REGIME FEDERATIVO — COMPETÊNCIA DA UNIÃO E DOS ESTADOS — IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA — PODÊRES IMPLÍCITOS — DESCENTRALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA — IMPÔSTO DO SÊLO — ISENÇÃO E INCIDÊNCIA

— A imunidade fiscal recíproca, além da União, dos Estados e Municípios, há de compreender também os serviços públicos dotados de personalidade jurídica.

— Fazer incidir o impôsto federal sôbre o ato ou o instrumento jurídico escolhido pelo Estado, para o exercício de sua competência, é tributar o serviço federal.

— Interpretação do art. 31, V, letra a, da Constituição.

— Idem da Emenda Constitucional n.º 5, de 1961.

PARECER

"É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente."

O fundamento ou razão de ser dessa cláusula constitucional se encontra na particularidade própria ou no caráter específico do regime federativo. A organização dêste regime é extremamente complexa. Nela as funções governamentais, ao invés de concentradas núm único órgão ou num só poder, coalescem em tôrno de dois centros políticos e administrativos, cada qual autônomo na esfera reservada à sua competência, e, embora coexistindo no mesmo território, mantêm, um em relação ao outro, a mais completa independência em tudo quanto incida sôbre a capacidade de decisão que lhes é imputada no instrumento constitucional.

Para agravar as dificuldades teóricas ou de concepção, já de si mesmas dignas de serem havidas em grande conta, as contingências de ordem prática concorrem, de maneira inelutável, para dificultar ainda mais o equilíbrio ou a balança dos podêres, que, apesar de distintas as respectivas órbitas de revolução, em certos momentos aproximam-se de tal maneira, que se tornam inevitáveis, como acontece no domínio planetário, as interferências, ainda que indiretas de um na órbita do outro. Daí o empenho das Constituições federais em traçar, com a maior precisão, a órbita reservada a cada qual, procurando eliminar as oportunidades de contato ou de atrito, as causas ocasionais de interferência, a possibilidade de que, sob o mesmo aspecto e concomitantemente, o objeto sôbre o qual se projeta o foco de interêsse de um dos governos venha a incidir no campo atracional do outro, para o que recorrem ao expediente de enumeração, tanto mais eficaz quanto mais taxativa, completa e minudente, das atribuições, competências e podêres

que a cada um devem ser imputados com exclusividade ou privativamente.

Para que possa, portanto, subsistir com proveito, a forma dual de govêrno pressupõe que a Constituição consigne o elenco dos podêres a serem incluídos na competência de cada uma das entidades políticas ou administrativas, de modo a separar ou definir ideològicamente, no conglomerado de matérias suscetíveis de constituírem objeto da jurisdição de ambas — e que, por ser o mesmo, é comum às duas — a parte que a cada um deverá tocar, com exclusão ou privação da outra de exercer sôbre a mesma as suas faculdades de preensão ou de captação seja sob a forma política, seja sob a modalidade administrativa, fiscal ou tributária. Não só, porém. É de elementar cautela, e nisto coincidem tôdas as Constituições federais, que se alie ao modo indicativo a voz imperativa. Não basta, com efeito, distribuir ou repartir a matéria política, administrativa e tributária, indicando a cada uma, de modo inequívoco, estrito ou preciso, a esfera reservada à sua própria competência. Cumpre completar a indicação com a proibição. No exercício da sua competência própria ou privativa, um dos governos pode, com efeito, exercer, ainda que de modo indireto ou obliquamente, sôbre os demais uma ação perturbadora, impeditiva ou restritiva. A disciplina no domínio da concorrência, seja no comércio jurídico, ou entre indivíduos, seja no plano da competição política, entre podêres ou agências do govêrno, particularmente quando o espaço e a matéria jurisdicionais lhes são comuns, impõe a necessidade de formular proibições positivas e concretas, pois, abandonados a si mesmos ou se não encontram nos cruzamentos, ou nos pontos de interferência, inevitáveis em tôdas as rêdes de circulação dotadas de um plexo comum, a sinalização conveniente: com a ordem de parar, os governos, abandonados a si mesmos, aos seus apetites, às suas impulsões, à velocidade das suas iniciativas, tenderão a fazer coincidir com a linha da sua fôrça atual ou da sua capacidade efetiva a medida constitucional da sua competência.

2. A garantia de sobrevivência do regime federativo, além das virtudes de tolerância e de compreensão recíprocas, tanto mais essenciais quanto mais numerosas e complexas as relações de vizinhança, depende, em grande parte, do cuidado, do zêlo e da minúcia com que se tenha havido o legislador constituinte na formulação, se possível expressa, e em linguagem que, pelas suas inflexões, não dê lugar a deslizamentos ou ambigüidades de sentido, não sòmente das atribuições concretas que pretende deferir a cada um dos governos, mas, igualmente, dos princípios ou postulados fundamentais, e, de modo positivo, as proibições, limitações ou restrições ao tráfego dos podêres no espaço comum reservado à sua circulação. Das regras gerais do tráfego, implícitas em todos os regulamentos de polícia da circulação, a mais importante de tôdas é, porém inquestionàvelmente, a que veda aos transeuntes obstem uns aos outros o legítimo exercício da sua atividade, ou, que sob a aparência de estarem exercendo o seu direito, procurem impedir, obstruir ou anular o equivalente direito do vizinho.

3. É o que se dá no regime federativo. Implícita ou expressa, é consubstancial a êle a regra de que nenhum dos podêres ou dos governos, de cuja associação se compõe a sua unidade, deve interferir nas atividades legítimas do outro, nem diretamente, nem por vias indiretas, oblíquas ou furtivas, poderá criar óbices, embaraços, tropeços ou empecilhos ao exercício das suas funções constitucionais, e, sobretudo, onerar, de qualquer maneira, diminuir ou destruir a eficácia dos meios ou instrumentos necessários ou adequados à ação dos seus órgãos na órbita constitucional da sua competência. Nenhum campo, porém, como o tributário, mais propício, no conflito de podêres, mais fértil em oportunidades para a concorrência prejudicial entre os governos, seja consciên-

temente orientada no mau sentido, e, portanto, desleal ou ilícita, seja por motivo da fluidez ou da indeterminação da matéria tributária, que, sendo a mesma e uma só, por mais precisamente se recortem no mapa constitucional, os contornos da sua divisão, comportará sempre a espécie esquiva e fugidia dos casos marginais, cada ambigüidade dá lugar a que sôbre êles se concentrem os fogos cruzados dos fiscos concorrentes. Por maior o esmêro que se ponha em definir ou limitar, e resguardar ou defender com as farpas da proibição a mais categórica, o domínio reservado às atividades venatórias de cada um, é necessário ter em mente que a caça é mobile, ou que a substância tributária não participa da dureza, nem da morfologia do cristal, com as suas faces regulares e as suas arestas definidas; ela participa, ao contrário, das propriedades da matéria fluida, e, como nesta, as suas moléculas estão em constante deslizamento e o seu curso se modifica à mercê dos acidentes e das circunstâncias. Acontece, porém, ainda, que grande parte da renda nacional, particularmente na nossa época, em que as funções do Estado se tornam cada dia mais variadas e mais enfáticas, conflui para os tesouros públicos, revertendo em seguida à circulação sob a forma de serviços os mais diversos, de empreendimentos os mais audaciosos, tanto pelo vulto material, como pela amplitude das intenções, de propriedades as mais distintas, quanto ao uso, e sobretudo, graças ao gigantismo de que os governos se acham acometidos, como dispensários de saúde, de segurança física e econômica, ou do bem-estar público em todos os matizes da sua escala, que é infinitamente elástica. A medida que a economia pública vai bombeando, para os seus reservatórios, mediante os aparelhos da sucção tributária, cada vez mais engenhosos e eficazes, a riqueza particular, mais se acirra, nos regimes duais ou plurais de govêrno, a concorrência entre as entidades fiscais, disputando umas às outras, quanto mais crescente a escassez da caça, a matéria suscetível de ser captada, ainda que de maneira furtiva ou oblíqua, na rêde das respectivas legislações tributárias, a qual se torna, com o tempo e com a premência das necessidades, de tecido mais complexo, difuso e emaranhado, de maneira que possa recolher nos seus retículos ainda as parcelas mais sutis ou as figuras mais esguias e viscosas da matéria tributável.

