

## INTERPRETAÇÃO DE ISENÇÃO OBJETIVA

*Luiz Antonio Mattos Pimenta Araújo*

Professor Assistente, Doutor de Legislação Tributária da  
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

**Resumo:** Trata-se de um estudo sobre a interpretação de isenção objetiva pois, a lista de serviços do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”), isentava os serviços de montagem de guindastes portuários quando realizados com material fornecido pelo interessado ou quando realizados para o poder público ou uma autarquia. Aí reside a questão, já que uma autarquia federal foi transformada em empresa pública, donde a indagação: a isenção do ISS é aplicável a tal situação? O parecer analisa a questão proposta à luz do direito administrativo (transformação de uma autarquia em empresa pública), do direito constitucional (o enquadramento dos fatos nos artigos da Constituição Federal) e do direito tributário (a isenção e sua interpretação), concluindo pela aplicabilidade da norma isencional à situação descrita. Chama-se a atenção que o parecer foi preparado à época da vigência da Constituição Federal de 1969.

**Résumen:** El artículo es una opinión legal preparada para una empresa cuyo ejecutivo solicitó que no la publicásemos. Pasado el tiempo, fallecido dicho ejecutivo y cambiado el objeto social de la empresa, no más hay razón para no publicar el artículo, ya que la promesa fué debidamente cumplida. Trátase de la interpretación de exención objetiva pues la lista de servicios del Impuesto sobre Servicios exentaba los servicios de montaje de grúas de pórtico para puertos cuando hecho con material suministrado por el interesado o cuando hecho para el poder público o una autarquia. De ahí resulta la cuestión, ya que una autarquía federal fué transformada en una empresa pública: todavía subsiste la mencionada exención del Impuesto sobre Servicio? El artículo analiza la cuestión planteada a la luz del derecho administrativo (transformación de una autarquía en empresa pública), del derecho constitucional (los artículos de la Constitución Federal concernientes al tema) y del derecho tributario (la exención, interpretación de dicha exención). Llamamos la atención al hecho de que el artículo ha sido preparado en la vigencia de la Constitución Federal de 1969.

**Obs.:** Este trabalho foi preparado em fevereiro de 1979 para uma cliente que, com o mesmo, alcançou seu objetivo. Foi solicitado, na ocasião, sua não publicação porém, como agora seu proprietário e executivo principal faleceu e a empresa mudou seu objeto social, não mais há motivo para manter a promessa feita, devidamente cumprida. A publicação do parecer se deve ao fato não apenas da especificidade do tema, como também de sua importância. Recomenda-se que a leitura do trabalho seja feita tendo em conta a época de sua preparação (vigia a Constituição Federal de 1969) e o

fato da lista de serviços do Decreto Lei 834/69 haver sido modificada, pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, que não mais abriga disposição igual à do item 48 da lista antiga, vigente na ocasião. Visa-se, portanto, colaborar no aprimoramento dos estudos sobre a interpretação de isenção objetiva, mormente nesta fase da incerteza econômica e alta taxa inflacionária que, geralmente, acarreta um agravamento da tributação por uma legislação tributária merecedora da maior atenção por parte de todos quantos sofremos seu efeito.

**Unitermos:** Isenção de Impostos; Imposto Sobre Serviços; Empresa Pública.

### Os Antecedentes dos Fatos

1. A Consulente é uma companhia que, dentre outros objetivos estatutários, monta e instala guindastes de grande porte nos portos nacionais, cuidando, também, da importação desse material mediante o recebimento de comissões, eis que é representante exclusiva de um dos maiores fabricantes mundiais. Em decorrência desta sua atividade, a Consulente sempre se manteve estreitamente ligada ao Departamento Nacional de Portos e Vias Navegáveis (“DNPVN”), que, como autarquia federal ligada ao Ministério dos Transportes, lhe conferia a isenção de tributos incidentes naqueles serviços de montagem e instalação, pioneiros em nosso país, executados na conformidade de contratos especialmente celebrados.
2. Segundo cláusulas expressas dos supra-aludidos contratos, a Consulente se obriga não só a proceder a conservação do material que vier a instalar, como também a executar os serviços de manutenção e reparos das avarias sofridas pelo mesmo nos embarques e desembarques, imposições absolutamente necessárias como pré-condições para a efetiva possibilidade de cumprir as suas obrigações contratuais de montagem e instalação dos guindastes portuários.
3. Em cumprimento dos mencionados contratos, que constitui uma das suas mais importantes e básicas atividades, a Consulente procedeu a montagem e instalação de um grande número de guindastes nos portos brasileiros, cuidando de sua conservação, providenciando a manutenção e reparo de eventual avaria nos embarques e desembarques do material que iria montar e instalar.
4. Cumpre observar que, em decorrência do disposto no item 48 da lista de serviços a que se refere o artigo 3º, inciso VI, do Decreto Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, os serviços de montagem e instalação dos guindastes estão isentos do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, (“ISS”), eis que prestados a uma autarquia federal, o DNPVN, que se transformou na Empresa de Portos do Brasil S.A. (“PORTOBRÁS”), empresa pública vin-

culada ao Ministério dos Transportes, por força do disposto na Lei nº 6.222, de 10 de julho de 1975.

## Os Fatos

5. Recentemente, celebrou a Consulente contrato com a PORTOBRÁS para a realização dos serviços de montagem de guindastes portuários no porto de “X”.
6. Face às peculiaridades da prestação de seus serviços, a Consulente instalou um canteiro de obras no local de execução dos mesmos, e na conformidade do mandamento legal (DL 406, de 31.12.68, art. 12, “a”), providenciou a inscrição do aludido estabelecimento prestador de serviços junto à Prefeitura Municipal de “X”.
7. Ocorre que, enquanto os serviços prestados pela Consulente eram para o DNPVN, não houve problema de qualquer espécie mas, tão logo esta autarquia foi transformada em empresa pública, a PORTOBRÁS, e novo contrato foi firmado com esta, a Prefeitura Municipal de “X” passou a exigir o ISS da Consulente na conformidade de item específico de sua lista de serviços, reprodução do retromencionado item 48 da lista de serviços do Decreto Lei nº 834/69.

## O Direito

### A – Empresa Pública

8. A empresa pública é fenômeno relativamente recente entre nós que constituímos um dos poucos, senão o único país, até donde se tem notícia, a legislar um estatuto para as empresas assim denominadas “strictu sensu”. Com efeito, se Trajano de Miranda Valverde é considerado o divulgador da sociedade de economia mista entre nós (exposição de motivos da até pouco vigente lei das sociedades anônimas), cujo anteprojeto apresentou em 1939) o Ministro Bilac Pinto foi o apresentador da empresa pública, em célebre conferência pronunciada em 1952, no auditório da Fundação Getúlio Vargas no Rio de Janeiro “O declínio das sociedades e a economia mista e o advento das modernas empresas públicas”, publicada em RDA nº 32/1), quando destacou suas características internas mais relevantes.
9. Muito se tem falado e escrito sobre a empresa pública que foi objeto não só de seminários (como os patrocinados pela ONU e realizados em Rangoon, 1954; Nova Delhi, em 1959; Genebra em 1966) mas também de congressos internacionais em que o tema tem sido tratado (Estambul, 1953; Spira, 1961; Paris, 1965; Upsala, 1966), conferências como as promovidas pelo Instituto de Direito Comparado Ítalo-Íberoamericano da Universidade de Bolonha,

reunidos nos conhecidos *Studia Albortiana*, do mesmo modo que constitui assunto cuja bibliografia pátria começa a avolumar-se através de inúmeros livros e artigos.

