

A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E OS PRIVI-  
LÉGIOS FISCAIS NO ÂMBITO MUNICIPAL

Kiyoshi Harada  
Procurador do Município de  
São Paulo e sócio do IBDT.

1. Introdução

A expressão "privilégios fiscais", utilizada pelo texto constitucional não deve ser interpretada no sentido de concessões outorgadas à vista da condição jurídico-política das pessoas ou das classes a que pertencem, pois, isso contrariaria, como adverte José Souto Maior Borges, os princípios constitucionais que regem a tributação, tais como, o da igualdade de todos os contribuintes perante o fisco e o da generalidade dos tributos (Isenções Tributárias, Ed. Sugestões Literárias, pág.78).

"Privilégio fiscal", encerra um conceito muito amplo. Pode-se dizer que é gênero

de que são espécies as imunidades genéricas; a não incidência legalmente qualificada; a isenção; a redução da base de cálculo ou da alíquota; a concessão de crédito fiscal; o diferimento de tributo; a moratória; a anistia fiscal; os incentivos fiscais, gerais, especiais, regionais e setoriais; enfim, tudo aquilo que direta ou indiretamente represente uma diminuição da carga tributária normal.

O propósito deste artigo é o de desfazer as dúvidas e incertezas, no campo das isenções de impostos municipais, em face do que dispõem os artigos 151, III, 173, § 2º, da Constituição Federal e o art. 41 do ADCT.

Abordaremos, inicialmente, a questão da vedação dos privilégios fiscais às empresas estatais; a seguir, examinaremos a proibição de a União decretar isenção de impostos municipais apontando as consequências concretas, e, finalmente, analisaremos o conteúdo da norma do art. 41 do ADCT.

## 2. Da vedação de privilégios fiscais, prevista no § 2º, do art. 173 da C.F.

Dispõe o § 2º do art. 173, da  
C.F.:

*"As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado."*

No decorrer do presente artigo chamaremos de empresas estatais englobando as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

A legislação municipal outorgou isenção de impostos (IPTU e ISS) às seguintes estatais:

- a) Companhia Municipal de Transportes Coletivos - CMTC (Art.1º da Lei nº 10.211, de 11.12.86);
- b) Caixa Econômica Federal - CEF (Art.1º da Lei nº 10.211, de 11.12.86);
- c) Companhia do Metropolitanano de São Paulo - METRÔ (Art.1º da Lei nº 10.379, de 28/10/87 e art.1º da Lei nº 8.118, de 11.09.74);
- d) Telecomunicações de São Paulo S/A - TELESP (Art.8º da Lei nº 5.794, de 07.01.61);
- e) Companhia Metropolitana de Habitação de São

- Paulo - COHAB - SP (Art.1º da Lei nº 8.118, de 11.09.74 e art.1º da Lei nº 10.211, de 11.12.86);
- f) Empresa Municipal de Urbanização - EMURB (Art.9º da Lei nº 7.670, de 24.11.71 e art. 1º da Lei nº 10.211, de 11.12.86);
  - g) Companhia de Processamento de Dados do Município de São Paulo - PRODAM (Art. 1º da Lei nº 8.118, de 11.09/74);
  - h) Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP (Art. 1º da Lei nº 9.200, de 18.12.80 e art. 1º da Lei nº 10.565, de 04.07.88);
  - i) Companhia de Gás de São Paulo - COMGÁS (Art. 1º da Lei nº 10.565, de 04.07.88);
  - j) Companhia de Engenharia de Tráfego - CET (Art.9º da Lei nº 7.670, de 24.11.71);
  - k) ANHEMBI - Centro de Feiras e Congressos S/A (Art.1º da Lei nº 10.211, de 11.12.86).

Alguns estudiosos já advogaram a insubsistência das isenções acima face ao texto constitucional supra transcrito.

A interpretação isolada e literal do dispositivo poderá conduzir o leitor a

uma conclusão equivocada.

É necessária uma interpretação teleológica do artigo sendo, também, de grande valia o exame da norma equivalente da Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda nº 1/69, que assim prescrevia:

Art. 170 .....

§ 3º - "A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas" (grifamos).

Este texto já está a dar uma clara indicação: são as estatais que exploram atividades econômicas no regime de livre concorrência e que devem se sujeitar ao "mesmo regime tributário" aplicável às empresas privadas.

É verdade que o texto constitucional vigente tem uma amplitude maior no que tange à vedação de tratamento fiscal diferenciado, na medida em que deixou de ressaltar a atividade econômica monopolizada.

Contudo, o objetivo é o mesmo: é evitar a concorrência desleal do Estado, gigante por natureza, na exploração de atividade econômica.

De fato, a Constituição atual, como a anterior, acolheu a livre iniciativa como regime econômico (art.170) só permitindo a atuação direta do Estado "quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei" (art. 173).

