobelins, cigarros, fósforos, etc., e, hoje, a famosa *régie* dos automóveis Renault, além do próprio Banco de França, fundado por Napoleão e que se manteve como sociedade mista até 1946. O campo de observação daquele publicista era, pois, vasto e abrangia as mais variadas emprêsas comerciais e industriais do Estado.

Ainda recentemente, erudita monografia italiana, replicando a Messineo e alguns outros que admitiam a natureza jurídica privada das emprêsas governamentais de comércio e indústria, demonstrava o caráter público e governamental que nelas existe sempre (P. Meschini, "Sulla natura giuridica degli Enti Pubblici Economici", 1958). Não é a forma jurídica de que se revestem aparentemente, mas os alvos, os *fini pubblici* visados pelos seus atos institucionais e pelas deliberações do Govêrno, o que as caracteriza como entidades oficiais. Noutras palavras, a forma de emprêsa, semelhante às do direito civil ou comercial, constitui apenas um expediente de que lança mão o Estado para mais eficazmente atingir seus escopos governamentais.

"Não é tanto a forma que caracteriza "as instituições jurídicas, mas, ademais "de sua substância, seu objetivo" Val-

demar Ferreira, "Sociedades de Economia Mista", 1956, pág. 94).

O caso do Banco do Brasil, sociedade anônima mista, é típico. A União, certamente, o não criou no apetite de lucrar dividendos, móvel que inspira os acionistas particulares. Ela montou nesse banco uma rêde de caixa ao longo de todo o território, através da qual movimenta ràpidamente os fundos federais, em todo o país, do mesmo passo que absorve a poupança nacional para o Tesouro, a juros mínimos pelas funções de banco central onde se custodiam as reservas dos bancos particulares. E, com o tempo, anexou as várias carteiras que exercem funções de autoridade monetária, polícia de crédito, câmbio, exportações e importações, etc. A finalidade nuclear é pública, a forma da emprêsa aparentemente privada. Quando uma lei de 1916 proclamou que "o Banco do Brasil e suas agências constituem serviço federal", nada mais fêz do que declarar um fato evidente por si mesmo, a despeito da organização jurídica do estabelecimento segundo as leis de sociedade por ações.

No estudo mais carinhoso que se fêz até agora, no Brasil, sôbre êsse tipo de emprêsas do Estado, o Prof. Valdemar Ferreira, depois de examinar detidamente o Banco do Brasil, a Siderúrgica, a Fábrica Nacional de Motores e a Petrobrás, inclusive à luz da imunidade fiscal negada à segunda por acórdão do Supremo ("Rev. de Dir. Administrativo", página 72), conclui incisivamente pelo caráter público delas:

"5. Não é a sociedade de economia "mista, portanto, simples sociedade, como "qualquer sociedade privada por ações. "Não! Intervindo nela como acionista, e "acionista preponderante, o poder público, "seja o federal, seja o estadual, seja o "municipal, ela se apresenta formalmente "(e só na formal), como sociedade anôni-"ma. Desta não tem mais que o aspecto "exterior, ou seja, a fisionomia ou aspecto: "por dentro, reúne os órgãos peculiares à "sociedade anônima" ("Sociedades de "Economia Mista", cit. pág. 164).

"Êste é o ponto culminante. Tem-se a "emprêsa ou a sociedade de economia mis-"ta sempre que o poder público, partici-"pando dela com capitais em numerário, "subscrevendo ações ou quotas, senão com "contribuições *in natura* ou, o que é mais "freqüente, com concessões de serviços "públicos, nela se interessando econômica "e financeiramente, co-participa de sua di-"reção, quase sempre preponderantemente, "como titular da maioria de seu capital".

"A preponderância do poder público, "qual se verifica na prática brasileira da "sociedade de economia mista, leva a con-"cluir que esta, aparentemente, é socieda-"de anônima; mas, na essência e no seu "funcionamento, muito mais se caracteriza "como ente autárquico, por não passar de "serviço público descentralizado, que a "União, os Estados e os Municípios en-"tram a explorar sob a forma de socie-"dade mercantil, a anônima na generali-"dade dos casos".

"Tenha-se em conta que os acionis-"tas privados são em número reduzido e, "não poucas vêzes, figurantes, para a man-tença do setenato mínimo essencial à "existência da companhia" (*Idem, idem*, página 165).

E o venerando mestre de São Paulo não está só, como o prova com as citações de Arena, Racine, Brunetti, Buttgenbach, Bielsa, e outros.

O ilustre administrativista argentino marca os pontos distintivos:

"El Estado, y más propiamente la administración publica, intervieno desde el comienzo de la entidad mixta (desde su constitución y reglamentación, etc., hasta la fiscalización). Además, la administración pública no renuncia al poder de controlar, que es manifestación de potestad administrativa, es decir, que es un contralor distinto de aquel que ejerce el mero accionista, según el derecho común, regido en esto por el Código de comercio".

"Por sus formas de constitución y por el régimen de funcionamento, estas entidades varian notablemente; a veces su carácter jurídico no aparece definido a primera vista".

"Cuando el Estado es mero accionista, claro que en ella prevalece el caráter de una persona de derecho privado. Pero cuando el Estado concurre a formar la entidad como poder administrador, ésta tiene que configurarse como un ente autárquico. *La determinación, pues, del carácter jurídico de estas entidades, sólo*

puede o debe hacerse, con referencia a los elementos constitutivos esenciales de la sociedad o empresa" Bielsa, "Derecho Administrativo", 1947, tomo III, págs. 108 e 109).

"4) *Cuando la designación del personal directivo es acto del poder administrador es evidente el carácter público de la entidad".*

"Lo que importa establecer claramente es que la contribución del capital privado no neutraliza el régimen público y administrativo de la entidad. Esa contribución, cuando más, explica la adjetivación de esta clase de entidades "mixtas". La mera concurrencia del capital privado, para la prestación de un servicio público subordinado al régimen del derecho público, no puede desnaturalizar este régimen, sobre todo cuando la subscripción de una parte de las acciones, por particulares, es voluntaria. Por lo demás, la subscripción voluntaria de capital privado es propria de otros contratos también administrativos (v. gr., los empréstitos públicos). Si fuera compulsivo ese aporte, entonces él sería impuesto, y no podría hablarse de colaboración o de actividad mixta" (idem, idem, *págs.* 110 e 111).

Claro que não se transforma em sociedade mista qualquer sociedade anônima, fundada e controlada por particulares, pelo fato de o Estado possuir eventualmente algumas ou várias ações dela. A instituição por lei, a maioria do capital governamental, o escopo público ostensivo ou indireto, a diretoria nomeada pelas autoridades, o contrôle por estas, os privilégios legais, inclusive isenções, enfim a própria declaração da lei que a emprêsa desempenha serviço público, — tudo isso caracteriza a sociedade mista e a distingue da simples sociedade na qual o Estado acidentalmente possui ações.

Já vimos, à luz das circunstâncias da época, conexões com a defesa militar e com a política de desenvolvimento econômico, instituição em lei, etc., que a Companhia Siderúrgica Nacional apresenta todos os caracteres daquilo que os administrativistas designam como "sociedade mista", "emprêsa semipública", "sociedade comercial pública", etc. e classificam como órgãos ou agências do Estado:

"L'intervention d'une loi est juridiquement nécéssaire parce qu'il s'agit d'organiser, avec l'Etat actionnaire ou obligataire, un régime qui déroge au droit commun des sociétés tel qu'il est lui-même fixé par la loi" (P. Duez e C. Debeyre, "Traité de Droit Administratif, 1952. página 580).

A sociedade mista, por estranho que pareça, representa uma aplicação moderna da velha técnica da "ficção jurídica", utilizada pelo direito romano e conservada nas legislações modernas. Quando o legislador enfrenta uma situação nova, para a qual ainda não forjou institutos adequados, êle se serve de institutos jurídicos já existentes para problemas análogos e a êstes equipara, especialmente para êsse fim, por uma ficção, o caso especial superveniente. A nova situação será resolvida "como se" fôsse aquela outra. O *als ob* dos alemães. No direito fiscal, por conveniências práticas, o negociante sob firma individual é considerado "pessoa jurídica" e, como tal, tributado pelo impôsto de renda no regime estabelecido para as sociedades. Já no direito fiscal norte-americano, a ficção inverteu-se: a sociedade em nome coletivo (*partnership*) é tributada como indivíduo, para que não sofra o imposto de renda drástico das *"corporations"*, ou sociedades anônimas.

Quando o legislador quis evitar os inconvenientes da concessão do serviço público, e, ao mesmo tempo, utilizar as formas flexíveis do direito privado para emprêsas que desejou livres dos freios orçamentários, de contrôle do Tribunal de Contas, da impenhorabilidade dos bens públicos, assemelhou o estabelecimento governamental, institucionalmente, a uma sociedade de sua criação e absoluto contrôle, mediante a participação em grau variável de particulares.