4. Não só, porém. As crescentes necessidades da administração pública, particularmente depois que a ênfase ou a acentuação tônica passou a incidir mais sôbre as novas funções, as chamadas criadoras de educação, de assistência, sob tôdas as formas imaginárias de cultura e de bem-estar público, do que sôbre as funções negativas ou clássicas e tradicionais do Estado, levam, naturalmente, as diversas agências tributárias, nos regimes duais ou plurais de Govêrno, à medida que se avoluma a economia pública à custa da particular, a considerar, à vista da progressiva escassez de matéria constitucionalmente tributável, a tentadora possibilidade de, recìprocamente ou uma contra a outra, lançarem as suas rêdes nos reservatórios em que sobe contìnuamente o nível da economia pública do vizinho. Ora, não seria suscetível de duração o regime federativo se se permitisse às entidades entre as quais se acha repartida a substância do govêrno, a tributação recíproca dos bens, dos serviços e das rendas. É óbvio que, admitida a extravagante permissão, a nenhum govêrno seria dado exercer com independência as suas funções. Mediante a tributação, êles se controlariam uns aos outros, acabando por se mutilarem recìprocamente, por se obstarem mùtuamente no desempenho dos serviços públicos, que lhes fôssem incumbidos pela Constituição, por se impedirem na liberdade necessária ao exercício do poder, sobretudo quanto à medida ou extensão das suas iniciativas. No regime federativo é essencial que um dos governos não possa regular as atividades do outro. O poder de regulamentar envolve o de constranger, limitar, reduzir ou cercear. E não

existe instrumento mais eficaz de regulamentação do que o poder de tributar. Quem tributa pode constranger, limitar, reduzir, cercear, impedir, obstruir ou anular as faculdades do tributado. Na discrição de quem tributa está a escolha da natureza e da medida do tributo. O poder político que passasse a incidir sob a competência tributária de outro estaria, inquestionàvelmente a êste avassalado, submetido à sua mercê, dependente da sua vontade, escravo das suas exigências, arregimentado ao seu serviço, com a própria subsistência material ameaçada, incapaz de deliberar sôbre os fins, por não ser senhor dos meios e instrumentos necessários à sua realização.

5. Ora, criando não sòmente um Govêrno, mas uma constelação de Governos, ou um sistema planetário político, com um sol ao centro que é o Govêrno nacional, e em tôrno dêle tantos Governos locais quantas as regiões mais ou menos geogràfica e econômicamente definidas ou que histórica e tradicionalmente haviam adquirido individualidade própria, o que visa tôda Constituição federal é obter maior eficiência e rendimento da máquina administrativa, dotando-a do número de órgãos que as condições diferenciais reinantes no país exijam para cobrir em tôda a sua extensão o campo das necessidades e das conveniências públicas. A sua intenção não é enfraquecer o Govêrno pela distribuição ou repartição da competência. E, antes, o de, pela especialização das competências, facilitar a tôdas elas o cumprimento da tarefa designada a cada uma. Conferindo a cada Govêrno a competência que lhe é mais adequada, o que ela quer é que na órbita dessa competência o Govêrno a que foi reservada goze de tôda a independência, e exerça plenàriamente os podêres que lhe foram constitucionalmente atribuídos. Não há Govêrno escravo, onde todos são igualmente independentes, salvo, como é o caso do Govêrno da Nação, a natural eminência sôbre as demais da agência central de govêrno, cujo poder, nas raias traçadas pela Constituição, se estende a todo o território e à qual na massa de podêres residuários, ou que sobra da repartição constitucional das competências, deve, naturalmente, competir, no concurso instaurado sôbre ela entre todos os Governos, a preferência, o privilégio ou a prelação. Onde os Governos concorressem uns com os outros, procurando, pela tributação, cevar-se cada qual na economia do vizinho, ou o mais eminente de todos taxasse em benefício dos seus serviços os serviços locais, tão necessários, indispensáveis e públicos quanto os dêle não haveria mais como deter a carnificina recíproca, e em detrimento de todos os serviços públicos, em prejuízo da inteira comunidade resultaria, finalmente, a insensata e monstruosa concorrência. E como manter-se a Nação, quando as entidades locais seriam tanto mais numerosas quanto mais diferenciais e variadas, as condições geográficas, históricas, econômicas e políticas do País? Por ser nacional, a competência do Govêrno central cobre com a rêde dos seus podêres a totalidade do território, e devendo a todos, com igualdade, o confôrto da sua assistência, o benefício dos seus empreendimentos, a comodidade dos seus serviços, ter-se-ia que sôbre êle, sôbre a imensa superfície da sua administração, poderiam convergir, como de um enxame de vespas, os ferrões de dezenas senão centenas de fiscos locais sugando para os seus reservatórios de mel a linfa cujo único e preciso destino, cujo destino específico e intransferível é, exclusivamente e de modo privilegiado, alimentar os imprescindíveis encargos e serviços do Govêrno nacional.

6. Por tudo isso, em face dessas evidências de senso comum, da obviedade dos sinistros resultados de princípio oposto, é que não se pode conceber Federação que não tenha como princípio ou postulado, *a priori* em relação aos demais, como condição primeira em referência à qual tôdas, ainda, as mais essenciais, são acessórias ou subordinadas, o princípio ou a condição de que os ser-

viços, os bens e as rendas de cada Govêrno sejam imunes à tributação dos outros. Foi o que sàbiamente a Constituição de 1891, assim como as que a ela se seguiram, tornou expresso, sob a forma mais enérgica, ou a forma proibitiva.

A Constituição de 1946 dispõe, de modo taxativo, Artigo 31, V:

"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V — lançar impôsto sôbre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo dos serviços públicos concedidos, observado o parágrafo único dêste artigo".

