ISENÇÃO FISCAL — EXTENSÃO — REVOGAÇÃO

— As isenções fiscais entendem-se relativas aos impostos existentes, não abrangendo os criados posteriormente.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Prefeitura Municipal de Guarujá *versus* Balneário Praia Pernambuco Ind. e Com. Ltda.

Apelação cível n.º 171.589 — Relator: Sr. Juiz VIEIRA DE SOUZA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de apelação cível n.º 171.589, da comarca de Guarujá, em que é recorrente o Juízo *ex officio*, apelante Prefeitura Municipal de Guarujá e apelado Balneário Praia Pernambuco Ind. e Com. Ltda.: Acordam, em sessão da Sétima Câmara do Tribunal de Alçada Civil, por votação unânime, dar provimento à apelação.

O autor — entidade que explora o comércio hoteleiro em Guarujá — propôs esta declaratória para se ver proclamado isento do imposto sobre serviços de qualquer natureza cobrado por aquele Município.

Funda-se em que a Lei municipal n.º 878, de 9.11.1966, concedeu-lhe, assim como aos demais hotéis que no Município atendem a determinadas condições, isenção "de todos os impostos Municipais bem como de todos os emolumentos, pelo prazo de 10 anos."

Esclarece que o Código Tributário local — Lei n.º 884, de 16.12.1966 — por questões de antagonismos entre o Legislativo e o Executivo não considerou aquele favor, concedendo aos hotéis apenas isenção do imposto predial e territorial.

E argumenta ser impossível ver-se, no caso, uma revogação do benefício, visto tratar-se de isenção condicionada e com prazo definido.

Atendendo basicamente a esse argumento, a sentença — proferida após anulação da anterior por esta Câmara — julgou a ação procedente. Decisão objeto de recurso oficial e voluntário da Prefeitura ré.

Dá-se provimento a ambos os recursos.

A questão, *data venia* não foi acertadamente enfocada pela sentença.

Com efeito, não está em causa, fundamentalmente, uma pretensa revogação da isenção concedida pela Lei n.º 878, em decorrência do Código Tributário Municipal, que a ela não se referiu.

Absolutamente pacífico na doutrina e na Jurisprudência o entendimento da irrevogabilidade da isenção condicionada ou por prazo determinado (Rubens Gomes de Sousa. pareceres em *RDA*, 88/253, e 92/373 e *RDP*, 13/119; Hely Lopes Meirelles. parecer in *RT*, 363/37; Estudos e Pareceres de Direito Público. p. 379; Seabra Fagundes. Revogabilidade da Isenção Tributária. *RDA*, 58/1; Gilberto de Ulhoa Canto. parecer em *RF*, 223/49, Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro, 2. ed. p. 525; *RTJ*, 49/305 e 54/203; *Súmula* n.º 544). Tudo em conformidade até mesmo com o art. 178 do Código Tributário Nacional.

O problema nuclear da causa se situa no plano da abrangência, ou não, pela Lei do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, só posteriormente criado no Município. Não é de relevo, pois, discutir sobre o efeito revogatório da lei posterior; mas saber se na sua eficácia, a lei benéfica já continha, ou podia vir a conter, o tributo superveniente.

E a resposta há de ser negativa.

Veja-se, inicialmente, que Seabra Fagundes, o grande defensor da irrevogabilidade da isenção condicionada, põe como premissa de sua conclusão: "Quando a isenção exprima uma abstenção legítima do poder de tributar, com ela nasce para o beneficiário direito subjetivo a usufruí-la, no tempo e com o conteúdo referido na lei instituidora, desde que a situação se ajuste às exigências feitas pelo legislador para outorgá-la. Satisfeitas essas exigências, o legislador não é livre de, sem mais nem menos, declará-la revogada (*RDA*, 58/2).

Necessário sempre, pois, basicamente, conhecer-se a exata dimensão do favor, que se constitui no inatacável direito do contribuinte beneficiado.

Sentiu-o, a sentença, ao referir-se, ao final, grifando, a que a isenção abrangia "todos os impostos municipais". Tendo ressaltado, antes, que a criação do tributo em causa antecedera a concessão do benefício fiscal.

Como premissa indispensável à conclusão impõe-se a assertiva de que essa definição da precisa área de incidência do favor não se a extrai apenas das palavras da lei, mas do seu exato conteúdo jurídico, produto dos princípios que estão à raiz do instituto.