A ficção chegou ao extremo de admitir-se a "sociedade de um só", a que se refere Bilac Pinto, na conferência sôbre o "Declínio das sociedades mistas e o advento das modernas emprêsas públicas" ("Rev. de Dir. Administrativo", vol. 32, págs. 1 e segs.). As sociedades entre pessoas de direito público (União e Estados ou Municípios), que Bilac também registra, são, afinal, ficção jurídica que encobre convênios intergovernamentais. Só por eufemismo autores americanos batizam de *adaptation* essas ficções:

"Sociedades anônimas pertencentes "ao Govêrno (*Government owned Cor- "porations*) são uma adaptação da forma "de organização de sociedades aos proble- "mas vinculados ao contrôle e à adminis- "tração de emprêsas econômicas de pro- "priedade total ou parcial das entidades "governamentais" (P. Webbink, verb. "Government owned Corporations", na "Encyclopaedia of Social Sciences").

O direito administrativo, como ramo jurídico novo, embora autônomo, utiliza princípios, conceitos e técnicas do velho direito privado, do mesmo que o faz o direito fiscal pela sua própria juventude. Apanhou o instituto da sociedade anônima, que lhe oferece comodidade técnica, mas o órgão público assim constituído por uma ficção de direito não se converte em pessoa jurídica de direito privado. É uma criatura de direito administrativo e por êste se regula. Outro tanto ocorre com as fundações de direito público, que o legislador já tomou de empréstimo ao direito civil e adaptou às conveniências do Estado.

Como agência ou instrumentalidade pública, a sociedade de economia mista não perde a essência política e jurídica da pessoa de direito público que a institui. Não a perde para os efeitos do direito administrativo, nem menos ainda para o direito fiscal.

A controvérsia parece originar-se do equívoco acêrca do pensamento dominante na assembléia constituinte de 1946, que, aliás, introduziu na Carta Política vigente referências às autarquias e sociedades de economia mista no art. 48, n.º I, *a*, equiparando-as às pessoas jurídicas de direito público interno para o fim de vedar aos deputados e senadores a celebração de contratos ou a aceitação de comissões ou empregos. Êsse dispositivo está a mostrar que a Constituição não distingue entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de um lado, e as autarquias ou sociedades mistas que elas criam.

Mas como o art. 31, V, *a*, menciona apenas União, Estados, Distrito Federal, e Municípios, entenderam ilustres magistrados que a Constituinte se inclinara a excluir da imunidade recíproca as autarquias e sociedades mistas, seguindo opinião e emenda do senador Ferreira de Sousa. Já tivemos oportunidade de investigar pacientemente os documentos da Constituinte e verificar que, ao contrário, a omissão decorreu expressamente de a Subcomissão de Discriminação de Rendas, principal responsável pela redação das disposições financeiras da Carta de 1946, ter considerado supérfluo falar nelas, porque "está implícito que as autarquias seguem a mesma condição das pessoas de direito público de cujo flanco brotaram" ("Anais da Constituição — Pareceres e Relatórios", pág. 124. Ver exame das emendas e pareceres dos quais resultou o art. 31, V, *a*, em Baleeiro, "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 1960, pág. 146 e nota 10).

Outro alimento da controvérsia foi buscado no dec.-lei n.º 6.016, de 22-11-1943, que estende às autarquias a imunidade da União, mas exclui expressamente dêsse privilégio, no art. 1.º, § 3.º, "as sociedades de economia mista, em cujo capital e direção o Govêrno participe, e as emprêsas sob administração da União".

Deixando de lado as circunstâncias da época, 1943, em que o Govêrno, ora para o esfôrço de guerra e ora pelo confisco dos bens de súditos do Eixo, assumiu o contrôle de várias emprêsas, através da Agência de Defesa Econômica, instalada no Banco do Brasil, está fora de dúvida que, na atualidade, êsse diploma não se aplica à Companhia Siderúrgica Nacional, que não é apenas uma sociedade de cujo capital e direção a União participa. Ela a fundou, erigiu-a expressamente em serviço público federal equiparado aos da defesa estratégica e, em verdade, é quase a única propriedade em consórcio com autarquias federais às quais deu garantia de juro se os dividendos não remunerassem satisfatòriamente o capital subscrito. Mais do que isso, admitindo-se *gratia argumentandi* que o dec.-lei n.º 6.016 não é lei geral em relação à especial, para os efeitos da Introdução do Cód. Civil, não há nenhuma dúvida de que posteriormente, o dec.-lei federal n.º 9.764, de 6-9-1946, reiterou não só a declaração de interêsse nacional em relação à Siderúrgica, mas também insistiu na isenção de impostos federais, estaduais e municipais.

Logo, o dec.-lei n.º 6.016 não pode servir de objeção às franquias tributárias da Siderúrgica. A União, beneficiária da imunidade e titular da competência para

"a suprema lei da terra", tanto poderia isentar quanto sujeitar a tributo suas emprêsas e sociedades mistas, a exemplo do que fazem os Estados Unidos. Sujeitou-as ao fisco estadual, municipal e federal pelo dec.-lei n.º 6.016, mas, em relação à Siderúrgica, reiterou a isenção expressa e enfàticamente por aquêle dec.-lei n.º 9.764, de 1946.

O estudo atento e carinhoso da legislação brasileira, não só de ordem constitucional, mas também ordinária, em matéria de imunidade e isenção, prova à sociedade a inspiração continua a ininterrupta do direito norte-americano constituído pela jurisprudência da Côrte Suprema.

Aquêle dec.-lei n.º 6.016, de 1943, por exemplo, estatui no art. 4.º:

> "Tôda vez que a imunidade fiscal de uma ou mais autarquias acarrete perturbações nas finanças da União, dos Estados ou Municípios, poderá qualquer dêles entrar em acôrdo com aquêle a que estiver subordinada a autarquia, a fim de lhe serem dadas as necessárias compensações".

Que é isso? Apenas a mesma política legislativa do Congresso americano, quando a Côrte Suprema confirmou a imunidade das várias emprêsas da Tennessee Valley Authority, a despeito do clamor dos Estados-membros. Êstes foram admitidos a certas participações nos proventos da T. V. A., como o Brasil fêz com a Petrobrás e com a própria Siderúrgica, cujas obras e serviços públicos em proveito do Estado do Rio e do Município de Volta Redonda são notòriamente conhecidos.

Outro exemplo expressivo se encontra no art. 38 da lei n.º 1.522, de 26-12-1951, que dispõe:

> "A C.O.A.P. pagará aos Estados e ao Distrito Federal, mensalmente, a título de indenização, a importância correspondente ao impôsto de vendas e consignações relativo às vendas que efetuar, nos têrmos desta lei".

Vê-se, aí, nitidamente o propósito de ressalvar a imunidade, do órgão, como princípio constitucional, sem prejuízo dos Estados e Distrito Federal, através de eufemismo da "indenização" correspondente ao valor dos tributos, num caso em que, êstes, pela repercussão, recaem sôbre os consumidores.

Êsses dispositivos, pela interpretação sistemática, refletem sôbre os do dec.-lei n.º 9.764 e o iluminam, porque, afinal, como é velho e geralmente aceito, o direito positivo da Nação é um todo em que as partes se completam recìprocamente. Cada lei nasce da necessidade de provimento a uma espécie particular, mas tôdas as leis se integram nos princípios comuns da Constituição, do regime político, da filosofia da época e do ramo jurídico em que se reúnem.

A Companhia Siderúrgica Nacional foi concebida como serviço público de promoção do desenvolvimento nacional e de preparo da defesa militar do país, liberando-o da importação de material estratégico se vier a ser privado das rotas marítimas, como aconteceu na última guerra. Entre despender muitos bilhões para a esquadra que comboiasse cargueiros e alguns bilhões que nos assegurariam a produção local de chapas, trilhos, etc., o Govêrno federal julgou mais racional a segunda solução. Fabricar artefatos de ferro também constitui atividade privada, como pondera o acórdão do Supremo Tribunal de 6-10-1950 ("Rev. de Dir. Administrativo", vol. 32, pág. 67). Mas a apreciação da "natureza dos efeitos econômicos" do tributo, em caso concreto, como recomendou a Côrte Suprema em U. S. *versus* Allegheny, County, oferece o *standard* jurídico para distinguir-se até onde vai e cessa a isenção outorgada pelo dispositivo federal. Imunidade e isenção instituem-se pela necessidade política e jurídica de preservação do convívio federativo e não pelas conveniências e interêsses de grupos de particulares.

Aplicando-se êsse *standard* jurídico ao caso da Siderúrgica, há que distinguir entre o material produzido para consumo específico da União, como o de caráter estratégico ou de uso dos serviços públicos ferroviários (trilhos, uniões, etc.) e de emprêgo genérico por pessoas privadas como chaparia, derivados de amônia, etc.