10. Grande parte das empresas públicas brasileiras provém da transformação de antigas autarquias, o que tem levado alguns estudiosos a verem no fenômeno uma **desautarquização das autarquias** (v. g. José Jappur, “Declínio das autarquias”, in RDA nº 127/34), situação agravada pela supressão da palavra **autarquia** no artigo 170, § 2º da Constituição Federal (a Lei Maior de 1967, no artigo 163, § 2º, mantinha tal expressão), donde “**o declínio das autarquias importou na certidão de nascimento das empresas públicas**” (José Jappur, O.c., p. 34-35). Sem embargo, para o estudo da empresa pública brasileira, sua eclosão e evolução deve ser citado o artigo do Professor J.B. Cotrin Neto, “Teoria da empresa pública de sentido estrito”, publicado na RDA nº 122/21, leitura obrigatória para aprofundamento do tema.
11. Discorrendo sobre as empresas públicas no Brasil, em parecer publicado na RDA nº 84, o Professor Caio Tácito asseverou:

“II – 1 – Duas tendências devem ser assinaladas como estimuladoras da expansão das empresas públicas no Brasil: de um lado, a exploração estatal de indústrias de base, de outro, e mais recentemente, o declínio das concessões de serviço público” (O.c., p. 434).
12. Nicola Balog, Professor da Faculdade de Direito de Belgrado e autor do relatório sobre a “Organização administrativa das empresas públicas”, tema do Congresso Internacional de Ciências Administrativas realizado em Paris, em 1965, e, no início de seu relatório (apresentado nos volumes 87, 88, 89 e 90 da RDA) realça que a organização das empresas estatais depende não só do sistema constitucional mas, também, do regime econômico social vigente, eis que diz respeito à questão da política do desenvolvimento.
13. Precisamente sob a perspectiva desta importante observação é que se comentará a questão, uma vez que a sistematização legal da empresa pública brasileira tem sua gênese na chamada Reforma Administrativa (DL nº 200, de 25.02.1967). É conveniente rememorar que esta é produto das inúmeras modificações trazidas pelo Governo pós-1964 que, pretendendo estabelecer um novo plano desenvolvimentista, iniciou uma série de reformas dentre as quais a retrocitada, a bancária (Lei nº 4.595, de 31.12.1964), a do mercado de capitais (Lei nº 4.728, de 14.07.1965), a do sistema tributário (Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965), etc., culminando com uma nova constituição (de 24.01. 1967).

14. Iniciando o estudo do ponto que interessa aclarar, tem-se o conceito legal de empresa pública, como sendo:

“a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito” (DL nº 900, de 29.09.69, art. 1º, que modificou a redação do art. 5º, II, do DL nº 200, de 25.02.67) (o art. 5º do DL 900, permite a participação no capital de empresa pública em que a União seja majoritária, doutras pessoas de direito público interno e entidades da Administração Indireta da União, Estados, DF e Municípios).

15. Logo, da definição legal supra, pode-se tirar as seguintes características essenciais desse tipo de empresa: (a) personalidade jurídica de direito privado; (b) capital exclusivo da União, ou, também, de entidade pública ou sociedade de economia mista; (c) criação por lei, (d) estrutura de direito privado. No mesmo sentido e realçando o desempenho de atividade que transcenda os objetivos imediatos da administração, veja-se o artigo do Ministro Themístocles Brandão Cavalcanti sobre as “Empresas públicas e as sociedades de economia mista” (in RDA nº 128/1).

16. Voltando a atenção à legislação anterior a mencionada Reforma Administrativa, mais exatamente àquela que criou o DNPVN, Lei nº 4.213, de 14 de fevereiro de 1963, constata-se a criação da citada autarquia em substituição ao antigo Departamento Nacional de Portos, Rios e Canais, entidade ligada ao então Ministério da Viação e Obras Públicas, especificando o artigo 3º as atribuições da novel autarquia, “in verbis”:

“(a) superintender, orientar, controlar e fiscalizar a política de portos e vias navegáveis da União;

(b) exercer todas as atividades que couberem à administração federal no setor de portos e vias navegáveis, no âmbito da viação e obras públicas;

(c) estudar, planejar, projetar, programar, orientar, superintender, promover e executar e fiscalizar obras e serviços de melhoria ou desenvolvimento dos portos e vias navegáveis, de proteção e defesa das costas e margens das vias navegáveis e de recuperação de áreas que interessem aos mesmos;

(d) cooperar com outros órgãos da administração federal, estadual, municipal e autárquica, para a realização de obras e serviços que digam respeito a portos e vias navegáveis, e objetivos correlatos;

- (e) supervisionar e fiscalizar a exploração dos portos a cargo da União e de concessionários;
- (f) administrar os portos que vierem a ser incorporados ao DNPVN, desde a incorporação e até que seja estruturada a organização definitiva para os mesmos;
- (g) supervisionar e fiscalizar os portos não organizados, qualquer que seja a forma de utilização do embarcadouro;
- (h) administrar e explorar as vias navegáveis que forem por ele criadas, melhoradas ou conservadas;
- (i) propor alterações no Plano Nacional de Viação, no setor de portos e vias navegáveis;
- (j) manter atualizado o Plano Portuário Nacional instituído por lei;
- (l) promover desapropriação dos bens necessários à consecução de suas finalidades;
- (m) elaborar seu orçamento geral e programas anuais de trabalho;
- (n) propor ao governo a representação do país em congressos internacionais de portos e vias navegáveis, bem como promover, patrocinar ou auxiliar os congressos nacionais ou os internacionais que se realizem no país;
- (o) aprovar projetos e fixar gabaritos das obras de arte especiais que devam ser construídas por quaisquer entidades públicas ou privadas, sobre vias navegáveis ou não, ouvidas as autoridades navais e portuárias;
- (p) promover a retirada de cascos ou outros objetos submersos que obstruam ou impeçam a navegação nos portos e vias navegáveis, e decidir sobre a disposição dos salvados;
- (q) examinar (VETADO) da oportunidade e conveniência da implantação dos regimes de porto, zona e entreposto francos;
- (r) estruturar, em autarquias federais, nos moldes previstos nesta lei, se não for adotada outra forma para a sua administração, os portos que vierem a ser organizados e os portos atualmente sob regime de concessão se estes vierem a ser incorporados ao DNPVN;
- (s) participar de sociedade de economia mista como representante da

União, na exploração comercial de portos e execução de serviços de dragagem, nos moldes desta lei;

(t) exercer quaisquer outras atividades tendentes ao desenvolvimento dos portos e vias navegáveis”.

17. Ainda que sucintamente, e circunscrito ao tema, é de fixar a lição do Professor Hely Lopes Meirelles a respeito da autarquia:

“A autarquia é forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço retirado da administração centralizada. Por essa razão à autarquia só deve ser outorgado serviço público típico e não atividades industriais ou econômicas, ainda que de interesse público”

●●●

“A autarquia, sendo um prolongamento do Poder Público, uma longa manus do Estado, deve executar serviços próprios do Estado, em condições idênticas às do Estado, com os mesmos privilégios da administração matriz, e passíveis dos mesmos controles dos atos administrativos. O que diversifica a autarquia do Estado são os métodos operacionais de seus serviços, mais especializados e mais flexíveis que os da Administração centralizada” (Direito administrativo brasileiro. 3ª ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975. p. 305, 307).