7. A primeira oportunidade que se ofereceu à consideração do assunto foi a tributação pelo Estado de Maryland do Banco dos Estados Unidos. Êste fôra criado pela segunda vez, depois de torpedeado no Congresso o projeto de renovação da carta patente do primeiro Banco dos Estados Unidos. O primeiro Banco fôra patenteado *(chartered)* em 1791 para um período de vinte anos. A sua necessidade se impunha por várias e poderosas razões. Ao tempo em que a Constituição foi adotada, dispunham os Estados Unidos de metais preciosos, sob qualquer forma, cunhados ou não, sòmente em pequena quantidade, e o papel-moeda não tinha valor uniforme em todos os pontos do território. O papel-moeda emitido pelos Bancos dos Estados Unidos não sòmente variava de valor com as distâncias do Banco emissor, como de acôrdo com o crédito em que era havido cada Banco estadual. A transferência de fundos de um ponto a outro do território nacional, desde que situados em Estados diferentes, só se podia operar mediante a transferência de ouro ou prata. Por sua vez, por falta de agências capazes ou que inspirassem confiança, tornava-se difícil e dispendiosa a arrecadação dos impostos nacionais e, quando se prolongavam as fases negativas ou nas remissões do ritmo desigual com que se processa o recebimento dos impostos, não havia uma instituição que antecipasse ao Tesouro a parte retardatária da receita.

Se era verdade, como alegava o Estado de Maryland, que entre os podêres enumerados não se continha o de criar bancos, nem por isto falecia à União a necessária competência para criá-los. E neste ponto, recorrendo ao seu processo habitual de transpor as questões do mesquinho plano em que, à primeira vista, os seus têrmos parecem adequadamente situá-las, para o plano mais amplo e mais geral, o único de dimensões apropriadas aos princípios nela implicados ou envolvidos e às conseqüências que resultam do fundo de afirmação tácita, ou que não afloram à superfície da expressão, Marshall desenvolve, em tôda a plenitude do seu sentido atual, a doutrina dos podêres implícitos.

É assim que:

"Among the enumerated powers, we do not find that as establishing a bank or creating a corporation. But there is no phrase in the instrument which, like the articles of confederation, excludes incidental or implied powers; and which requires that everything granted shall be expressly and minutely described. Even the 10th amendment, which was framed for the purpose of quieting the jealouses which had been excited, omits the word "expressly", and declares only that the powers "not delegated to the United States, nor prohibited to the States, are reserved, to the state and to the people".

. . . . . .

Although, among the enumerated powers of government, we do not find the word "bank" or "incorporation", we find the great powers to lay and collect taxes; to borrow money; to regulate commerce; to declare and conduct war; and to raise and support armies and navies.

The sword and the purse, all the external relations, and no inconsiderable portion of the industries of the nation, are entrusted to its government. It can never be pretended that these vast powers draw after them others of inferior importance, merely because they are inferior. Such an idea can never be advanced. But it may with great reason be contented that a government, entrusted with such ample powers, on the due execution of each the happiness and prosperity of each of the nations so vitaly depends, must also be entrusted with ample means for their execution. The power being given, it is the interest of the nation to facilitate its execution. It can never be their interest, and cannot be presumed to have been their intention to clog and embarras its execution by withholding the most appropriate means. Throughout this vast republic, from the St. Croix to the Gulf of Mexico, from the Atlantic to the Pacific, revenue is to be collected and expended, armies are to be marched and supported. The exigences of the nation may require that treasure raised in the north should be transported to the south, that raised in the east conveyed to the west, or that this order should be reversed. Is that constructoim of the constitution to be proferred which would render these operation difficult, hazardous and expensive? Can we adopt that construction (unless the words periously require it which would impute to the framers of that instrument when granting these powers for the public good the intention of impeding their exercise by withholding a choice of means? If, indeed, such be the mandate of the constitution, we have only to obey; but that instrument do not profess to enumerate the means by which the powers it confers may be executed.

. . . . . .

It is, than, the subject of fair inquiry, how far such means may be employed. It is not denied that the power given to the government employ the ordinary means for execution. ... But it is denied that the government has its choice of means, or that it may employ the most convenient mean if, to employ them, it be necessary to erect a corporation.

The subject is the execution of those great powers on which the welfare of a nation essentially depends. It must have been the intention of those who gave these powers, to insure, as far as human prudence could insure, their beneficial execution. This could not be done by confining the choice of means to such narrow limits as not to leave it in the power of Congress to adopt any which might be appropriate, and which were conducive to the end. This provison is made in a constitution entended do endure for agest to come, and consequently to be adapted to the various crises of human affairs.

. . . . . .

We admit, as all must admit, that the powers of the government are limited, and that its limits are not to be transcended. But we think the sound construction of the constitution must allow to the national legislature that direction, with respect to the means by which the powers if confers are to be carried into execution, which will enable that body to perform the high dutles assigned to it, in the manner most beneficial to the people. Let the end be legitimate, let it be within the scope of the constitution, and all means which are appropriate, which are plainly adapted to that end, which are not prohibited, but consist with the letter and spirit of the constitution, are constitutional" (*The Constitutional Decisions of John Marshall*, vol. I, 307 e segs.).

8. Em seguida, depois de estabelecer que, sendo lícito ao Congresso criar uma corporação como um dos meios adequados ou apropriados à execução de deter-

minado poder atribuído ao Govêrno Federal, a êle será igualmente lícito utilizar-se de um banco, se o exigem as suas operações financeiras e fiscais. E, atalhando à objeção de que para êsse fim poderia o govêrno utilizar-se dos bancos dos Estados, acrescenta que não se encontra na Constituição nenhum indício da intenção de colocar o Govêrno Federal a dependência dos governos dos Estados para a execução dos grandes podêres que lhe são constitucionalmente atribuídos. Não seria de conceber-se que a Constituição quisesse impor ao Govêrno da União a necessidade de servir-se de meios que não se encontram sob o seu contrôle, e cujo uso estaria na dependência de um outro govêrno, que poderia permiti-lo ou recusá-lo; tal medida de subordinação a outros governos frustraria os importantes desígnios da União, e é, a tôda evidência, incompatível com os claros anunciados constitucionais. Ainda, porém, que assim não fôsse, a liberdade quanto à eleição dos meios implica o direito de escolher um banco da Nação de preferência a um banco estadual, e tão-sòmente ao Congresso cabe o direito de eleger entre os dois o da sua preferência.

9. Assim, ficava, pela primeira vez, plena e claramente estabelecido mediante poderosas razões, cujas raízes se embebem no tecido mesmo da Constituição, por um raciocínio em que as relações entre os têrmos se revelam tão necessárias e inevitáveis como as do conseqüente ao antecedente, do efeito à causa, do conteúdo ao continente, que os podêres expressamente conferidos aos governos não cobrem todo o campo da sua competência. Em tôrno da parte coagulada ou nuclear dessa competência, constituída pelos podêres expressos ou enumerados, como reserva indispensável à sua nutrição, ou com o fim de evitar-lhes o endurecimento e, por conseguinte, a ineficácia, coalesce o plasma, ou a matéria difusa e insuscetível de ser configurada por antecipação, dos podêres implícitos, daqueles podêres que se têm de haver como envolvidos, necessàriamente, nos podêres expressos, e que estão para êstes como o meio para o fim, o acidente para a substância, a cláusula circunstancial ou subordinada para a cláusula que modifica ou especifica, os processos de produção de um resulta para o resultado que êles se destinam a produzir, os agentes para os sêres, como os morais, que não dispõem da capacidade de agir diretamente, por ideal ou fictícia, a natureza corpórea que lhes é imputada, os órgãos para as funções, ou os instrumentos para os atos que consistem na apropriação, modificação ou utilização da parte do mundo exterior acessível às nossas manipulações. Os podêres expressos constituem, efetivamente, a resposta à questão de qual seja o campo reservado às operações do govêrno ou a que fins a Constituição o destina de maneira exclusiva. A nossa Constituição, por exemplo, atribui à competência da União "organizar as Fôrças Armadas, a segurança das fronteiras e a defesa externa", "superintender, em todo o território nacional, os serviços de polícia marítima, aérea e de fronteiras", "fiscalizar as operações de estabelecimentos de crédito, de capitalização e de seguro", "cunhar e emitir moeda e instituir bancos de emissão", "legislar sôbre Direito Civil, Comercial etc., etc., produção e consumo, regime dos portos de navegação de cabotagem, sistema monetário e de medidas, migração e imigração" e as restantes matérias que podem constituir objeto de legislação federal.