Por outras palavras, a repercussão ou translação do tributo aponta o contribuinte de fato e não há razão jurídica

ou sequer política para dilatar-se ao particular franquia fiscal instituída exclusivamente para pessoas de direito público interno no espírito de conservação da estrutura federativa. Por êsse motivo, sempre nos pareceu que estão sujeitos a impôsto de consumo mercadorias produzidas por emprêsas estaduais que as vendem a particulares, como as cigarrilhas de Minas Gerais, do mesmo modo que não podem escapar do impôsto de vendas e consignações as mercadorias de emprêsas federais vendidas ao comércio em geral. Ao revés, não estão sujeitas ao impôsto de consumo, por exemplo, os sapatos que a Penitenciária produziu para a Polícia Militar do Estado, nem ao impôsto de venda do Estado de São Paulo, por exemplo, a pólvora ou cartuchos que as fábricas do Exército, em Piquete ou alhures, fornecem à fôrça pública de Pernambuco ou Bahia. Mas não há porque supor isentas as vendas de produtos químicos com que essas fábricas militares suprem as indústrias privadas. Semelhantemente, está coberto pela imunidade em relação ao impôsto predial o edifício da agência da Caixa Econômica, não, porém, o apartamento que ela, por promessa de venda, entregou ao uso e gôzo do particular, para passar a escritura de domínio quando vier a receber a totalidade do preço ajustado.

Ainda recentemente, em 1958, a Côrte Suprema dos Estados Unidos fêz novas aplicações dêsse *standard* quando, decidindo os casos U.S. and Borg-Warner Corporation *versus* City of Detroit (355 U. S. 466, affirming 345 Mich. 601, 77, N. W., 2 ed. 424) e U. S. and Continental Motors Corporation *versus* Township of Muskegon (U. S. 484, affirming 346 Mich. 218, 77 N. W. 2 d. 799), convalidou a lei n.º 189, do Estado de Michigan, de junho de 1953, que regulou a tributação de locatários e usuários de propriedades federais imunes por interêsse e para lucro privado. Nesses dois casos de 1958, a Borg-Warner pagava aluguel ao Govêrno federal por fábricas utilizadas e a Continental usufruía uma permissão de uso. Ambas foram submetidas ao tributo local da cidade de Detroit e do Município (*township*) de Muskegon, decretados sôbre o domínio e posse de propriedades privadas. A Côrte distinguiu a espécie, que se não confunde com a do *leading case* U. S. *versus* Allegheny County: neste havia impôsto do condado de Allegheny sôbre imóvel da União e, naqueles, tributo *"on user's privilege of using property in a private business conducted for profit"*, de onde *"it is not a property tax but a privilege tax measured by the value of the property used"*.

É claro que, nesses e em mais dois casos de 1958, não havia lei do Congresso americano isentando seus locatários ou usuários, que empregavam, embora para lucro próprio, fábricas de propriedade federal na produção de equipamentos para a União. Exatamente, nesses casos de silêncio da lei federal, cabem os *standards* da "natureza e efeito do impôsto" ou, pelo contrário, da *legal incidence*. A regra — convém fique repetido — é a de que o Congresso pode isentar, ou, pelo contrário, expressamente, permitir a tributação dos bens federais, como fêz, em 1932, por exceção, com a Reconstruction Finance Corporation. Por vêzes, um imóvel tributável, quando incorporado a essa emprêsa federal, passou à isenção por ter sido transferido a outra emprêsa federal, subsidiária.

IV PODÊRES IMPLÍCITOS

A aplicação da doutrina dos "podêres implícitos", inseparável do regime federativo, às questões decorrentes da imunidade recíproca, não parece tão simples que possamos comprimi-la na fórmula cômoda e sonora da de que "não há podêres implícitos contra podêres expressos".

Preliminarmente, convém fixar as semelhanças e divergências do direito americano e do direito brasileiro nesse assunto.

Esquemàticamente, poderiam ser resumidos nos seguintes traços gerais, como ponto de partida:

1) Històricamente, na Constituição americana, os Estados, confederados e preexistentes, fundaram a União e a ela delegaram certos podêres, conservando os demais, inclusive o de organização dos Municípios, que, lá, são ignorados pela Carta federal. O crescimento da União brotou exatamente dos podêres implícitos.

2) No Brasil, o Estado Nacional separou-se do Reino Unido luso e só pelo ato adicional de 1834 concedeu algumas franquias às Províncias, dilatadas pela Constituição de 1891 e, depois, restringidas pela Reforma de 1926 e pelas Cartas

Políticas de 1934, 1937 e 1946. Estas últimas Constituições reservaram à União, sobretudo no art. 5.º da atual, campo imenso, de sorte que ficou pràticamente vazio o conteúdo de competência estadual do art. 18 e seu § 1.º da Constituição de 1946.

3) Mas, por êste dispositivo, art. 18, § 1.º, "aos Estados se reservam todos os podêres que, *implícita* ou explicitamente, não lhes sejam vedados por esta Constituição". A vedação implícita é tão eficaz quanto a explícita, até porque, na Constituição e leis que adotarem, os Estados deverão observar não só as disposições expressas mas também "os princípios estabelecidos nesta Constituição" (art. 18). Além dos princípios do art. 7.º, n.º VII, também todos os inerentes à República, à Federação (que pelo art. 217, § 6.º, não são objeto de emenda constitucional), aos direitos e garantias, etc., sendo de notar que o art. 144 adverte outra vez, prudentemente, que a menção do expresso "não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota". Sempre a recomendação de que o implícito deve ser tão eficaz quanto o explícito.

4) Na Constituição dos Estados Unidos, como se sabe, não há disposição expressa acêrca da imunidade recíproca, construída pelo acórdão de 1819, Mc-Culloch *versus* Maryland, ao passo que, no Brasil, êsse princípio é expresso desde o art. 10 da Constituição de 1891. No Brasil, o princípio dilatou-se, pondo os Estados e Municípios no mesmo privilégio da União quanto aos bens, rendas e serviços estaduais e municipais.

5) Restringiu-se, porém, a partir da Carta de 1937, ùnicamente quanto aos concessionários de serviços públicos estaduais e municipais ou do Distrito Federal, os quais gozam isenção apenas por lei especial do poder concedente quanto aos próprios impostos, livre à União dá-la dos impostos estaduais e municipais aos serviços públicos federais quando houver "interêsse comum", isto é, interêsse dela, do Estado e do Município. Pràticamente, não se concebe serviço público federal que não interesse também ao Estado e ao Município.

6) Está claro, portanto, que a imunidade recíproca no Brasil figura na Constituição na mesma amplitude com que a importamos do direito americano e com os mesmos caracteres da construção jurisprudencial da Côrte Suprema. Por isso mesmo, o legislador constituinte abriu expressamente a exceção contra os concessionários de serviços públicos no art. 31, V, *a* e parág. único, do contrário as concessões de serviços estaduais e municipais, pelos princípios do regime federativo, gozariam da imunidade, como foi entendido nos regimes de 1934 e de 1937.

Tanto estava no espírito do legislador constituinte a convicção de que a imunidade recíproca é ampla, dela decorrendo, por implicação, a competência de o Congresso isentar quantas atividades reputasse de interêsse nacional, que introduziu dispositivos novos para excetuar daqueles princípios os vencimentos de funcionários e os títulos da dívida pública (art. 15, § 3.º, e art. 19, § 4.º).

De tudo isso resulta, em relação aos concessionários dos serviços públicos, que não há diferença relevante entre os dois países: o Congresso por lei, no interêsse comum, pode cobri-los, quando federais, com isenção de impostos federais, estaduais e municipais. É o que está no artigo 31, V, *a*, e nos acórdãos americanos: a União pode isentar de impostos estaduais ou municipais seus serviços, ainda que concedidos, quando houver "interêsse comum".

Mas no Brasil, se os Estados e Municípios, pelo art. 31, V, *a* e parág. único, não podem proteger contra impostos federais os seus concessionários (o que também é defeso aos Estados-membros americanos), gozam todavia, da imunidade para suas emprêsas, exploradas sem concessão. Ao passo que, na América, sofrem estas os impostos federais ainda que diretamente operadas pelos governos estaduais.

Dêsse retrospecto pode concluir-se que, no Brasil, as autarquias e as sociedades mistas, quer da União, quer dos Estados, Distrito Federal e Municípios, gozam sempre da imunidade recíproca, estabelecida como princípio geral e amplo pelo art. 31, V, *a*, pois êste abre exceção única em relação aos serviços públicos concedidos a particulares, para os quais rege a regra do parágrafo único dêsse dispositivo.

O princípio da imunidade recíproca é inerente ao regime federativo, tanto assim que os tribunais americanos o construíram no silêncio do texto. No Brasil, tornou-se princípio expresso, sem outra restrição, exceto aquela, por isso mesmo explícita, em relação aos concessionários de serviços públicos. Logo, nenhuma outra restrição poderá ser acrescentada a essa do art. 31 e parág. único.

Isso mesmo proclamaram os constituintes, quando rejeitaram tanto as emendas de inclusão, quanto as de exclusão das autarquias e sociedades mistas, "pois está implícito que seguem a mesma condição das pessoas de direito público de cujo flanco brotam" ("Anais da Constituinte — Pareceres e Relatórios" pág. 124).

