ISENÇÃO FISCAL — CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO — COMPETÊNCIA DA UNIÃO — IMPOSTOS MUNICIPAIS

— É regra pacífica que sòmente o poder concedente, que fixa as tarifas e estabelece o equilíbrio econômico e financeiro do contrato, pode tributar os serviços por êle concedidos.

— Nenhuma tarifa fixada por ato do poder federal concedente teria estabilidade se pudesse ser afetada e reduzida, na sua integridade, por motivo de tributos dos Estados e Municípios, imprevisíveis no tempo e no seu montante.

— Interpretação do artigo 20 da Constituição.

PARECER

I

A Companhia Docas de Santos sempre gozou de isenção de impostos federais, estaduais e municipais nos têrmos do Decreto federal n.º 4.228, de 6 de novembro de 1901, da Lei n.º 813, de 28 de dezembro de 1901 e da Lei n.º 1.145, de 31 de dezembro de 1903, tal como as demais emprêsas concessionárias de portos do país.

A isenção vigorou nos regimes constitucionais de 1891 (arts. 8.º e 10), de 1934 (art. 17 n.º X), Carta de 1937 (art. 32, letra *c* e seu parágrafo único) e Constituição de 1946 (artigo 3.º, n.º V, letra *a* e seu parágrafo único).

Várias decisões judiciais, interpretando os textos citados, reconheceram a isenção tanto dos impostos federais, como dos estaduais e municipais (Sentenças do ilustre Juiz da Fazenda Nacional de São Paulo, HELI LOPES MEIRELES, de 13-9-62, confirmada pela 1.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, em votação unânime, aos 6-12-65, nos autos do agravo em mandado de segurança número 33.158, sendo impetrada e recorrente a Prefeitura Municipal de Santos e impetrante e recorrida a Companhia Docas de Santos); idem, acórdão de 3-12-65, da 2.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, votação unânime, nos autos do agravo em mandado de segurança n.º 48.362 entre partes a União Federal e a Companhia Docas de Santos e a Prefeitura Municipal de Santos. Ambas as decisões do egrégio Tribunal Federal de Recursos, de data recente, transitaram em julgado, conforme certidões exibidas pela consulente — COMPANHIA DOCAS DE SANTOS.

Acórdãos mais antigos, entre as mesmas partes, dirimindo a mesma questão da isenção fiscal entre a concessionária do pôrto e a Prefeitura Municipal de Santos, já haviam concluído de forma idêntica:

— Acórdão do Tribunal Federal de Recursos, 1.ª Turma, em 27-12-49; votação unânime;
— Acórdão do Tribunal de Recursos, 1.ª Turma, em 13-7-1948, votação unânime;
— Acórdão do Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, votação unânime, em 28-8-51, no recurso extraordinário número 15.540, Embargos;
— Acórdão do Supremo Tribunal Federal, 2.ª Turma, em 23-1-51, por votação unânime, em 17-7-51, conforme publicação no *Diário da Justiça* de 16-3-53, p. 875/6;
— Acórdão do Supremo Tribunal Federal, sessão plena, votação unânime, em 17-7-51, embargo no recurso extraordinário número 17.468, *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 33, p. 198;
— Acórdão do Supremo Tribunal Federal, da 2.ª Turma, decisão unânime, em 20-4-51, no recurso extraordinário n.º 17.306, *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 32, p. 91-97.

O Pretório Excelso, como o Tribunal Federal de Recursos, reconheceram a plena validade da Lei federal n.º 1.145, de 31-12-1903,

art. 19, como instrumento capaz de isentar a COMPANHIA DOCAS DE SANTOS de impostos lançados pela Prefeitura da mesma cidade.

Assim, na vigência da Constituição de 1946 (como já acontecera anteriormente), verifica-se a *coisa julgada*, com tôdas as suas conseqüências jurídicas, no que concerne à isenção de impostos municipais em favor da concessionária do pôrto, com fundamento na lei federal. Houve, de fato, a tríplice identidade, segundo a doutrina consagrada: *eadem res, eadem causa petendi* e *conditio personarum*, ou *eadem personae* (GUSMÃO, Manoel Aureliano de, *Coisa Julgada*, 2.ª ed., 1922, p. 38 e seg.; GUILHERME ESTELITA, *Da Cousa Julgada*, 1936).