Com esta enumeração, o que designa são os fins a cuja promoção o Govêrno Federal deve limitar as suas atividades, e que lhe são reservados ou exclusivos, ou tão-sòmente a êle compete promover. O problema da ação do Govêrno Federal não se acha, todavia, resolvido com o simples enunciado, em têrmos sumários e gerais, das tarefas que a Constituição comete expressamente à sua competência. Mediante a leitura da lista de atribuições conferidas expressamente ao Govêrno federal, o cidadão terá idéia da natureza dos podêres de que dispõe êsse govêrno. Para que possa, porém, ava-

liar da extensão dêsses podêres, das incidências que seu exercício virá a ter sôbre a sua liberdade, o seu bem-estar e a sua economia, necessitará, inevitàvelmente, de desenvolver pela imaginação tôdas as suas implicações, e, particularmente, computar, ainda que por alto ou de maneira incompleta ou aproximativa, a infinidade de meios que o Govêrno poderá empregar na promoção dos fins ou na execução das tarefas que lhe foram encomendadas. Cabe efetivamente à União organizar as Fôrças Armadas, a segurança das fronteiras e a defesa externa. Isto, porém, embora signifique muito, não significaria tudo, ou não compreende todos os podêres que em relação àquele fim a União poderá exercer. De que maneira, com efeito, organizará as Fôrças Armadas, qual a sua estrutura, quais os serviços de que se vão compor, que parcela de minha liberdade ou que sacrifícios da minha economia resultarão da modalidade que vier a ser adotada? Até onde poderá ir, com efeito, o Govêrno federal no exercício dêsse poder?

Do mesmo modo, em relação a todos os demais podêres assim da União como dos Estados. Na faculdade de emitir moeda, não se compreende definida a natureza ou a espécie de moeda que se poderá emitir: no poder de regular a produção e o consumo não estão expressos o modo de regular, a extensão em que poderá regular, as condições que lhe será lícito criar à produção, o regime a que submeterá o consumo. À União caberá organizar os serviços a seu cargo. De que natureza serão êstes serviços é a resposta que poderá conter-se expressamente na Constituição. Além disto, e a não ser as limitações que ela põe ao exercício daquele poder, a Constituição é muda. A sua mudez significará, porém, que no seu conciso enunciado se resume todo o poder da União e dos Estados relativamente aos seus serviços? Nada existe entre a atribuição dêsse poder e as limitações constitucionais postas ao seu exercício? Precisamente entre uma e outras é que se encontra o imenso reservatório dos podêres implícitos, tanto maiores, tanto mais extensos, tanto mais variados quanto mais vago mais sumário, mais geral o enunciado dos podêres expressos que lhes são constitucionalmente atribuídos.

10. Ao contrário de caberem assim ao Govêrno federal como ao Govêrno dos Estados, tão-sòmente, os podêres expressos, a êles cabem, precisamente em razão dos podêres expresssos e para que êstes possam tornar-se efetivos ou para que se exerçam em tôda plenitude os podêres implícitos, insuscetíveis de enumeração em virtude da sua própria natureza, uma vez que, como meios ou instrumentos, dependem, necessàriamente, quanto à sua escolha, de razões de conveniência e oportunidade, assim como das múltiplas circunstâncias, de ordem geral ou especial, políticas, econômicas ou técnicas, que condicionam, num dado momento e em todos os domínios da atividade humana, a eleição do meio, do ato ou do instrumento que mais se apropria à produção do fim ou resultado. Assim no poder de organizar os serviços a seu cargo se terá, necessàriamente, por compreendido ou implícito, o poder de organizá-los, respeitadas tão-sòmente as limitações constitucionais, da maneira que julgar mais oportuna, conveniente ou adequada. E do mesmo modo em relação aos demais podêres expressos, como no de emitir moeda, a de lhe determinar a espécie; no de organizar a segurança das fronteiras, o de definir com a extensão que lhe parecer conveniente, do ponto de vista da defesa nacional, a área sôbre que incidirão as medidas de segurança, assim como a natureza dessas medidas; no de estabelecer o regime dos portos, o de escolher o regime mais adequado às circunstâncias, administrando-os diretamente, ou mediante concessão.

11. O poder do Govêrno é, efetivamente, como se vê, muito maior do que o poder aparente a êle expressamente conferido na Constituição. Bem pobre e ineficaz seria o govêrno, ou melhor,

mera figura decorativa, se nos seus podêres não se incluísse a parte dinâmica ou instrumental, a que lhe proporciona os meios indispensáveis ao exercício do Poder, que consiste, precisamente em regular e, portanto, em definir, restringir, condicionar ou limitar. Em nada remediaria a sua pobreza e a sua ineficácia se a Constituição resolvesse enumerar taxativamente os meios ou instrumentos de que o Govêrno poderia utilizar-se no desempenho dos seus encargos ou no exercício das suas funções. Neste caso, faltar-lhe-ia a flexibilidade indispensável para adaptar-se à variação das circunstâncias, quando destas depende, de modo direto e imediato, a eficácia dos meios e a propriedade ou adequação dos instrumentos.

12. Assim em resumo não há como ter por evidente que a Constituição, ao enumerar os podêres do Govêrno federal ou estadual, não teve o intuito de limitar tão-sòmente aos enumerados, os podêres dêsses governos. Ao contrário, os podêres enumerados pressupõem, necessàriamente, a existência de outros e essenciais podêres, sem cuja admissão não poderemos conceber o exercício dos primeiros. A Constituição, com efeito, ao conferir ao Govêrno os podêres expressos, os conferiu para que fôssem exercidos em tôda a plenitude, e para que o Govêrno os possa exercer é de inevitável evidência que lhe há de tocar a liberdade quanto ao emprêgo das agências, dos instrumentos ou dos meios mais adequados, apropriados, ou conformes aos fins que lhe são designados nos podêres expressos. A êle, igualmente, há de caber a escolha ou opção, dentre os instrumentos, quando vários, dentre os meios, se mais de um existe, do instrumento ou do meio que lhe pareça mais adequado ou mais eficaz. Neste juízo de conveniência em relação aos meios ou instrumentos, o Govêrno não deverá obediência senão ao seu critério, só encontrando como fronteira à sua liberdade ou discrição as limitações constitucionais. Ninguém, senão o povo, lhe poderá tomar contas quanto ao acêrto ou a prudência do seu juízo. É matéria de política legislativa, na maior latitude da expressão, e, como tal, subtraída, por natureza, à apreciação dos tribunais. A União assim como os Estados, portanto, escolherão livremente os meios que lhes pareçam mais convenientes ao exercício dos podêres que a Constituição lhes outorga expressamente ou sob a forma de enumeração. Não existe outra limitação a êsse poder, excetuadas as limitações constitucionais. Observadas estas, outras não haverá aos podêres implícitos, ou dos quais depende a explicitação, o desenvolvimento ou a execução dos podêres expressos.