São dois conceitos - segurança nacional e relevante interesse coletivo - elãti cos e fugidios que escapam, inclusive, do controle judiciário. É verdade que o texto remete a definição desses conceitos ao legislador ordinário.

Porém, uma coisa é certa: só a estatal voltada exclusivamente para exploração da atividade econômica, isto é, aquela que persegue o lucro é que não pode ter tratamento tributário diferenciado. É o que se infere da análise do art. 173 "caput", conjugado com os §§ 1º e 2º. A finalidade da proibição é assegurar a observância do princípio da igualdade jurídica, colocando as empresas privadas e as estatais sob o mesmo regime jurídico no que tange às obrigações trabalhistas e tributárias.

As demais, que existem para prestação de serviços públicos, não são abrangidas

pela proibição do § 2º, do art. 173. (Ver arts. 21, incisos X, XI, XII, letras "a" a "f" e 25, § 2º, da C.F.).

A Constituição reservou a prestação, direta ou mediante concessão a empresas estatais, de certos serviços, tais como: serviço postal, correio aéreo nacional; serviços telefônico, telegráfico e de transmissão de dados; serviços de radiodifusão sonora, de sons e imagens; os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos d'água; serviços de navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroespacial; os serviços de transporte ferroviário e aquático entre os portos brasileiros em fronteiras nacionais, ou que transponham limites de Estado ou Território; os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros; os portos marítimos fluviais e lacustres.

As estatais que prestam serviços públicos não se sujeitam à restrição apontada, pelo simples fato de que não exploram atividade econômica e, por conseguinte, não são passíveis de violar o princípio da igualdade jurídica tutelado pelo Texto Magno.

Poder-se-ia dizer que, das empresas estatais retro referidas, algumas delas (por exemplo, ANHEMBI, COHAB, PRODAM) não prestam propriamente um serviço público. Porém, é certo que essas empresas proporcionam, de uma forma ou de outra, maior soma de utilidade coletiva, o que as distingue das empresas privadas, onde a perseguição do lucro é o escopo principal, senão o único.

Essas isenções são absolutamente compatíveis com a Carta Magna vigente.

### 3. Da revogabilidade das isenções

É claro que as isenções outorgadas às empresas estatais podem ser revogadas pelo Município de São Paulo, ainda que, isso importe no aumento das tarifas por elas cobradas. Mas, para tanto deverá superar o aspecto jurídico-moral, representado pela existência de inúmeras isenções subjetivas, casuísticas e específicas.

Enquanto subsistirem as isenções outorgadas às agremiações desportivas; à Associação dos Ex-Combatentes do Brasil; à Fundação

Maria Luisa e Oscar Americano; aos imóveis residenciais, localizadas nas zonas de uso Z1, Z9, Z14, Z15, Z16, Z17 e Z18; ao imóvel sito à Rua General Jardim nº 595; aos imóveis residenciais de valor venal inferior a 70 UFM, etc, tornar-se-ã de difícil sustentação, do ponto de vista moral, a cassação das tradicionais isenções, concedidas às estatais que prestam serviços públicos ou que vêm proporcionando maior soma de utilidade coletiva.

Isenções subjetivas de natureza casuística convêm sejam banidas da legislação municipal. Já tivemos oportunidade de afirmar: "O número exagerado de diplomas legais concedendo isenções especiais e específicas perturba o processo de fiscalização e arrecadação do tributo; aumenta a atividade burocrática; sobrecarrega, emperra e encarece a máquina administrativa. Enfim, desatende o princípio do interesse público sob cuja exclusiva égide é ou deveria ser outorgada a isenção. Exatamente, esse indispensável requisito de interesse público levou alguns autores a conceituar a isenção como um direito de certos e determinados contribuintes e não como um favor fiscal" (Conforme nosso Sistema Tributário do Município de São Paulo - Ed. Resenha Tributária, pág. 23).

Convém lembrar que a revogação da isenção importa no aumento da carga tributária e, como tal, sujeita-se ao princípio da anualidade tributária.

O art.104, inciso III, do C.T.N. dispõe:

*Art.104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorre a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:*

*III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art.178.*

Tal dispositivo deve merecer interpretação atualizada para se harmonizar com a C.F. vigente. À época de sua elaboração vigia a Emenda nº 18/65 que restringia a aplicação do princípio da anualidade tributária aos impostos sobre o patrimônio ou a renda.

A Constituição de 1967 restabeleceu o citado princípio em relação aos tributos em geral e assim continua até hoje (art.150, III, "b").

Dessa forma, revogação de isenção só pode surtir efeito a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação da lei respectiva.

A isenção condicional ou a concedida por prazo certo não comporta revogação unilateral.

A isenção contratual, isto é, a aquela que decorre de contrato autorizado em lei (art.176 do C.T.N.), exatamente, porque contém condições e requisitos gravosos ao sujeito passivo não comporta revogação, sob pena de ferir o princípio do direito adquirido e abalar o princípio da segurança jurídica.