Sendo a imunidade um princípio fundamental e constitucional, do regime federativo, que nosso Estatuto Público fixou explìcitamente, mas que existiria implìcitamente se fôsse omisso o texto, é por demais óbvio que a êles não se admitem outras exceções senão as expressas. As únicas exceções existentes referem-se tão-só aos serviços públicos concedidos, aos vencimentos de funcionários e às apólices, por fôrça dos arts. 31, V; 15, § 3.º, e 19, § 4.º.

Outro raciocínio nos convence disso: Se tolerarmos interpretação em contrário, chegaremos ao absurdo de que a União pode conceder isenção de impostos estaduais e municipais aos particulares concessionários de serviços federais, mas não pode afastar dêsses impostos suas próprias emprêsas, sejam autarquias, sejam sociedades mistas por ela instituìdas como serviços públicos nacionais. É cânon velho de hermenêutica que se presumem absurdos na Constituição e nas leis e, por outro lado, os pareceres da Subcomissão de Discriminação de Rendas, já citados, esclarecem o pensamento da Carta Política de 1946 quanto a êsse assunto.

Não se deve perder de vista, por outro lado, que a doutrina dos "podêres implícitos" e seu corolário — a da "imunidade recíproca" — deitam raízes noutro princípio básico do regime federativo — a supremacia do direito federal em relação às Constituições e leis dos Estados-membros. "Esta Constituição, as leis dos Estados Unidos dela decorrentes, assim como os tratados celebrados ou que vierem a ser celebrados, representam a lei suprema do país: os juízes de cada Estado ficam sujeitos a elas, sem embargo de qualquer disposição em contrário da Constituição ou das leis estaduais" (Constituição americana, art. VI. n.º 2). Não difere o sistema constitucional brasileiro, estruturado à imagem do americano, sobretudo pela influência de Ruy Barbosa, que tão bem o conhecia em tôdas as intimidades jurisprudenciais e doutrinárias. Já vimos, do art. 18 e § 1.º, que a competência residual dos Estados está limitada por tudo quanto se contiver implìcita ou explìcitamente na Constituição federal e nos princípios nesta estabelecidos. A longa lista de podêres e atribuições do Art. 5.º envolve inúmeras matérias que, no direito americano, tocam à competência dos Estados-membros, como a de legislar o direito civil, penal, eleitoral, etc.

Nos Estados Unidos, a supremacia da lei federal teve de forjar seus instrumentos práticos de defesa e conservação pela construção jurisprudencial de John Marshall no famoso acórdão Marbury *versus* Madison, de 1803, que reconheceu à Côrte Suprema a funcão de declarar a inconstitucionalidade da lei e resguardar, em caso concreto, o cidadão atingido por sua aplicação. Aí temos um exemplo expressivo da fecundidade criadora da teoria dos podêres implícitos, dando origem, lá, ao que está expresso no art. 101, III e incisos da Constituição de 1946. Esta já revela um progresso de técnica legislativa, que lá custou penoso esfôrço à Côrte Suprema. O art. 101, III e letras, sem proclamar enfàticamente suprema lei do país a Constituição, leis e tratados da União, dá-lhes expressamente meios judiciais de império, supremacia e restabelecimento eficaz no contraste com as Constituições e leis dos Estados. Em nosso país, ou nos Estados Unidos, vale a lição de Corwin: "A lei e a política federais primam sôbre a lei e a política estaduais". E disso decorre, ainda lembra o mesmo constitucionalista, — o poder de o Congresso estender a imunidade a qualquer instrumentalidade federal (na tradução excelente da Dra. Leda Boechat Rodrigues, págs. 216 e 219).

E o próprio *Justice* Marshall explicou mais outra razão política e filosófica dessa imunidade outorgada pelo Congresso, quando, repelindo a equiparação do poder de tributar da União ao poder de tributar dos Estados, escreveu:

"Mas os dois casos não se fundam na mesma razão. O povo de todos os Estados-membros criou o govêrno nacional e conferiu-lhe o poder geral de tributação".

"O povo de todos os Estados-membros e êstes próprios são representados no Congresso e, por seus representantes, exercem êsse poder. Quando tributam instituições patenteadas (*chartered*) pelos Estados, êles submetem a impôsto seus representados e êsses tributos devem ser indiscriminados. Mas quando um Estado-membro tributa as operações do govêrno dos Estados Unidos, atinge instituições criadas, não pelos seus representados, mas por pessoas sôbre as quais não exerce êle contrôle. Atinge medidas de um govêrno fundado por outros, assim como por êle próprio, mas para benefício dêsses outros em comum com êle. A diferença é aquela que sempre existe e deverá existir sempre entre a ação do todo sôbre a parte, e ação da parte sôbre o todo, — entre as leis de um govêrno declarado supremo e outro govêrno, que, em oposição a essas leis, não é supremo" (McCulloch *versus* Maryland & Wheaton, 431, de 1819).

O princípio é aplicável no Brasil com a diferença única de que o art. 31 pôs no mesmo pé de igualdade, no art. 31, V, *a*, a União, Estados e Municípios, de sorte que a primeira não pode tributar as instrumentalidades ou serviços dos últimos, exceto quanto aos serviços concedidos por êles. Quando a União tributa concessionário do Estado do Rio, participam da decretação do impôsto, no Congresso, os deputados e senadores fluminenses, mas quando os deputados do Estado do Rio tributam um concessionário federal pagam todos os brasileiros que não têm representantes na Assembléia Legislativa de Niterói.

Se isso não é constitucionalmente possível, pelo art. 31, V, e parág. único em relação a uma emprêsa privada concessionária de serviço federal, isenta por lei do Congresso, muito menos o será em relação à Siderúrgica Nacional, emprêsa instituída pela União, administrada por diretores nomeados pelo Presidente da República, com a quase totalidade do capital pertencente à União e a autarquias federais, enfim, emprêsa que é a própria União.

Recordando ainda as palavras do célebre *Chief Justice*, "não há na Constituição nada que exclua os podêres implícitos ou inerentes, nem que exija seja tudo concedido expressa e minuciosamente". Em regra, a Constituição é expressa quanto aos fins, deixando implícitos todos os meios, exceto os que ela veda. Daí dizer-se que, quando ela quer ou atribui os fins, concede igualmente todos os meios adequados a alcançá-los.

No Brasil, os fins e atribuições da União, expressos nos textos, são incomparàvelmente mais largos do que aquêles concedidos pela Constituição americana ao Govêrno federal. No Brasil, a competência legislativa da União é vastíssima, compreendendo o direito eleitoral e as "normas gerais de direito financeiro". No artigo 6.º, quando a Constituição estendeu essa competência legislativa aos Estados, esclareceu logo que seria em caráter "supletivo ou complementar", de sorte que a "norma geral de direito financeiro" da União é sempre "lei suprema da terra" em relação a outra norma financeira dos Estados.

Por isso mesmo, uma corrente prestigiosa de juristas, dentre os quais, Carlos Maximiliano, Orozimbo Nonato, Gonçalves Oliveira, aceita à luz dos princípios implícitos — a nosso ver, com razão — a possibilidade de a União isentar não só os concessionários de seus serviços, mas também outras atividades privadas, desde que essenciais à realização de fins atribuídos pela Constituição ao Govêrno federal. Alguns acórdãos do Egrégio Supremo Tribunal acolheram essa doutrina, embora outros a condenem no pressuposto de que "não há poder implícito contra poder expresso".

O art. 65, n.º IX, da Constituição — o poder de o Congresso legislar "sôbre tôdas as matérias da competência da União" — equivale ao art. I, seção VIII, n.º I, inciso 18, da Constituição americana:

> "O Congresso terá poder: ... para elaborar tôdas as leis necessárias e adequadas à execução dos podêres citados (nesse artigo) e os demais podêres concedidos por esta Constituição aos Estados Unidos ou a qualquer departamento ou agente dêste".

Dêsse dispositivo e daquele que erige a lei federal em suprema, no país, expandiu-se, em tôda a amplitude, a teoria dos podêres implícitos.

A secular competência de o Estado-membro, lá regular a matéria eleitoral, inclusive para os pleitos federais, foi quebrada pelo Civil Rights Act, de 1957, que manda a autoridade federal intervir para garantia dos votos dos negros, e está ameaçada por novas medidas legislativas propostas, no mesmo sentido, pelo *attorney general* William P. Rogers ("N. Y. Times", ed. internac., de 31-1-1960).

A chamada "Constituição viva", que se desprega do casulo da "Constituição literária" paralìticamente fixada no texto inerte, é, em imensa parte, fruto da teoria dos podêres implícitos, que, na opinião de muitos, permitiu a maior contribuição americana ao direito constitucional. Só assim se realiza o alvo apontado por Marshall: "uma Constituição concebida para durar pelo futuro afora deve adaptar-se conseqüentemente às várias crises dos negócios humanos". Graças aos podêres implícitos, ela, como um tecido orgânico vivo, cresce e renasce de suas próprias células.

Tão imperativo é o princípio da supremacia da lei federal, que o mesmo grande magistrado em Gibbons *versus* Ogden, de 1824, sustentou a tese de que "a lei estadual, ainda quando promulgada no exercício de poder não contestado, deve ceder-lhe a dianteira".