18. Pautando-se na conformidade da legislação, através da Lei nº 6222, de 10 de julho de 1975, o governo foi autorizado a constituir a PORTOBRÁS, uma empresa pública de capital pertencente inteiramente a ele próprio, de estrutura de direito privado, que substituindo o extinto DNPVN, tem as seguintes finalidades elencadas no artigo 4º da supra aludida lei:

“I – promover a execução da Política Portuária Nacional, segundo diretrizes baixadas pelo Ministério dos Transportes;

II – realizar ou promover e aprovar estudos, planos e projetos destinados a construção, expansão, melhoramento, manutenção e operação dos portos, bem como executar serviços de assistência técnica para os mesmos fins;

III – executar ou promover, autorizar e aprovar a execução de obras e serviços de construção, expansão e melhoramento de portos ou de suas instalações, qualquer que seja o regime de exploração dos mesmos;

IV – administrar e explorar os portos;

V – fiscalizar a administração dos portos que se encontrem em regime de concessão ou autorização;

VI – coordenar, superintender e fiscalizar, técnica, operacional e administrativamente, as entidades que lhe sejam vinculadas;

VII – promover o aproveitamento das vias navegáveis interiores, desenvolvendo sua utilização em favor da navegação;

VIII – autorizar a construção ou a execução de obras e serviços de qualquer natureza que afetem as vias navegáveis interiores;

IX – promover a captação, em fontes internas e externas, de recursos a serem aplicados, diretamente ou por suas subsidiárias, na execução de suas programações;

X – promover desapropriações, nos termos da legislação em vigor;

XI – propor aos órgãos competentes da Administração Federal as medidas necessárias à instalação, permanência e funcionamento de serviços de comunicação, desobstrução, sinalização, segurança, polícia, alfândega, higiene, saúde e outras atividades afins.

§ 1º – A competência discriminada nos item VII e VIII deste artigo cessará quando se constituir a entidade prevista no parágrafo único do artigo 3º desta lei.

§ 2º – As atividades da PORTOBRÁS serão exercidas sem prejuízo da competência legal dos Ministérios e demais órgãos da Administração Federal relacionadas com portos e vias navegáveis”.

19. Justapondo-se as atribuições do antigo DNPVN e as da PORTOBRÁS, constata-se, indubitavelmente, serem elas as mesmas, exceto na transitoriedade da competência desta sobre as atividades relativas às vias navegáveis interiores, a qual persistirá até a constituição de uma entidade especialmente destinada a exercer tal atividade. Todavia, mais clara se tornará esta não discrepância se se atentar ao estatuto da PORTOBRÁS (ver artigo 5º do mesmo), aprovado através da Portaria nº 284, de 20 de abril de 1978, do Ministro dos Transportes.
20. Tendo-se em conta a transformação de uma autarquia (o DNPVN) em uma empresa pública (a PORTOBRÁS), é conveniente verificar a posição da doutrina ante tal circunstância. Ajustando-se como luva ao caso, tem-se a lição precisa do Professor José Cretella Júnior em seu livro “Empresa pública”:

“Se a empresa pública tem sua gênese na autarquia, a transferência de esquemas implica tão só alteração do regime jurídico, jamais a mudança na

essência mesma da atividade anteriormente exercida. O enquadramento da autarquia na empresa pública é, para empregar a linguagem precisa de Achille Donato Giannini, uma “alteração de meios, não de escopos, formal e instrumental, não substancial” (Istituzioni di diritto tributário. 9ª ed., 1965. p. 66, nota 33).

Se a autarquia “serviço estatal descentralizado, com personalidade de direito público, explícita ou implicitamente reconhecida por lei” (Decreto nº 6.016, de 22 de novembro de 1943), “com patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da administração pública” (Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, artigo 5º, I), é transformada em empresa pública, “entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União” (artigo 5º, II), ou “com a participação da União, que tenha em mãos a maioria do capital votante e participação de outras pessoas jurídicas de direito público interno, como de entidades de administração indireta da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios” (artigo 5º do Decreto-Lei nº 900), nem por isso tal transformação vai atingir o objeto da autarquia, ou seja, “o serviço estatal descentralizado”, “as atividades típicas da administração pública”, metamorfosando-as em “atividades econômicas”. O que é “privado”, por natureza, não se transforma em “público”, pela alteração do molde jurídico, porque alteração de continente não implica mudança de conteúdo.

O enquadramento da autarquia na categoria jurídica empresa pública reflete-se no regime jurídico, que de público passa a privado, mas não chega a atingir a natureza intrínseca da atividade, que continua a ser tipicamente administrativa.

Transformam-se os instrumentos e, pois, os respectivos regimes jurídicos; conservou-se, porém, o objeto, que continuou o mesmo. Dizer objeto é, dizer fim” (O.c., Ed. Bushatsky, São Paulo, 1973. p. 190-191).

21. Otto Eduardo Vizeu Gil, em fundamentado artigo sobre “A rede ferroviária nacional como sociedade anônima”, lembrando que não havia como confundir a natureza jurídica da empresa – que foi e é de direito privado – com suas prerrogativas de direito público, resultante do fato de exercer, por delegação, um serviço público de competência privada da União Federal, sintetiza admiravelmente:

“O que se busca, quando se retira da administração centralizada o exercício de um serviço público, entregando-o a uma entidade juridicamente desvinculada ao Poder Central, é emprestar a esse serviço – que remanece tão público e tão relevante como ao tempo que precedeu a descentralização – a flexibilidade reputada indispensável à sua continuidade e crescente utilidade, o que nem sempre é possível quando esse serviço se emaranha nas tre-

liças asfixiantes das normas e regulamentos administrativos. Mas daí não se segue que, por descentralizado, e operado por empresa privada, deva esse serviço perder as prerrogativas por igual indispensáveis à sua permanência e aprimoramento e sem as quais, perdido debaixo de toda a sorte de gravames que a sua própria natureza torna inarredáveis, esse serviço público tornaria por se deteriorar” (O.c., in RDA nº 94, p. 387).

22. No mesmo sentido, em artigo sobre a “Organização e mecânica administrativa das empresas públicas”, o Professor Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, na parte relativa ao regime administrativo dos serviços públicos, assevera:

“É, pois, natural que o poder público assuma através das empresas públicas (e das fundações), os encargos decorrentes do progresso social e econômico: tais encargos, em razão do serviço que é público, exigem doação de regime jurídico – administrativo adequado à prestação em melhores condições dos serviços públicos essenciais.

Daí porque as empresas públicas, além do privilégio na exclusividade da prestação do serviço, pela maioria das legislações está exonerada de direitos fiscais como imposto ou taxas, não obstante a indeclinável posição de pessoa jurídica de direito privado” (O.c., in RDA nº 104, p. 73-74).

23. Examinando a “Empresa pública e serviço público” em profundo artigo publicado no famoso *Studia Albornotiana* dedicado a empresa pública, Cesar Albiñana Garcia – Quintana, Catedrático de Organização, Contabilidade e Procedimento da Fazenda e Empresas Públicas da Universidade de Madrid, tratando das versões sobre a noção de serviço público leciona:

“El servicio público puede ser entendido em sentido amplio, jurídico o formal. Cuando el derecho público dejó de girar en torno al concepto de soberanía, el servicio público se constituyó en su base o fundamento. En esta versión se confunde el servicio público con la acción administrativa que atiende necesidad de carácter público. El interés público es su nota distintiva. Que la gestión del servicio público la retenga la propia Administración o la conceda a un particular, es intrascendente. Si la Administración pública produce es porque la producción satisface intereses públicos. La indole de la actividad administrativa es indiferente en esta noción jurídica del servicio público. Tanto las prestaciones materiales como las inmateriales son propias del servicio público así entendido”.