A isenção contratual ou condicional sempre prevê um prazo certo de vigência.

A isenção por tempo certo somente cessa no vencimento do prazo. Isso até mesmo antes do advento do atual C.T.N. a Suprema Corte já reconhecia.

A revogabilidade, a qualquer tempo, dessas isenções contratuais, condicionais ou a termo, sustentada por alguns doutrinadores decorre da conceituação da isenção como favor legal.

Hoje, a discussão não tem mais sentido face ao disposto no art.170 do C.T,N. que prescreve:

*"A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III, do art.104" (grifamos).*

Na esteira do dispositivo supra transcrito o S.T.F, editou a Súmula 544:

*"As isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas."*

Lamentavelmente, existem, ainda, pendências judiciais envolvendo essa matéria já pacificada na Corte Suprema porque existem entidades políticas tributantes que continuam violando o princípio da segurança jurídica e o princípio do direito adquirido. Talvez essa realidade explique a inserção do § 2º do art. 41, do ADCT.

A respeito da revogação ou redução dessas isenções diz Ruy Barbosa Nogueira:

*"A lei tributária que por meio indireto fraudasse essa isenção previamente propos*

ta pelos atos legislativos e com o empenho e honra da Nação, aceita e acordada com os cidadãos-contribuintes que confiaram nessa garantia e honorabilidade, destruiria não só a garantia e certeza da ordem-jurídico-tributária, mas corromperia os mais elementares princípios da convivência moral entre Fisco e Contribuinte, quando as nações civilizadas, entre as quais o Brasil, vêm edificando e dignificando, dentro da ciência tributária, o instituto da Moral Fiscal" (Direito Tributário Atual, vol.5, pág. 913/914).

Não há dúvida, pois, que as isenções por prazo certo são podem cessar no final do prazo previsto.

Em consequência, a isenção do IPTU e do ISS outorgada a favor da Telecomunicações de São Paulo S/A - TELESP, pelo art.8º, II, "a", da Lei nº 5.794, de janeiro de 1961 deve ser respeitada pelo prazo fixado na cláusula II, do termo de Contrato de Concessão.

Outrossim, temos dúvidas quanto a possibilidade de o Município vir a tributar a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São

Paulo - SABESP, cuja isenção decorre da Lei nº 10.565/88.

Como se sabe, parte dos serviços por ela prestados - o de esgotos - configura serviço público obrigatório, nos termos da Lei Federal nº 2.312, de 3 de setembro de 1954.

Portanto, estava correta a legislação estadual, na década de 60, quando o serviço de águas e esgotos era prestado pelo DAE (Órgão da administração direta) sob o regime tributário, instituído pela Lei nº 9.530/66. Posteriormente, o serviço passou a ser prestado pela SAEC (Órgão de administração indireta) até que a Lei nº 10.399/71 substituiu o regime público pelo regime tarifário, transferindo o serviço à COMASP, hoje, SABESP.

Pode-se dizer que o serviço de esgotos, por se tratar de serviço público obrigatório, tais como os de polícia, justiça, etc, deveria ser prestado diretamente pelo Estado, pelo que, poder-se-ia sustentar que, materialmente, enquadra-se na hipótese de imunidade recíproca.

#### 4. Das isenções heterônomas

Nesta parte, analisaremos as isenções outorgadas pela União no regime da Constituição de 1967, aquelas conferidas pelo governo central no regime da Constituição de 1937 e aquelas decorrentes de tratados ou convenções internacionais.

#### 4.1. Isenção fundada na faculdade excepcional da União, outorgada por Lei Complementar

A Constituição Federal de 1967 em seu art.20, § 2º, refletindo o gigantismo do poder central, bem como, o quadro de anomalia jurídica reinante, conferiu à União a faculdade de, mediante lei complementar e atendendo relevante interesse econômico ou social, isentar impostos federais, estaduais e municipais. A Emenda nº 1/69 manteve essa regra excepcional suprimindo, entretanto, a referência a impostos federais, por desnecessária (art.19, § 2º).

A Carta Magna precedente abria, pois, exceção ao princípio de que só pode decretar a isenção de um determinado imposto quem tem o poder de instituí-lo.

Bastava que a Constituição Federal atual deixasse de reproduzir aquela regra

excepcional para que a União perdesse a faculdade de interferir na arrecadação tributária das demais entidades políticas.

A proibição expressa no art.151, III, da C.F. quando, na verdade, bastava o simples silêncio, está a indicar a rejeição das isenções outorgadas pela União no período de anomalia jurídica, por serem incompatíveis com a independência e autonomia dos Estados-membros e Municípios.