13. É certo que a Constituição confere aos Estados a administração dos seus negócios ou dos interêsses que lhes são peculiares.

A Constituição não prescreve, porém, como se organizará a administração dos Estados. Os Estados terão, portanto, a liberdade de se organizar administrativamente como lhes parecer adequado, conveniente ou eficaz. É a aplicação do princípio atrás desenvolvido com relativa amplitude, ou o princípio em virtude do qual a Constituição se limita a definir o campo de ação assim do Estado federal como dos Estados-membros, sem lhes indicar entretanto os meios e os instrumentos de ação.

É o que Marshall já tinha assentado, de maneira luminosa e irretorquível, devassando a imensa amplitude dos podêres implícitos, no caso Mc Culloch V Maryland:

"Let the end be legitimate, let it within the scope of the Constitution, and all means which are appropriate wich are plainly adapted to that end, which are not prohibited, but consist with the letter and spirit of the consistitution, are constitutional".

Assim, para administrar certos dos seus negócios domésticos, por motivos de ordem técnica, como o intuito de tornar o serviço mais eficiente, a sua administração mais flexível e mais pronta

ou mais desembaraçada nos seus movimentos, os Estados poderão estabelecer para tais serviços um regime peculiar, destacando-os da administração central ou burocrática e lhes conferindo certa autonomia nas decisões, especializando em seu favor determinadas rendas públicas e dotando-os de patrimônio próprio.

É um dos vários processos de descentralização administrativa. O processo em questão não altera, modifica ou transforma a natureza do serviço. Êste continuará a ser um serviço público, como os demais serviços públicos sujeitos ao regime burocrático ou de administração centralizada.

A separação do serviço, sua institucionalização, ou a sua personificação jurídica é apenas uma combinação de meios financeiros e jurídicos, um expediente ou uma técnica, um método ou um processo de repartição da competência do Estado quanto à gestão dos seus serviços. A técnica, o expediente ou o agenciamento de meios administrativos e financeiros não alteram a natureza do serviço. Êste continua a ser um serviço do Estado; a sua competência continua a ser uma competência do Estado (Jèze, *Principes de Droit Administratif*, 3ª ed., vol. II, pág. 167). O serviço assim descentralizado se mantém dentro da órbita jurídica do Estado, que sôbre êle exercerá o poder de vigilância e contrôle, o qual irá desde a fiscalização até ao exercício substitutivo pela administração central da competência delegada ao ente autônomo, se êste não a exerce de maneira correta, nos limites da lei de sua organização e conforme a finalidade para que foi instituído.

Ou, como escreve Otto Mayer:

"Com o reconhecimento da personalidade moral de direito público, reconhece-se a esta pessoa o direito de exercer livremente a atividade que lhe foi atribuída, isto é, *a porção de administração pública que lhe foi delegada*" (Otto Mayer — *Droit Administratif*, vol. IV, pág. 308).

O poder de vigilância e de contrôle sôbre o ente autônomo resulta do fato de que:

"a atividade da pessoa moral (ente autônomo), *representando uma porção da administração pública*, continua, por isso mesmo, a interessar o poder público geral de que ela foi destacada". (Otto Mayer — Op. e vol. cit., pág. 307).

Os entes administrativos autônomos, reconhecidos no nosso direito, são inteiramente idênticos aos *établissements publics* do Direito Administrativo Francês.

Eis como Hauriou analisa a natureza e a estrutura de tais estabelecimentos:

"O estabelecimento público é um serviço especial personificado."

Há na definição do estabelecimento público três idéias importantes: a do serviço especial, *a do serviço público*, a da personificação.

I) A primeira é a do serviço especial. Isto deve entender-se no sentido de serviço que, em razão do seu caráter técnico, merece ser destacado dos serviços gerais de uma administração pública.

II) A segunda idéia importante da definição é que o estabelecimento público gere um serviço que, a rigor, poderia ser confiado à administração geral.

Em razão desta circunstância, o estabelecimento público é filiado à organização geral da administração pública; *é um membro do Estado* e participa, em maior ou menor grau, dos direitos do poder público. (Hauriou — *Droit Administratif*, 8ª ed., págs. 342-343).

Idêntica ao estabelecimento público francês e às autarquias do nosso direito administrativo é a *ceffentliche Anstalt* (que se pode traduzir por estabelecimento público) do direito administrativo alemão. Na Alemanha não mais se admite que a autonomia da *ceffentliche Anstalt* constitua um atributo que lhe seja qualificativamente próprio ou sig-

nifique a sua independência em relação ao Estado. Ali, como na França e entre nós, o estabelecimento público, o ente administrativo autônomo ou autarquia, é mera aplicação do princípio ou do processo de descentralização administrativa (Forsthoff — *Lehrbuch des Verwaltugarecht*, vol. I, pág. 360). Na descentralização, mediante autonomia, o acento tônico recai não sôbre o conceito de autonomia, mas sôbre o caráter da relação entre o ente autônomo e o Estado. Êsse caráter é de dependência do primeiro em relação ao segundo (Forthoff — Op. e vol. cits., pág. 363).

A separação de um complexo de serviços ou de competências da matriz administrativa; ou da administração central, para constituir um ente autônomo não significa que o serviço ou a competência seja projetada fora da órbita do Estado, passando a regular-se de *motu proprio* ou por normas interiores do ente autônomo. Êste se regula pela lei que o instituiu e a sua competência é a mesma que o Estado continua a ter em relação ao serviço. A separação é apenas aparente ou resulta de um mero artifício de técnica jurídica. Substancialmente não existe descontinuidade entre a administração central e o ente autônomo; o serviço é o mesmo que antes era gerido pelos processos burocráticos da administração centralizada; continuando a ser o mesmo, conserva o seu caráter de serviço público do Estado e só porque sòmente ao Estado compete a sua gestão é que esta pode ser exercida pelo ente autônomo, a que o Estado não alienou, mas apenas delegou, sob a reserva de que continuará também a exercê-la, mediante o poder de vigilância e de contrôle, a competência que lhe é própria e inalienável, de administrar os serviços públicos que lhe são imputados pela Constituição.

Em virtude da descentralização administrativa, o ente autônomo não adquire competência própria, poder que lhe seja qualitativamente peculiar ou que resulte de si mesmo, de sua vontade, da sua deliberação ou de uma fôrça normativa inerente à sua substância, à sua estrutura jurídica ou à sua competência. Êle não se estruturou a si mesmo: foi estruturado pelo Estado; não possui competência própria, pois a que exerce é uma competência do Estado, que é privilégio dêste e a êste constitucionalmente atribuída, de modo singular ou com exclusividade.

Para dar maior relêvo ao fato de que no ente autônomo o acento tônico não incide no momento da autonomia, mas na relação de dependência daquele ente em relação ao Estado, deve-se, finalmente, assinalar que o serviço público dotado de autonomia administrativa permanece sujeito ao poder de vigilância e de contrôle do Estado.