Mais adiante, versando a questão do lucro, expõe magistralmente:

“Sin embargo, el lucro en la empresa pública, según ya se ha indicado, tiene una proyección o sentido distinto del que se propone la empresa priva-

da. No puede caerse en este mimetismo respecto de la empresa privada. La empresa pública no es una empresa privada de propiedad pública. Es evidente que se dan semejanzas, || muy calificadas, de la empresa pública con la empresa privada. Pero tal relación se semejanza queda condicionada por el conjunto de los fines políticos, económicos y sociales que el Estado se propone conseguir a través de la empresa pública, sobre todo en una época en que la Administración pública se ha puesto al servicio de las políticas – en plural – del bienestar” (O.c., in *Studia Albornotiana*. nº X, 1970. p. 478, 498).

24. Buscando uma classificação da empresa pública na conformidade dos fins para cuja consecução operam, Gaetano Stammati, Diretor Geral do Tesouro Italiano, em artigo sobre a “Empresa pública no marco da ação econômica do estado”, também publicado no *Studia Albornotiana*, as subdivide, grosso modo, em cinco grupos distintos:

“(a) empresas que actúan con el fin de gestionar servicios públicos, sea por motivo sociales, en particular redistributivos, sea por motivos económicos;

(b) empresas que operan con el fin de contribuir al desarrollo económico del país, actuando sobre todo en los sectores productivos “estratégicos” o “propulsivos”, para evitar la aparición de “estrangulamientos” en puntos críticos para el desenvolvimiento del proceso de desarrollo;

(c) empresas que actúan con el fin de regular la estructura del mercado sea con una acción de quebrantamiento de las formaciones monopolísticas y oligopolísticas, sea con una acción dirigida a estabilizar el mercado operando sobre el mecanismo de los precios;

(d) empresas que actúan con fines innovativos políticos – sociales, como son esencialmente el empleo de los recursos disponibles localmente, sean estos recursos naturales, sean mano de obra;

(e) empresas que operan para garantizar una equilibrada disponibilidad de bienes y servicios en las diversas regiones y para conseguir la elevación de las condiciones económicas de las áreas en depresión”. (O.c., in *Studia Albornotiana* nº X, 1970. p. 54).

25. Considerando não só o objetivo social da PORTOBRÁS como também a transcrição das lições das eminentes autoridades citadas, tem-se que a transformação do antigo DNPVN, uma autarquia federal, na mencionada empresa pública, visou, dentre outras razões, flexibilizar e agilizar a administração de um inquestionável serviço público, prestado em setor de fundamental interesse ao desenvolvimento nacional, qual seja os portos e as vias navegáveis internas.

## B – A Questão à Luz da Constituição Federal

26. Constitucionalmente, a questão se subsume a três artigos da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969), “in verbis”:

“Art. 19 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

●●●

III – Instituir imposto sobre:

(a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

●●●

§ 1º – O disposto na alínea “a” do item III 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 aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º – A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”.

“Art. 170 – Às empresas privadas compete, preferencialmente, com o estímulo e o apoio do Estado, organizar e explorar as atividades econômicas.

§ 1º – Apenas em caráter suplementar da iniciativa privada o Estado organizará e explorará diretamente a atividade econômica.

§ 2º – Na exploração, pelo Estado, da atividade econômica, as empresas públicas e as sociedades de economia mista reger-se-ão pelas normas aplicáveis às empresas privadas, inclusive quanto ao direito do trabalho e ao das obrigações.

§ 3º – A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas”.

“Art. 8º – Compete à União:

●●●

XV – Explorar, diretamente ou mediante autorização ou concessão:

●●●

(d) as vias de transportes entre portos marítimos e fronteiras nacionais ou que transponham os limites de Estado ou Território;

●●●

XVII – Legislar sobre:

(m) regime dos portos e da navegação de cabotagem, fluvial e lacustre;  
...”

27. O primeiro artigo transcrito, inserido no capítulo do sistema tributário, diz respeito ao princípio da imunidade recíproca, enquanto o segundo artigo, constante do título relativo à ordem econômica e social, visa o resguardo da igualdade de todos perante a lei, uma vez que a empresa particular não poderá resistir à concorrência da empresa pública isenta ou imune. O último artigo, propositalmente transcrito ao final, localizado no capítulo da União, no título da organização nacional, atesta a competência exclusiva desta para explorar as vias navegáveis, legislar sobre regime dos portos e navegação de cabotagem.
28. É de se salientar, no tocante ao artigo 170 e parágrafos da Constituição Federal, que o mesmo constituía o artigo 163, da Lei Maior de 1967, não encontrando parâmetro na Magna Carta de 1946. Portanto, trata-se de inovação introduzida no regime constitucional de 1967.
29. Da atenta leitura dos artigos supratranscritos da Constituição Federal e à vista de toda esta, resulta que o fato da imunidade recíproca abranger apenas as autarquias e não as empresas públicas, deve-se à circunstância destas realizarem atividade econômica visando lucro enquanto aquelas realizam serviço público prestado pelo próprio Estado e, como tal, não deve sofrer tributação. A empresa pública quando objetiva a realização de atividade monopolizada é incluída na imunidade recíproca (a contrário sensu do art. 170, § 3º da própria CF), ao passo que é sujeita ao mesmo regime das empresas privadas quando realiza semelhante tipo de atividade. O fato de, “ad exemplificatione”, o artigo 6º, parágrafo 1º, inciso III do Decreto Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (Art. 6º – Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o

que a importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e apreendida. § 1º – Considera-se também contribuinte: ... III – Os órgãos de administração pública direta, as autarquias e **empresas públicas** federais, estaduais ou municipais, **que vendam**, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, **mercadorias** que, para esse fim, **adquirirem** ou **produzirem...**” grifos nossos) aludir expressamente às empresas públicas não invalida, antes confirma o acima dito, eis que a atividade visada pelo legislador, “in casu”, é uma atividade normal de concorrência com a empresa privada, justificando-se a tributação.

30. Roborando o afirmado, e ficando apenas com um autor, “brevitatis causa”, socorre-se do ensinamento do saudoso Mestre Aliomar Baleeiro, que, com sua inegável autoridade de especialista na matéria, constituinte de 1946, parlamentar e Ministro do Supremo Tribunal Federal, em seu clássico “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, aclara de modo a não dar margem a dúvidas:

“Não nos repugna, como adiante exporemos, a isenção de impostos locais, de uma atividade privada essencial à realização dos fins cometidos pela Constituição ao Governo Federal, ad instar do art. 19, § 2º, da CF. de 1969, em que pese a opinião contrária de Filadelfo Azevedo, Temístocles Cavalcanti e outros que escreveram sob o regime de 1946. Mas o critério identificador da isenção há de ser sempre a conexão entre o fato gerador dos impostos, que se visa a elidir, e sua atividade fundamentalmente pública ou governamental. Não basta seja tal fato a existência de bem, renda ou serviço de um Governo ou de suas autarquias. Isso não passa de presunção iuris tantum, que se exclui pela prova em contrário do poder interessado na tributação”.

Encerrando o capítulo da imunidade recíproca, o pranteado autor retorna ao ponto, sintetizando:

“Mais do que em qualquer outro ramo do Direito, no Constitucional a interpretação há de ser analógica e sistemática. A Constituição completa a Constituição. O todo esclarece cada parte. É o que se infere do art. 153, § 36, dela.

A indagação sobre os efeitos econômicos do tributo e a identificação de quem o suporta de fato, sofrendo a amputação de seus recursos, são imperativos que promanam, p. ex., do art. 19, § 1º, in fine, da CF. de 1969. E o legislador das normas gerais do Direito Financeiro o entendeu bem no art. 6º, § 1º, III, do Decreto Lei nº 406, de 1968”.

“Por que os órgãos públicos da administração direta e indireta devem pagar ICM nas vendas a particulares, ainda que só aos seus serventuários? Porque esse imposto deve atingi-los e não às entidades vendedoras, que deverão incluir os tributos nos preços como fazem as empresas privadas.