A Consultoria Geral da República, órgão da mais alta hierarquia na esfera administrativa federal, também opinou, em 26-6-64, pela voz de seu eminente titular ADROALDO MESQUITA DA COSTA, pelo reconhecimento da isenção de impostos municipais, em favor da COMPANHIA DOCAS DE SANTOS (em mais uma controvérsia com a Prefeitura Municipal de Santos), com base no art. 31, letra V, letra *a*, da Constituição de 1946, combinado com o art. 19 da Lei federal n.º 1.145, de 1903. O parecer em causa foi aprovado pelo Exmo. Sr. Presidente da República e publicado no *Diário Oficial*, Seção I, de 14-7-64, p. 6.220/21.

Sempre se entendeu, aliás, que a União tinha poder para isentar de impostos locais os serviços públicos por ela concedidos, como os de energia elétrica:

— *Revista de Direito Administrativo*, vol. 61, p. 85 e 308, vol. 62, p. 85; vol. 67, p. 93; vol. 41, p. 98.

II

A Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, alterou o sistema tributário nacional estruturado na Constituição de 1946, introduzindo-lhe modificações de fundo e de forma.

No que se refere às isenções às emprêsas concessionárias de serviços públicos federais, entretanto, não houve inovação substancial.

Em verdade, no art. 2.º, a Emenda n.º 18, de 1965, tendo vedado (como o direito constitucional anterior) à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: — "cobrar impostos sôbre o patrimônio, a renda ou os "serviços uns dos outros" (art. 2.º, n.º IV, letra *a*), no mesmo artigo inseriu um parágrafo (2.º) com a seguinte redação:

"O disposto na letra *a* do n.º IV é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência, *ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interêsse comum*".

Como se vê, foi mantida a proibição, inerente ao regime federativo, de uma entidade de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) lançar impostos sôbre "bens, rendas e serviços uns dos outros" (Constituição de 1946, art. 31, n.º V, *a*); mas admitiu-se, em tese, a tributação dos serviços públicos concedidos, salvo quando houvesse isenção dada pelo poder competente (Estados, Distrito Federal e Municípios) ou quando a União a instituísse, "em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interêsse comum" (Constituição de 1946, art. 31, parágrafo único).

III

A Constituição promulgada em 24 de janeiro de 1967 e que entrou em vigor a 15 de março seguinte, com alteração de redação, adotou o sistema tributário nacional tal como estabelecido na Emenda Constitucional número 18, de 1965.

Na exposição de motivos do Projeto de Constituição que, como Ministro da Justiça e Negócios Interiores, tive a honra de elaborar e de redigir, afinal, conforme a Mensagem Presidencial enviada ao Congresso Nacional, na forma do Ato Institucional n.º 4, de 6-12-66, e tendo, ainda, em consideração, as sugestões recebidas de pessoas qualificadas, acentuei que:

"O sistema tributário inscrito no anteprojeto (Capítulo V) é o que ficou estruturado na Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, aprovada pelo Congresso Nacional, após exaustivos estudos e debates e cuja execução já se iniciou mediante leis e decretos — leis de recente vigência" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 86, p. 8; *Revista Forense*, vol. 217, p. 8; *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores* n.º 100, p. 63 e seguintes; *Diário do Congresso Nacional* de 13-12-66, p. 1.049).

O texto promulgado e vigente da Constituição (art. 19) não se afastou do Projeto (art. 20), salvo pequenas alterações de redação nem sempre cabíveis; no parágrafo 1.º, emendado pelo Congresso Nacional, por exemplo, foi incluída a conjunção adversativa *porém* quando na mesma frase já havia outra *mas* contida na redação do projeto e também mantida.

A redação da parte final do parágrafo 1.º do art. 19, do Projeto, porém, é a mesma do art. 20 da Constituição e o parágrafo foi mantido, com modificação de redação sem conseqüências práticas.

Assim, a disposição constitucional vigente tem a seguinte redação:

"*Art. 20* — É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

. . . . . .

III — criar impostos sôbre:

. . . . . .

a) — o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros'.

No parágrafo 1.º, o dispositivo transcrito é extensivo às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; "mas não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte:

O parágrafo seguinte (2.º) tem esta redação:

"A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interêsse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais".

Acrescentou-se o vocábulo *União* no início da oração, aliás, desnecessário; a parte final é repetição do projeto.

IV

A Emenda Constitucional n.º 18, de 1965 (art. 2.º § 2.º), como a Constituição de 1946 (art. 31, parágrafo único), autorizavam a União a conceder isenções de impostos estaduais e municipais aos serviços públicos federais "por meio de lei especial".

A Constituição de 1967 (art. 20 § 2.º) manteve a franquia, mas, em vez de fazê-la depender de *lei especial* alude *à lei complementar* como sendo instrumento adequado; no texto anterior o pressuposto era *o interêsse comum* e no atual se alude *a relevante interêsse social ou econômico nacional.*

Ampliou-se o poder da União de proteger os serviços públicos por ela concedidos contra a tributação estadual ou municipal.