Essas isenções, que a nosso ver, não mais subsistem, são as seguintes:

a) As outorgadas a favor da Rede Ferroviária Federal S/A, Companhia Brasileira de Trens Urbanos e Rede Federal de Armazéns Gerais Ferroviários, através do art.1º do Ato Complementar nº 63, de 4 de setembro de 1969, que assim prescreve:

*"A Rede Ferroviária S/A e suas subsidiárias, enquanto subvencionadas pelo Tesouro Nacional, ficam isentas do pagamento de impostos de transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos, sobre a propriedade predial e territorial urbana e sobre serviços de qualquer natureza, cancelados quaisquer débitos fiscais, in*

*clusive multas existentes à data desse Ato Complementar, resultantes de processos judiciais ou administrativos, ainda que já definitivamente julgados."*

b) As outorgadas ao Banco de Crédito Cooperativo S/A, através do art.17 do Decreto-Lei nº 60, de 21 de novembro de 1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 668, de 3 de julho de 1969, que assim dispõe:

*"Fica assegurada ao BNCC isenção completa e irrestrita de todos os impostos federais, estaduais e municipais que incidirem sobre seus bens, direitos, operações, rendas e serviços."*

c) As outorgadas pelo art.11 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, nos seguintes termos:

*"A execução, por administração, empreitada e subempreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, e os respectivos serviços de engenharia consultiva, quando contratados com a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, ficam isentos do imposto à que*

*se refere o art.8º." (art.8º = ISS).*

É oportuno observar em relação ao ISS que o art.4º do Decreto municipal de nº 6.979, de 20 de abril de 1967 assim dispunha:

*Art.4º - O imposto não incide:*

*I - .....*

*II - .....*

*III- na execução de obras hidráulicas ou de construção civil contratadas com a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviço público.*

Como a exceção ao princípio da generalidade da tributação só pode ser estabelecida por lei, o decreto, por si só, não teria o condão de surtir efeito algum.

Na verdade, o citado decreto limitava-se a respeitar a não incidência do imposto, determinada pelo inciso V, do § 1º, do art. 71 da Lei 5.172/66, com a redação dada pelo art. 3º do Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967.

Posteriormente, o DL 406/68 veio a substituir o regime de não incidência do ISS

pelo de isenção.

Todas essas isenções heterônomas não mais subsistem em face do art. 151, III da C.F.

Trata-se de um equívoco a tese de que há necessidade de prévia revogação.

Se o Município não outorgou a isenção não há que se cogitar de sua revogação por lei ordinária municipal e, muito menos, por lei complementar da União que nem mais detém o poder de isentar tributos de competência de outras esferas impositivas.

Ademais, é pacífico na doutrina e na jurisprudência que a lei infra-constitucional continua em vigor naquilo que não contrariar as novas disposições constitucionais.

E no caso, as normas pertinentes às isenções heterônomas não foram recepcionadas, ao contrário, foram expressamente repelidas pela Constituição vigente.

4.2. Isenções outorgadas pelo Decreto-lei Federal nº 2.281/40

Além das isenções heterônomas outorgadas pela União, no uso de sua faculdade excepcional, existem aquelas decretadas pelo poder central na vigência da C.F. de 1937. São as concedidas a favor das empresas de energia elétrica, através do Decreto-leo 2.281, de 5 de junho de 1940, cujo art.1º assim prescreve:

"Art.1º - A partir de 1º de janeiro de 1940, todas as empresas que produzam ou apenas transmitam ou distribuam energia elétrica ficam isentas de quaisquer impostos federais, estaduais ou municipais, salvo os de consumo, de renda e de vendas e consignações, incidindo este somente sobre o material elétrico vendido ou consignado, e os territorial e predial sobre terras ou prédios não utilizados exclusivamente para fins de administração, produção, transmissão, transformação ou distribuição de energia elétrica a serviços correlatos."

A Constituição de 1934 estendia o princípio da imunidade aos serviços públicos concedidos. Dispunha o art.17, X:

"Art.17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

X - tributar bens, rendas e serviços uns

dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão."

A Constituição de 1937, sob cuja égide foi editado o DL nº 2.281/40, retirou do campo da imunidade os serviços públicos concedidos, submetendo-os ao princípio da generalidade da tributação, ressalvados aqueles isentados, por lei especial, no interesse comum, conforme parágrafo único, do art.32:

*"Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial."*

Em torno do dispositivo em questão travou-se acirrada controvérsia doutrinária em razão do princípio da autonomia tributária recíproca. Se admitida a possibilidade de isenção heterônoma outorgada pela União, por coerência, deveria admitir a possibilidade de o Município, por exemplo, isentar de tributos federais e estaduais relativamente aos serviços por ele concedidos. Discutiu-se muito, também, em torno

das expressões "interesse comum" e "lei especial".

A verdade é que, na época, Estados e Municípios, face ao quadro de anormalidade jurídica reinante, não gozavam de autonomia político-administrativa.