Por que as empresas públicas não monopolizadas devem submeter-se ao regime tributário das empresas privadas? Porque estas não poderiam sobreviver na livre competição se suportassem a concorrência das empresas oficiais alivadas de ônus tributários que atingissem a 20%, 30% ou mais, conforme a natureza de mercadorias, deixando de os transferir aos compradores” (O.c., 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1977. p. 144, 171).

### C – O Cerne da Questão

31. Uma vez expostos os antecedentes dos fatos e os fatos, foi visto que o DNPVN era uma autarquia à qual cometia a realização da importante incumbência de superintendência, orientação, controle e fiscalização da política de portos e vias navegáveis da nação. Que tal incumbência era um serviço público relevante ao desenvolvimento nacional, é ponto inquestionável após a transcrição de artigos da legislação e dos ensinamentos de acadêmicos doutrinadores do país. Extinta a aludida autarquia e sucedida pela empresa pública PORTOBRÁS, indisputável a não modificação das atribuições daquela em comparação às da nóvel empresa que, inobstante a descentralização representada pela autarquia sucedida, teve sua ação flexibilizada para melhor permitir a consecução de suas finalidades.
32. Também pelas lições dos mestres citados, constatou-se que a mudança operada não implicou, em absoluto, em perda do caráter de serviço público das funções desempenhadas pela PORTOBRÁS. Focada a questão sob a óptica da constituição, verificou-se que, com a transformação da autarquia em empresa pública, esta perdeu a imunidade recíproca que gozava sob o pálio do § 1º do artigo 19 da Lei Maior. Sem embargo, a própria Lex Legum, no § 2º do mesmo artigo 19 permite a concessão de isenções de impostos estaduais e municipais, mediante lei complementar e atendendo relevante interesse social e econômico nacional, permissão esta utilizada no item 48 da lista de serviços a que se refere o artigo 3º, inciso VI, do Decreto Lei nº 834, de 08 de setembro de 1969, “in verbis”:

“Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido (excetua-se a prestação do serviço ao poder público, às autarquias, a empresas concessionárias de produção de energia elétrica)”.

33. Jamais se argúa, no tocante ao ponto, haver a aludida permissão sido utilizada anteriormente à vigência da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de

outubro de 1969, eis que não há discrepância entre a fundamentação constitucional da época (CF-67, art. 20, § 2º) e da atual, sendo que, ademais, idêntica disposição consta da lista municipal de serviços da Prefeitura de “X”.

34. Posta assim a questão, eis o cerne da mesma: pode a Prefeitura Municipal de “X”, ante a mera transformação do DNPVN, autarquia federal, em empresa pública, a PORTOBRÁS, alegando não mais estar esta protegida pela norma isencional do item 48 da lista de serviços editada pelo Decreto Lei nº 834, de 08 de setembro de 1969, o qual corresponde ao item “y” de sua lista de serviços, exigir da Consulente o pagamento do ISS pelos serviços de montagem e instalação dos guindastes portuários para a PORTOBRÁS?
35. Não, efetivamente não pode mais assim agir a Prefeitura Municipal de “X” e, isto, é o que se demonstrará a seguir.

#### **D – A Interpretação de Isenção**

36. Doutrinariamente, o estudo da isenção, de um modo geral, vem ligado à questão da incidência, não incidência e imunidade, eis que a conceituação de todas elas diz respeito a incidência ou não incidência, ao surgimento ou não surgimento da obrigação tributária. Legalmente, a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175), instituída, necessariamente, em lei que especificará as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica, bem como o prazo de sua duração, se for o caso (CTN, art. 176).

Valendo-se do ensinamento de Manoel Lourenço dos Santos, tem-se:

“Isenção é dispensa de pagamento de tributo, que o Estado concede a alguém, exonerando-o, momentaneamente, de obrigações tributárias que especifica, por considerações de política econômica ou social, a seu critério” (Direito tributário. 4ª ed., Rio de Janeiro, FGV, 1973. p. 84).

37. Há uma polêmica doutrinária no tocante à isenção, dividindo os doutos em duas posições: aqueles que, ante a norma isencional, entendem inexistir a obrigação tributária principal, face a não ocorrência da situação fática descrita na lei como apta a conduzir ao nascimento desta; aqueles que entendem nascida a obrigação tributária principal pela mera realização da situação fática legal descrita como fato gerador da mesma, porém, a despeito do nascimento da obrigação tributária principal, acontece a inexigibilidade do pagamento do tributo. Reduzindo a uma expressão mais simples estas disposições tem-se que os primeiros vêem-se, “in casu”, uma não incidência enquanto os segundos crêem ser devido o tributo mas, há uma dispensa de seu pagamento.

38. O CTN, como visto, contornou a questão ao declarar a isenção como excludente do crédito tributário, situação que pode significar tanto uma quanto outra das posições suprarreferidas. Cumpre, todavia, realçar que o estudo do tema implica a leitura do clássico artigo do Professor Walter Barbosa Corrêa “Não-incidência, imunidade e isenção” (in RT nº 335/37), básico para posicionamento sobre a questão.
39. Sem embargo da dicotômica posição, a doutrina não discrepa, em se referindo à classificação das isenções, no aceitar aquela que, tendo em conta os fins que o preceito isentivo busca atingir, as distingue em subjetivas e objetivas. Assim, com clareza, expõe José Souto Maior Borges em seu conhecido livro “Isenções tributárias”:

“A norma jurídica de isenção subjetiva visa **direta** ou **imediatamente** às pessoas e **indireta** ou **mediatamente** aos bens, atos, fatos ou situações que, na sua ausência, estariam submetidos ao tributo, porque é ditada em função de considerações valorativas de natureza pessoal.

Diversamente, da norma jurídica de isenção objetiva à sujeição tributária, decorre uma inversão nessa fenomenologia jurídica: não sendo instituída por considerações pessoais, ela tem como alvo, **direta** e **imediatamente** certos bens, atos, fatos ou situações, só **indireta** ou **mediatamente** alcança as pessoas beneficiadas. Isto porque a relação tributária é sempre pessoal” (O.c., 1ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1969. p. 257/58).

40. Rubens Gomes de Souza, o mestre de todos nós, em retomando o estudo das isenções em profundo e fundamentado parecer sobre a “A reforma tributária e as isenções condicionadas”, na parte relativa ao fundamento das isenções tributárias, após explicitar que a outorga de isenção não configura uma renúncia mas, sim, uma forma de exercício do poder de tributar, expõe com a autoridade que se lhe reconhecia:

Pela mesma razão, a isenção nunca pode ser acusada de ensejar desigualdade de tratamento. A norma isencional como qualquer outra norma de lei, aplica-se às pessoas, aos bens ou aos negócios a que se refere, não a título individual, mas em razão de se encontrarem tais pessoas, bens ou negócios na situação que a lei considerou objetivamente como justificando, no interesse público, um tratamento legal específico.

Trata-se, em outras palavras, de pessoas, bens ou negócios que a lei reputa diferentes dos demais, e é da essência da igualdade de tratamento que não sejam tratadas igualmente coisas diferentes, ressalvado, é claro, que a diferença reconhecida pela lei não seja meramente arbitrária”.

Continuando, e aludindo à distinção entre as isenções condicionais ou concedidas a prazo certo e as impropriamente chamadas de gratuitas, aclara:

“Se, em ambos os casos, o fundamento da isenção é o interesse público reconhecido pela lei, o governo concedente pode – ou, melhor ainda, deve – reexaminar aquele fundamento a qualquer tempo e retirar a isenção por outra lei, sempre que se convença de que a razão de interesse público, que num dado momento a justificara, não mais subsiste”.