Mas a exigência de *lei complementar* em vez de *lei especial* não acarretou conseqüências de ordem prática, com relação aos serviços concedidos na vigência dos textos constitucionais abrogados, como se verá.

Esta outorga não foi cancelada pelo texto vigente, como ficou dito, que antes, ampliou os pressupostos da concessão das isenções (artigo 2.º §§ 1.º e 2.º).

V

Para dar execução à Emenda n.º 18, de 1965, foi expedida a Lei n.º 5.172, de 25-10-66, que já sofreu várias modificações através de Decretos-leis (números 27 e 28, ambos de 14-11-66 e dos Atos Complementares números 24, de 18-11-66 n.º 27, de 28-12-66, n.º 34, de 30-1-67, n.º 35, de 28-2-67 e n.º 36, de 13-3-67.

O Município de Santos baixou também o seu Código Tributário (Lei n.º 3.394, de 28-12-66, retificada pela Lei n.º 3.489, de 28-12-67; idem, Lei n.º 3.489, de 28-12-67, tudo regulamentado pelo Decreto Executivo n.º 3.421, de 29-1-68.

Na partilha tributária, instituída pela Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, aos Municípios foi atribuído no art. 15:

"... o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados".

O parágrafo único, do mesmo artigo, dispôs que: "lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12" (operações relativas à circulação de mercadorias, da competência tributária dos Estados).

A Constituição vigente (art. 25, n.º II) atribui também aos Municípios os impostos sôbre: "serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar".

A Lei Federal n.º 5.172, de 1966, e os Decretos-leis e Atos Complementares que o modificaram foram todos baixados com o propósito de dar execução aos preceitos constitucionais citados, que se afinam no que se refere ao chamado *impôsto sôbre serviços,* denominação dada ao tradicional impôsto sôbre indústrias e profissões.

Assim, o fato de terem sido êsses atos legislativos baixados antes da vigência da nova Constituição não envolve qualquer conflito de leis no tempo.

Nos arts. 71, 72 e 73 a Lei n.º 5.172, de 1966, define o fato gerador do impôsto sôbre serviços, indica a base para o seu cálculo e nomeia quem é o contribuinte.

Como ficou expresso na Emenda Constitucional n.º 18, parágrafo único, e está repetido na Constituição vigente (artigo 20, n.º II)

ao legislador federal ficou deferida a distinção e definição do impôsto sôbre serviços, a ser cobrado pelos Municípios.

Não só a Emenda 18, como a Constituição vigente, aludem à *lei complementar,* como o instrumento adequado para tal fim.

Mas ao tempo da Emenda n.º 18, ainda não existia a categoria da lei complementar distinta das leis ordinárias, como dispôs a Constituição (arts. 49 n.º II e 53); a denominação tinha sentido meramente acadêmico ou educativo, porque a tramitação da chamada lei complementar era a mesma da lei ordinária.

Mas, como previsto na Emenda n.º 18, invocada em seu art. 1.º, a Lei n.º 5.172, de 1966, foi baixada com o propósito de dar execução à Emenda n.º 18; assim, de acôrdo com a previsão da própria Emenda, ela foi editada com o caráter de *complementar.* E, por conseqüência, tôdas as modificações que lhe foram feitas se incluem na mesma categoria.

A lei municipal sôbre a matéria ficou adstrita aos preceitos constitucionais e legais emanados da União e dêles não poderia afastar-se, como é curial, em regime de hierarquia de leis já consagrado (A. Gonçalves de Oliveira, Hierarquia das Leis e Competência Legislativa dos Estados, *in Revista Forense,* vol. 100, p. 22).

Nunca os Municípios, mas sòmente os Estados podem legislar supletivamente sôbre certas matérias da competência da União, mas, ainda assim, *respeitada a lei federal* (Constituição, art. 8.º, § 2.º; Constituição de 1946, art. 6.º).

No caso dos *portos,* a legislação federal é soberana e exclusiva.

VI

O Município de Santos, entretanto, ao baixar o seu Código Tributário e sua regulamentação, afastou-se *da lei federal* ao indicar genèricamente os contribuintes do impôsto sôbre os serviços.

De fato, o art. 66 da Lei municipal número 3.394, que passou a ter nova redação por fôrça da Lei municipal n.º 3.489, inclui entre os serviços tributários (n.º VI, letra *m*): "os de permissionários ou concessionários de serviços públicos de qualquer natureza".

Tal dispositivo, interpretado genèricamente, conflita não só com os textos constitucionais, como com os federais, baixados para sua fiel execução, conforme citações feitas.