Se "não há podêres implícitos contra podêres expressos", convém que, em cada controvérsia, seja apurada a extensão daqueles podêres explícitos. Nos debates sôbre o poder de isentar, implícito por parte da União, invoca-se como poder expresso o de o Estado-membro decretar, nos têrmos do art. 19 da Constituição, os impostos enumerados nesse dispositivo. Mas êsse poder de tributar está limitado explícita e implìcitamente, na Constituição, por diversas formas. Não pode ser discriminado sob diferentes critérios (arts. 19, §§ 4.º e 5.º, e 32). Não pode exceder de determinado teto o impôsto de exportação (artigo 19, V, e § 6.º). Não pode alcançar bens, rendas e serviços de outras pessoas de direito público (art. 31, V, *a*). Não pode violar o princípio da isonomia (artigo 141, § 1.º), nem converter-se em instrumento de conflito. Não pode gravar diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professôres e jornalistas (art. 203), tampouco, sem generalidade, os vencimentos de juízes (art. 95, III). Não pode ser vinculado a fim de que não seja público, nem alcançar papel de impressão de livros e jornais, — partidos, instituições, etc. (art. 31, V, *b* e *c*), etc.

Por fôrça de compreensão, essas vedações vão muito mais além do sentido puramente literal, abrangendo campo decorrente de outros princípios constitucionais. Por que o Supremo Tribunal Federal tem convalidade em vários acórdãos o famigerado dec.-lei federal n.º 915, que impede ao Estado tributar a compra-e-venda de mercadoria depositada em seu território e nêle vendida por agente e comissários do produtor? Evidentemente por decorrência implícita do art. 5.º, XV, *b* e *k*, que investe a União do poder de legislar sôbre normas gerais de direito financeiro e de regular o comércio entre os Estados, pois nenhum outro fundamento constitucional poderá ser invocado em favor daquela limitação que leva até a pruridos separatistas os Estados subdesenvolvidos do Nordeste e Norte.

Aliás, no caso em análise, a imunidade da Siderúrgica, em nosso modo de compreender o problema, prescinde do amparo dos podêres implícitos, porque, pelos raciocínios já desdobrados, ela é agência e serviço da União e como tal escudada pela imunidade recíproca do art. 31, V, *a*, da Carta Política de 1946.

V. EFEITOS ECÔNÔMICOS DOS TRIBUTOS

Tenham os serviços públicos "por objeto essencial o de assegurar a realização das intervenções do Estado ou o exercício das atribuições dêste", como quer Roger Bonnard ("Droit Administratif", 1935, pág. 233), com o apoio de Duguit, Jèze e, agora mesmo, o de Laubadère, ou sejam êles a organização dos meios técnicos e jurídicos, pelos quais, através de seus agentes e instalações, a pessoa de direito público, usando do poder estatal, busca atingir os fins que lhe atribuem as idéias políticas e morais da época, uma verdade se apresenta irrefragável: não há meio científico de dizer-se o que deve ou não deve ser o alvo da ação governamental, salvo os casos de competência privativa estabelecidos na Consti-

tuição. Esta assinala, realmente, certos fins às pessoas de direito público que regula, mas deixa o infinito à escolha dos meios. Erigir certa atividade em serviço público envolve um problema de política legislativa, entregue a discricionaridade dos Parlamentos. Tanto a União, por exemplo, poderia facilitar à Willys, à Mercedes Benz e outras firmas o fabrico de automóveis, quanto assumir ela própria tal indústria, como fêz o govêrno francês com a "régie" Renault. Tanto ela pode baratear a alimentação com os contrôles e negócios da C.O.F.A.P., quanto pode cozinhar a servir refeições no S.A.P.S.

Os escritores contemporâneos confirmam a tese sustentada pelos da primeira metade do século de que não há serviços públicos por sua própria natureza ou como tal objetivamente classificáveis. Êles o são por decisões do poder público. A própria noção objetiva de serviço público, ao invés de restringir, amplia o campo de ação governamental pela teoria do chamado "serviço público virtual". Agora mesmo Laubarère, resume isso expressivamente:

"1047. *Rejet de la Thèse du Service Public Virtuel — L'idée du service public virtuel est due à certains membres du Conseil d'Etat (P. Laroque, thèse précitée et note au J.C.P.* 1942, *II*, 2046; *B. Chenet, concl. sur l'arrêt* Radio-Atlantique, G.E. 6 *fev.* 1948, *R.D.P.* 1948, *p.* 246). *Elle consiste à déclarer que lorasqui'une activité présente un caractère suffisamment clair d'intérêt général (p. ex., les transports en commun) et qu'elle n'est pas été erigée par la loi en service public proprement dit, elle constitue déjà un service public* virtuel *ce qui permet à l'administration d'imposer, dans certaines conditions, au particulier qui la gère, des "obligations de service public", alors qu'en principe, ou le verra, seul le legislateur peut transformer une activité privée en service public.*

Cette thèse du service public virtuel, qui présente ainsi le danger d'abandonner à l'administration des prérogatives du pouvoir législatif (v. à cet égard, Waline D. A., p. 313) *constitue une variante de l'idée de service public par nature avec toutefois importante* qu'au lieu de tendre à limiter la création des services publics, elle vise à la faciliter" (Laubarère, "Droit Administratif", 1957, págs. 598 e 599).

Em princípio, são serviços públicos imunes em sua organização, sem prejuízo, a nosso ver, dos tributos, que, por seus efeitos econômicos, não os atingem, porque, pela repercussão, oneram os consumidores ou terceiros, que a Constituição não quis beneficiar.

Recordemos, mais uma vez, aquêle *standard* jurídico recomendado pela Côrte Suprema: "a natureza e os efeitos da tributação".

Sempre nos pareceu que a emprêsa estadual não deverá sofrer o impôsto de consumo se fornece seus produtos aos próprios serviços públicos do Estado-membro que a criou, ou a outra pessoa de direito público imune, como, por exemplo, a Penitenciária, que produz calçados e uniformes para a Fôrça Pública. Mas deverá recolher êsse tributo indireto e real se vende seus produtos a particulares. Do mesmo, a União deverá ser imune do impôsto de vendas pela fábrica federal que fornece artigos a repartições, batalhões e navios federais ou estaduais, mas deverá submeter-se a êsse tributo se, por exemplo, essa fábrica ou armazém reembolsável do Exército, ou a C.O.F.A.P., vende mercadorias a particulares. Salvo apreciação, em caso concreto, da hipótese de ser onerada a própria pessoa de direito público, o tributo deverá ser cobrado no pressuposto de que, pelo caráter real e indireto, alcance o comprador ou contratante particular (Baleeiro, "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 1960, pág. 129).

A essa luz, o caso da Siderúrgica não pode ser resolvido pelas generalizações dum princípio. Há que distinguir cada impôsto da competência estadual em função dos seus efeitos, conforme a destinação ou fim da matéria tributável.

Dos seis impostos atribuídos privativamente aos Estados-membros pelo art. 19 da Constituição, os pessoais e diretos, pela impossibilidade de repercussão ou transferência, na grande maioria dos casos, devem ser excluídos de aplicação à Siderúrgica. Assim, ela está imune dos impostos territorial, de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive incorporação ao capital de sociedade; de transmissão de propriedade *causa mortis*.

Resta o problema dos impostos reais e indiretos — o de vendas e consignações,

o de exportação e o de atos regulados por lei estadual, que, pelo menos nas circunstâncias atuais da conjuntura econômica, são transferíveis por acréscimo aos preços, ressalvados os selos em papéis de interêsse exclusivo da emprêsa.

É fastidiosamente conhecido, por divulgado até nos livros mais elementares, o processo pelo qual o contribuinte *de jure* logra recuperar o gravame tributário, transferindo-o para o contribuinte *de facto*, segundo as leis de preços nos diferentes mercados. A opinião universal, segundo registra John Due, em monografia recente sôbre o impôsto de vendas, considera que esse tributo transfere o ônus dos vendedores para os consumidores e que a legislação é baseada nesta premissa (J. Due, "Sales Taxation", Londres, 1957, página 8). Econômicamente, há pensadores e analistas que atribuem a êsse tributo efeito análogo ao de um impôsto proporcional sôbre a renda, no sentido de que, macro-econômicamente considerado, corta a renda da população em proporção dos réditos de cada individuo. Todo impôsto, aliás, e com exceção daqueles que excedem a renda do patrimônio e operam mutilação dêste, como o de herança, nas legislações modernas, são pagos com uma fração dos rendimentos. O efeito sôbre a economia global realiza-se conforme a aplicação que cada individuo ou emprêsa faz de sua renda, isto é, o tributo diminuirá a poupança ou o consumo conforme o *quantum* dos réditos e os hábitos pessoais de cada comprador sujeito, pela repercussão, ao impôsto de vendas.