Prosseguindo, e arrematando a citação na parte pertinente à questão, o Mestre precisa:

“Isenções existem, com efeito, que podem atuar sem que a norma que as concede saia do campo objetivo do chamado “estatuto do contribuinte” para identificar-se com determinado beneficiário. São as isenções conferidas genericamente a determinados bens ou atividades, e que aproveitam a pessoas unicamente porque estas sejam titulares de tais bens, ou exerçam tais atividades” (O.c., in RDA nº 92, p. 3770-378).

41. Norteando, agora, a fundamentação para o cerne da questão, chega-se à interpretação. Segundo Amílcar de Araújo Falcão, tributarista de cujo convívio a morte cedo nos privou, em seu respeitado “O fato gerador da obrigação tributária”, no estudar a interpretação das leis tributárias e após aduzir que, atualmente, como qualquer outra lei, ela comporta qualquer tipo de interpretação, expõe lapidarmente:

“Interpretar uma lei é declarar-lhe o sentido, o alcance. Não há na interpretação, qualquer atividade criadora ou inovadora. A atividade intelectual do exegeta é meramente declaratória: ele declara o que se contém na lei, entendida esta racional, lógica ou sistematicamente e feitas, portanto, as necessárias correções de eventuais deficiências léxicas do texto” (O.c., 3ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1974. p. 48).

42. Fábio Fanucchi, outro tributarista falecido há não muito, em tratando o tema da interpretação e integração da legislação tributária, pondera acertadamente:

“A integração da legislação comporta dois movimentos distintos: o de jungí-la ao sistema jurídico e o de encontrar nela a solução para todas as hipóteses que ocorram sobre a matéria que regula. A integração citada no Código Tributário Nacional envolve esses dois movimentos.

A legislação tributária não poderá ser examinada dissociadamente das demais normas jurídicas que compõem um complexo sistema de regência. Não são raras as vezes em que ela até empresta de outras legislações tipos

que servem para os seus fins, conforme já vimos no início deste estudo. No instante em que assim procede o legislador tributário, simplesmente inserindo no texto legal a denominação de um instituto de outro ramo do direito, estará obrigando o intérprete à integração da lei no sistema jurídico, visto que sem esse recurso seria impossível a elucidação daquilo que ela determinou. Mas, é evidente que nem sempre esse empréstimo expresso se verifica e, no entanto, mesmo assim, a integração do texto no sistema ainda se impõe na elucidação da lei” (Curso de direito tributário brasileiro. 3ª ed., São Paulo, Resenha Tributária, 1975. Vol. I, p. 191-197).

43. Escrevendo precisamente sobre a interpretação e aplicação das leis tributárias, o Professor Ruy Barbosa Nogueira chama a atenção ao fato de o direito tributário ser um ramo autônomo que se utiliza de conceitos e institutos próprios, de institutos doutros ramos do direito e de institutos de estrutura mista, alterada pelo direito tributário (material) para que possa atender seus fins (alcançar juridicamente a capacidade econômica do contribuinte), e conclui com a clareza que lhe é peculiar:

“Essa análise prévia, no momento da interpretação, é relevante para que o hermenêuta possa saber em que fonte se terá de abeberar para apreender e bem interpretar, na sua plenitude, a respectiva categoria jurídica” (Da interpretação e da aplicação das leis tributárias. 2ª ed., São Paulo, Bushatsky, 1974, p. 55).

44. Ainda nas lições sobre a interpretação da lei tributária, é de se trazer à colação o escólio do Professor Dino Jarach:

“Seria equivocado creer que en materia tributaria las leyes se interpretan economicamente y no juridicamente. Alguien lo dijo, pero es un desatino, porque las leyes siempre se interpretan juridicamente, y la interpretación opuesta a la jurídica, sino que, simplemente, es un criterio jurídico en el sentido de que dichas leyes deben interpretarse con una modalidad especial, inherente a su naturaleza”. ... “La interpretación no es nunca la de la letra de la ley; la ley no tiene interpretación. Lo que es objeto de la interpretación es, precisamente, la realidad, no el texto legal” (Curso superior de derecho tributário. Nueva ed., Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969. p. 274, 280).

45. Voltando a atenção ao CTN, constata-se que este, no capítulo IV do livro segundo, artigos 107 usque 112, cuida da interpretação e integração da legislação tributária, dispondo dever a autoridade competente se utilizar, na falta de disposição expressa, da seguinte ordem para aplicação da legislação tributária: I – analogia; II – princípios gerais de direito tributário; III – princípios gerais de direito público; IV – equidade (CTN, art. 108). Ora, a norma legal destina-se à autoridade competente para aplicar a legislação

tributária, a qual utilizará, de modo sucessivo, os aludidos preceitos no caso de inexistência de disposição terminante de lei. Inobstante isso, não se deve entender como taxativa a disposição do artigo 108, à vista do que reza os artigos que se lhe seguem no mesmo capítulo, conforme a autorização ponderação do Mestre Aliomar Baleeiro que arremata:

“As velhas e novas regras da experiência humana, filtradas pelos Doutores e Tribunais, no trato das normas, em princípio encontram agasalho na busca do sentido e alcance das leis fiscais, depois de exauridos os meios do art. 108” (Direito tributário brasileiro. 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1977. p. 392, art. 108).

46. Em verdade, por respeito ao mandamento legal aludido e acatamento ao supratranscrito escólio, é que se iniciou o tratamento da interpretação pela citação dos ensinamentos dos Douros para, restringindo-se à parte que interessa, patentear: a) a lei tributária, como qualquer outra lei, comporta qualquer tipo de interpretação e nisto inexistente atividade criadora ou inovadora (item 41); b) a integração da legislação tributária referida no CTN implica no movimento de jungí-la ao sistema jurídico e o de encontrar nela a solução para todas as hipóteses (item 42); c) como o direito tributário se utiliza de institutos próprios, de institutos doutros ramos do direito além de institutos mistos, o hermeneuta deve atentar a esta circunstância para saber donde fundamentar-se para bem interpretar (item 43); d) a interpretação econômica não passa de critério jurídico para interpretação inerente à natureza da lei, eis que não se interpretará sua redação mas, a realidade (item 44).

47. Todavia, uma conciliação se faz necessária eis que o CTN, no mesmo capítulo da interpretação e integração da legislação tributária, fixa:

“Art. 111 – Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

●●●

II – outorga de isenção;

●●●”

48. Como harmonizar um dispositivo que explicita uma ordem de princípios a serem sucessivamente atendidos pela autoridade competente para aplicação da legislação tributária, com outro que prescreve uma interpretação literal da mesma, quando disponha sobre outorga de isenção? Usar a analogia e a equidade por um lado e a literalidade da lei no outro, não implica em antinomia?