Eis como Otto Mayer expõe a extensão dêsse poder de vigilância e de contrôle, cuja natureza revela, de maneira evidente, que o ente administrativo autônomo existe, permanece e se afirma no seio da administração central, de cuja órbita, pela autonomia, não se desgarra e se separa, sendo, antes, um mero instrumento destinado a exercer, em relação a certos serviços, por motivos técnicos e em consideração à eficiência de processos administrativos particulares, a competência que pertence de modo originário ao Estado ou à sua administração centralizada:

"1) No exercício do poder de vigilância o Estado pratica, em relação ao ente autônomo, atos de autoridade, com o fim de determinar no caso individual o que deve ser o direito para aquêle ente; ordens são emitidas, como se diz, *por direito de vigilância*.

São atos administrativos que têm por objeto uma relação de poder entre o Estado e o ente autônomo. Êles determinam o que é direito para êste ente; êles vinculam, pois, indiretamente os seus representantes que não poderão agir legalmente em nome do ente autônomo a não ser se se conformam com os atos administrativos emitidos no exercício do poder de vigilância. Mas o sujeito de

direito a que êles se dirigem em primeira linha e diretamente é a pessoa moral do ente autônomo.

O que se chamaria uma ordem dirigida no corpo de administração autônoma em virtude do direito de vigilância é, na realidade, a declaração de que êsse corpo é obrigado a fazer alguma coisa ou a entregar alguma coisa — *uma constatação do seu dever.*

Quanto a uma proibição, é a declaração de que o corpo de administração autônoma não é autorizado a fazer certas coisas — o que acontece no caso em que uma vontade contrária já foi manifestada por aquêle corpo: isto toma, então, a forma de anulação do ato.

O que corresponde a permissão é a dispensa de observar no caso individual uma proibição de ordem geral. Isto supõe um ato de competência do ente autônomo, mas que de acôrdo com a lei ou os estatutos não pode ser validamente praticado a não ser mediante autorização expressa do poder de vigilância.

. . . . . .

2) A segunda forma de que usa o poder de vigilância consiste em atos pelos quais a autoridade se apodera dos negócios do ente autônomo; não se estatui sôbre êle; age por êle ou em seu lugar a fim de que realize bem a sua finalidade.

. . . . . .

O poder de vigilância é autorizado a se imiscuir efetivamente nos negócios do ente autônomo; os seus representantes são obrigados a admitir essa ingerência. A forma mais simples de que se reveste esta ingerência consiste em afastar simplesmente os representantes do ente autônomo, passando a agir em seu lugar a autoridade de vigilância.

. . . . . .

O caso mais simples de ingerência do poder de vigilância é aquêle em que a representação do ente autônomo é exercida por funcionário da administração ordinária. O Estado usará, então, de uma ordem hierárquica e dos meios disciplinares ordinários (Otto Mayer — *Droit Administratif*, vol. IV, págs. 310-322).

Referindo-se a entes autônomos resultantes da descentralização política, caso em que o conceito de autonomia há de ter maior latitude do que no caso de descentralização de natureza meramente administrativa, Kelsen, em poucas linhas, expõe o equívoco em que incorrem os que contrapõem ao Estado os entes autônomos, considerando-os como fora ou independentes do Estado. Assim escreve o grande teórico do direito público moderno:

"A particularidade da comunidade local — constituída por uma ordem válida ùnicamente para o território da mesma — criada pela descentralização, ou, mais ainda, o interêsse político por uma descentralização cada vez mais ampla faz olvidar a relação inevitável e essencial de unidade em que a referida comunidade jurídica se acha em relação ao Estado a que pertence e que só dentro dêle pode ser considerado como comunidade jurídica intra-estatal, por muito amplo que se considere o grau efetivo de descentralização. Essa mesma particularidade se insinua na construção favorita da pessoa jurídica, que é o meio de que se serve o pensamento jurídico para exprimir a individualização.

. . . . . .

Esta personificação, porém, de que podemos nos servir ou não, e em virtude da qual se adota um centro provisório de imputação, não deve enganar-nos acêrca de que o fundamento da validade da ordem constitutiva dos corpos autônomos não é outro que a ordem central". (Hans Kelsen — *Teoria General del Estado*, pág. 211).

Se assim é no caso de descentralização política, com maior razão o será na hipótese de descentralização administrativa, em que não influem os fatôres de ordem política que tendem, por

motivos óbvios a acentuar e ampliar a distância política entre o ente autônomo e o Estado, fazendo incidir o acento tônico sôbre o momento da autonomia para o fim de dar maior ênfase à independência do ente político autônomo em relação à autoridade central, do que resultou a sua criação.

A descentralização política, diferentemente da descentralização de caráter meramente administrativo, ao procurar pôr em relêvo a distância entre o Estado e o ente autônomo tem por objetivo resguardar o princípio de liberdade local, que é o fundamento, o alicerce ou a finalidade da descentralização política.

Na descentralização de natureza puramente administrativa não existe êste objetivo ou esta razão de ordem política. O que tem em mira a descentralização administrativa é tornar, por meio do artifício da personificação jurídica, mais eficientes os métodos de gestão, que o regime da administração, burocrática usualmente não aplica. A autonomia, na descentralização política, tende a diminuir a ação autoritária do Estado; na descentralização meramente administrativa, a autonomia é apenas um instrumento destinado a tornar mais eficaz, mais rápida e mais flexível a gestão dos serviços públicos, de que a administração central continua a ser o titular originário, investida, pelo poder de vigilância e de contrôle, da autoridade de aprovar ou anular os atos do ente autônomo e a êle substituir-se, mediante a intervenção, para recolocá-lo, quando desviado da sua rota, no exercício regular das funções que lhe foram delegadas para atender aos fins públicos que lhe foram fixados no ato da sua criação.

14. Assentada a nossa tese em argumentos da maior evidência de manifesta obviedade que representa uma indesculpável incompreensão do conceito de autonomia puramente administrativa, querer que esta aparente uma ruptura na unidade da administração central, situando o ente autônomo fora da ordem jurídica unitária, sem o que não poderá haver unidade do Estado e indivisibilidade orçamentária e administrativa da gestão dos seus serviços, a variabilidade de cujos processos técnicos e jurídicos não alteram a sua natureza, nem excluem os serviços autônomos da sua imputação ao Estado, a que pertence a competência de os organizar e superintender, imputação tão direta em relação aos serviços autônomos quanto aos serviços sob regime de administração centralizada.

Assim, se a Constituição federal, art. 31, V, veda à União como aos Estados e municípios, "lançar impôsto sôbre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros"

esta imunidade há de compreender, não pode deixar de compreender os serviços públicos dotados de personalidade jurídica, não por motivos de ordem política, mas de ordem puramente administrativa, ou em que a autonomia não significa um escudo a liberdades civis, como no caso da descentralização política, mas uma simples técnica ou um simples processo de gestão, que ao legislador pareceu mais eficaz do que o processo denominado burocrático usualmente empregado na administração dos serviços públicos.

Opinião contrária é de caráter meramente dogmático, sem qualquer fundamento na análise jurídica do processo de descentralização de natureza meramente administrativa.