Numa fase de procura rigida, "mercado de vendedor", isto é, favorável a êste, como a atual pelas conseqüências do processo inflacionário agudo num país de "inflação crônica" segundo Spiegel, está fora de dúvida que a Siderúrgica, livre de tarifas que oprimem as emprêsas de serviços de utilidade pública, agrega ao custo de produção os tributos que recaem sôbre a venda de mercadorias por ela fabricadas. O impôsto ai figura como um *financial overhead cost*. Nesse caso, para a análise aqui feita, sobreleva a distinção entre as operações de vendas com pessoas de direito público (inclusive autarquias e sociedades mistas) e negócios com firmas privadas.

O material estratégico de utilização restrita das fôrças armadas, assim como os materiais especificamente ferroviários, por exemplo, se forem gravados fiscalmente através do impôsto sôbre as vendas de que são objeto, importam em ônus efetivamente sôbre a União federal, salvo a hipótese de concessionário não isento, na forma do art. 31, V, *a* e parág. único da Carta de 1946.

O impôsto de exportação, segundo circunstâncias do mercado e regulamentações da Carteira de Comércio Exterior, ou recairá sôbre a Siderúrgica ou sôbre o importador estrangeiro. Não há porque se reconhecer isenção em favor dêste. A solução envolve apreciação de caso concreto.

Embora indireto e real, deve incluir-se na imunidade o impôsto de sêlo em documentos, etc., ou mais corretamente o impôsto sôbre os atos e os instrumentos celebrados pela Siderúrgica *com terceiros*, pois tais papéis integram o campo de incidência legal do sêlo da União (art. 15, n.º VI, da Constituição federal). Destarte, desde que o sêlo estadual está restrito aos papéis da Siderúrgica em suas relações com o Estado-membro, requerendo, documentando ou praticando atos regulados por lei estadual ou de economia estadual, é evidente que o gravame se apresenta intransferivel, justificando a imunidade.

VI. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA

A respeito da isenção pretendida pela Companhia Siderúrgica Nacional, ao que saibamos, o Supremo Tribunal Federal pronunciou-se apenas uma vez, no acórdão unânime do plenário, em 6-9-1950 (recurso mand. seg. n.º 1.314, "Rev. de Direito Administrativo", vol. 32, pág. 67).

O eminente relator, min. Anibal Freire, fundamentou sua convicção contrária à emprêsa nos seguintes pontos: 1) "Seria temerário afirmar que a Companhia "Siderúrgica constitua positivamente um "serviço público da ordem dos imprescin-"diveis à marcha do aparelho administra-"tivo e à satisfação imediata das necessi-"dades coletivas"; 2) "O dec.-lei n.º 6.061, "de 1943, excluiu expressamente da imunidade fiscal as sociedades mistas"; 3) "Os "julgados invocados pela impetrante tratam "de espécies diferentes".

Por outro lado, a Siderúrgica invocou dois argumentos repelidos pelos ilustres ministros Rocha Lagôa e Hahnemann: o de considerar-se concessionária de serviço federal para os efeitos do art. 31, V, *a* e

parág. único e o da União poder isentá-la pela competência para legislar sôbre minas, metalurgia e mineração (art. 5.º XV, letra *l*, da Constituição).

Se forem afastados êsses dois argumentos, a despeito de prestigiados pela autoridade do grande e saudoso civilista Carvalho Santos, não será menos segura a situação da Siderúrgica relativamente ao problema fiscal de que nos ocupamos aqui.

Os fundamentos básicos daquele julgado chocam-se com as teses jurídicas que já expusemos e que podem ser resumidos no seguinte:

1) Não há nenhum metro ou pedra de toque para aferir-se o que é e o que não é serviço público imprescindível ao aparelho administrativo e à satisfação imediata das necessidades coletivas. O conceito varia no tempo e no espaço, segundo a opinião dos indivíduos que detêm o poder político. O culto religioso é serviço público em vários países e assunto privado de consciência noutros países. No Brasil, deixou de o ser, salvo o caso especial dos capelães militares ou de estabelecimentos de internação coletiva por efeito dos direitos e garantias individuais (artigo 141, § 9.º, da Constituição). Há países que fabricam lâmpadas, automóveis, fósforos, cânfora, cigarros, tapêtes, louças, aço, etc., ora em monopólio, ora em competição. Há países em que o rádio é exclusivo do Govêrno (a B. B. C. da Inglaterra, por exemplo) e outros em que o Estado o concede a particulares, como os Estados Unidos e o Brasil. A guarda noturna, os telégrafos, telefones e detetives são atividades privadas num país e públicas noutro.

Vale a pena recordar-se a advertência incisiva de Gaston Jèze na clássica obra:

"São serviços públicos única e exclu-"sivamente aquelas necessidades de interêsse "geral que os governantes em certo país e "numa determinada época resolveram satis-"fazer pelo processo do serviço público. Im-"porta apenas considerar a intenção dos go-"vernantes. A opinião dos tratadistas não "traz o menor interêsse. O critério pessoal "do jurista que resolve a dificuldade é in-"diferente".

"O jurista não está obrigado a averi-"guar se o legislador procedeu ou não com "acêrto. Não é esta a questão. Pode acon-"tecer que o jurista aduza excelentes ra-"zões políticas, econômicas ou sociais para "que não se satisfaça certa necessidade de "interêsse pelo processo do serviço público. "Mas, repitamos: o interêsse — que possa "existir em saber se satisfaz ou não a X, "jurista de nomeada, aquela solução ou se "os governantes acertaram ou não naquela "medida, nada tem a ver absolutamente com "a questão jurídica".

" .....

"A fabricação de pólvora e o preparo "do tabaco ou dos fósforos constituem evi-"dentemente serviços públicos" ("Princípios Gerais de Direito Administrativo", ed. esp., 1928, vol. I, págs. 290 e 292).

Em resumo, serviço público, no Brasil, é todo aquêle que o Congresso, com a sanção do Presidente da República, declarar ou instituir como tal. O critério é legal e não econômico.

A escolha deriva das idéias de cada época e nós vivemos em quadra de intensa e extensiva intervenção estatal na economia do setor privado. Mas importante ainda: vivemos sob o signo das realidades e mitos do desenvolvimento econômico, assunto que nesses 10 anos tem suscitado inúmeros livros, artigos, cursos, etc. Para fomentá-lo, a União não só fundou o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, mas um Conselho, além das Comissões de Planejamento que os Estados-membros mantêm. A política nacional está integrada no Ponto 4. de Truman, mantendo os Estados Unidos, mediante convênios, vários serviços públicos de guerra ao subdesenvolvimento, que se mede, dentre outros índices, pelos de produção do aço. Ainda recentemente, o Dr. Roberto Oliveira Campos, um dos mais categorizados apóstolos do desenvolvimento, focalizando o complexo de inferioridade do povo brasileiro em suas relações com os Estados Unidos, atribuía-o ao subdesenvolvimento, que perturbava o "diálogo entre o forte e o fraco". E apontava um dos sintomas graves de desnível: "Em "função da produção industrial básica, "como do aço, a produção brasileira é "pouco mais de 1% da dos Estados Unidos "e a totalidade da produção latino-ameri-"cana de aço dificilmente excede de 2% a "capacidade siderúrgica norte-americana" ("Relações Estados Unidos-América Lati-"na: Uma interpretação", na "Rev. Bras. de Política Internacional", dezembro de 1959,

págs. 24 e segs.). Êsse confronto mostra bem a motivação que levou o Govêrno federal a construir Volta Redonda e a fundar a Siderúrgica Nacional para operá-la como serviço público industrial, do mesmo modo que faz a indústria de combustíveis da Petrobrás, explora transportes marítimos e ferroviários, o comércio de bancos e câmbio, a mineração de ferro da Companhia Vale do Rio Doce, etc.

Logo após a iniciativa do Brasil com a Siderúrgica, a Holanda, depois da 2.ª Guerra, fundou emprêsa semelhante, porque, escreve um dos maiores economistas da hora atual, "considerou-se que era indispensável "para o desenvolvimento do país a pro-"dução interna de uma quantidade de "aço que não excedesse de 50% do con-"sumo interno" (Tinbergen, "Teoria del Desarrollo", ed. mex., 1959, pág. 69). E como os capitais particulares se mostrassem apáticos, o Estado assumiu o empreendimento, que está filiado à Comunidade Européia do Carvão e Aço. Esta organização oficial de várias nações, com poder fiscal direto sôbre aquêles produtos nos Estados signatários, mostra como a siderurgia é considerada, no mundo contemporâneo, uma necessidade de caráter coletivo, que pode ser erigida em função dos podêres públicos.

2) O dec.-lei n.º 6.016, de 1943, que submete à tributação "sociedades mistas em que participe o Govêrno", não pode ser oposto ao dec.-lei n.º 9.764, de 1946, posterior, que declarou a isenção especialmente para a Siderúrgica. É por demais evidente.

O mais perfunctório estudo da jurisprudência dos tribunais brasileiros sôbre imunidade, nos 14 anos de vigência da Carta de 1946, revela que a amarga confissão do *Justice* Jackson igualmente se aplica a nós: aqui também, "a linha entre o imune e o tributável vem sendo traçada por mão hesitante".