49. Inicialmente, convém ressaltar que os parágrafos primeiro e segundo do artigo 108 do CTN se encarregam de adequar a analogia e a equidade, circunscrevendo o emprego da primeira delas no não redundar na exigência de tributo não previsto em lei e, no concernente à segunda, de modo a não permitir dispensa do pagamento de tributo devido. Atendeu-se, dessarte, o princípio da legalidade. Ademais, diga-se que a utilização dos princípios elencados no artigo 108 será feita pela autoridade na ausência de disposição expressa. O artigo 111 é terminante na sua redação, convindo não se olvidar que isenção é o não pagamento de tributo, concedido pelo Estado em consideração às razões de política econômica ou social (item 36). Se a regra é que todos contribuam, na conformidade de sua capacidade econômica, para a manutenção dos serviços públicos, a isenção não implica em ferir a isonomia mas, como bem mostrou o Mestre Rubens Gomes de Sousa, exercitar o poder de tributar no resguardo do interesse público tratando desigualmente situações diferentes (item 40).
50. Logo, não há nenhuma antinomia entre a regra do artigo 108 – que diz respeito a interpretação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conduzindo ao nascimento desta – e a regra do artigo 111 – que diz respeito à isenção e conduz ao não pagamento de tributo que seria devido caso inexistisse o preceito isencional – as quais visam situações distintas.
51. Compreende-se, assim, a intenção de não permitir o enquadramento à norma de isenção de situações não figuradas na lei concedente, evitando se arranhe a isonomia, donde prescreverem a interpretação literal nesse particular. Tal compreensão seria difícil sem o acatamento do escólio do Mestre Aliomar Baleeiro e citação dos ensinamentos dos respeitadores professores (cf. resumo do item 46), os quais ensejarão a integração dos termos do artigo 111 do CTN ao sistema jurídico (tributário), de modo a procurar neste mesmo sistema a solução para as hipóteses que ocorram em seu âmbito, realizando a referida conciliação (item 47).
52. Discorrendo sobre “Interpretação literal das isenções tributárias”, em artigo inserto na coletânea “Proposições tributárias”, organizada em memória de Rubens Gomes de Sousa, Carlos da Rocha Guimarães, conhecedor da dificuldade do tema que trata de modo brilhante, destaca, no início de seu estudo, uma frase de Goethe: “no entanto as palavras devem conter uma idéia”. Após a colocação do problema e análise de uma série de premissas, versando a interpretação das normas de interpretação, o seguro tributarista assevera com precisão:

“Se reconhecemos que a interpretação literal é insuficiente para uma correta aplicação da lei, em geral, e das leis de isenção em particular, cabe-nos indagar se devemos ficar apegados a essa interpretação “literal” do

texto que propugna a literalidade. Como salientamos acima, também o art. 111 tem de ser aplicado e nada nos impede de indagar do alcance da expressão “literalmente” por ele empregada.

Na dúvida, temos de admitir que essa expressão não poderia ter tido como finalidade excluir, do dispositivo que concede uma isenção, casos que normalmente nele se incluem pelas próprias circunstâncias que levaram à sua promulgação, sem que tal exclusão implique em verdadeira contradição com a própria lei. Essa condição com a essência da lei de isenção, implicaria, a nosso ver, em ferir a sua própria literalidade, a qual só pode ser a expressão daquele sentido, ainda que deficientemente expressado.

Rubens Gomes de Sousa já havia mostrado o sem razão de ser da interpretação literal” (V. *Compêndio de Legislação Tributária*, Editora Resenha Tributária, 1975. p. 77, nº 16).

Mais adiante, encerrando o artigo conclui:

“Com base na pesquisa do conceito do direito, e, em conseqüência, da fixação da natureza da interpretação jurídica, bem como das normas de interpretação do CTN, tanto à luz da sua sistemática, como de seus trabalhos preparatórios, somos levados a considerar que, quando o art. 111 do CTN fala em interpretação literal, não quer realmente negar que se adote, na interpretação das leis concessivas de isenção, o processo normal de apuração compreensiva do sentido da norma, mas simplesmente impedir que se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes, alargando, além do seu exato limite, o que diz a letra da lei, sem, no entanto, deixar de incluir, na interpretação do texto legal, todos os casos que a sua significação indica como nele incluídos, sem o que a própria letra da lei também estaria ferida, e a exoneração, assim truncada, ficaria sem sentido” (O.c., São Paulo, Resenha Tributária, 1975. p. 59, 61).

53. Para espancar de vez renitente dúvida de que a interpretação literal não pode senão ser entendida nos termos delimitados por Carlos da Rocha Guimarães, quais sejam: “não negar que se adote na interpretação das leis concessivas de isenção o processo normal de apuração compreensiva do sentido da norma, não alargando sua extensão para além dos limites da lei mas incluindo, na interpretação de seu texto, todos os casos que sua significação indica como nele incluídos”, transcreve-se a lição do Mestre Rubens Gomes de Sousa, citada pelo tributarista no destaque supra de seu pensamento:

“É claro que esta teoria, ligando a aplicação do direito tributário rigorosamente à letra da lei, na realidade eliminava todo o problema da interpretação, que ficava reduzido à simples análise gramatical dos textos, inclusive

quando os resultados dessa análise fossem evidentemente diversos ou mesmo contraditórios aos objetivos visados pela lei, o que sempre podia ocorrer em razão de defeitos de redação, ou da modificação das condições econômicas, políticas, sociais, etc., em relação às existentes ao tempo em que a lei fora feita. Além disso, esse método de interpretação tinha ainda o inconveniente de induzir o legislador a fazer leis casuísticas, isto é, leis que procurassem prever e regular minuciosamente todas as hipóteses possíveis”. ... “Até mesmo sob o ponto de vista político, a teoria da interpretação literal ou estrita conduz a resultados pouco satisfatórios. Um sistema legal que procure regular rigidamente todas as atividades humanas é característico dos governos autoritários, de modo que a teoria da interpretação literal, inspirada em sua origem pelo liberalismo, acaba chegando ao resultando exatamente oposto, isto é, ao totalitarismo. O seu principal defeito, entretanto, é o de repousar sobre uma base cientificamente errada, a de que o direito tributário seja direito excepcional, o que, como já vimos (§ 8º), não é exato” (Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo, Resenha Tributária, 1975. p. 77-78, nº 16).

54. Fundamentada, assim, a questão, é de se iniciar o procedimento de subsunção da mesma aos ensinamentos doutrinários e cuidar da aplicação da norma legal à situação fática. Primeiramente, é ponto pacífico que a isenção consubstanciada no item 48 da lista de serviços referida no artigo 3º, inciso VI, do Decreto Lei nº 834, de 08 de setembro de 1969, idêntica à disposição encontrada na lista de serviços da Prefeitura Municipal de “X”, atende ao permissivo constitucional (cf. item 33), constituindo o referido decreto lei uma lei complementar.
55. Extrema de dúvidas é o fato de o preceito isencional do item “Y” da lista de serviços da Prefeitura Municipal de “X” consubstanciar uma isenção objetiva. Com efeito, é de se analisar este ponto estratégico à apreensão do cerne da questão. Assim, a regra é a tributação pelo ISS de serviços de instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos ao usuário final do serviço, desde que este seja feito com material fornecido exclusivamente por ele. Porém, há uma exceção à regra, e aí a isenção, qual seja: excetar-se-á da tributação pelo ISS o serviço que for prestado ao poder público e às autarquias.
56. Ora, colima o preceito isencional os serviços de instalação e montagem de aparelhos e máquinas prestados ao poder público e autarquias, com material fornecido exclusivamente por eles, não importando quem preste o serviço. O importante, é de se frisar, são os serviços prestados e para quem os mesmos são realizados. Forçosa a admissão desta circunstância eis que, em sendo um imposto indireto (que repercute), a não isenção do ISS, “in casu”, implicaria no prestador do serviço englobar o “quantum” de tributo a ser pago no preço total dos serviços, repassando ao usuário final o peso da

incidência fiscal. Como o usuário final é o poder público e autarquias, necessariamente, se concluiria arcarem ambos com o imposto, implicando em violação ao princípio da imunidade recíproca.