O famoso Decreto-lei nº 1.202, de 8 de abril de 1939, apelidado de "Ato Adicional à Carta Constitucional de 1937", que regia provisoriamente a administração dos Estados e Municípios, em seu art.32, inciso XXII, condicionava à aprovação do Presidente da República a vigência de Decretos-leis concedendo isenções tributárias.

A discussão perdurou na vigência da Constituição de 1946, que disciplinou a matéria mais ou menos nos mesmos termos do texto anterior:

"Art.31 - À União, aos Estados, .....

*Parágrafo Único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo poder competente, ou quando a União a instituir em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum."*

Pontes de Miranda, em seu "Comentários à Constituição de 1946", reafirmando a sua posição anterior, sustenta que cada entidade política só pode isentar seus próprios impostos. Outros, como Francisco Campos e Aliomar Baleeiro admitiram a possibilidade de a União isentar por lei especial os tributos locais relativamente aos serviços federais concedidos.

O certo é que a isenção concedida pelo DL 2.281/40 sempre prevaleceu. O S.T.F. até editou a Súmula 78 reconhecendo essa isenção, na vigência da Constituição de 1946.

Isso nos permite a conclusão de que a União, no sistema constitucional de 1937-1946, podia isentar tributos locais e regionais, relativamente aos serviços públicos por ela concedidos, desde que atendido o interesse comum e o faça por lei especial.

Interesse comum, ao nosso ver, é aquele que extrapola o âmbito do interesse de uma entidade política; é o interesse nacional que paira acima dos interesses individuais de cada Poder Tributante. Por lei especial deve-se entender, necessariamente, aquela equidistante dos interesses de cada Pessoa Jurídica de Direi

to Público Interno, isto é, aquela de aplicação no âmbito nacional.

Esses conceitos foram incorporados pelo parágrafo 2º do art.19 da C.F. de 1967 que veio a ampliar a competência isentiva da União, outorgando-lhe o poder de, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenção de impostos estaduais e municipais, sem vinculação aos serviços públicos concedidos.

Este dispositivo extravagante, que interfere na arrecadação tributária dos Estados e Municípios, refletiu o gigantismo do Poder Central e o estado de extrema anomalia jurídica em que se encontrava mergulhado o país, à época da elaboração da Carta Magna.

O Decreto-lei 2.281/40 atravessou incólume o período regido pela Constituição de 1946 que não o repeliu, expressa ou implicitamente, até que veio a ser recepcionado pela Carta Política de 1967, de forma expressa.

Assim como a Carta de 1967 acolheu-o expressamente, entendemos que a Constituição de 1988 repeliu-o literalmente, em face da proibição contida no art.151, III.

O sentido dessa norma é o de invalidar as isenções incompatíveis com o princípio federativo e que atentam contra o princípio da autonomia tributária recíproca.

A norma não está voltada para orientar a atividade legislativa futura, pois, para isso bastaria que deixasse de conferir o poder excepcional à União de isentar tributos de competência impositiva dos entes periféricos (Estados, Municípios e Distrito Federal).

É pacífico na doutrina que o poder de isentar é corolário do poder de tributar. Ensina Ruy Barbosa Nogueira que somente pode isentar quem tiver poder de criar o tributo. (Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário, Ed. Bushatsky, pág. 193).

Tanto isso é verdade que, não obstante a ausência de proibição expressa, os Estados não podem isentar tributos federais ou municipais e nem os Municípios isentar tributos estaduais ou federais.

Se a intenção do legislador constituinte de 1988 era o de impedir, daqui para frente, a interferência de um ente político na arrecadação tributária de outro teria prescrito:

"É vedada à União, Estados e Municípios instituir isenções de tributos uns dos outros". Qualquer outra redação afrontaria o princípio da autonomia tributária recíproca.

Alguns estudiosos sustentam a subsistência das isenções concedidas às empresas de energia elétrica, alegando direito adquirido.

Trata-se, na verdade, de um grande equívoco. Primeiro, porque não existe direito adquirido contra expresso texto constitucional. Segundo, porque a aplicação desse princípio relativamente a uma isenção por tempo indeterminado conduziria à consagração da tese de perpetuidade da isenção que ninguém defende.

A isenção por tempo indeterminado é consagrada pelo nosso Sistema Tributário, mas, a isenção perpétua, isto é, a que não pode ser revogada, é com ele incompatível e tem merecido repulsa da doutrina brasileira e estrangeira, como bem demonstra José Souto Maior Borges, citando Carlos Adrogué, Lúcio Bittencourt, Seabra Fagundes e Sainz de Bujanda (op. cit. págs. 105/106).

Não pode, também, baseado em quase meio século de vigência dessa isenção, advo-

gar a sua permanência por via consuetudinária, pois, matéria de limitação ao poder de tributar está submetida ao princípio da reserva legal.