Ao lado de alguns julgados que banem da imunidade várias autarquias e sociedades mistas, há caudalosa torrente de outros recentes em favor do Banco do Brasil, S. A., não só a mais comercial de tôdas as sociedades mistas, porém aquela em que há maior percentagem de capital privado. Note-se que as funções de poder público exercidas pelo Banco do Brasil estão cometidas a carteiras com capital próprio, autônomas, que não se integram, mas justapõem-se àquela sociedade anônima (C.A.C.E.X. Carteira de Redesconto, de Câmbio, etc.) Todavia, neste instante, preponderam os julgados que reconhecem a isenção do Banco do Brasil, S. A., sem distinção de suas atividades comerciais de banco de depósito em violenta concorrência com os demais (por exemplo: S.T.F., 11-12-1958, rec. ext. n.º 38.447, no "Diário da Justiça", apenso ao n.º 192, de 24-8-1959, pág. 2.890; S.T.F., 3-6-1959, rec. ext. n.º 36.909, com referência expressa ao art. 31 da Constituição; *idem* de 16-7-1959, rec. ext. n.º 42.678; *idem* de 26-7-1959, rec. ext. n.º 42.674; *idem* de 23-7-1959, rec. ext. n.º 42.675 — todos no apenso ao n.º 279 ao "Direito da Justiça" de 7-12-1959, pág. 3.887. Ver também no "Diário da Justiça" de 9-11-1959, pág. 3.637, vários outros julgados semelhantes).

Conhecem-se vários acórdãos, sobretudo dos tribunais locais, excluindo as autarquias da imunidade do art. 15, § 5.º, da Constituição, isto é, do sêlo nos papéis em que forem partes a União, Estados e Municípios. Mas, por último, na mesma edição do "Diário da Justiça", foram publicados 16 acórdãos do S.T.F., reconhecendo essa imunidade ao D.N.E.R. (apenso ao n.º 279, de 7-12-1959, págs. 3.895 e 3.896; vários outros no "Diário da Justiça" de 9-11-1959, págs. 3.646-3.647).

Nos tribunais estaduais, aliás, já se reconhecera, em alguns casos, a imunidade de certas autarquias (em favor do I.A.P.C., T.F.R., 20-5-1959, apel. n.º 10.911, apenso ao n.º 268, "Diário da Justiça" de 24-11-1959, pág. 3.809; Caixa de Aposentadoria do Telef. do D.F., mandado seg. n.º 4.276, no "Diário da Justiça" de 3-11-1959, pág. 3.596, do apenso ao n.º 250, em favor da Caixa Econômica Federal, S.T.F., mand. seg. n.º 6.836, de 20-4-1959; mand. seg. n.º 6.629, de 6-5-1959, e rec. ext. n.º 39.212, de 11-5-1959, todos no apenso ao n.º 255 do "Diário da Justiça" de 9-11-1959, pág. 3.638; I.A.P.E.T.C., do S.T.F., 30-6-1959, recurso ext. n.º 30.707, apenso ao n.º 279 do "Diário da Justiça" de 7-12-1959, página 3.886, etc.).

Notória é, também, a divergência de julgados a que já nos referimos sôbre a aplicação da teoria dos podêres implícitos em favor daquelas atividades essenciais à União, mas desempenhadas por particulares que ela isentou. A tese defendida, várias vêzes, com brilho pelo min. Orozimbo Nonato, foi esposada por alguns julga-

dos e rejeitada por outros. No recurso ext. n.º 31.535, de 31-10-1958, uma emprêsa mineira de eletricidade logrou vitória, observando-se nos votos vitoriosos raciocínios que refletem os podêres implícitos e não a exceção favorável aos concessionários federais (apenso ao n.º 267 do "Diário da Justiça" de 23-11-1959, página 3.795).

E as próprias emprêsas aeronáuticas que sofrerem reveses depois de 1946, pela distinção entre "concessionários" e "permissionários", ganharam recente triunfo num caso da "Real".

Teve agora mesmo repercussão nacional a mudança de orientação da jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal quanto à aplicação do impôsto de renda aos juízes (art. 95), n.º III, em contraste com o art. 203, ambos da Constituição).

Um dos julgados mais expressivos acerca da matéria aqui estudada foi proferido pelo Tribunal Federal de Recursos, em 13-1-1955, num litígio em que o Paraná exigia de Anderson, Clayton & Cia., assistidos pela União, impostos pelas compras de café para a Comissão de Financiamento da Produção do Ministério da Fazenda. Decidiu aquela Côrte, por unanimidade, que "não é lícito aos Estados ou Municípios tributar serviço da União, seja quem fôr o executante" (ag. mand. segurança n.º 4.074, apenso ao n.º 187 do "Diário da Justiça" de 18-8-1959, página 2.839). Não havia a lei especial de isenção e, sem dúvida, comércio de café e muito menos serviço público do que a implantação da siderurgia em larga escala num plano de desenvolvimento econômico, aparelhamento estratégico.

Outro julgado relativamente novo veio somar-se àqueles que reconheceram à União o poder de isentar de impostos estaduais e municipais as emprêsas aeronáuticas, ainda que "permissionárias" e não "concessionárias" (ac. do S.T.F., unânime, de 29-6-1958, apenso ao n.º 37 do "Diário da Justiça" de 16-11-1959, página 513, rec. ext. n.º 29.638).

VII. AS OPERAÇÕES DE CARVÃO

Nas dificuldades de convívio pacífico entre a Siderúrgica e o fisco fluminense, há um caso especial, que, segundo as cópias do debate forense exibidas, provém de a Rêde Ferroviária Federal, hoje proprietária da Estrada de Ferro Central do Brasil, quando sofre crise de combustível, apossar-se de carvão que lhe é entregue por aquela primeira sociedade mista num depósito situado no cais do pôrto do Distrito Federal a fim de transportá-lo para a Usina de Volta Redonda, onde êsse minério se integra ou deveria integrar-se no processo de produção de ferro e aço. Apurada a quantidade desviada, a emprêsa ferroviária federal indeniza o valor correspondente à Siderúrgica.

Admitido que os fatos se passam exatamente nesses têrmos, não há compra-e-venda tributável, mas pura indenização de direito civil pelo desvio ou não-entrega da mercadoria por parte do transportador.

O impôsto de vendas e consignações tem como fato gerador o contrato jurídico de compra-e-venda pelo consenso de vontades, sendo imprescindível, para efeitos fiscais, que o vendedor seja comerciante ou produtor. Se a utilização do carvão pela Estrada de Ferro Central do Brasil se realiza à revelia da Siderúrgica, o contrato não existiu. O pagamento representa apenas num ressarcimento de perdas e danos, que não é tributável pelo Estado.

Mas se a Siderúrgica voluntária e realmente vendeu o carvão à Estrada de Ferro Central do Brasil, há que resolver-se a situação de direito fiscal à luz de dois elementos de fato:

a) O local do estabelecimento do vendedor — depósito do carvão, pois pelos têrmos expressos do dec.-lei n.º 915, de 1-12-1958, êsse será o "lugar de operação" para o efeito de firmar a competência do fisco ao qual é devido impôsto de vendas, ressalvada a competência do Estado do produtor se por êste foi diretamente vendida a mercadoria, ainda que depositada alhures (art. 1.º, § 1.º, do dec.-lei n.º 915, redação do dec.-lei n.º 1.061, de 20-1-1939). Se a Siderúrgica tem sede no Distrito Federal e aí estava depositado o carvão, exclui-se a competência do Estado do Rio.

b) A origem do carvão mineral: se de produção nacional, exclui-se a competência do Estado do Rio porque toca à União o impôsto único sôbre produção, comércio, distribuição, consumo e exportação dos minerais do país (art. 15, n.º III, da Constituição); se o carvão fôr importado do estrangeiro, o caso se localiza na competência do item *a, supra*.

Destarte, a competência do fisco fluminense só será constitucional e legítima se se tratar de carvão mineral importado do estrangeiro e depositado no território do Estado do Rio. Vagão em trânsito não é depósito, mas, meio de transporte.

Resta a circunstância de ter sido o combustível aludido adquirido de uma sociedade mista federal por outra igualmente federal, o que coloca o problema nos têrmos gerais da imunidade e das isenções do art. 31, V, *a*, da Constituição, para os serviços da União.

Em qualquer das hipóteses acima, a solução está na dependência de apurar-se sem sombra de dúvida — *se, quando, onde* e *como* ocorreu o fato gerador do impôsto, pois há mais de 100 anos os escritores e tribunais fixaram a teoria de que a obrigação de pagar tributo nasce de realizar-se a situação de fato abstratamente fixada na lei para que os agentes do fisco (ou, às vêzes, o próprio contribuinte) possam praticar os atos de lançamento e arrecadação. Há mais de século, o velho e clássico J. B. Say já ensinava isso "... *à moins de taxer arbitrairement les contribuables on est obligés d'exiger le leur contribuables à l'occasion d'un fait que serve de base à la pretention du fisc... Ce sont là les faits qui servent de base à l'impôt; c'est sur eux qu'ils est assis, et c'est la nature diverse de ces faits, qui sert à la classification, à la denomination des impôts*" ("Cours Complet d'Economie Politique" 1852, vol. 2.º, pág. 398).