57. Que outro não pode ser o entendimento, patenteia Bernardo Ribeiro de Moraes, procurador da Prefeitura de São Paulo, e reconhecidamente uma das maiores autoridades em ISS, quando, aludindo ao disposto no artigo 11 do Decreto Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (modificado pelo art. 1º da Lei Complementar nº 22, de 09 de dezembro de 1974), que versa sobre a isenção a obras de construção civil, hidráulica e engenharia consultiva contratados com a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, assegura:

“No caso em tela, a lei colocou em primeiro plano os elementos objetivos dos pressupostos, não levando em conta, para sua eficácia, a pessoa relacionada a tais pressupostos. O que se isentou, através do art. 11 do Decreto Lei nº 406, de 1968, foi a execução de obras hidráulicas ou de construção civil contratadas com as pessoas ali arroladas. O legislador levou em conta, na concessão do benefício, não o prestador do serviço, mas a execução da obra e a pessoa a quem a mesma é destinada” (Doutrina e prática do imposto sobre serviços. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975. p. 577).

58. Versando hipótese que parece ter sido idealizada para o caso presente, o Professor Fernando Sainz de Bujanda, em conhecidíssimo informe preparado para o “Colóquio sobre isenções, subvenções e outros estímulos fiscais” realizado em Madrid, em 1963, no qual pugnou por uma teoria das isenções tributárias, aborda a classificação das isenções em subjetivas e objetivas, criticando as chamadas “exenciones mixtas” que, em verdade, não passam de isenções objetivas. Pontifica o festejado Mestre:

“La construcción es, em apariencia, sugestiva. Pero tan pronto como se ahonda un poco en su análisis se advierte que no es posible mantener, desde el punto de vista jurídico, la autonomía de las pretendidas exenciones mixtas. Estas no son otra cosa que una modalidad de las exenciones objetivas, según mostraré seguidamente.

Empecemos, por el fundamento de este tipo de exenciones. Es claro que, por su conducto, no se pretende tan sólo, ni siquiera primordialmente, favorecer al sujeto que, dada la estructura de la exención, ha de intervenir en la operación para que ésta quede desgravada. Lo que se persigue es que la operación, considerada en si misma, no atraiga la carga fiscal hacia ninguno de los sujetos que en ella participan. Pensemos, por ejemplo, en ciertos préstamos que realizan las Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, o en las compraventas de grano en que interviene el Servicio Nacional del Trigo. Las exenciones que nuestro ordenamiento positivo decreta en favor de tales

contratos habrían de calificarse, con el empleo de los criterios antes aludidos, como mixtas, dado que el régimen de desgravación previsto exige que esos actos para estar exentos, se ejecuten por las mencionadas entidades.

Pero no es sólo a éstas a las que trata de beneficiar con la exención, sino, más bien, a los sujetos que intervienen en las citadas operaciones, ya que, verosímelmente, serían ellos quienes, en definitiva, habrían de soportar la carga fiscal, dada la facilidad con que la otra parte contratante, por su posición preeminente en el tráfico, podría repercutirles el impuesto satisfecho. Así, en los ejemplos citados, no es sólo a las Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, o al Servicio Nacional del Trigo, a quienes trata de desgravar, sino también a los prestatarios y a los vendedores o adquirentes del cereal, aunque, a la hora de consignar la exención, esas personas no puedan, naturalmente, ser nominativamente designadas. Para que el beneficio fiscal pueda alcanzarles no hay más camino que eximir a la operación, considerada en su objetividad” (Hacienda y Derecho. Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963. Vol. III, segunda parte, cap. IV, p. 455-456).

59. Resulta, da magistral sintetização do acatado mestre espanhol, que aplicando sua hipótese à questão, ter-se-á que os serviços de montagem e instalação dos guindastes portuários para o DNPVN, serviço este realizado com material fornecido exclusivamente por este, enquadra-se, perfeitamente, no permissivo legal, ensejando o gozo de isenção objetiva que jamais foi questionada, enquanto prestado àquela autarquia. A transformação desta em uma empresa pública, a PORTOBRÁS, que em tudo e por tudo realiza a mesmíssima função que competia ao DNPVN, como demonstrado “ex-abundantia”, não significou uma alteração do caráter público de seus serviços e, como tal, a PORTOBRÁS continua amparada pelo preceito isencional do item “y” da lista municipal de serviços de “X”.
60. Aí o ponto fulcral da questão pois, à descentralização dos serviços públicos prestados por antiga autarquia que se transformou em empresa pública, não se pode pretender que o Estado altere toda sua legislação tributária a fim de continuar ao amparo dos privilégios que necessariamente devem resguardar sua atividade de prestação de serviços públicos. Portanto, para deslindar a questão é preciso subsumí-la à disposição legal aplicável, qual seja, o artigo 111, inciso II do CTN. Daí a interpretação literal do preceito isencional não deve ser feita de modo a distanciar o alcance de seu texto do sistema jurídico mas, integrando-o no mesmo e buscando na apreensão de seu sentido sua efetiva razão de ser.
61. Em assim sendo, não se pode deixar de interpretar estar a Consulente sob o pálide da isenção objetiva, entendendo abranger o disposto do item y, da já aludida lista municipal de serviços, a empresa pública PORTOBRÁS, sucessora da antiga autarquia DNPVN. O contrário, qual seja, aplicar literalmente a disposição legal sob a invocação de evitar estender inadmissi-

velmente a norma isencional, é flagrante retrocesso interpretativo, desconhecimento total das normas de integração do sistema jurídico em geral e do tributário em particular, ignorância do substrato econômico da imposição fiscal, enfim, permitir que o próprio Estado arque com o peso da tributação, pelo fenômeno da repercussão tributária!

62. A jurisprudência não foi em absoluto olvidada no preparo da fundamentação do direito da Consulente, tendo sido minuciosamente consultada. Ocorre que, face a especificidade desta questão, concernente à interpretação de isenção objetiva, outorgada sem condições de quaisquer espécie e sem prazo, não se encontrou um único acórdão do Pretório Excelso, até onde se pode verificar, que pensasse a questão. Copiosos são os acórdãos referentes à isenção, focando multifários aspectos, alguns memoráveis como, por exemplo, o problema dos poderes implícitos (ao tempo da Constituição de 1946), imunidade recíproca, etc. A preferência pela doutrina deu-se por esta razão e, mesmo nela, o assunto é parcamente tratado, em razão da mencionada especificidade da hipótese legal estudada.
63. Ultimando a fundamentação desta parte relativa ao cerne da questão, interpretação de isenção tributária objetiva, traz-se à colação o escólio de Heinrich Beisse, Juiz da Corte Fiscal Federal (BFH) da República Federal da Alemanha, constante do verbete “interpretação (Auslegung)” do “Dicionário expositivo do direito tributário e das ciências fiscais”, traduzido especialmente pelos Professores Ruy Barbosa Nogueira e Gerd W. Rothmann para compor a coletânea “Estudos tributários”, editada em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa:

“A interpretação das leis apesar de toda a metodologia rigorosa é, em última análise, uma arte, cujo exercício é impregnado da personalidade do intérprete, especialmente do Juiz, da sua experiência, das idéias de ordem e posição científica básica. É necessariamente entretecida de valorações (B 2 c) como, aliás, toda a ciência jurídica nos últimos cem anos que tomou o rumo da **ciência de conceitos para o da ciência de valores**. No entanto, os Juízes de valor somente podem ser desenvolvidos dentro das limitações (d) e diretrizes do Direito Constitucional em vigor” (O.c., São Paulo, *Resenha Tributária*. p. 38).

## Conclusão

Face a tudo quanto foi explicitado, não temos dúvida alguma de que a norma isencional estudada abriga os serviços prestados pela Consulente à PORTOBRÁS em território não só da municipalidade de “X” como também de quaisquer cidades, as quais não poderão tributá-los. Tal tributação, em ocorrendo, constitui violação de direito líquido e certo, defendível através de mandado de segurança.

São Paulo, fevereiro de 1979.