Não temos dúvidas em afirmar que o art.1º do Decreto-lei 2.281, de 5 de junho de 1940, não mais subsiste no que tange à isenção de impostos estaduais e municipais, permanecendo em vigor, apenas, em relação aos impostos federais não excluídos, expressamente, do benefício fiscal.

Assim, não subsistem as isenções relativamente à Cia. Paulista de Força e Luz, à Cia. Energética de São Paulo - CESP, à Cia. Hidro-Elétrica do São Francisco, às Centrais Elétricas de Minas Gerais - CEMIG e à Eletropaulo-Elétrica de São Paulo S/A, ressalvada quanto a esta última a isenção do ISS até o final do prazo contratual.

#### 4.3. Isenções decorrentes de tratados e convenções internacionais

A tributação pode sofrer limitações de direito interno e de direito internacional.

Entretanto, não existe, ainda,

o chamado direito tributário internacional comum, de observância obrigatória para todos os Estados que compõem a comunidade internacional.

Daí a celebração de convênios ou tratados, bilaterais ou multilaterais, para limitar o poder de tributação dos Estados signatários.

O momento da vigência da isenção decorrente de tratado internacional depende do que dispuser o Direito Público Interno de cada Estado subscritor.

O Brasil subscreveu a Convenção de Viena sobre relações consulares, em 24 de abril de 1963, que foi aprovada pelo Decreto Legislativo de nº 6/67 e depois de ratificada foi promulgada pelo Decreto nº 61.078, de 26 de junho de 1967.

Dispõe o seu art.32:

*"Os locais consulares e a residência do Chefe da repartição consular de carreira de que for proprietário o Estado que envia ou pessoa que atue em seu nome, estarão isentos de quaisquer impostos e taxas, nacionais, regionais e municipais, excetuados as taxas cobradas em pagamento de serviços específicos prestados."*

Em face desse dispositivo, de clareza lapidar, o Município de São Paulo não vi<sub>n</sub>ha promovendo o lançamento de imposto predial sobre os im<sub>o</sub>veis pertencentes ao patrimônio de Estados estrangeiros, subscritores da Convenção, sendo que o art.1<sup>o</sup>, ítem I, da Lei n<sup>o</sup> 10.211, de 11 de dezembro de 1986 veio, expressamente, dispor sobre a isenção desses im<sub>o</sub>veis.

Contudo, em face do que disp<sub>o</sub>e o art.151, III, da Constituição atual, d<sub>u</sub>vidas surgiram quanto a subsist<sub>ê</sub>ncia, ou n<sub>ã</sub>o, da isen<sub>ç</sub>ão de im<sub>o</sub>veis pertencentes a pot<sub>ê</sub>ncias estran<sub>g</sub>eiras, utilizados como sedes de seus consulados.

Daí a oportunidade de estudo des<sub>e</sub> assunto.

Na abordagem do tema não se po<sub>d</sub>e perder de vista o conceito de soberania, apli<sub>c</sub>ável ao Estado Federal e o conceito de autono<sub>m</sub>ia, aplicável aos Estados-membros (Estados federados), e, diríamos <sub>ã</sub> pr<sub>o</sub>pria União, para efeito de bem distinguir esta <sub>ú</sub>ltima enquanto en<sub>t</sub>idade pol<sub>i</sub>tica representativa da Rep<sub>u</sub>blica Federativa do Brasil (art.21, I, da C.F.).

Ao Presidente da Rep<sub>u</sub>blica, como Chefe de Estado compete privatamente cele-

brar tratados ou convenções internacionais, sujeitos ao referendo do Congresso Nacional (art. 84, VIII, da C.F.). Ao Congresso Nacional compete privativamente aprovar os tratados e convenções por meio de Decreto Legislativo (art.49, I c/c 59, VI da C.F.).

O tratado internacional, uma vez celebrado, aprovado e ratificado obriga os Estados subscritores.

Logo, o tratado paira acima da legislação interna de cada Estado. Além do mais, no tratado estão empenhadas a honra e a palavra das nações representadas pelos respectivos Estados signatários. Há portanto, além do aspecto jurídico, o aspecto político-moral.

Sobre a prevalência do tratado em relação à legislação tributária interna prevê o art.98, do C.T.N, que é uma lei nacional, aplicável às três esferas governamentais:

*"Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observadas pela que lhes sobrevenha."*

Sendo de uma clareza solar o dispositivo dispensa comentários. Sô uma indaga

ção. Esse dispositivo foi recepcionado pela Carta Magna em face do que dispõe o seu art. 151, III ?

A resposta é sim. O dispositivo em tela está endereçado à União enquanto pessoa jurídica de Direito Público Interno.

Em matéria de direito interno a União, Estados federados e Municípios estão no mesmo nível hierárquico, cada qual com as suas competências privativas a par das concorrentes. Nenhuma dessas entidades políticas tem a soberania, mas, apenas autonomia.