Acresce, ainda, que o dispositivo do art. 31, V, *a*, da Constituição federal se refere, de modo geral, ou sem qualquer discriminação, a serviços e, por conseguinte, a todos os serviços públicos do Estado, seja qual fôr a modalidade da sua organização, assim, portanto, aos centralizados como aos descentralizados.

A discriminação, além de contrária ao texto constitucional, constituiria uma limitação constitucionalmente inadmissí-

vel à liberdade que cabe ao Estado de organizar os seus serviços administrativos da maneira que julgue mais adequada, mais conveniente ou mais eficaz, desde que se mantenha dentro das limitações constitucionais.

Como já tivemos oportunidade de acentuar, a Constituição se limita a definir a órbita da competência do Estado, não indicando os meios ou as formas do seu exercício. Conferindo o poder, sem definir os meios de que se servirá para o seu exercício, hão de, necessàriamente, ter-se por concedidos, de modo implícito, os meios, as formas ou os instrumentos adequados ou necessários àquele exercício. E como a Constituição não os designa ou limita, caberá, evidentemente, ao Estado a escolha dos mesmos.

É o que resulta ainda do parágrafo único do Art. 31, ao dispor que os serviços públicos concedidos não gozam de imunidade tributária, o que significa que os demais serviços públicos, de modo indiscriminado ou seja qual fôr a forma da sua organização, estão incluídos no gôzo do privilégio tributário.

15. Remontando ao princípio antecedentemente exposto, de que designando os fins ou o objetivo de competência, sem aludir aos meios ou instrumentos para o seu exercício, se a Constituição atribui aos Estados o poder de administrar os seus interêsses peculiares ou os seus negócios domésticos, êles poderão, òbviamente, optar entre a execução direta e a indireta. Assim, poderão realizar as obras públicas diretamente pelos seus departamentos especializados, ou mediante empreitada, precedida de concorrência pública, ou simplesmente administrativa, quando permitida em lei.

Se, pelo fato de ser regulado em lei federal o contrato de empreitada, fôsse lícito à União tributar a empreitada ou o seu instrumento jurídico, o que a União, tributando o ato jurídico ou o seu instrumento, estaria tributando, em última análise, e efetivamente, seria o serviço ou a obra pública estadual, que a Constituição, art. 31, V, *a*, exclui, de modo expresso, da competência tributária da União.

Dir-se-á, porém, que o tributo incidirá sôbre o empreiteiro e não sôbre o Estado.

Em primeiro lugar, a lei do sêlo não designa a pessoa sôbre quem incidirá o tributo. Limita-se a tributar o ato jurídico ou o seu instrumento. Ainda, porém que a lei designasse o empreiteiro como sujeito da obrigação ou translação do ônus tributário, êste viria a incidir finalmente, na obra ou no serviço, contribuindo para agravar o seu custo. Fazendo portanto incidir o tributo sôbre o ato jurídico ou o seu instrumento que é o meio escolhido pelo Estado no exercício do seu poder constitucional implícito de escolher os meios que lhe pareçam mais adequados ou apropriados, ao exercício da sua competência, a União estaria tributando o serviço público estadual, que o Art. 31 da Constituição declara imune ao poder tributário da União.

16. Alega-se, porém, que a Emenda Constitucional nº 5, que alterou diversos parágrafos do art. 15 da Constituição, modificou o § 5º do mesmo artigo. Êsse parágrafo declarava, com efeito, que:

"Não se compreendem na disposição do nº VI (do Art. 15) os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando forem partes a União, os Estados ou os Municípios ou quando incluídos na competência estabelecida nos artigos 19 e 29."

O nº VI do art. 15, que se diz modificado pela Emenda Constitucional nº 5, dispõe:

"Compete à União decretar impostos sôbre:

. . . . . .

VI — negócios da sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal."

A emenda constitucional nº 5 teria alterado o § 58 do artigo 15, substituindo-o por um nôvo parágrafo, o 7º que, fazendo cair as expressões *quando forem partes a União, os Estados ou os Municípios" declara*:

"Não se compreende nas disposições do nº IV os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29."

Pela emenda constitucional nº 5, portanto, a imunidade ao poder tributario da União só compreende os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando os mesmos incidam sob a competência tributária dos Estados (art. 19) ou dos Municipios (art. 29).

Pondo de parte a questão, digna de ser esclarecida, de que o dispositivo, ora em causa, da emenda constitucional nº 5, não foi objeto de discussão e de deliberação no Congresso Nacional, suspeitando-se haja sido interpelada na sua redação final, ainda, assim, a emenda nº 5 não teria alterado a imunidade tributária ao poder tributário da União, assegurada pelo art. 31, V, *a*, da Constituição federal aos serviços públicos dos Estados ou aos negócios da sua economia doméstica.

A emenda nº 5 dispõe, com efeito:

"§ 7º Não se compreende nas disposições do nº VI (do art. 15) os atos jurídicos ou os seus instrumentos quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29."

Que atos jurídicos ou instrumentos serão os referidos na emenda constitucional nº 5? A referência da emenda ao nº VI do art. 15 da Constituição não deixa dúvida quanto à natureza daqueles atos ou instrumentos. Basta, para pôr em relêvo a que atos jurídicos ou instrumentos se reporta a emenda, incorporar o seu dispositivo ao nº VI do art. 15. Incorporada ao seu texto a emenda, o nº VI do art. 15 passaria a ter a seguinte redação:

"Art. 15. Compete à União decretar impostos sôbre:

.....

VI — negócios da sua economia, atos ou instrumentos regulados por lei federal, salvo quando êsses atos ou instrumentos estiverem incluídos na competência tributária dos Estados ou Municípios."

Assim, os atos ou instrumentos, embora regulados por lei federal, são imunes ao poder tributário da União, desde que sôbre êles incida a competência tributária dos Estados ou Municípios.

Ora, o artigo 19 da Constituição federal, definindo a competência tributária dos Estados, dispõe que cabe aos Estados

"decretar impostos sôbre:

.....

Os atos regulados por lei estadual, os do serviço da sua justiça e *os negócios de sua economia*.

Ora, os serviços públicos, assim como as obras públicas estaduais estão evidentemente compreendidos no que a Constituição denomina, de modo genérico, negócios "de sua economia". Ela se refere, inquestionàvelmente, à economia pública do Estado, à gestão dos seus negócios públicos, aos serviços, aos interêsses e às obras públicas compreendidas na competência estadual. No exercício da competência dos Estados ou no que se refere à gestão econômica dos seus negócios, ainda que os meios de que venham a se servir para a gestão ou execução de tais negócios sejam atos jurídicos e respectivos instrumentos regulados por lei federal, tais meios, atos e instrumentos não poderão ser tributados pela União, pela simples razão de que ao tributar êsses atos a União estaria tributando aquêles negócios constitucionalmente atribuídos à competência dos Estados.

Se algum tributo pode incidir sôbre os atos e instrumentos em questão, êsse tributo só pode ser estadual pois o art.

19 da Constituição atribui à exclusiva competência dos Estados a tributação dos seus negócios domésticos, a saber, a sua economia pública que compreende os serviços e obras imputados a órbita constitucional, reservada, com exclusividade, ao seu poder ou à sua competência.