Há, pois, que subdividir: primeiramente indagando se a expressão "todos os impostos" alcança também os ainda não criados; adiante, se, ao ser promulgada a lei benéfica, já havia sido criado — e em que eficácia — o imposto sobre serviço de qualquer natureza.

Em ambos os casos a resposta desfavorece o Autor.

Primeiramente porque com o referir-se a "todos os impostos", a lei municipal não podia, de nenhum modo, alcançar além da totalidade dos impostos municipais existentes no instante de sua promulgação.

É que a autêntica renúncia ao direito de arrecadar não se pode afastar do quadro tributário contemporâneo. A afetação da receita, ainda que compensada pela realização de outros valores, só se admite em volume dimensionado pelos instrumentos tributários disponíveis no instante em que se os cerceia. Ao risco de se comprometer toda a atividade administrativa futura, vinculada que está a uma estrita ordem legal de fontes de receita. Daí considerar Ruy Cirne Lima: "Destinando-se a receita tributária à cobertura da despesa das pessoas administrativas, na

execução dos serviços que a organização estatal lhes compete, e consistindo, por isso e somente por isso, em prestações de dinheiro (cf. Herrnritt Grundlehren des Verwaltungsrechtes. Tubingen, 1921. § 34, p. 436), o fato econômico de sua ascensão ou descensão, em termos de quantidade, há de afetar necessariamente, como, na verdade, afeta, o funcionamento dos serviços públicos e a eficiência das operações incumbidas à Administração Pública. Tal, o problema básico de isenção tributária, enquanto causa imediata de diminuição da receita pública" (*RDP*, 14/335).

E essa, também a razão pela qual o CTN — diploma que o Prof. Rubens Gomes de Sousa entende, por sua natureza de lei complementar, hierarquicamente superior às leis ordinárias (*RDP*, 13/128) restringiu expressamente o alcance das isenções, obstando se estendam, salvo disposição legal em contrário, aos tributos instituindo posteriormente à sua concessão.

De outro lado, há a considerar que, quando promulgada a lei de isenção, contrariamente ao afirmado pela sentença, ainda não existia o imposto sobre serviço de qualquer natureza. E isso por duas ordens de razões.

Certo, criou-o a Emenda Constitucional n.º 18, publicada em 6.12.1965. Trazendo, porém, no parágrafo único de seu art. 15 a necessidade de lei complementar regulamentadora desse assunto; obviamente a obstar a imediata vigência da disposição criadora do imposto. Tal lei complementar veio a ser precisamente a de n.º 5.172, o Código Tributário Nacional que, a seu turno, só entrou em vigor em 1.º.1.1967, quando já editada a Lei municipal n.º 878, de Guarujá.

Ainda, porém, que assim não fosse, concedendo-se a existência do imposto no plano federal, melhor proveito não teria a autora.

É que, implicando a isenção uma renúncia ao tributo, essa não pode pelas razões explicitadas, ir além do direito de tributar, no instante da criação do favor. E o direito de tributar, sabidamente, não surge enquanto lei especial do poder tributante não o estabelecer na sua área de atuação.

A regra é constitucional, mantida iterativamente — art. 141, § 34, da Constituição de 1946; art. 20, n.º I, e 150, § 29, da Constituição de 1967 e Emenda Constitucional n.º 1, art. 19, n.º I e 153, § 29 — valendo a sujeitar e definindo-lhes os direitos, Poder Público e cidadão.

Pressuposto assim necessário para a conformação do direito afetável pela isenção, antes que exista não pode ser atingido sem norma que antecipadamente o considere.

E, como visto, efetivamente inexistente ao tempo em que concedida a isenção enfocada, posto que só com o Código Tributário de Guarujá se implantou, na comuna, o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

De ponderar, finalmente, que toda a temática de isenções deve sujeitar-se à interpretação restritiva. Assim a lição de Carlos Maximiliano, com apoio em Judson, Black, Sutherland e Cooley: ""O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos" (Hermenêutica e Aplicação do Direitos. 1947. p. 399).

Por todas essas razões, dá-se provimento aos recursos oficial e voluntário para julgar improcedente a presente ação, condenando o autor às custas e honorários de 20% sobre o valor da causa.

Custas conforme a lei.

Participaram do julgamento os Juízes Garrigós Vinhaes (revisor) e Cardoso Filho.

São Paulo, 11 de julho de 1972. Marzagão Barbuto, Presidente. Vieira de Souza, Relator.