Preleciona José Afonso da Silva:

*"Estado Federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional. A União é a entidade federal formada pela reunião de partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público Interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado Brasileiro.*

*.....O Estado federal, o todo, como pessoa reconhecida pelo Direito Internacional, é o único titular da soberania, considerada poder supremo consisten-*

te na capacidade de autodeterminação."

Prossegue o mestre:

"A União, como mencionamos, é entidade de Direito Constitucional, não sendo certo que se caracterize também como pessoa jurídica de Direito Internacional. Isso, às vezes, se diz, tendo em vista que é pela União que a República Federativa do Brasil se representa nas relações internacionais." (Curso de Direito Constitucional Positivo ed. 1989, págs. 89 e 426).

Resta claro, pois, que o inciso III, do art.151, da C.F. em nada interfere com as isenções que decorrem de tratados firmados pelo Estado Federal Brasileiro, através do Presidente da República, como Chefe do Estado, e não, como Chefe do Poder Executivo da União.

Continuam, pois, em pleno vigor as isenções decorrentes da Convenção de Viena, que depois de aprovada e ratificada foi promulgada pelo Decreto nº 61.078, de 26.06.1967.

5. Incentivo fiscal - conceito e espécies - distinção com a isenção fiscal - o conteúdo do art.41 do ADCT

## 5.1. Conceito e espécies

Incentivo fiscal é um conceito próprio da ciência das Finanças.

Sinteticamente, pode-se dizer que é um instrumento do dirigismo econômico; visa desenvolver economicamente determinada região ou um certo setor da atividade. Como instrumento de intervenção estatal na atividade econômica o incentivo fiscal é utilizado pela União, a quem cabe a elaboração e execução de planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico e social (art.21, IX, da C.F.). A Constituição anterior previa a intervenção federal nos Estados-membros que adotassem medidas, ou, executassem planos econômicos ou financeiros contrários às diretrizes estabelecidas pela União (art.10, V, c, da Emenda nº 1/69).

O incentivo fiscal pode ser geral, especial, regional ou setorial, sendo que os dois últimos são os mais numerosos e importantes.

Como exemplo de incentivo fiscal geral podemos citar a poupança privada vigente até o exercício de 1988 e os Fundos 157 e 888 que, também, não mais vigoram.

Como exemplo de incentivos especiais, caracterizados pela temporariedade, podemos citar aqueles relacionados com a contenção de preços e a eficiência na produtividade.

Como incentivos regionais temos a SUDENE, a SUDAM e SUFRAMA.

Como incentivos setoriais, que são aqueles pertinentes a determinados ramos da atividade econômica, podemos citar a SUDEPE (peça), a EMBRATUR (turismo), o IBDF (florestamento e reflorestamento), o CONCEX (exportação) e o PROÁLCOOL.

Os incentivos fiscais setoriais abrangem a isenção de impostos e taxas federais. Permitem também a dedução do imposto de renda das pessoas físicas ou jurídicas que investirem nos projetos pesqueiros, turísticos e de florestamento e reflorestamento. As exportações de produtos industrializados estão livres de IPI e ICMS.

## 5.2. Distinção com a isenção fiscal

Incentivo fiscal não se confunde com a isenção fiscal mesmo na hipótese em que implicar na exoneração total do tributo.

O incentivo fiscal é sempre um instrumento de intervenção na economia; o mesmo não acontece com a isenção fiscal que é um instituto de direito tributário.

O conceito de isenção é por demais controvertido. Grande parte da doutrina moderna a considera como hipótese de não incidência legalmente qualificada.

Preferimos adotar o conceito da do por Ruy Barbosa Nogueira como sendo "dispensa do tributo devido, feita por expressa disposição de lei" (ob.cit. pág.193). Em termos de direito positivo (art.175, I, do C.T.N.) não há como fugir dessa conceituação. Já tivemos a oportunidade de afastar as críticas feitas a essa conceituação (cf. ob.cit., págs. 9/10).

A isenção difere do incentivo fiscal, quer quanto ao campo de abrangência, quer quanto à motivação. A isenção, via de regra, tem um campo maior de atuação. É concedida em função de certos bens (isenção objetiva) ou de certas pessoas (isenção subjetiva) mas, sempre, no interesse coletivo. A sua finalidade não é desenvolver uma determinada região do país ou incrementar certa atividade econômica, como ocorre com incentivo fiscal.

A motivação da isenção, pode-se dizer, coincide com a motivação da imunidade, pela qual, a Constituição proíbe a tributação de certos bens, pessoas ou serviços. É claro que, na prática, existem isenções específicas, casuísticas, de natureza concreta, que ofendem abertamente os princípios da igualdade e da generalidade da tributação. São as chamadas isenções ilegítimas ou até mesmo inconstitucionais.