Assim, em conclusão, resulta de evidência insusceptível de ser embaciada mediante argumentos diretos ou oblíquos, que sòmente ao Estado compete tributar as empreitauas ou os seus instrumentos, embora regulados quanto aos seus efeitos jurídicos por lei federal, mediante os quais, em virtude da sua liberdade de opção quanto aos meios que julgue mais adequados ao exercício das suas prerrogativas constitucionais, entenda de realizar as obras públicas necessárias ou úteis às comunicações interiores, ao confôrto ou ao bem-estar das suas populações.

É o que se lê na emenda nº 5, particularmente quando combinada com o art. 31, V, *a*, da Constituição e, o que é mais importante, situada no contexto constitucional, não só no que nêle está expresso, como no que resulta, por implicação, da estrutura do regime federativo, insusceptível de se manter se se admite que cada um dos governos possa tributar os negócios que são próprios, peculiares ou domésticos a qualquer dêles.

Assim, parece-nos fora de qualquer dúvida razoável que sôbre os atos jurídicos ou os seus instrumentos, embora regulados por lei federal, a União não pode fazer incidir nenhum dos tributos reservados à sua competência privativa.

Os contratos de empreitada celebrados entre a SURSAN e firmas empreiteiras, para a execução de obras públicas do Estado da Guanabara, assim como os celebrados com outros Estados, não estão sujeitos ao impôsto federal de sêlo. Sôbre êles, nos têrmos do art. 1º da Constituição, sòmente podem incidir impostos que os Estados venham a decretar.

Ainda que não coubesse a imunidade declarada no art. 31, V, *a*, da Constituição federal, e mantida em parte pela emenda nº 5, a Lei nº 3.519, de 30 de dezembro de 1958, estabeleceu para o caso um princípio de não-incidência.

Com efeito, a alteração 14ª da Lei nº 3.519, de 1958, dispõe que "não sofrem tributação do impôsto do sêlo os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando forem parte a União, os Estados ou os Municípios, ou quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29 da Constituição".

Essa disposição foi transposta para o art. 50 das Normas Gerais da nova Consolidação das Leis do Impôsto do Sêlo, aprovada pelo Decreto nº 45.421, de 12 de fevereiro de 1959. Por ela se excluíram da tributação os mencionados atos jurídicos, isto é, da sua ocorrência a lei não permite induzir o nascimento de obrigação tributária, ou, em outras palavras, esta não se instaura por verificar-se, no caso, ausência de incidência fiscal relativamente aos fatos ou situações previstos no preceito.

O problema, portanto, não é só de constitucionalidade, é também de legalidade. A lei, como se sabe, ainda na ausência da imunidade constitucional, pode estabelecer que a dispensa do pagamento do tributo, — *princípio de isenção*, quer o não reconhecimento de legitimação à sua imposição — *princípio da não-incidência*.

A distinção entre os dois princípios, de capital importância para o estudo do nascimento da obrigação tributária e que se observa ter sido acolhida, com propriedade, pelo legislador na nova lei do sêlo federal quando remete para outra disposição, a do artigo 51, os casos de isenção, mereceu de Amílcar de Araújo Falcão um comentário especial em seu recente livro *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, nos têrmos seguintes:

"É nítida, pois, a diferença conceptual e doutrinária entre não-incidência em geral, ou imunidade em particular, e

isenção: é importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção, tratando-se de não-incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe à incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido" (cf. Rubens Gomes de Sousa. *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª ed. 1960, pág. 75).

Por isso mesme, A. Berliri designa como falta de legitimação a tributação (*difetto dilegittimazione*) a não incidência e, portanto, também a imunidade, e acrescenta que entre ela e a isenção existe uma espécie de antítese ou antinomia — "*tra le due situazioni vi è quindi sotto "uniapparente analogia, una specie di antitese*". Sim, porque na imunidade, e, portanto, na não-incidência ("*nel difetto di legitimazione si è in presenza di una situazione che presente qualessa di meno della fattispecie prevista dal legislatere como idonea a generare l'obbligazione tributária*), alguma coisa falta para que se instaure a obrigação tributária, isto é, a competência impositiva para tributar determinada situação ou fato; enquanto na isenção (*nell'esenzione tributária, al contrário. si è in presenza di una situazione che presenta qualcosa di più rispetto e quella fattispecie*"), há qualquer coisa a mais, além do fato gerador, pois êste último ocorre, mas uma outra circunstância neutraliza a sua eficácia, por isso que torna inexigível o débito (*oltre a verificarsi la fattispecie, soi é verificata anche un'altra circostanza che neutraliza l'efficacia del fatto generatore*" (cf. A. Berliri, *Principi di diritto tributário*, Giuffrè, Milão, 1957, vol. II, tomo I, pág. 720).

A distinção além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico tem conseqüências práticas importantes, no que se refere à interpretação" (Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio, Edições Financeiras S. A., 1964, págs. 134-135). Em suma: ainda portanto, que se pusesse à margem, *ad argumentandum* a imunidade do art. 31, inciso V, letra *a*, da Constituição federal — o que não é possível em relação ao caso como já se demonstrou a tôda evidência, — ainda assim subsistiria o princípio da não-incidência, fixado pela Lei nº 3.159 desde 1958 e transposto para o artigo 50 das Normas Gerais da Consolidação das Leis do Sêlo. É que o preceito respectivo da referida lei jamais foi revogado, permanecendo assim vigente, até hoje, como é óbvio, a regra da não-incidência.

Ora não há impôsto a não ser em virtude de lei que o autorize.

A emenda constitucional nº 5, teria, interpretada de acôrdo com a Recebedoria Federal, apenas libertado o poder legislativo da restrição constitucional de não poder tributar atos e instrumentos regulados em lei federal, quando nêles forem parte a União, Estados ou municípios. Ela apenas facultaria à União decretar tributos sôbre aquêles atos. O poder legislativo, porém, ainda não usou dessa faculdade. A Lei nº 3.519, citada continua, portanto, em vigor quando proclama a *não-incidência* do impôsto do sêlo federal sôbre os atos jurídicos e os seus instrumentos quando forem partes a União, os Estados ou os municípios.

Para que, em conseqüência, tais atos fiquem sujeitos à incidência do impôsto do sêlo federal, seria necessário, antes, que o Congresso Nacional derrogue nesta parte a Lei nº 3.519, de 1958 abstraído, já se vê, o aspecto da imunidade constitucional prevista no art. 31, V, *a*, do Estatuto supremo.

25 de março de 1964

Tanto é assim que a Lei nº 4.388, de 28 de agôsto de 1964 (promulgada 5 meses apos a interpretação do mandado de segurança), reconhecendo que o impôsto do sêlo não pode recair sôbre o contrato dispõe que ela incidirá direta-

mente sôbre a emprêsa ou a pessoa que contrata com o Estado.

Isto prova que o Poder Legislativo manteve a imunidade do impôsto do sêlo para os contratos com o Estado.

Êsse impôsto incide sôbre a outra parte contratante, no caso sôbre os empreiteiros.

Assim não resta dúvida de que sòmente nos contratos posteriores à nova lei do sêlo é que os empreiteiros estariam sujeitos ao referido impôsto convindo notar, entretanto, que apesar disto continua de pé o aspecto constitucional da questão.

Francisco Campos, Professor da Faculdade Nacional de Direito.