VII

Cabe à União legislar sôbre o *regime de portos,* na forma do art. 8.º, n.º VII, letra *m,* excluída a legislação supletiva pelos Estados (art. 8.º § 2.º), era êsse o regime constitucional anterior (Constituição de 1946, artigo 5.º, n.º XV, letra *i* c/c art. 6.º).

Pela legislação federal, o serviço de portos é explorado mediante concessão, desde mais de meio século; o do pôrto de Santos tem essa antiguidade, conforme ficou demonstrado no início dêste parecer.

Rege as concessões de serviços públicos, tanto os federais, como os estaduais e municipais, o art. 160 da Constituição; entre os princípios que o legislador deve assegurar está o do *equilíbrio financeiro do contrato* (n.º II).

Assim "as tarifas que permitam a justa remuneração do capital e o melhoramento e a expansão dos serviços" (art. 160, n.º II) fixadas em favor do concessionário de serviço público federal, *como é o de portos,* não podem sofrer redução, ou ficar *oneradas,* por fôrça de leis estaduais ou municipais, que criem, mantenham ou aumentem impostos.

O *equilíbrio financeiro do contrato* que a nova Constituição destacou (art. 160 n.º II), mas já implícito na Constituição de 1946 (art. 151), não pode sofrer atentados ou agressões do fisco local, em se tratando de concessão federal. A doutrina corrente abona a tese constitucional (Caio Tacito. O equilíbrio financeiro na concessão de serviço público, *in Revista de Direito Administrativo,* vol. 63, p. 1; vol. 64, p. 14; vol. 65, p. 1).

De fato, nenhuma tarifa fixada por ato do poder federal concedente, teria estabilidade, se pudesse ser afetada e reduzida, na sua integridade, por motivo de tributos dos Estados e Municípios, imprevisíveis no tempo e no seu montante.

VIII

No caso do impôsto sôbre serviços, apesar de incluída na competência tributária dos Municípios, o fato gerador, a base do cálculo do impôsto e a indicação do seu contribuinte foi deferida pelos textos constitucionais à lei federal complementar (Emenda n.º 18, artigo 15; Constituição de 1967, art. 25).

E a Lei federal n.º 5.172, de 1966, que impôs sôbre o sistema tributário nacional, com fundamento expresso na Emenda n.º 18, invocada em seu art. 1.º, foi votada *como lei complementar* como tal prevista no mesmo texto. Na enumeração que nela se contém

(arts. 71-73) não se pode vislumbrar a hipótese do serviço público concedido pela União.

E no Ato Complementar n.º 34, de 30-1-67 (que tive a honra de referendar, como Ministro da Justiça, juntamente com os Senhores Ministros da Fazenda e do Planejamento) ficou expresso que mesmo a execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil ficariam excluídas da incidência do impôsto sôbre serviços, quando contratados com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e *emprêsas concessionárias de serviços públicos*.

O Ato Complementar n.º 34, que teve por fim dar nova redação ao art. 71 § 1.º (além de outros dispositivos da Lei Federal número 5.172) excluiu, assim, dentre os contribuintes até mesmo o *terceiro prestador de serviço* (art. 72), quando contratante com aquelas entidades. E os *concessionários* foram postos, como era curial, em igual posição das autarquias e das pessoas de direito público de grau superior (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A emenda n.º 18 aludia à lei complementar (art. 15, parágrafo único) e foi com êste caráter que o Congresso Nacional votou a Lei n.º 5.172, de 1966 (art. 1.º) e tôdas as modificações nela introduzidas até à vigência da nova Constituição (15 de março de 1967) se revestem da mesma natureza.

Àquela época, a lei complementar obedecia à tramitação comum e não se exigia o *quorum* qualificado hoje prescrito (Constituição, art. 53).

Mas é evidente que, votada na vigência da Emenda n.º 18 e para dar-lhe execução, e tal como nela estava previsto, a Lei n.º 5.172 continua em vigor, como *lei complementar*, como manifestação expressa do legislador de então, o que significa que sòmente com observância do art. 53 da Constituição vigente poderá ser modificada. Quem deu à Lei n.º 5.172 a característica de *lei complementar* foi o próprio legislador da Emenda n.º 18, porque emanadas, ambas, da mesma legislatura.

IX

A isenção de impostos municipais que a Companhia Docas de Santos sempre gozou, por mais de meio século, com base em textos legislativos e decisões transitadas em julgado, permanece em vigor.

Nem a Emenda n.º 18 nem a Lei federal n.º 5.172 e suas modificações dispuseram em contrário.