Quando a motivação da isenção coincide com a de incentivo fiscal é porque estamos diante, não de isenção pura, mas, de isenção condicional, sujeita a termo certo de vigência. É a isenção com as feições contratuais, onde o sujeito passivo tem que arcar com ônus determinados. Daí, a irrevogabilidade desse tipo de isenção.

Ora, na verdadeira isenção, ou seja, na isenção pura o sujeito passivo não tem que arcar com coisa alguma, salvo cumprimento de obrigações acessórias. Exemplos: isenção do imposto de renda até certo limite de renda; isenção do ISS relativamente aos serviços prestados por músicos, artistas circenses; isenções outorgadas a CMTA, METRÔ, SABESP, COMGÁS, TELESP, etc.

### 5.3. O conteúdo do art. 41 do

#### ADCT

Dispõe o art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

*"Art.41 - Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.*

*§ 1º - Considerar-se-ão revogadas após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei."*

O incentivo fiscal, conquanto justificável e desejável em termos teóricos, na prática, a sua implementação, muitas vezes, tem sacrificado em vão a justiça fiscal, em razão do seu desvirtuamento envolvendo irregularidades constantes.

Seria preferível a sua substituição por subvenções que se traduzissem, realmente, em uma política transparente, onde os benefícios outorgados pudessem ser levantados e quantificados para conhecimento dos contribuintes em geral.

O art.41 do ADCT já é um bom começo: representa um claro indicador no sentido de selecionar e diminuir os incentivos setoriais, onde os abusos são mais frequentes. Se não forem reexaminados e ratificados até 5 de outubro de 1990 os incentivos fiscais setoriais vigentes serão considerados revogados.

Teoricamente, os destinatários da referida norma são os Executivos e os Legislativos das três entidades políticas tributantes.

Isso preocupou o setor ligado à tributação na esfera do Município paulista. Chegou a gerar dúvidas quanto a inclusão, ou não, no rol de incentivos fiscais setoriais, as isenções concedidas a CMTC, CEF, METRÔ, COHAB, SABESP, CET, COMGÁS, TELESP, etc.

A dúvida se justificava porque, coincidentemente, aquelas empresas alcançadas pela isenção se dedicam às atividades específicas que não deixam de representar setores da atividade econômica.

Porém, já esclarecemos que o incentivo fiscal, como instrumento de intervenção estatal na atividade econômica, objetiva o desen

volvimento de certa atividade econômica. Seu campo de atuação, necessariamente, é o setor privado onde vige o regime de livre concorrência.

As empresas prestadoras de serviços públicos, acima enumeradas, não são beneficiárias de incentivo fiscal, mesmo porque, não cabe falar em incentivo fiscal onde não haja a exploração de atividade econômica, a perseguição do lucro.

Os incentivos de natureza setorial são aqueles ligados às atividades de pesca, de turismo, de florestamento e reflorestamento, de exportação e de produção de álcool, como já vimos.

Não existe incentivo fiscal outorgado pelo Município paulista, mas, isenção fiscal objetivando dar tratamento diferenciado às empresas estatais, federais, estaduais e municipais que prestam serviços públicos.

O art.41 do ADCT não tem aplicação no âmbito municipal.

Quem outorga incentivo fiscal é o governo central que detém a competência para elaboração e execução de planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico.

## ADVERTÊNCIA

A Emenda Constitucional nº 1/69, abolindo do Sistema Tributário Nacional o privilégio da participação de certa classe de funcionários no resultado das multas e da arrecadação, estatuiu:

*Art.196 - É vedada a participação de servidores públicos no produto da arrecadação de tributos e multas, inclusive da dívida ativa.*

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 7/77, regredindo em parte, suprimiu a expressão final: "inclusive da dívida ativa".

Acontece que, não tendo a Constituição Federal de 5 de outubro de 1988 reproduzido literalmente essa proibição, quando na verdade, por todos os princípios literais que regem a destinação pública da receita de tributos e multas e mais os da abolição de privilégios, os quais são suficientes para não admitirem tais participações, o fato é que o legislador ordinário já começou a reinstaurar tais participações, bastando constatar-se que, a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, por meio de delega-

ção ao Fisco Federal, já veio, por meio de legislação ordinária, dispor:

Art.55 - *Fica o Poder Executivo autorizado a implantar medidas de estímulo à eficiência da atividade fiscal em programas especiais de fiscalização.*

Como o genial e saudoso Mestre Tullio Ascarelli, que tanto contribuiu para a formação científica do Direito Tributário do Brasil demonstrou não sô a inexistência de tão violentos, inconstitucionais e arcaicos privilégios da Idade Média nos sistemas tributários modernos, mas também os males e os abalos da Justiça Fiscal e, ainda, considerando que seus trabalhos já estão de há muito esgotados, não sô como homenagem àquele Mestre, mas como subsídios aos estudiosos do Direito Tributário, este Instituto universitário, republica o trabalho que se segue.