E não só a possibilidade jurídica de exigir-se a dívida fiscal promana do fato gerador: também a lei aplicável no tempo com a conseqüência da respectiva alíquota e o início da prescrição regem-se pela data do fato gerador (G. Jèze, na "Revue de Droit Public", 1937, pág. 618, ou na "Revista Forense", 1945, vol. 104, página 36). No caso em estudo o fato gerador deve ser nitidamente estabelecido com tôdas as circunstâncias de lugar e tempo, porque, por fôrça do dec.-lei n.º 915, delas resultará se foi tributável o negócio de carvão mineral utilizado pela Estrada de Ferro Central do Brasil e qual o fisco competente para recolher o impôsto. A matéria, repetimos, é de fato a ser enquadrado nesses princípios legais expressos.

No comércio interestadual, num dos raros casos em que a jurisprudência sôbre matéria tributária se apresenta torrencial e pacífica, a interpretação e aplicação do dec.-lei n.º 915, de 1938, modificado pelo dec.-lei n.º 1.061, de 1939, obedece ao princípio de que a competência para arrecadação de impôsto de vendas se regula pelo "lugar da operação" e êste, por uma ficção de direito, quando a venda não foi realizada diretamente pelo próprio fabricante ou produtor, é o local do estabelecimento do vendedor, desde que tenha depósito, a seu cargo, da mercadoria. Boa ou má, a política legislativa e fiscal dêsses dois decretos-leis, tão alvejados atualmente no Congresso por vários projetos e substitutivos em ambiente exacerbado, foi considerada constitucional por diversos acórdãos do Supremo Tribunal Federal antes e depois da Carta de 1946.

RESPOSTAS

A 1.ª pergunta — "É lícito à União "isentar, por via de lei federal, pessoas, "coisas ou atividades sujeitas a tributos "dos Estados?"

Resp. — Afirmativamente, em dois casos:

a) concessionários de serviços públicos federais, mediante lei especial, se o objeto da concessão fôr de "interêsse comum", isto é, não só da União, mas também do Estado, Distrito Federal ou Município (art. 31, *a* e parág. único);

b) pessoas, coisas e atividades, desde que empregadas, como meios de ação essencial, para os fins, que a Constituição comete à União federal e o tributo acarrete estôrvo efetivo a êsses objetivos nacionais.

Fundamento a resposta ao item *b*, não só no poder de o Congresso elaborar leis "sôbre tôdas as matérias de competência da União" (art. 65, IX), leis essas supremas em contraste com as estaduais idênticas na matéria (art. 101, n.º III, *a*, *b* e *d*), em que a competência dos Estados está limitada explícita e implicitamente pelos dispositivos da Constituição federal e princípios nela estabelecidos (art. 18 e § 1.º), mas também no poder de legislar sôbre "normas gerais de direito financeiro" (art. 5.º, XV, *b*). A competência do Estado, em relação a essas normas gerais

de direito financeiro, é puramente "supletiva ou complementar" (art. 6.º).

À 2.ª pergunta — "Sociedades de economia mista da União gozam das imunidades do art. 31, V, *a*, da Constituição de 1946?"

Resp. — Afirmativamente, porque as sociedades de economia mista e as autarquias são meras agências ou instrumentos da União, como tal a ela equiparadas, *ad instar* do art. 48, I, *a* e *b*, o que está corroborado pelos trabalhos da Assembléia Constituinte de 1946. Uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo. Se a sociedade mista é agência ou instrumento da União para a incompatibilidade dos congressistas, racionalmente também o será, à falta de dispositivo expresso em contrário, para a imunidade recíproca dos "bens, rendas e serviços" das pessoas de direito público.

Muito menos racional ainda seria que a União pudesse isentar concessionários — entidades privadas — por fôrça do artigo 31, V, *a*, parág. único, e não pudesse fazê-lo em relação às autarquias e sociedades mistas de que ela é a única ou a principal proprietária, organizadora e diretora por agentes de sua nomeação ou eleição. Da omissão das autarquias e sociedades mistas no parág. único do art. 31, induz-se a compreensão delas no "bens, rendas e serviços" dêsse dispositivo, pois a exceção contempla apenas o caso dos serviços concedidos. Por isso mesmo que êsse caso é exceção à regra geral da imunidade dos serviços, bens e rendas, não se amplia além dos concessionários taxativamente mencionados. Não se presumem absurdos na lei e, muito menos, na Constituição.

À 3.ª pergunta — "No caso negativo, "pode lei federal isentar, sem ofensa à "Constituição, as sociedades de economia "mista em atenção ao interêsse nacional "de tôdas ou algumas das atividades e "fins que ditaram sua instituição?"

Resp. — Prejudicada pelas respostas afirmativas às 1.ª e 2.ª perguntas: admitindo-se, *gratia argumentandi*, que a sociedade mista fundada e dirigida pela União, em lei que a declarou serviço nacional até de utilidade estratégica e propiciou a formação de capital quase todo do Tesouro (ou garantido por êle) e de autarquias federais, não seja serviço, bem e fonte de rendas da mesma União, para os efeitos da imunidade recíproca, a ela deve ser reconhecido o poder de isentar atividade essencial à defesa e ao desenvolvimento econômico do país. Êstes são fins de interêsse nacional, "interêsse comum" do Estado, Município e União e não apenas interêsse federal ou restrito a esta. Reitero a consideração de que se não pode presumir na Constituição o absurdo de ela permitir ao Congresso isentar o concessionário de serviço federal, quando houver "interêsse comum" e vedar êsse poder de isenção em favor de serviço cometido às autarquias e sociedades das quais é proprietária única ou principal.

À 4.ª pergunta — "É lícito ao Estado "do Rio de Janeiro exigir impôsto de vendas e consignações pelo preço ou, mais "exatamente, indenização que a Estrada "de Ferro Central do Brasil pagou à Com"panhia Siderúrgica Nacional, com sede "na capital da República, por se ter apos"sado de carvão mineral desta, recebido "no depósito da mesma no Cais do Pôrto "do Distrito Federal, a fim de transpor"tá-lo para a Usina de Volta Redonda, "naquele Estado?"

Resp. — A matéria é de fato a ser decidida à luz dos decretos ns. 915 de 1938, e 1.061, de 1939, conforme se realizou ou não, efetivamente, a venda de carvão estrangeiro depositado no território do Estado do Rio. Em resumo, não há competência do Estado do Rio para exigir o impôsto de vendas: *a*) se não houve venda, mas indenização de transportador por desvio de carga; *b*) se o carvão, mesmo vendido — o que pressupõe voluntariedade — estava depositado fora dos limites do território fluminense; *c*) se o carvão era de produção nacional (art. 15, n.º III, § 2.º, da Constituição).

À 5.ª pergunta — "A Companhia Si"derúrgica Nacional, por suas origens, "atos institucionais, finalidades e ativida"des, à luz dos diplomas, mensagens e "outros atos públicos, pode ser constitu"cionalmente enquadrada na imunidade do "art. 31, V, *a*, da Constituição ou bene"ficiada por isenção em lei federal relati"vamente aos tributos dos Estados?"

Resp. — Afirmativamente, pelos argumentos resumidos na resposta à 2.ª pergunta e desenvolvidos na parte expositiva dêste parecer.

A 6.ª pergunta — "Subsistem, depois "da promulgação da Constituição de 1946, "as isenções que as leis federais citadas "do regime anterior estatuiram em favor "da Siderúrgica?"

Resp. — Afirmativamente, porque continuam em vigor tôdas as leis anteriores à Constituição, desde que a não contrariem. Sempre se entendeu assim no Brasil e noutros países em que se registraram substituições completas do texto constitucional. Em nosso entender, a imunidade dos bens, rendas e serviços da União conserva, no Brasil, os caracteres com que foi copiada do sistema federal norte-americano, de cuja entrosagem é princípio básico e inerente. Lá e aqui, se o Congresso silencia, há imunidade restrita aos bens, rendas e serviços da agência federal, ainda que autarquia ou sociedade mista (*Government owned Corporation*), mas sem que com isso se beneficiem terceiros, como funcionários, consumidores etc. Mas, lá e aqui, o Congresso pode restringir e até excluir a imunidade de seus serviços e emprêsas. O dec.-lei n.º 9.764, de 1946, a despeito dos têrmos amplos, limitou a imunidade. E, a meu ver, essa limitação se estende aos impostos de vendas e exportações que, por efeito da repercussão econômica, sejam transferidos para particulares, como mais dilatadamente discutir no corpo dêste parecer. Mas a limitação, pelos próprios fins do dec.-lei n.º 9.764, não exclui da isenção as mercadorias vendidas à União, suas autarquias e sociedades mistas, ou da utilização específica dessas pessoas de direito público, tais como material estratégico e ferroviário.

Bahia, 12 de março de 1960. — *Aliomar Baleeiro*, professor da Faculdade de Direito da Universidade da Guanabara.