O regime de exploração de portos (matéria privativa da União), não foi alterado e a coisa julgada permanece invulnerada até e após a Constituição de 1967. E, na vigência desta, sòmente com observância do que nela se dispõe (art. 8.º, n.º XVII, letra *m;* art. 9.º, n.º I; art. 19 § 1.º; art. 20 § 2.º; art. 25; art. 53; art. 150 § 3.º; art. 160) *se poderá* modificar a situação jurídica da emprêsa, constituída com base nos textos constitucionais e legais pretéritos, como ficou dito.

É regra pacífica (Constituição, art. 20, § 1.º) que sòmente o poder concedente, o poder que fixa as tarifas e estabelece "o equilíbrio econômico e financeiro do contrato" (Constituição, art. 160) pode tributar os serviços por êle concedidos; outra entidade de direito público não é lícito fazê-lo (Constituição, art. 20, n.º III, letra *a)* porque o serviço concedido continua a ser um *serviço público;* a sua execução é que é confiada ao concessionário, inclusive a pessoas jurídicas de direito privado, como acontece no caso da exploração do pôrto de Santos.

Se permitido fôsse à Municipalidade de Santos (o que jamais ocorreu) tributar a exploração do respectivo pôrto concedida a uma emprêsa concessionária da União, infringido seria o art. 9.º, n.º I, da Constituição (*idem*, Constituição de 1946, art. 31, n.º I) que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra os outros Estados ou Municípios".

De fato, o pôrto de Santos teria onerado a sua exploração, com a exigência de tributos estaduais e municipais, em situação de desigualdade com os portos situados em outros Estados em que a mesma ou outra tributação não fôsse exigida.

O disposto no art. 8.º, n.º XVII, letra *m*, torna privativa da União a legislação sôbre o "regime de portos" há de ser conjugada com a "vedação contida no art. 9.º n.º I, para impedir as *preferências* de uns portos em detrimento de outros, situados em Estados diferentes.

X

A Lei federal n.º 5.172, votada como *lei complementar* (art. 1.º) à Emenda Constitucional n.º 18, como nela foi previsto (artigo 15, parágrafo único), no art. 13 e seu parágrafo único, confere ao poder concedente estabelecer o *tratamento tributário* aos serviços públicos por êle concedidos, no que se refere aos tributos de sua competência; mas admitiu, expressamente, que a União, tendo

em vista o interêsse comum, concedesse isenção de tributos federais, estaduais e municipais, com a reserva do art. 9.º § 2.º, c/c artigo 14, § 2.º, que não tem aplicação ao caso dos portos, que são de concessão federal.

Manteve-se, por disposição expressa da lei nova, o regime que vigorava por fôrça de dispositivos constitucionais e legais anteriores.

Essa situação jurídica está em perfeita harmonia com a vigente Constituição de 1967 e sòmente por *nova lei complementar* (artigos 19, § 1.º, 20, § 2.º e 53 da Constituição, especialmente) poderá ser modificada, respeitados os direitos adquiridos (Constituição de 1967, art. 150, § 3.º).

O art. 178 da mesma Lei federal número 5.172, que contém, no seu Livro Segundo (art. 96 e seguintes), "normas gerais de direito tributário", aplicáveis a tôdas as entidades tributantes, exclui da possibilidade de revogação as *isenções concedidas a prazo certo ou em função de determinadas condições.*

É o que ocorre no caso em exame, tendo sido a concessão dada com têrmo prefixado e ainda não vencido (1980) e em função da natureza do serviço portuário com tarifas aprovadas pelo poder federal concedente.

Como poderia o Município de Santos, sem violação flagrante dessa norma de direito financeiro, impor o tributo sôbre serviços à concessionária do pôrto?

O disposto no art. 66, n.º I, letra *o*, do Código Tributário do Município de Santos (Lei n.º 3.394, de 28-12-66), que disciplina a cobrança do impôsto sôbre serviços e entre êstes inclui "os permissionários ou concessionários de serviços públicos de qualquer natureza", *não pode abranger o serviço portuário*, de concessão federal, imune à tributação municipal pelos motivos expostos (idem, art. 66, n.º 1, letra *m*, da Lei municipal n.º 3.489, de 1967).

A exigência de lei complementar (Constituição, art. 20, § 2.º) para a concessão, pela União, de impostos municipais, *é de aplicação futura*, não modifica a situação jurídica, criada anteriormente a 15 de março de 1967, em favor da concessionária, ora consulente. Como já ficou demonstrado, os pressupostos da isenção de que ela sempre gozou, permanecem os mesmos, sob a proteção da lei e da coisa julgada.

É o que me parece. S. M. J.

Carlos Medeiros Silva, Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal.