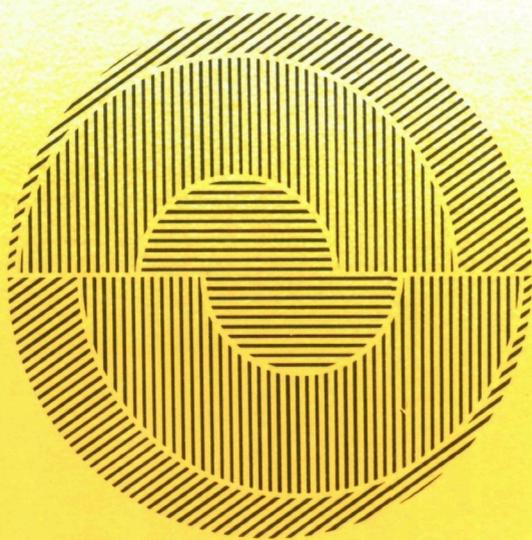


REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA



SENADO FEDERAL • SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS

JANEIRO A MARÇO 1987

ANO 24 • NÚMERO 93

Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF

RUY CARLOS DE BARROS MONTEIRO

Advogado no Distrito Federal. Membro
do Instituto dos Advogados Brasileiros

I — Considerações preliminares

SUMÁRIO

1. *Natureza jurídica da imunidade tributária.* 2. *A exata compreensão da vedação: a imunidade e as taxas.* 3. *A imunidade e as contribuições: o adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante.* 4. *As sociais.* 5. *A do salário-educação.* 6. *A imunidade e os impostos.* 7. *A interpretação ampla das normas constitucionais atinentes à imunidade.*

1. É incontroverso que o cultivo da ciência jurídica se efetiva através das mais variadas experiências. Basicamente, há que distinguir, depara-se, de um lado, com o estudo do direito interpretado pelo jurista, forjando hipóteses e doutrinas; de outro, bem diversa, com a sua viva aplicação, realçada a singularidade da espécie quando questionado em certo caso concreto.

Em meio ao sempre crescente número de trabalhos que assumem o primeiro caráter, ferindo o tema sob concepção doutrinária, este, também impregnado da seriedade cabível na matéria, mais se individualiza pelo intento de passar em revista a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Além do conhecimento da diversifi-

A parte 2 deste estudo, que será publicada no próximo número da *Revista de Informação Legislativa*, abrange a imunidade dos partidos políticos, das instituições de educação ou de assistência social e do livro, jornal e periódicos, bem assim do papel destinado à sua impressão.

cação de seu objeto, dos inevitáveis entrechoques de idéias, ensaia-se, também, a informação das opiniões externadas pelos ministros que, ao curso dos anos, integraram e integram a Corte.

Adstrito este texto ao exame das imunidades tributáveis previstas nas alíneas do inciso III do art. 19 da Constituição da República, não obstante sua genérica titulação, convém ressaltar que o autor visou ao cumprimento de exigência acadêmica, móvel único do esforço cometido, sob o domínio da advertência do *Justice JACKSON (US vs. ALLEGHEBY COUNTY, de 1944)*, lembrada pelo Ministro ALIOMAR BALEIRO:

“Olhando-se para o passado, é fácil ver que a linha entre o tributável e o imune foi traçada por mão vacilante.” (1)

É evidente que seria leviano dizer que, nas inumeráveis questões a floradas em seu discorrer, faltam desafios. Ao irrecusável grau de complexidade com que se revestem, poder-se-ia, quem sabe, carrear hesitações que, não raro, assomam ao espírito do intérprete. Positivamente e como se fosse permitida escusa de ignorância, de corriqueiras distorções terminológicas a imprecisões conceituais, se nota desprezo pelo rigor científico, como que lançadas em pleno império da sinuosidade — e, frise-se, desde o texto constitucional (o art. 161, § 5º, por exemplo) a venerandos acórdãos do Supremo Tribunal Federal, que não podem ser remitidos —, recomendando, não uma revisão, é óbvio, mas, pelo menos, a necessidade de revolvê-las todas, sem distinção, até mesmo aquelas de desfecho de há muito pacificado, que não mais suscitam contestação.

Nesta trilha e não sendo aconselhável, em etapa de abertura, exceder os limites do indispensável, impende considerar dois aspectos com ela condizentes, para saber se o Pretório Excelso esteve compelido a definir a disputa doutrinária travada acerca do cerne do instituto da imunidade tributária, bem como qual o seu entendimento no que diz respeito ao alcance da vedação constitucional.

Não se desconhece o quanto tem afligido a doutrina a questão atinente à natureza jurídica da imunidade tributária. Basicamente, consoante as correntes usuais, vem ela, as mais das vezes, concebida como limitação constitucional ao poder de tributar, exclusão ou regra negativa de competência tributária, hipótese de não

(1) Nos votos que proferiu nos MMSS 12.809, 18.991 e 19.097, todos do DF (In: RTJ, 71/715, 733 e 754).

incidência constitucionalmente qualificada e técnica legislativa de exoneração (2).

O Supremo Tribunal Federal, não obstante tenha contado entre os seus integrantes com tributarista dos mais eminentes, não se deteve no exame aprofundado do problema, mostrando-se totalmente indiferente quanto à preponderância de uma das alternativas colocadas pela doutrina. Com efeito, a não ser em isolados pronunciamentos de ministros da Corte, emitidos sem nenhum liame com a preocupação de assentar a essência do instituto, não há um único julgado sequer que autorize inferir opção colegiada categórica (3).

Mais do que a conveniência de, afinal, perfilhar um dos conceitos há pouco indicados, merece reflexão, por causar certa perplexidade, o descompasso observado entre a doutrina, rica em debates, e a jurisprudência do mais alto tribunal do país, absolutamente silente a respeito. De que a questão se apresenta unicamente afeta à doutrina, dúvida não é possível pairar. É mister, então, testar a utilidade prática da divergência doutrinária, para verificar até que ponto é ela válida e decisiva à aplicação concreta do direito. Como justificação do dissenso e de sua amplitude, poderia ser aceita a inquietação, sempre presente, de distinguir a imunidade tributária da isenção e da não-incidência? Em termos efeitos, qual a derradeira razão da ênfase emprestada à competência tributária, nos propósitos de individualizá-la?

A rigor, o que é fundamental é que imunidade tributária e previsão constitucional são componentes indissociáveis da mesma concepção jurídica. Assim, se em sintonia com a norma constitucional pertinente permanece sobranceiro o reconhecimento de que se trata de *vedação para instituir impostos, pré-excluídos* se en-

(2) Esse elenco, parece, ainda não satisfaz os estudiosos da matéria, permitindo prever que a controvérsia não permitirá tão cedo, como está a indicar singular opinião, recentíssima, do professor PAULO DE BARROS CARVALHO, da PUC/SP. Este, em juízo revisionista, formulou nova concepção: "classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas" (Imunidades tributárias, in: *Revista Tributária*, 10/84, comentário 1.3, p. 269). Referido estudo suscitou o artigo "Imunidades, apontamentos, críticas às críticas", do professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO, in: *Revista de Direito Tributário*, 31, jan./mar. 1985, pp. 199/210.

(3) Apenas, por exemplo, referência à sua caracterização como limitação ao poder de tributar se encontra nas ementas dos acórdãos lançados nos MMSS 18.809, 18.991 e 19.907, citados na nota 1 e no RE 97.708 — MG (Ementário 1.341-2, fls. 428) e na Rep. 937 — RJ (Ementário 1.197-1, fls. 220), objetiva afirmação do Min. MOREIRA ALVES: "a vedação da instituição de impostos é estabelecimento de imunidade".

contram quaisquer outros argumentos destinados a encerrar sua especificidade a partir da competência tributária. Realmente, não colhe vantagem nenhuma, independentemente do conceito que afinal se possa atribuir em consonância com as correntes doutrinárias prevalecentes. Diante das hipóteses objeto do presente estudo — imunidade recíproca, dos templos, dos partidos políticos, das instituições de educação ou de assistência social e do livro, jornal e periódicos —, é inequívoco que eventual inconstitucionalidade adveniente de manifestações do poder de tributar (que pressupõe, precedentemente, competência constitucional para tanto) seria resultante não de quebra da competência tributária (que é, consoante a correta exegese, unicamente legislativa), mas, sim, em face da concretude da vedação.

Em conseqüência e sem levar em conta a possibilidade de que a própria Constituição a tenha considerado dentre as limitações *constitucionais do poder de tributar* (art. 18, § 1º, *in fine*), não guarda maior significado — o debate é, pois, secundário — falar em limitação ou negação de competência, ou, ainda, em não-incidência constitucionalmente qualificada (esta, sem dúvida, a mais descabida) ou em técnica legislativa de exoneração. Na verdade, a questão da competência tributária só se faz inefastável na hipótese da isenção, à medida que, salvo o excesso do art. 19, § 2º, da Constituição da República, o poder de isentar, colocado a nível da lei ordinária, pressupõe sempre o de tributar: mesmo entendida como dispensa legal do pagamento do tributo devido, como reafirmou o Pretório Excelso⁽⁴⁾, a primeira indagação que se impõe, ao contrário da imunidade, é se existe competência constitucional considerada em relação de anterioridade, para o poder de tributar e, em decorrência, para o de isentar; o mesmo quase que pode ser afirmado no atinente à não-incidência: se o fato ainda não foi erigido a nível de hipótese de incidência, ocorrendo sua transmutação legal, cumpre, primeiro que tudo, verificar se competência precedentemente fixada a autoriza.

Por isso não se apresenta excessivamente despropositada a lembrança da imunidade material que vem assegurada pelo art. 32, *caput*, da Constituição da República e da faculdade a que alude o seu § 3º (redação da Emenda Constitucional nº 22, de 29-6-82), que diz respeito a imunidade de natureza processual, protegendo o congressista no exercício de seu mandato, bem assim da prevalência da imunidade de jurisdição de Estado estrangeiro. Guardadas as devidas peculiaridades, não há negar, em todas elas, a prescindibilidade de, acaso positivadas, considerarem-se quaisquer outros aspectos, mesmo que subjacentes.

(4) Exemplificativamente, o RE 102.294 — RJ (in RTJ 111/442).

Das destinadas a defender o regular funcionamento do Poder Legislativo, na processual, preenchidos os requisitos constitucionais, a materialização afirmativa da resolução, sustentando o processo, implica a suspensão do foro especial do § 4º subsequente, tornando tudo o mais absolutamente inócuo; consoante a clássica doutrina que tem predominado no direito internacional público, o mesmo se dá com a de jurisdição. Uma vez invocada, no sentido da não submissão à nacional ou, ainda, não atendida a citação, o feito fica irremediavelmente trancado, postos à margem outros eventuais questionamentos.

De qualquer sorte e sendo certo que a celeuma doutrinária continuará a sensibilizar os defensores de cada tese discriminada, a adesão a uma delas, se, em termos práticos, fosse compulsória e decisiva à aplicação do direito, teria que ser norteadada a partir da compatibilização, num único lance e no mesmo patamar constitucional, entre a fixação da competência tributária com *simultânea* vedação à instituição de impostos — e, aqui, o risco de ficar envolto em mero jogo de palavras é imenso —, tudo sem relevar o fator complicador que advém do vigente contexto constitucional e *legal* em que se disciplina a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social (*condicionamento* inscrito na parte final da alínea c do inciso III do art. 19 da Constituição da República, deslocando, ao contrário da Carta de 1946, do texto constitucional a estipulação dos requisitos necessários à sua concessão), de modo que impeça a constituição da obrigação tributária, quando não satisfeitas as exigências previstas à sua configuração.

2. Passando à questão introdutória seguinte, assinale-se, de início, que vem de longe o juízo que, em face da classificação dos tributos (Constituição da República, art. 18, I e II, e Código Tributário Nacional), fixa a exata compreensão da vedação.

Afora manifestações isoladas ⁽⁵⁾, que não chegam sequer a abalar a orientação flagrantemente majoritária, tem a doutrina excluído as taxas e as contribuições de melhoria da previsão constitucional.

A par do elemento literal da norma constante do art. 19, III, da Constituição da República — que declara ser vedada a imposição de impostos —, roborado pelo histórico — cuja referência, de um lado, é a Carta de 1891 ⁽⁶⁾ e, de outro, a de 1946 ⁽⁷⁾ —,

(5) Cf. CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 230.

(6) “Art. 10 — É proibido aos estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”

(7) “Art. 31 — A União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios é vedado: (...) V — lançar impostos sobre (...)”

para divisar a constitucionalidade da cobrança argumenta-se sempre com o seu enquadramento dentre os tributos *vinculados*, extraíndo-se da atuação específica das pessoas jurídicas de direito público interno, bem como de sua inevitável correspondência à prestação direta e individual ao próprio contribuinte (distintamente, então, dos impostos, tributos não vinculados), a incompatibilidade com a imunidade tributária.

No referente às taxas, ainda sob a égide da Constituição de 1946, o Pretório Excelso editou a Súmula nº 324 (8), informada por julgados que traduziam o seu atributo remuneratório (9).

Evidentemente, a matéria, até então, era, com frequência, submetida ao Supremo Tribunal Federal, a ponto de ter justificado o compêndio consubstanciado no verbete sumular. Dos ares-tos mais remotos, merece menção o RE 20.600-SP, justamente por também ter-se prestado como respaldo do decidido o citado elemento histórico de interpretação:

“(. . .) não alcança ela, entretanto, no regime constitucional vigente, as taxas *remuneratórias*, porquanto a atual Lei Máxima, ao contrário da Constituição de 1934 e da Carta de 1937, usa da expressão impostos, em seu art. 31, inciso V, letra a, em lugar da expressão genérica tributos, mais ampla do que aquela, usada naqueles estatutos políticos”. (10)

Na jurisprudência mais moderna, em todas as oportunidades se renovou o entendimento tradicional restritivo. Continuando, pois, a merecer pacífico deslinde, diga-se, apenas para revelar o

(8) “A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas.”

(9) Com destaque, o RMS 10.718-SP, relator o Ministro GONÇALVES DE OLIVEIRA, de 6-3-63 (in: *Referência da Súmula do STF*, JARDEL NORONHA e ODALÉA MARTINS, Serviço Gráfico do Senado, 1969, v. 16, pp. 186-192).

(10) Relator o Ministro ROCHA LAGOA, 2ª Turma, em 9-1-53 (in: *Ementário* nº 203-2, fls. 508). O art. 10 da Constituição de 1891 também veiculava proibição genérica. Mesmo assim, durante a sua vigência, o Supremo Tribunal Federal já seguia, sem grandes vacilações, a doutrina até hoje dominante. É o que esclarece acórdão de 26-12-1918, indicado por MENDONÇA DE AZEVEDO, na sua *Constituição Federal interpretada pelo Supremo Tribunal Federal*, Rio de Janeiro, Typografia “Revista do Supremo Tribunal Federal”, 1925, p. 43: “Ao prescrever o art. 10 da Constituição Federal, o que teve em vista a Assembleia Constituinte foi vedar que o estado tributasse bens e rendas federaes, ou serviços da União, e reciprocamente, isto é, foi vedar a criação de impostos (e não a de taxas), que constituíssem ônus da União sobre serviços locais e reciprocamente ônus dos estados ou do Distrito Federal sobre serviços federaes.”

quanto tranqüila anda, que à Corte tem parecido bastante cingir a discussão ao questionamento da tipicidade dos tributos. (11)

3. No tocante às contribuições de melhoria, mesmo na amplitude dos julgados acima referidos, inexistente acórdão do Supremo Tribunal Federal que tenha delas e diante da imunidade tributária controvertido.

Todavia, merecem breves menções as *contribuições especiais* que, pelo sistema tributário estabelecido na Emenda Constitucional nº 1/69, podem ser instituídas pela União, tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais. Ao lado das formas clássicas de tributo — *quartum genus* —, por tese acolhida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, em 10-10-73, no RE 75.972-SP (12), se firmou a natureza jurídica do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, para ressaltar a sua autonomia. Como não se tratava de *imposto*, mas sim de contribuição especial instituída nos termos do parágrafo único do art. 163 da Constituição da República (faculdade de a União intervir no domínio econômico), em sucessivos e reiterados pronunciamentos se deu pela legitimidade de sua cobrança, ainda daqueles entes protegidos pela imunidade tributária (Súmula nº 553).

4. Se com relação a essas contribuições especiais, de indiscutível caráter tributário — modalidade autônoma de tributo —, não há falar de sua abrangência pela imunidade, no respeitante às *sociais*, a partir de 1977, a questão nem sequer se põe. Realmente, por irrecusável vontade do constituinte, recolhível das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 8 (arts. 21, § 2º, I e 43, X), foram elas apartadas da categoria dos tributos, desnaturamento esse que, logo em 7-6-78, não passaria despercebido ao Ministro MOREIRA ALVES no voto (vista) que proferiu, versando contribuição devida ao Funrural, no RE 86.595-BA (13). Desde 2-5-84, assumida pelo Plenário a trilha proposta há seis anos, e estando em debate a concorrência das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) com o imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais (art. 217

(11) Assim, nos inumeráveis recursos extraordinários que se defrontaram, a partir do julgado, em sessão plenária de 19-9-73, nos RREE 74.674-SP (in: RTJ 67/503), 74.816-SP, 75.342-SP e 75.343-SP (in: Ementário 733-1, fls. 205, 263 e 315, respectivamente), com a Taxa de Melhoramentos dos Portos (TMP): imunidade desprezada pacificamente, por se tratar de verdadeira taxa, nos termos da Lei nº 3.421/58 — registre-se diversidade de entendimento sobre sua natureza pelo menos no RE 75.580-SP, de 16-10-74 (in: Ementário 975-1, fls. 154), como anotado pelo Ministro ELOY DA ROCHA, no RE 75.338-SP, 1ª Turma, em 31-10-75 (in: RTJ, 80/799).

(12) In: Ementário 947-1, fls. 260.

(13) Relator o Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE, Pleno (in: RTJ, 87/273-4).

do CTN), ficou assentada a concepção extratributária de contribuições que tais ⁽¹⁴⁾, motivo por que, como já salientado, não repercutem no âmbito deste trabalho.

5. O mesmo se diga no pertinente à *contribuição do salário-educação*, prevista no art. 178 da Constituição da República. Em que pese às abalizadas opiniões doutrinárias que a definem como imposto ⁽¹⁵⁾, o Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE já observava, certamente, que

“A despeito das ponderações da agravante a propósito do conceito de parafiscalidade, parece-me que o acórdão que invoquei decidiu com acerto ao negar a natureza tributária do salário-educação. Ainda, porém, que assim não fosse, também me parece que sua caracterização tributária o identificaria, na melhor hipótese, como taxa, e não como imposto, mesmo daqueles com destinação especial a um fim. Ora, as taxas não se compreendem na imunidade do art. 19, III, da Constituição (art. 31, V, da Constituição de 1946), a teor da Súmula nº 324 (...).”

Mas foi após o decidido RE nº 83.662-RS, relator para o acórdão o mesmo Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE, que o plenário da Corte, em 19-9-76, pôs termo à controvérsia, ao afirmar, por maioria de votos, que a contribuição representada pelo salário-educação tem natureza *sui generis*, sem caráter tributário — é uma contribuição especial que forma ao lado de outros componentes da receita pública ⁽¹⁶⁾. Portanto, também aqui o tema não desperta interesse.

Em consequência, reserva há que opor ao decidido no RE 75.838-PE e ao precedente a que se reporta. Nele, apesar da ressalva do Ministro ALIOMAR BALEIRO, firme não na imunidade, mas na isenção, lançou-se a seguinte ementa:

“Salário-educação. Não estão a ele sujeitas as instituições de assistência social, *ex vi* da imunidade constitucional que as protege (Constituição de 1946, art. 31, V, b; Constituição de 1967, art. 20, III, c; Emenda Constitucional nº 1, art. 19, III, c.” ⁽¹⁷⁾

(14) RE 100.790-SP, relator o Ministro FRANCISCO REZEK; acórdão pendente de publicação.

(15) RE 74.998-MG (AgRg), Tribunal Pleno, em 9-5-73 (in: RTJ, 67/203).

(16) In RTJ 83/444.

(17) Da lavra do Ministro OSWALDO TRIGUEIRO (in: RTJ, 69/200), RE 70.396 (in: RTJ, 55/214) e este ao RE 58.800 (in: RTJ, 39/215), ainda que se considere a época de seu julgamento (12-3-74), quando indefinida a natureza jurídica do salário-educação.

Na verdade, para fugir do entendimento comum à doutrina e à jurisprudência seria, em última análise, o mesmo que creditar ao constituinte o emprego do termo *imposto* numa acepção completamente imprópria ao direito tributário, o que, convenha-se, não é condizente com norma de direito constitucional de, como tal, inamovível conteúdo político e social.

6. Circunscrita, então, a imunidade tributária aos *impostos*, é mister, em último passo preambular, qualificar a sua natureza jurídica, principiando do disposto no art. 4º e incisos do Código Tributário Nacional: é ela determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (art. 114), sendo irrelevantes a denominação e características formais empregadas pela lei, bem como a destinação legal do produto da sua arrecadação. Mas é o art. 16 da mesma codificação que encerra o seu conceito, ao prescrever que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Sua tipologia, sem contar os que a União pode instituir em razão de seu poder tributante residual e os extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa (Constituição da República, arts., na ordem, 18, § 5º, 21, § 1º, e 22), vem discriminada, segundo a competência, nos arts. 21, 23 e 24 da Carta em vigor, podendo, consoante o Código Tributário Nacional, ser assim sistematizada: imposto sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e a circulação.

Saber se a imunidade contempla, ou não, toda a espécie tributária é questão que, metodologicamente, melhor ficará se desatada em cada capítulo, em atenção mesmo à diversidade do enunciado das alíneas do inciso III do art. 19 da Constituição.

Entretanto, convém deixar registrado, desde logo, que, excepcionada a imunidade do livro, do jornal, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão, o “FINSOCIAL”, definido pelo Supremo Tribunal Federal como *imposto inominado* (18), não é por ela coberto.

Com efeito, acolhida essa solução jurídica, salvadora do Decreto-Lei nº 1.940, de 25-2-82 (inconstitucional apenas a sua cobrança no mesmo exercício financeiro em que editado, por afronta ao princípio da anterioridade) — *data maxima venia*, o Excelso Pretório chancelou a criação da imposição ao arrepio, pelo menos, da proibição da arrecadação vinculada, contida no §

(18) RE 103.778-DF, relator o Ministro CORDEIRO GUERRA, Pleno, em 18-9-85 (in: RTJ, 116/1.138).

2º do art. 62 da Constituição —, é certo que as demais entidades imunes não poderão ser identificadas dentre os seus contribuintes.

7. Para finalizar esse título das considerações preliminares, importa salientar que, no campo da interpretação das imunidades, a única regra admissível é, ao contrário do que sucede no da isenção, a ampla, de modo que propicie a completa transparência dos princípios nelas consagrados.

Nesse sentido se inclinou, recentemente, o Supremo Tribunal Federal, conforme o decidido, por maioria, no julgamento do RE 102.141-SP, relator para o acórdão o Ministro CARLOS MADEIRA, que, em seu voto vencedor, observou:

“O art. 111 do CTN impõe a interpretação literal da legislação tributária relativa à suspensão ou exclusão do crédito tributário, à outorga de isenção e à dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Essa regra metodológica não diz respeito, porém, às normas constitucionais tributárias, mormente em se tratando de imunidades genéricas, que correspondem à não-incidência, em virtude da supressão da competência impositiva ou do poder de tributar certos fatos, ou situações. Não há crédito tributário a suspender ou excluir, porque ele simplesmente não pode ser criado.

Daí por que a interpretação das normas constitucionais de imunidade tributária é ampla, ‘no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico, etc., são admitidos’, como anota Amílcar de Araújo Falcão (RDA, 66/672).

A interpretação sistemática da norma constitucional leva à conclusão de que o que caracteriza as imunidades é “a circunstância de que com elas o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólume certos princípios, idéias-força ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime político, a incolumidade de valores éticos e culturais que o ordenamento positivo consagra e pretende manter livres de eventuais interferências ou perturbações, inclusive pela via oblíqua da tributação. ‘As imunidades’ — diz ainda o autor acima citado — ‘como as demais limitações ao poder de tributar, consoante o ensinamento de Aliomar Baleeiro, têm assim a característica de deixar “transparecer sua índole nitidamente política”, o que impõe ao intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações

de ordem teleológica, toda vez que concretamente tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais instituidores de tais princípios' (rev. cit. p. 369)." (19)

II — Imunidade tributária recíproca

SUMÁRIO

8. A vedação e a forma federal de Estado. 9. Vocábulos condutores da sua concretude. 10. O "patrimônio". 11. A "renda". 12. Os "serviços". 13. Alcance da imunidade, em se tratando da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. 14. A das autarquias: bosquejo de sua incorporação definitiva. 15. A exegese da preceituação vedativa secundária. 16. As fundações de direito público. 17. Os territórios federais. 18. As sociedades de economia mista. 19. O ICM e o IPI: a controvérsia em torno de sua compreensão no art. 19, III, da Constituição. 20. A proposta da Comissão Provisória de Estudos Constitucionais.

8. Mediante a imunidade tributária recíproca entre a União, estados, Distrito Federal e municípios, põem-se a salvo, para resguardo do equilíbrio federativo, os recursos de uma pessoa jurídica de direito público interno em relação aos impostos de outra.

Imanente à forma federal de Estado, no direito constitucional brasileiro, foi introduzida na Carta de 1891 pelo já citado art. 10, mercê da decisiva influência do norte-americano, mais precisamente da jurisprudência da Corte Suprema dos Estados Unidos, que, diante do silêncio da Constituição, se incumbiu de formulá-la, em toda a sua amplitude.

Congênita ou consubstancial à federação, tem a doutrina, para integrá-la na infra-estrutura do sistema constitucional tributário, enfatizado a índole eminentemente política do princípio, perceptível desde o seu nascedouro (20), cuja observância progressiva permite, com segurança, amalgamar a imunidade tributária recíproca com a própria necessidade de entrosamento do complexo federativo.

(19) 2ª Turma, em 18-10-85 (in: RTJ, 116/267). Com a mesma orientação, na doutrina, SAMPAIO DÓRIA, firme nas razões de GILBERTO DE ULHOA CANTO e do citado AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO (*Impunidades tributárias e impostos de incidência plurijásica, não cumulativa*, in: *Revista de Direito Tributário*, 2(5), jul./set. 1978, p. 70) e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (*Direito constitucional tributário*, edições CEJUP, p. 136).

(20) A decisão de MARSHALL, proferida no caso *McCulloch vs. Maryland*, de 1819, é apontada como o *leading case* no assunto (*Decisões históricas da Corte Suprema*, CARL BRENT SWISHER, ed. brasileira, Rio, Forense, 1964, p. 25).

Por isso mesmo que FRANCISCO CAMPOS advertiu que

“Não se pode conceber federação que não tenha como princípio ou postulado, *a priori*, em relação aos demais, como condição primeira em referência à qual todas, ainda mais essenciais, são acessórias ou subordinadas, o princípio ou a condição de que os serviços, os bens e as rendas de cada governo são imunes à tributação dos outros.” (21)

Não é por outro prisma que ALIOMAR BALEEIRO nela vislumbra autêntico princípio constitucional das federações, insistindo, em toda a oportunidade que se lhe apresentou, que a sua raiz se confunde com a das instituições particulares à federação (22).

Nestes precisos termos, é expressiva a nomenclatura de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, denominando-a de *ontológica*, que resume, com efeito, a sua essência:

“Corresponde a uma exigência natural do sistema. Em certo sentido é um subproduto dele. Contém-se, implicitamente, no próprio esquema constitucional, como verdadeira decorrência de sua composição. Não se trata de uma liberalidade do constituinte, mas da *resultante imediata* da adoção de certos princípios que definem o sistema federativo.” (23)

Concebida a imunidade, pois, para proteger outros princípios fundamentais — vale dizer, introvertida, política e constitucionalmente, à forma federal de Estado, com o único fito de preservar a pessoa jurídica de direito público interno contra impostos de outra —, cumpre, sem jamais perder de vista a sua *causa final*, atentar para o espírito que deve reger a exata interpretação do art. 19, III, *a*, da Constituição da República (24).

Realmente, para estabelecer, em face da Constituição, a precisa extensão de seu alcance, é mister, primeiro que tudo, não se afastar da sua finalidade teleológica (aplicada adequadamente à estrutura da forma de Estado, ao seu sistema de distribuição da competência ou dos Poderes de governo, em seus três níveis, cada

(21) *Direito constitucional*, Livr. Freitas Bastos, 1956, v. 1, p. 23.

(22) “Não acredito num regime federal em que o princípio da imunidade recíproca não seja básico” (Imunidades e isenções tributárias, in: *Revista de Direito Tributário*, 1 (1), jul./set. 1977, p. 76).

(23) *Natureza e regime jurídico das autarquias*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 462.

(24) “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;”

qual independente e inviolável no âmbito de suas atribuições), compreensível, como sucedido nos Estados Unidos, mesmo que se defrontasse com a omissão do legislador constituinte. Parece, assim, que a legítima exegese do dispositivo constitucional em comento só pode ser aquela que, coadunando-se com a coexistência harmoniosa das entidades políticas, *perdure no prestígio à organização federal*.

9. O Ministro ALIOMAR BALEEIRO, inquieto com possível desvirtuamento proveniente de interpretação meramente literal, cuidou de externar, em mais de uma vez, preocupação com as expressões *patrimônio, renda* ou *serviços*, para ressaltar que não é *todo* bem, *toda* renda ou *todo* o serviço, pertencente à União, estados, Distrito Federal e municípios, que a ela se subsume (25). Procedia, é claro, o seu temor, pois tudo o que se puder, no complexo estatal, tipificar como tal, em consonância com o sentido imprimido pelo constituinte, estará imune à imposição tributária; ao contrário, não abrangido pela qualificação, certamente se submeterá à incidência de qualquer imposto.

Diante da pluralidade de significados dos vocábulos *condutores* da imunidade tributária recíproca — e que não diferem daqueles constantes da alínea c do mesmo preceito constitucional —, o receio ainda se faz presente, mais em razão da parcimônia, no particular, da doutrina em focalizar o tema a fundo.

Indicadores da concretude da imunidade, é indispensável, sem dúvida, atentar para o exato sentido dos três vocábulos fundamentais — *definidos quase sempre em função do maior realce comumente atribuído à recíproca* —, para que se possa, partindo sempre da essência do instituto, cogitar da efetiva repercussão do imposto sobre o “patrimônio, a renda ou os serviços”.

A sobredita propensão, de um lado, não suscita objeção, pois ao intérprete, no que tange ao “patrimônio” e à “renda”, não se lhe opõe empecilho para assentar noções que independam dos fins das pessoas jurídicas protegidas pela norma constitucional; de outro, todavia, no concernente aos “serviços”, quer parecer que ela pode dificultar a sua compreensão, à medida que o exclusivo interesse pelo conceito de *serviço público* corresponde à visão unitária, prejudicando a obtenção de definição uniforme, sendo, por isso, aconselhável discorrer com desígnio de desunir o conteúdo do termo básico de qualquer das entidades imunes.

10. No entremeio, então, do número exíguo de estudos doutrinários a respeito, assume importância a jurisprudência do Supremo

(25) *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 5.ª ed., Rio, 1977, pp. 117-8; *Direito tributário brasileiro*, 10ª ed., Rio, Forense, 1983, p. 86; e *Imunidades e isenções (...)*, cit. nota 22, p. 72.

Tribunal Federal, embora tenha tratado apenas de parte da questão, na referente ao patrimônio das instituições de assistência social.

Ao refutar tese sustentada pela União Federal, firmou-se, a partir do decidido no RE 87.913-SP (26), o entendimento de que está compreendida, na imunidade protetora do patrimônio, a do imposto incidente sobre a entrada, no país, de bem importado.

Para considerar imune operação de importação de bem integrante do patrimônio de entidades assistenciais — no caso, de aparelho de raios X pela Santa Casa de Misericórdia de Birigüi —, desprezou-se argumento de conteúdo eminentemente fiscalista, aferrado ao fato gerador da imposição, o ingresso do bem no território nacional (e não a propriedade ou posse do bem, pois é ele tributo que o CTN não inclui entre os incidentes sobre o patrimônio), que, se acaso prevalecente, implicaria estreitamento da “visão mais ampla que inspirou a imunidade constitucionalmente assegurada”.

Invocado, posteriormente, como paradigma, no RE 89.173-SP (27), foi mantida a sua fundamentação (“não há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis, inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade”), vencido o Ministro DÉCIO MIRANDA, cujo voto divergente, isolado, aliás, no assunto, também se apoiou em outra finalidade do imposto de importação, consistente no fato de ser “um instrumento da política econômica do país, utilizado com o fim de regular o comércio exterior, as disponibilidades cambiais e a proteção à indústria nacional”.

Mais representativo, contudo, é o RE nº 88.671-RJ (28), que se prestou até mesmo de precedente específico para os RREE 89.590-RJ, 93.729-SP e 93.543-RJ (29).

Esta a sua elucidativa ementa, que bem retrata o desate da controvérsia:

“Imunidade tributária das instituições de assistência social (Constituição, art. 19, III, letra c). Não há razão jurídica para dela se excluírem o imposto de impor-

(26) Relator o Ministro RODRIGUES ALCKMIN, 1.ª Turma, julgado em 9-12-77 (in: Ementário 1.083-4, fls. 2.128/35).

(27) Relator o Ministro MOREIRA ALVES, 2ª Turma, julgado em 31-10-78 (in: Ementário 1.120/4, fls. 1.225/70).

(28) Relator o Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE, 1.ª Turma, julgado em 12-6-79 (in: RTJ, 90/263).

(29) In: RTJ, 91/1.103 e 104/248, e Ementário 1.198-3, fls. 944-957.

tação e o imposto sobre produtos industrializados, pois a tanto não leva o significado da palavra 'patrimônio', empregada pela norma constitucional. Segurança restabelecida. Recurso extraordinário conhecido e provido."

Por terminante a parte final do voto vencedor, merece reproduzida:

"Como ensinou o Mestre BALEIRO, 'o patrimônio integra-se com todos os bens móveis e imóveis da instituição, sem distinções' (*Direito tributário brasileiro*, 9ª ed., p. 92).

Aliás, outro não pode ser o sentido da palavra 'patrimônio', que a Constituição passou a utilizar em lugar do vocábulo 'bens'. Do contrário, chegar-se-ia à extravagância de considerar tributável a importação de produto estrangeiro levada a efeito, por exemplo, por um dos estados, para emprego em serviço eminentemente público, porque, tal como em relação aos partidos políticos e às instituições de educação ou de assistência social, também a imunidade recíproca das entidades políticas que integram a federação alcança 'o patrimônio, a renda ou os serviços' de cada qual. Não diferem, com efeito, nas expressões fundamentais, a letra *a* e a letra *c* do inciso III do art. 19 da Constituição." (30)

Inadmissível distinguir, para os efeitos do reconhecimento da imunidade tributária, entre *bens* e *patrimônio*, visto que este é constituído pelo conjunto daqueles, incontestáveis é o acerto jurídico da fundamentação expendida pelo Pretório Excelso.

Positivamente, três elementos confluem para compor a correta definição de patrimônio: *valor econômico*, *relação jurídica* e *universalidade*. Se os dois primeiros já integram o conceito de bens ("coisas materiais ou imateriais que têm valor econômico e que podem servir de objeto a uma relação jurídica"), é o terceiro que o tipifica verdadeiramente e sem o qual não há falar em patrimônio: a universalidade.

Formado, pois, pela *totalidade*, pelo *complexo* das relações jurídicas que envolvem, economicamente, os bens — por isso mesmo o art. 57 do Código Civil dispõe que "o patrimônio e a herança constituem coisas universais, ou universalidades, e como tais subsistem, embora não constem de objetos materiais" —, apresenta-se irrelevante, revestida de significado somente reda-

(30) In: RTJ, 90/264-5.

cional, a transformação que se operou da Constituição de 1946 para a vigente (daquela constava “bens”), uma vez que são os *bens econômicos* que propiciam a integração positiva do patrimônio.

Inevitável, portanto, invocar o célebre conceito jurídico de CLÓVIS BEVILACQUA ⁽³¹⁾, que, reunindo os componentes referidos, lhe dá a devida compreensão — “(...) tanto os elementos ativos quanto os passivos, isto é, os direitos de ordem privada economicamente apreciáveis e as dívidas”: patrimônio “*é o complexo das relações jurídicas de uma pessoa, que tiverem valor econômico*”.

No caso, estando em cogitação somente *peças jurídicas* — afastados, desde logo, os direitos que não repercutem na esfera econômica —, a patrimonialidade alcança a posse, os direitos reais, os obrigacionais, bem como as ações oriundas desses direitos, excluídos os autorais e as relações econômicas do direito de família por razões óbvias, já que com elas impossíveis, apesar de apreciáveis pecuniariamente.

Mesmo não considerando as pessoas físicas, é necessário contrapor o conjunto de bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito privado ao patrimônio público, em atenção ao preceituado no art. 65 do Código Civil ⁽³²⁾.

Assim e a par, em relação à União e aos Estados, dos bens arrolados nos arts. 4º e 5º da Constituição da República, há que atentar para a aceção restrita de patrimônio público, que revela a sua composição nos moldes da classificação do art. 66 do mesmo diploma legal, de cujo elenco se destacam “os de uso especial, tais como os edifícios ou terrenos aplicados a serviço ou estabelecimento federal, estadual ou municipal” e “os dominicais, isto é, os que constituem o patrimônio da União, dos estados, ou dos municípios, como objeto de direito pessoal ou real de cada uma dessas entidades”.

É essa, justamente, a exegese de ALIOMAR BALEIRO, externada quando cuidou ou da imunidade recíproca ou da dos partidos e instituições educacionais ou assistenciais:

“Patrimônio, para mim, é universo *rerum*, conjunto de todos os direitos que alguém pode exercer: direito de

(31) *Teoria geral do direito civil*, 4ª ed., Ministério da Justiça, 1972, p. 173.

(32) “Art. 65 — São públicos os bens do domínio nacional pertencentes à União, aos estados, ou aos municípios. Todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.”

propriedade, de posse, obrigações, tudo constituindo um acervo de bens no sentido econômico.” (33)

Em relação ao art. 9º, IV, *d* do CTN, consignou que

“a totalidade dos bens, inclusive direitos subjetivos, constitui o patrimônio, a universalidade das coisas do titular delas, *universitas rerum*, que a C.F. quer imune dos impostos de qualquer outra pessoa de direito público” (34)

e diante da alínea *c* do inciso IV do mesmo dispositivo, que

“o patrimônio integra-se com todos os bens móveis e imóveis da instituição, sem distinções.” (35)

Bem a propósito evocar o decidido, à unanimidade, pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, no RE 93.078-SP, figurando como recorrente a DERSA — Desenvolvimento Rodoviário S.A. —, que, por delegação do poder público, efetivara desapropriação de área necessária à construção da “Rodovia dos Imigrantes” e recorrida a Prefeitura Municipal de São Vicente, a qual, uma vez lavrada a competente escritura pública amigável, cuidou de ingressar em juízo, com o fito de cobrar-lhe imposto predial. O voto do Ministro DJACI FALCÃO, relator, para considerar descabida a exigência da municipalidade, restabeleceu os fundamentos do acórdão da apelação — que, por sinal, invocou o art. 66 do Código Civil, bem como lição de CRETELLA JÚNIOR sobre a criação do domínio público —, concluindo que “a natureza do bem é pública, sua destinação é de interesse público, tornando-se isento do imposto em face do art. 19, III, *a*, da Constituição Federal”. Vale transcrita, pois, a ementa nele lançada:

“Execução Fiscal, decorrente de imposto predial. DERSA — Desenvolvimento Rodoviário S.A. —, empresa concessionária de serviço público, que tem como uma das suas atribuições proceder a desapropriações de terrenos, os quais passam a constituir bens públicos (art. 66 do Cód. Civil), está isenta do imposto predial (art. 19, inc. III, letra *a*, da Constituição Federal). Recurso extraordinário provido.” (36)

Sem a menor dificuldade, é de ver que o sentido que o termo assume no texto constitucional não pode ser aquele que se apresenta acanhado em relação ao fundamento mesmo da imunidade recíproca. Incondizente, pois, com sua finalidade, impõe-se, certamente,

(33) Imunidades e isenções (...), cit. p. 72.

(34) Direito tributário (...), cit. nota 25, p. 86.

(35) Direito tributário (...), cit., p. 90.

(36) In: RTJ, 107/656.

afastar entendimento que vise adstringi-lo ou equipará-lo à propriedade territorial rural e urbana, à predial e à sua transmissão, bem assim de direito a eles relativos, importando, em decorrência, a incidência dos demais impostos.

11. No que diz respeito ao vocábulo *renda*, convém assinalar, de início, que é quase fatal a vinculação de seu sentido com a idéia adveniente da classificação dos bens quando considerados uns em relação aos outros, que autoriza a distinção entre coisas principais e acessórias.

Porém, esse significado, representativo de riqueza nova acrescida à coisa principal existente — frutos, produtos e rendimentos (art. 60 do Código Civil) —, não satisfaz, mesmo porque, a rigor e pela sua própria natureza dependente (arts. 58 e 59 do Código Civil), compreende nada mais que mero prolongamento da principal e, assim, integrante, também, do patrimônio, abrangido, em consequência, no vocábulo fundamental precedente.

Então e sob pena de incorrer em juízo de inocuidade do termo — mesmo porque seria grotesco prover sobre a imunidade da receita tributária —, é irrecusável atribuir-lhe expressão outra, para significar toda e qualquer *remuneração auferida* pelas entidades imunes: são, como já salientava AURELINO LEAL, ao comentar o Estatuto de 1891, os “lucros produzidos pelo domínio privado da União ou dos Estados”. (37).

Com efeito, se são valores autônomos, despidos do vínculo de subordinação a que se refere o mencionado art. 59 do Código Civil, razão assiste ao Ministro ALIOMAR BALEEIRO, pelo menos em parte, ao enfatizar, ainda perante o art. 19, III, a, da Constituição da República, que

“Aí se aplica o conceito de direito tributário, quer o conceito estreito, quer o conceito largo de rendas, ou seja, os frutos que vêm de uma fonte, ou seja, o aumento do patrimônio entre dois momentos do tempo. Se o meu patrimônio, mesmo que fisicamente permaneça inalterado, entre 1º de janeiro e 31 de dezembro passa a valer o dobro, o excesso pode ser considerado como renda.” (38)

12. Com relação ao último termo essencial, a inclinação atrás referida, a de que as lições da doutrina são usuais em também avaliá-lo em face somente da imunidade recíproca, acarreta a sobreposição de aspecto que, logicamente, deveria guardar antecedência.

(37) LEAL, Aurelino. *Teoria e prática da Constituição Federal brasileira*, Rio, parte 1, pp. 151-2.

(38) *Imunidades e isenções (...)*, cit., p. 72.

Firmando, desde logo, noção qualificada a respeito, peca por omissão do que sejam serviços partidários, os das instituições educacionais e os das assistenciais, perdendo de vista a idéia primária contida na expressão constitucional, cujo verdadeiro sentido tem que ser procurado abstraídas as pessoas jurídicas, públicas ou privadas, a que está vinculada.

Cada entidade imune, é evidente, ajusta e satisfaz as suas respectivas necessidades, visando melhor consecução de seus fins. Servindo a objetivos, para torná-los reais, haverá que harmonizar, o mais possível, a estrutura formal com o aparelhamento disponível, materializando-os através das atividades que lhe incumbem desempenhar.

São essas *atividades*, precisamente, que constituem a fonte originária de legitimação para a correta demarcação do alcance da expressão constitucional *serviços*. A imperiosidade de proceder à adequação delas a estes — principalmente em virtude da vastíssima gama das primeiras —, faz buscar critério que, com rigor, possa seriá-las corretamente.

Nova fronteira, pois, cabe ser traçada, mas a partir da idéia de que, *em direito*, o termo *serviço* assume acepção restrita, para significar a *atividade* que é realizada para *terceiro* e não em proveito próprio. ⁽³⁹⁾

Resta realizar, cabalmente, o pressuposto, consagrando o fundamental por ora, isto é, fixar a noção de serviço público imune. De acordo com a premissa, a atividade estatal tão-só pode diferenciar-se em função de seu gozo pelos administrados. Esse cunho de *prestabilidade permite* identificar, de pronto, todos os serviços de *ordem material* postos à disposição da comunidade. Em consequência, é na *estrita* definição proposta por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, no seu *Prestação de Serviços Públicos e Administração Indireta*, que, em verdadeiro rigor, se concretiza o princípio da imunidade:

“Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestada pelo Estado (...), sob um regime de direito público (...)” ⁽⁴⁰⁾

Excluídas, principalmente, as que são executadas para atender as próprias conveniências do Estado, é temerário arriscar, *a priori*,

(39) No RE 101.339-SP, Pleno, em 14-3-84, estando em debate o imposto sobre serviços de transportes (ISTR), o Ministro MOREIRA ALVES, relator, colocou essa diferenciação, embora tivesse o Ministro OSCAR CORREA sustentado amplitude maior, aludindo ao conceito econômico de serviços (in: Ementário 1.139-4, fls. 712 e 716).

(40) São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1973, p. 1.

elenco de caráter genérico que possa exprimir quais os serviços imunes, mormente se se levar na conta devida que, com relação às pessoas jurídicas de direito público interno, também podem ser considerados os *indiretos*, o que, por si só, aumenta o grau de dificuldade em delinea-los.

PONTES DE MIRANDA, contudo, salientou que

“Os *serviços* que não podem ser tributados são os serviços públicos, como o policiamento, administração, o calçamento das ruas, a higienização de rios e terras.”

E, logo em seguida, que

“São serviços públicos as estradas de ferro do Estado, os correios, os telégrafos, os serviços de água municipalizados.” (41)

A comissão instituída, em 1943, para estudar a conveniência de ser regulamentada a imunidade tributária das autarquias adotou o critério de considerar serviço imune todo aquele que a União, os estados e os municípios exercem, devidamente autorizados, explícita ou implicitamente pela Constituição (42). É preferível, pois, registrar vetusto julgado do Supremo Tribunal Federal, o Agravo de Petição nº 8.024-RS (embargos) (43), que bem demonstra, não obstante passado o tempo, que a questão ainda perdura em aberto, a suscitar polêmica, cuja relevância, hoje, é indiscutível, em razão da extrapolante presença estatal.

No caso invocado, de 2 de janeiro de 1941, controverteu-se se as loterias exploradas pelos Estados, com autorização da União Federal e sob a condição de pagarem tributo, estariam abrangidas, para os efeitos da imunidade tributária recíproca, na noção de serviços públicos *estaduais*. O relator, Ministro ANIBAL FREIRE, após reconhecer a grave falta cometida pelo legislador ao definir a loteria como serviço público, declarou que

“Só pode ser considerado serviço público aquele que se liga à engrenagem administrativa, ao aparelho governamental do Estado, nas suas várias projeções sobre o mundo *político*, sobre o mundo *social*, sobre o mundo *econômico*, de maneira a impulsionar a atividade do Estado, como consubstanciadora das aspirações e das tendências da coletividade.”

(41) In: *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, de 1969*. 2ª ed. revista. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1970, t. 2, p. 418.

(42) “Imunidade tributária das autarquias; relatório da comissão instituída para regulamentá-la. Separata da *Revista do Serviço Público*, 7-1(1), jan. 1944, Rio, Imprensa Nacional, p. 17.

(43) In: *Arquivo Judiciário*, v. 59, 1941, pp. 85 ss.

Do Ministro CASTRO NUNES, porém, a passagem mais significativa, por oferecer rumo certo e seguro ao deslinde da exata compreensão da expressão serviços públicos, embora se reportando aos de âmbito estadual:

“Os serviços estaduais a que se refere a Constituição são aqueles que o Estado possui por direito próprio e dos quais tem necessidade para a consecução dos seus próprios fins. São os serviços que a Constituição, explícita ou implicitamente, confere ao Estado, os *serviços necessários à sua autonomia política e administrativa*, os serviços que se prendem ao desempenho dos fins mesmos do Estado.”

Como explicar, assim, interpretação que arrola como imunes, acolhendo, indiretamente, conceito limitado de serviço, aqueles consoante a lista referida no art. 8º do Decreto-Lei nº 406, de 1968, na redação do art. 3º, VII, do Decreto-Lei nº 834, de 8-9-69?

Essa, por exemplo, a posição do professor CELSO CORDEIRO MACHADO:

“Os serviços da União, dos estados e do Distrito Federal, identificáveis com alguns dos serviços integrantes da lista anexa ao Decreto-Lei nº 834/69, não poderão ser tributados nem pelos municípios, nem pelo Distrito Federal, porque estão protegidos pela imunidade intergovernamental recíproca; da mesma forma, os serviços de transportes e comunicações, de natureza não estritamente municipal, mantidos pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios, estão excluídos da incidência fiscal da União, porque se abrigam sob o manto da mesma imunidade.” (44)

Embora *serviços*, na nomenclatura do tributo, signifique, igualmente, trabalhos ou *atividades*, de acordo com a aptidão de seu prestador — entendida, de outro lado, a expressão *de qualquer natureza* no sentido de “de toda origem”, “de toda espécie” —, é impossível prevalecer, para os fins pretendidos, a correspondência acima. A verdade é que, não havendo como estabelecer paralelo — e, para tanto, basta testar a lista com os “serviços” inerentes, por exemplo, aos partidos políticos —, o seu prevalecimento importará total esvaziamento do princípio, originando restrição não contida no preceito constitucional. Ademais, a listagem do Decreto-Lei nº 834 é *taxativa* (45), não podendo ser ampliada por força da ana-

(44) O ICM e as entidades imunes — alcance do emprego do vocábulo serviços no dispositivo constitucional relativo à imunidade intergovernamental recíproca. In: *Revista da Procuradoria Fiscal do Estado de Minas Gerais*, 1973, nº 6, p. 21.

(45) RE 78.927-RJ, relator o Ministro ALIOMAR BALEIRO, 1ª Turma, julgado em 23-8-74 (in: *Ementário* 961-2, fls. 684).

logia, *ex vi* do art. 97 do CTN (na verdade, cada item seu comporta interpretação extensiva, e não ampla e analógica, como decidido no RE 104.571-PE (46), o que levaria ao absurdo da incidência da imposição sobre serviço desde que nela não discriminado.

Vale bisar, pois, a passagem lembrada do voto do Ministro CASTRO NUNES, em relação aos estados — “os serviços necessários à sua autonomia política e administrativa” —, inumeráveis deles, certamente, não integrantes da lista anexa do Decreto-Lei nº 834/69.

13. Pretraçado o sentido dos termos patrimônio, renda e serviços, cabe situar o alcance da imunidade, para saber se é ela *irrestrita* ou apenas *jacente* à conceituação constitucional da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Em outras palavras, há que estendê-la para preservar “bem” independentemente da origem e destinação ou basta o caráter patrimonial? Protege rendas das quais não depende o exercício da respectiva competência de cada ente? E, por último, refere-se somente àqueles serviços autorizados pela própria Constituição?

É digna de menção preliminar que, entre nós, a imunidade tributária recíproca perdura, hoje, em tratamento que não destoia da origem da sua adoção explícita. Mantida, sempre, como imperativo do Estado federal, as Constituições republicanas a disciplinaram quase *ipsis verbis* à de 1891: a de 1934 a previu no art. 17, X; a de 1937, no art. 32, c; a de 1946, no art. 31, V, a; a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, no seu art. 2º, IV, a; e a Constituição de 1967, no art. 20, III, a. (47)

Unívocos os textos constitucionais, até mesmo pela inércia da tradição, é certo que da trajetória evolutiva da norma vigente mais não é possível extrair do que simples esclarecimento do princípio, não havendo como vislumbrar conteúdo outro que pudesse suportar intento exegético que não o que se conserva desde o seu nascedouro.

Por isso, não é demais recordar o que asseverou RUI BARBOSA, com o peso da autoridade de quem foi o responsável pela sua exploração na Constituição de 1891:

“A proibição instituída no art. 10 da nossa Carta republicana deriva da essência mesma do regime federativo, e não seria menos obrigatória, de parte a parte, entre a União

(46) Relator o Ministro OSCAR CORREA, 1ª Turma, em 30-4-85 (in: Ementário 1.379-5, fls. 885).

(47) Esses dispositivos constitucionais, na ordem, assim estavam redigidos:

“Art. 17 — É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

.....

(Continua)

e os estados, se a lei constitucional, em vez de se declarar como entre nós se declara, emudecesse neste ponto, como noutros países emudece." (48)

Já àquela época, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal realçava a *ratio* da previsão constitucional:

"Se o fim do art. 10, citado, é, como parece evidente, evitar que uma das circumscrições administrativas e políticas e do paiz *prejudique, desorganize, cerceie, dificulte* de qualquer modo os serviços a cargo dos outros, é claro que tanto se poderia verificar esse inconveniente, cobrando uma dessas entidades administrativas, creadas pelo nosso Direito Público, o imposto em dinheiro, como exigindo a prestação gratuita de serviços que devem ser remunerados por taxas especiaes." (49)

Quando da incorporação da evidência do princípio, o famoso julgado de Marshall já havia sido complementado pela decisão

(Continuação da nota 47)

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.*"

"Art. 32 — É vedado à União, aos estados e aos municípios:

.....
c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros."

"Art. 31 — A União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios é vedado:

.....
V — lançar imposto sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;"

"Art. 2º — É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

IV — cobrar impostos sobre:

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

"Art. 20 — É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

III — criar impostos sobre:

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

(48) *Comentários à Constituição Federal*, coligidos e ordenados por HOMERO PIRES, São Paulo, Saraiva & Cia., 1932, v. 1, p. 345.

(49) *Passagem do mesmo acórdão de 16-12-1918, referido na nota 10 (ob. cit., p. 44).*

firmada no caso *Collector vs. Day*, no tocante à imunidade dos estados ao poder tributário federal.

Proferida, em 1871, pelo *Justice Nelson*, vencido o juiz *Bradley*, vedava, expressamente, a tributação das “rendas” de servidores públicos, exceção feita pela Corte Suprema ao direito do Congresso taxar, em tempo de guerra, os vencimentos dos juizes estaduais. ⁽⁵⁰⁾

Para atenuar o rigor da doutrina estabelecida em *McCulloch vs. Maryland* e remover a proibição assentada em *Collector vs. Day* é que a Corte Suprema americana, a partir do caso *Graves vs. O'Keefe*, de 1939, derivou para deixar em aberto a apreciação de cada espécie concreta, adotado o *standard* de dever a decisão levar em conta “a natureza e o efeito do tributo.” ⁽⁵¹⁾

Redefinida a orientação da jurisprudência norte-americana, a restritiva da preservação, pura e simples, da integridade do exercício dos poderes conferidos pela Constituição, foi ela argüida, em 1943, por ocasião da discussão, sob a égide da Carta de 1937, da conveniência de ser regulamentada a imunidade tributária das autarquias, para sustentar interpretação de que a incidência da vedação deveria se ater aos meios e instrumentos de governo ⁽⁵²⁾.

A interseção ocorrida não impressionou a comissão então instituída. Sem desconhecer que nesse sentido copiosa era a jurisprudência americana, a invocação, a seu juízo, não alterava os lindes do problema, “uma vez que nos Estados Unidos da América inexistente dispositivo constitucional expresso que consagre a intributabilidade e a defina em termos claros, como ocorre entre nós. Também no Estatuto federal americano não existe uma discriminação de rendas ...” ⁽⁵³⁾

Renovou-se, pois, o entendimento de que a imunidade prescrita pela alínea *c* do art. 32 da Constituição de 1937 resguardava qualquer “bem”, sem restrições, bastando a sua integração no patrimô-

(50) Cf. RODRIGUES, Lêda Boechat, *A Corte Suprema e o direito constitucional americano*. Forense, 1958, p. 83.

(51) Cf. RODRIGUES, Lêda Boechat, *ob. cit.*, mencionado, também, a título de exemplo, o julgado *New York vs. United States*, de 1946, p. 203.

(52) Em 1942, PAULO BARBOSA DE CAMPOS FILHO escrevia, em contestação oposta pela Municipalidade de São Paulo, que “os meios de que se serve o governo para a execução de seus fins só estão a coberto de tributação na medida em que possa, esta última, interferir com eficiência nos referidos serviços” (*Autarquias federais e poder impositivo local*, Departamento Jurídico da Prefeitura do Município de São Paulo, p. 25).

(53) “Imunidade tributária das autarquias”; relatório da comissão instituída para regulamentá-la. Separata da *Revista do Serviço Público*, 1(1), jan. 1944, Imprensa Nacional, p. 15.

nio estatal; o mesmo raciocínio se aplicou relativamente às rendas, abrangidas desde que pertencentes, a qualquer título, à União, aos estados e aos municípios; e no referente aos serviços adotado idêntico critério, o de considerar imune todo aquele que é exercido devidamente autorizado, explícita ou implicitamente, pela Constituição. (54)

Ultimamente, roborando a orientação restritiva, o caso *Massachusetts vs. United States*, de 1978, informa a manutenção da tendência da Suprema Corte dos Estados Unidos. Pertinente à autonomia dos Estados em face da tributação federal, seis ministros “preferiram aderir ao agora tradicional curso de definir estreitamente os limites da imunidade tributária estadual, de maneira a evitar desnecessário cerceamento do poder nacional de tributar”, pois, como assinalou LAURENCE TRIBE, o desfecho do caso *National League of Cities*, de 1976, não representou, efetivamente, o propósito de ampliar o escopo da imunidade estadual à tributação federal que afete, de modo frontal, funções estaduais essenciais. (55)

Com efeito, questionando *tax* criada pelo Congresso Nacional como parte de programa destinado à recuperação dos custos federais de aviação daqueles que utilizavam do sistema aéreo nacional, entendeu a Corte que a medida de receita não significava perigo indevido de uso pelo Governo federal, para controlar, interferir indevidamente ou destruir a capacidade de um estado de executar serviços essenciais.

No Supremo Tribunal Federal também não falta acórdão recente para ilustrar a tradição do direito constitucional brasileiro. No RE 93.382-SP (56), estando em causa a exegese do § 19 do art. 19 da Constituição da República, a 2ª Turma partiu de categórica dissociação, a imunidade *irrestrita* para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios e *restrita* para as autarquias.

O relator, Ministro MOREIRA ALVES, em seu voto unanimemente acolhido, assim estruturou a sua argumentação:

“(. . .) essa distinção entre imunidade política e imunidade ontológica se destina a justificar a extensão de imunidade concedida a certa entidade a outra, sem *texto expresse e com base no fato de que essa extensão decorre da mesma exigência lógica do regime que levou o constituinte a conceder a imunidade a certos entes e que o deveria levar, também, necessariamente a concedê-la a outros.*

(54) *Idem*, pp. 13, 16 e 17.

(55) *American Constitutional Law*, 1979, suplement. Foundation Press, pp. 19-20.

(56) Julgado em 12-11-82 (in: *RTJ*, 106/789).

Em outras palavras, a imunidade ontológica serviria para estender às autarquias, *sem texto constitucional que o fizesse expressamente*, a imunidade concedida aos estados, municípios, Distrito Federal e União Federal a que elas estivessem vinculadas. E só isso.

Se, porém, a própria Constituição, por texto expresso, dá tratamento diferenciado para — de um lado — a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, e — de outro — as autarquias, estabelecendo, para aqueles, imunidade irrestrita e, para estes, imunidade restrita, não há que se pretender, com base na imunidade *ontológica*, que a própria Constituição afastou de modo expresso (e por motivos que, evidentemente, não são ontológicos, mas simplesmente políticos), que essa restrição se interprete contra as razões políticas que a inspiraram, para fazer prevalecer, no máximo possível, a razão ontológica que foi desprezada pela própria Constituição.

.....

Observo, por outro lado, que a parte final do § 1º do art. 19 da Constituição federal — 'nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda' — não se prende à extensão da imunidade prevista na alínea *a* do item III do mesmo artigo às autarquias, mas diz respeito à própria imunidade prevista naquela alínea, e, conseqüentemente, à imunidade recíproca entre União, estados, Distrito Federal e municípios, *para a qual não há a restrição da vinculação às suas finalidades essenciais*. Faço essa observação para afastar a possibilidade de, por interpretação *contrario sensu*, se entender que essa regra final estaria mostrando que os bens das autarquias não precisariam estar vinculados às suas finalidades essenciais, pois, se objeto de promessa de compra e venda, essa destinação os desvincularia daquelas finalidades." (67)

Inquestionável, no caso concreto, o provimento do recurso extraordinário, pois certo que *terreno baldio de propriedade do IAPAS*, por não estar vinculado, direta ou indiretamente, às suas finalidades essenciais, fica a descoberto da imunidade.

Não há deixar de reconhecer, contudo, que o único tratamento que condiz com a imunidade recíproca é aquele geneticamente extremado. E nem poderia ser de outra forma, pois, dimanando da natureza da federação, é incontestável a tributação quando inatin-

(57) In: RTJ, 106/794-795.

gida a capacidade do ente político protegido para perseguir suas finalidades. Relegada a substância do instituto, manter-se-á a sua aplicação anódina no respeitante à própria forma federal de Estado.

Convirá, portanto, que o entendimento diferenciado seja reexaminado, com realismo, pelo futuro constituinte, já que não convence a preponderância de desígnio político, importando, em última análise, o desprezo pelo motivo ontológico.

Mas por esse momento, extremamente favorável, *a priori*, à reflexão construtiva, acode mencionar a tese oferecida, em 1943, ao Congresso Jurídico Nacional, realizado no Rio de Janeiro, na qual PAULO BARBOSA DE CAMPOS FILHO levantou, para demonstrar a "necessidade de ser disciplinada, por lei, a imunidade recíproca", as dúvidas suscitadas até então, em torno das três Constituições republicanas anteriores (58).

Melhor será que a nova Constituição uniformize os limites da imunidade recíproca em consonância com a construção restritiva, com o que não estará abdicando do espírito maior que norteou o constituinte de 1891, reiterado, sucessivamente, até o texto em vigor do art. 19, III, *a*.

Sem dúvida, ainda que revista, com largueza, a relativa variação do seu enunciado, não se logrará apreender essência diversa da que sempre esteve em cerrada conexão com o seu suporte fundamental, cujos verdadeiros contornos perduram situados em conformidade com o paralelismo estabelecido por RUI.

Em tese, só assim será possível ressoar, fielmente, a natureza do princípio constitucional, que não admite extensão, nem enseja a que pessoa jurídica de direito público faça irrestritos favores à custa dos cofres de outros. Nesse prisma, não pode ganhar força razão secundária da vedação, às vezes discriminada, a de evitar que a União, Estados, Distrito Federal se convertam, inutilmente, em contribuintes uns dos outros, recolhendo entre si impostos, sem proveito financeiro algum para o todo.

14. Anteriormente à reforma do sistema tributário nacional de 1965, o problema jurídico da extensão da imunidade às autarquias foi, pelo menos durante três lustros, verdadeira *veraxata quaestio*, empolgando e dividindo os juristas.

Vale recapitular, em breve bosquejo, a gradação de sua incorporação definitiva. No texto em que LÚCIO BITTENCOURT reuniu, em 27 de agosto de 1943, as conclusões dos trabalhos da referida comis-

(58) *A imunidade tributária recíproca do artigo 32, c, da Constituição Federal. Prefeitura do Município de São Paulo, 1945.*

são então designada para regulamentá-la, destacava o fundamento que levaria depois à conversão de seu projeto no Decreto-Lei número 6.016, de 22 de novembro:

“A chave do problema reside, porém, em verificar se a personalização dessas entidades torna-as inconfundíveis com o Estado, equiparando-se, portanto, a qualquer organização privada, a cujas rendas, bens e serviços nenhum privilégio ou isenção se reconheça. A doutrina não agasalha, todavia, nenhuma hesitação a respeito, entendendo que a descentralização da administração ou a atribuição de personalidade a um ente público constitui uma *forma* ou *modalidade* de organização, que não altera a natureza eminentemente estatal desses órgãos.” (59)

No mesmo ano, mas precedentemente à designação da Comissão, a 17 de maio, decidia o Excelso Pretório, no Agravo de Petição nº 10.908:

“São intributáveis, por força da Constituição e de lei ordinária, bens pertencentes ao Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado. São, porém, devidas pelo mesmo instituto as taxas remuneratórias de serviços.” (60)

O entendimento por que se pautou o voto vencido do Ministro CASTRO NUNES permite atingir o vulto, àquela época sempre crescente, que a controvérsia assumia:

“A questão é das mais delicadas, e de difícil solução. É preciso mesmo não perder de vista a extensão das consequências que possam resultar de uma equiparação *absoluta* das autarquias às pessoas públicas matrizes, em cada um dos setores em que se divide a administração pública em nosso país.

Basta considerar o desenvolvimento que vem tendo a criação dessas entidades, às quais a União, os estados e os Municípios vão delegando atribuições ou acrescentando funções novas, até então não compreendidas no âmbito do Estado, para se perceber, desde logo, que, com o andar do tempo, a imunidade tributária recíproca de que trata

(59) Relatório cit. pp. 17-8. Em artigo contemporâneo, também assinalava que “a imunidade dos entes autárquicos é uma consequência da própria imunidade de que gozam os serviços diretamente executados pelo Estado”. (O problema da imunidade fiscal das autarquias, in: *Revista Forense*, v. 93, KCIII, jan. 1943, p. 265.)

(60) Ementa do relator, Ministro ANIBAL FREIRE, 1ª Turma, por maioria de votos (in: *Arquivo Judiciário*, v. 69, p. 161).

o art. 32, letra c, estará sobremodo ampliada, distendida, repetida em cada um desses corpos de administração própria, acarretando uma evasão de rendas que jamais entrou nas cogitações a que obedeceu o dispositivo, viesse um dia ocorrer. Tem, sem dúvida, a melhor base teórica a exegese que equipara, para os efeitos da imunidade fiscal, as autarquias às pessoas públicas matrizes.

As autarquias são desdobramentos da administração pública — órgãos integrantes do Estado — e, por isso mesmo, são chamados entes *paraestatais*, designando o prefixo grego uma assemelhação muito mais fortemente acusada do que nos serviços concedidos, que realizam também uma forma de administração pública *indireta*, mas mediante contrato, ao passo que a administração autárquica é a personificação do serviço público; *ex vi legis*.

Está ainda na lição dos expositores que a administração *indireta* que o Estado realiza por via desses entes, que ele institui para o substituir na execução de certos serviços, entende, não propriamente com as formas de execução de serviços públicos, cuja modalidade típica é a *concessão*, mas com a *orgânica* mesma do Estado, que se descentraliza, descentralização por serviços, ou desconcentração administrativa.

Não fujo, portanto, às dificuldades da questão. A solução seria, pois, a que está indicada nas linhas gerais da conceituação das autarquias e levaria a interpretar o dispositivo constitucional como compreensivo não só das pessoas públicas aí mencionadas (União, estados, municípios), mas, também, das *outras* pessoas públicas que cada uma daquelas institua, nos desdobramentos da sua ação administrativa.

Creio, porém, que não só a letra, mas, sobretudo, o pensamento que ditou o atual preceito constitucional não sufragam esse entendimento.

A letra, porque o privilégio é conferido à União, aos estados e aos municípios, e não a *outras* pessoas de direito público, ainda que destacados ou desmembrados de cada uma delas; o espírito, atendendo-se a que a idéia que fez caminho, a partir da Constituição de 34 e acentuou-se na atual, foi no sentido de restringir a interpretação extensiva adotada pela jurisprudência no entendimento da cláusula do art. 10 da Constituição de 91, com apoio, aliás,

em julgados americanos, alcançando as empresas concessionárias de serviços públicos.

Em 34, é exato que deu entrada no texto constitucional essa extensão, mas em termos tais, sob tantas reservas, com tais limitações expressas no enunciado que a ampliação se tornou praticamente uma inutilidade, como, em voto aqui proferido, mostrei fundamentalmente. A Constituição atual nem isso permite. Os serviços públicos concedidos, diz o parágrafo único, não gozam da isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada no interesse comum por lei especial. Cortou pela raiz qualquer possibilidade de se estender, com base na cláusula constitucional, às empresas concessionárias o privilégio da imunidade recíproca conferida à União, aos estados e aos municípios.

.....

Daí resulta que a razão que terá levado o legislador da Carta Política atual a retirar do quadro dos destinatários da imunidade recíproca as empresas concessionárias é a mesma em se tratando de autarquias, cuja administração, financeiramente autônoma, não é custeada pelos erários públicos e cujos atos não comprometem a responsabilidade do Estado, senão a elas tão-somente.

.....” (61)

A situação do contraditório não sofreu profundas alterações com o advento nem do citado Decreto-Lei nº 6.016/43, nem da Constituição de 1946. Em 1957, LEOPOLDO BRAGA, em alentado parecer, concluía:

“I — As autarquias não têm, jamais tiveram, direito próprio, *com base constitucional, ao privilégio da imunidade tributária recíproca*, outorgado *expressamente* e tão-só à *União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios*, e não também a *outras pessoas* de direito público, ainda que destacadas ou desmembradas de cada um deles.

II — o Decreto-Lei nº 6.016, de 22 de novembro de 1943, não podia, em verdade, validamente, *estender* a ‘*imunidade*’ tributária recíproca estabelecida no art. 32, letra c, da Carta de 1937, a *pessoas outras* além daquelas que ali foram expressa e taxativamente declaradas destinatárias da excepcional outorga, pela simples e óbvia razão de que não era nem é juridicamente possível *alargar* por via de *lei ordinária* privilégio concedido em *texto* constitucio-

(61) Idem, pp. 164-5.

nal. Mesmo sob a vigência da Carta de 1937 — que excluía expressamente das matérias reguláveis por decretos-leis as '*modificações à Constituição*' (art. 13, letra *a*) —, só através de uma *lei constitucional* poderia ser alcançado aquele efeito.

III — Tal decreto-lei era, pois, de nascença, *exorbitante* e nitidamente *inconstitucional*. Por meio dele, dada a sua natureza de *lei nova* (isto é, *inovadora*), e de *lei ordinária*, apenas seria meramente *legal*, vale dizer, sem forma constitucional impositivo *erga omnes*.

IV — Como bem sustentam juristas eminentes, ainda na vigência da Carta de 1937, esse mesmo Decreto-Lei número 6.016, tipicamente federal, não podia ultrapassar a órbita da competência tributária da União, para alcançar e obrigar os estados e municípios, sendo essa a conclusão a que chegou a tese que sustentou o professor HAROLDO VALLADÃO, em brilhante parecer jurídico, proferido como *Consultor-Geral da República* e aprovado pelo Presidente da República (Parecer nº CXI, em *Pareceres do Consultor-Geral da República*, v. 4, Rio, 1950, p. 33). Qualquer *isenção* ali outorgada só teria força jurídica operante em relação aos impostos da competência *federal*.

V — Inda que assim não fosse, com a extinção da Carta constitucional de 1937, teria caducado automaticamente o dito Decreto-Lei nº 6.016, não se projetando os seus efeitos para além do advento da Constituição de 18 de setembro de 1946, que, de resto, o teria revogado tacitamente — como foi demonstrado nos nºs 8 e 9 deste parecer.

VI — A pretensa *imunidade tributária das autarquias*, ainda hoje, não encontra base jurídica constitucional, por isto que, nos precisos termos do art. 31, V, *a*, da Constituição vigente, tal *privilégio* (insuscetível de *ampliação* por via de interpretação *extensiva*, visto tratar-se, em *matéria tributária*, de *direito excepcional*, onde é de rigor hermenêutica *a exegese restritiva*) só foi expressamente concedido à *União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios*, e não também a *outras pessoas* de direito público, além dessas, ainda que destacadas ou desmembradas de cada uma delas, na expressão de CASTRO NUNES.

VII — Como instituições de educação ou de assistência social, quaisquer entidades — autárquicas ou não — podem pleitear e obter o gozo da imunidade tributária, com

fundamento na alínea b do art. 31, V, da Constituição, desde que realizados e comprovados os pressupostos ou condições estabelecidos no texto respectivo.” (62)

Em sentido diametralmente oposto, GILBERTO DE ULHOA CANTO, em artigo vindo a lume em 1958, renovava o conflito para considerar inteiramente aplicável às autarquias a imunidade tributária recíproca (63). Foi SULLY ALVES DE SOUZA que, em dois trabalhos dedicados ao tema, retratou o entendimento do legislador constituinte de 1946, bem assim o jurisprudencial, desde os decisórios administrativos até os do Supremo Tribunal Federal. (64)

Sem a menor margem de hesitação, quer na doutrina, quanto na jurisprudência, ficou vitoriosa a corrente segundo a qual as autarquias gozavam da imunidade tributária recíproca. Tão estimado era o acerto do ponto de vista flagrantemente majoritário que há lembrar o seu reconhecimento implícito, sob a vigência da Constituição de 1946, pelo Pretório Excelso, ao editar a Súmula 73. (65)

De um dos julgados que a informaram, o RE nº 37.790-MG, no qual se deu pela constitucionalidade, em 15-5-61, do Decreto-Lei nº 6.016/43, merece destacado conciso, porém cabal, voto proferido pelo Ministro HAHNEMANN GUIMARÃES:

“Sr. Presidente, a Constituição proíbe a tributação de qualquer origem — federal, estadual ou municipal — sobre bens, rendas e serviços públicos.

Com a expressão bens, significou a Constituição qualquer situação jurídica patrimonial.

Ora, as autarquias são parcelas do patrimônio público federal, estadual ou municipal. Sobre elas não podem incidir tributos de qualquer origem, pois são partes, são departamentos do Fisco, da Fazenda Pública.

(62) O problema da imunidade fiscal das autarquias em face do direito positivo. In: *Revista de Direito da Procuradoria-Geral da Prefeitura do Distrito Federal*, 7, pp. 236-7.

(63) Algumas considerações sobre a imunidade tributária dos entes públicos. In: *Revista de Direito Administrativo*, v. 52, abr./jun. 1958, p. 39, e *Revista Forense*, v. 178, jul./ago. 1958, p. 31.

(64) “(...) pode-se afirmar que foi propositada a omissão de referência às autarquias, na Constituição, e que a Assembléia Constituinte entendeu que as autarquias estavam automaticamente incluídas na imunidade tributária da União, dos estados e dos municípios.” (A imunidade tributária das autarquias; A imunidade tributária das autarquias e o entendimento do Supremo Tribunal Federal. In: *Revista dos Tribunais*, vv. 265 e 339, nov. 1957 e jan. 1964, pp. 20-27 e 38-46, respectivamente.

(65) Súmula nº 73: “A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, a, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais.”

Assim, *era desnecessária* a disposição constante do Decreto-Lei nº 6.016, de 1943. É uma disposição *redundante*, porque a isenção tributária resulta da própria natureza do patrimônio, que é público e não tolera incidência de impostos.” (66)

15. A preceituação vedativa secundária, contraposta à imunidade da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios pelo constituinte revisionista de 1965, foi confirmada na Carta de 1967 e reproduzida no texto vigente no § 1º, primeira parte, do art. 19 da Constituição da República. (67)

No atinente às expressões patrimônio, renda e serviços, que também figuram no seu enunciado, nada a acrescentar aos conceitos anteriormente expendidos.

Em parecer emitido acerca da imunidade das autarquias federais ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), correspondente aos imóveis funcionais de sua propriedade, eis o que afirmou o Ministro RAFAEL MAYER, então Consultor-Geral da República:

“Cabe acentuar, na verdade, que a tônica da vinculação, posta na cláusula do texto, está relacionada com os serviços. Com efeito, se, na Emenda nº 18, essa estrita correlação se evidenciava pelo emprego da adversativa, no preceito vigente ainda se impõe essa apreensão, quer por não se surpreender uma razão de mudar, quer por a locução adjetiva, a mesma, não apresentar compatibilidade e inerência senão como qualificativa de serviços, isto é, *serviços vinculados às finalidades essenciais, serviços decorrentes das finalidades essenciais*. (Grifos do original.)

(66) Relator o Ministro CANDIDO MOTTA, Tribunal Pleno (in: RTJ, 18/138).

(67) Este, o teor do § 1º do art. 2º da Emenda Constitucional nº 18/65:

“Art. 2º —

§ 1º — O disposto na letra *a* do nº IV é extensivo às autarquias, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.”

Já o preceito em vigor reza:

“Art. 19 —

§ 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 (...).”

A segunda parte, na linha do que dispunha o § 2º do art. 2º da Emenda Constitucional nº 18/65, louvavelmente ratificou, a par da exclusão dos serviços públicos concedidos, a superação da Súmula nº 74 do Supremo Tribunal Federal:

“O imóvel transcrito em nome da autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune aos impostos locais.”

Objetivos, competência, instrumento de ação, rendas e patrimônio da administração pública autárquica, são aqueles postos na lei, sendo impensável essa matéria senão sob o resguardo do princípio da legalidade. A legalidade é, portanto, o necessário critério de aferição, a saber se os serviços da autarquia se contêm no quadro dos seus objetivos, e se o patrimônio e a renda inerem à sua capacidade pública e atribuições legais, constituindo, por isso, rendas e patrimônio públicos, e não atividades, bens ou rendas privadas a igual dos particulares, caso em que não caberia o reconhecimento da imunidade (68).

Partindo dessa premissa, assim concluiu, repelindo o argumento de que as unidades residenciais construídas ou adquiridas, no Distrito Federal, pelas autarquias, para uso de seus funcionários, se desvinculam dos respectivos objetivos fundamentais:

“Ora, a natureza desses bens, que são bens públicos, alguns determinadamente inalienáveis, outros, alienáveis, tão-somente sob certos requisitos legais e sempre a funcionários da entidade, e pelo preço de custo atualizado, importa em que eles tenham uma inequívoca destinação pública e decorram de atribuições legais afetas às entidades públicas.

Como se vê, portanto, dos textos legais, são, eles, elementos vinculados a um plano de governo que visa, primordialmente, assegurar o funcionamento dos próprios serviços, proporcionando aos agentes administrativos — fator mais ponderáveis daquele desempenho — as condições de moradia indispensáveis, a fim de que se possa contar com a sua força de trabalho.

.....

Permitir-se a incidência de impostos sobre essa parcela do patrimônio infringiria o intento político-constitucional da imunidade, representando, de certo, ingerência a restrição a interesses da entidade, com repercussões negativas no desdobramento da sua vida funcional e na utilização dos seus recursos.

Forçoso é, portanto, reconhecer que a imunidade que reveste o patrimônio público das autarquias é compreensiva desses bens imóveis, que o integram por imposição legal e em benefício do serviço autárquico. Pessoas públicas, a União e as autarquias, participantes do mesmo sistema legal referente a tais imóveis, é logicamente necessá-

(68) In: *Revista de Direito Tributário*, 2(5), jul./set. 1978, pp. 44-5.

rio que, com relação aos mesmos, a imunidade que se reconhece a uma não se conteste às outras.” (69)

Sucedem, porém, que, no já arrolado RE 98.382-MG, foi a matéria conduzida de maneira diferente pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, tendo sido proclamado que

“A expressão ‘vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes’, a qual se encontra no § 1º do art. 19 da Constituição Federal, alcança não só os serviços, mas também o patrimônio e a renda das autarquias.”

Essa interpretação, como elucidou o Ministro MOREIRA ALVES, relator, resulta, inequivocamente, do espírito do dispositivo constitucional:

“Com efeito, não há razão alguma para restringir a expressão final (‘vinculados às finalidades essenciais ou delas decorrentes’), que gramaticalmente também alcança os antecedentes mais afastados (patrimônio e renda), ao antecedente mais próximo (serviços). Qual seria o motivo para fazer incidir impostos sobre serviço da autarquia não essencial à sua finalidade e para tornar imune a ele a renda decorrente desse mesmo serviço?” (70)

Dispensável ressaltar a autoridade das opiniões transcritas para mostrar a variação exegética que tem ocorrido acerca do real alcance da vinculação a que alude o preceito constitucional.

Não havendo como contornar a fundamentação desenvolvida no voto do Ministro MOREIRA ALVES, que põe fim a qualquer dúvida que a respeito paira, uma ligeira observação se faz necessária em relação à solução alvitada pelo Ministro RAFAEL MAYER, no parecer L-138, de 21-3-77, atinente, é verdade, a fator extrajurídico, mas de inegável repercussão no âmbito da questão: é que, decorrido quase um decênio, de muito já ultrapassada a situação transitória em que a Capital Federal demandava a criação de condições especiais — desempenho, portanto, *a latere* —, estimuladoras do exercício dos cargos públicos.

De outro lado, não pode ser desprezado que, com a exclusiva ênfase no fundamento de que os “objetivos, competência, instrumentos de ação, rendas e patrimônios da administração pública autárquica, são aqueles postos na lei, sendo impensável essa matéria senão sob o resguardo do princípio da legalidade”, a argumentação acabou por abstrair o tratamento constitucional que devem

(69) Idem, pp. 46-7.

(70) In: RTJ, 106/795.

desfrutar os entes políticos segundo o verdadeiro manancial do instituto — e, por via de consequência, os autárquicos, em virtude da sua índole serviente e auxiliar —, como se a lei que os instituisse pudesse aquartelar, na disciplina de um sistema, a concessão da imunidade tributária.

Por isso, a par de destituído da idéia central, diretora, que enfeixe, em harmonia de conjunto, os aspectos que envolvem o tema, parece certo que a tese acolhida, mercê da própria legislação arregimentada (71), esbateu os contornos dos objetivos autárquicos imunes, vindicando que dentre eles se intercale *meta utilitária descontinua*, presa à imposição — superada — aos entes administrativos de “propiciar residência aos seus servidores, em Brasília, pelo reconhecimento de uma ineludível *circunstância de fato*, fazendo desse encargo uma *tarefa da administração*”.

Se, como regra única, o que estiver fora da essencialidade, ou dela não for decorrente, estará fora da imunidade tributária, a controvérsia estabelecida no RE 93.932-MG (72), em torno da exigibilidade do imposto único sobre minerais de *empreiteira* fornecedora de material para *autarquia estadual*, o Departamento Estadual de Rodagem (DER), destinado à construção e conservação de rodovia, escapa do quadro vulgar da jurisprudência conhecida acerca do tema.

Por ser especial a posição da *empresa* — as instâncias ordinárias concluíram que ela não se dedicava a atividades de produção, comércio, distribuição, consumo e exportação de substâncias minerais —, o Ministro NÉRI DA SILVEIRA, relator, não a teve como contribuinte do IUM, “mas, sim, a autarquia estadual, em favor de quem o acórdão invocou, com procedência, o princípio da imunidade recíproca consagrada no art. 20, III, *a*, e § 1º, da Carta de 1967 e art. 19, III, *a*, e § 1º, da Emenda Constitucional nº 1, de 1969”.

A caminho de nova Constituição, convém deixar reiterado que deve ser *ontologicamente* igual o alcance das duas previsões vigentes, as do art. 19, III, *a*, e seu § 1º, primeira parte, pois ambas, em sistema, não nasceram de origem distinta, a ponto de permitir a dualidade vigorante.

Diante dessa proposição, poderia entrar na pauta de cogitação a preponderância de critério mais judicioso, que supere mero desígnio político, como o que inspirou a revisão de 1965, uma vez que é preciso fortalecer a unidade de tratamento, até mesmo porque

(71) Decreto-Lei nº 1.390/75 e sua regulamentação.

(72) 1ª Turma, julgado em 12-9-83 (In: Ementário 1.360-2, fls. 372-84).

as autarquias consistem em entidades criadas para *secundar* os entes políticos, aos quais, *em princípio*, competiria desenvolver as atividades conferidas à sua titularidade (73).

Sem dúvida, é problema da política discutir se foi conveniente ou importuna a restrição da imunidade estabelecida desde o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1965 (74). Porém, é questão afeta ao direito a sujeição à igualdade consoante os limites defendidos no capítulo precedente, em ordem a vê-la como reforço à regra maior que fundamenta a imunidade tributária recíproca.

16. A questão da imunidade tributária das autarquias, pelas razões desvendadas, teve começo de solução quando alinhada aos antecedentes — próximos e remotos — da Emenda nº 18, de 1965; do fecho é possível aproximar com a avaliação de uma outra sua faceta, que envolve as *fundações de direito público*.

Digressões à parte, é certo que exagero não sobrevém mediante a repulsa à concepção que vise arredá-las da cobertura pela vedação, pois barreira alguma se opõe ao impulso de enquadrá-las como espécie do gênero autarquia. Em primeiro lugar, porque se apresenta expressivo o rol de juristas que cultivam, no âmbito do direito administrativo, o entendimento que aparta a fundação de direito público daquela de direito privado, mas instituída pelo Estado.

Recentemente, ao traçar idêntica fronteira, o Supremo Tribunal Federal contribuiu, em termos definitivos, para o prevalecimento da tese que permite justificar o direito à imunidade, uma vez que, partindo do mesmo princípio dicotômico, assentou que as *fundações de direito público nada mais são do que espécie do gênero autarquia*. Do decidido, unanimemente, no RE 101.126-RJ (75), referência especial merecem as seguintes passagens do voto do relator, Ministro MOREIRA ALVES:

“.....
Não há dúvida, portanto, que a Faperj é fundação de direito público, e, portanto, segundo a melhor doutrina, *pessoa jurídica de direito público*, subordinada aos preceitos da lei que determinou sua instituição, e não sujeita

(73) MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Natureza* (...), cit. nota 23, p. 226.

(74) *Idem*, ob. cit., p. 464.

(75) Tribunal Pleno, em 24-10-84 (in: RTJ, 113/314), estando em debate a extensão às fundações instituídas ou mantidas pelo poder público estadual (no caso, a de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro — FAPERJ) da proibição de acumulação remunerada de cargos públicos (art. 99, § 2º, da Constituição da República).

às normas do Código Civil. Parece-me contra-senso querer-se continuar a sustentar que as fundações de direito público, que assumem a gestão de serviço estatal e que se submetem a regime administrativo previsto, nos estados-membros, por leis estaduais, permaneçam como pessoas jurídicas de direito privado. Para se evidenciar o absurdo dessa colocação em nosso sistema constitucional, basta atentar para o fato de que se tais fundações fossem pessoas jurídicas de direito privado teriam de submeter-se necessariamente às normas jurídicas de direito privado, que são da competência legislativa exclusiva da União, normas essas que não poderiam ser afastadas por legislação administrativa estadual. Tal invasão de competência inconstitucional não existe justamente porque essas fundações não são pessoas jurídicas de direito privado, mas sim de direito público, competindo aos estados-membros legislar sobre elas, com fundamento em sua competência para editar leis de direito administrativo no âmbito estadual.

.....

Aliás, forte corrente doutrinária existe — a que se filiam, entre outros, CRETILLA JÚNIOR (ver, entre outras de suas obras, *Fundações de direito público*, p. 68, Rio de Janeiro, Forense, 1976), C. A. BANDEIRA DE MELLO (*Natureza e regime jurídico das autarquias*, São Paulo, 1967, pp. 370 e ss., e SÉRGIO DE ANDRÉIA FERREIRA (*Direito administrativo didático*, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 82) — no sentido de que as fundações de direito público (que não se confundem, evidentemente, com as fundações de direito privado instituídas pelo Estado) nada mais são do que espécie do gênero autarquia.

Essa, a meu ver, a tese correta, até porque não tem sentido que sociedade de economia mista e empresas públicas, que são meras pessoas de direito privado, integrem a Administração Indireta, tendo seus empregados inúmeras restrições por equiparação a servidores públicos, e as *fundações de direito público*, que são inequivocamente pessoas jurídicas de direito público, com patrimônio público, mantidas por verbas orçamentárias, sob a fiscalização direta do poder público, sujeitas aos tribunais de contas, criadas para a execução de atividades públicas descentralizadas, não pertençam a essa administração indireta, sob o fundamento único de que, por serem fundações, têm de ser pessoas jurídicas de direito privado, que, no entanto, não se submetem às normas do Código Civil relativas às funda-

ções. Em verdade, as autarquias são ou do tipo *fundacional* (ou institucional), ou do tipo *associativo* (ou corporativo), enquadrando-se as fundações de direito público no primeiro. Essas fundações são um instrumento de descentralização do poder público, e se inserem na administração indireta, como não poderiam deixar de inserir-se, por serem autarquias.

.....” (76)

Neste horizonte, não é plausível erguer antinomia entre a imunidade do § 1º do art. 19 da Constituição da República e as fundações de direito público. Ainda que filtrada a sua compreensão pela pessoa jurídica de direito público imunizada — as autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes —, a força que dissuade o rechaço à aplicação da norma não nasce tanto do desdobre do gênero autárquico nos tipos *fundacional* ou *associativo*, mas antes da sua própria *autonomia* — seu papel *interveniente nas atividades públicas descentralizadas* —, resultante daquela conjugação sublinhada pelo Ministro MOREIRA ALVES (patrimônio público; manutenção por verba orçamentária, sob a fiscalização direta do poder público; e sujeição aos tribunais de contas), nota saliente da caracterização de pessoa jurídica de direito público.

Aliás, fácil é de ver que essa dimensão, que torna certo o reconhecimento da imunidade, já havia ganho, ainda sob a égide da Carta de 1946, verdadeira acuidade, na rigorosa definição dos elementos constitutivos de tipo fundacional em tudo similar à Faperj — a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo Fapesp —, colocada pelo professor JOSÉ GERALDO DE ATALIBA NOGUEIRA, em parecer versando, especificamente, a mesma ordem de preocupação. Nesse trabalho (77), se verifica, de forma clara e inequívoca — por isso, não será demais realçá-lo, pois também ele, por primeiro, não pode deixar de ser apoiado —, o espaço nacional da exata abertura do preceito constitucional então vigente, concretizado o princípio da imunidade a partir da melhor hermenêutica, do pressuposto jurídico de que a Fapesp, sendo pessoa de direito público, é espécie do gênero autarquia.

Encaminhado, ao que parece, por essa boa doutrina, suscita, igualmente, particular interesse o voto condutor do decidido no RMS 16.086-SP, da lavra do Ministro HERMES LIMA (78). Profe-

(76) In: RTJ, 113/330-332.

(77) As fundações públicas são imunes. In: *Revista dos Tribunais*, v. 338 (ano 1952), dez. 1963, pp. 72-84.

(78) Tribunal Pleno, em 8-11-65 (in: RTJ, 36/14).

rido na conformidade de precedente específico, o RMS 14.386-SP (79), outra a questão de saber se ambos representaram o real sentido do enunciado da Súmula nº 468, consolidação do entendimento assentado a partir do julgamento dos RREE 54.190-CE e 55.574-CE (80).

Objetivamente, ganha relevo a passagem capital de seu pronunciamento, em virtude de juízo emitido em torno da mesma *Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo*, que levou ao reconhecimento da imunidade ao então imposto do selo (81):

“Ora, a *autarquia*, Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo, é *protegida pela imunidade fiscal*, porque as *autarquias seguem a mesma estrada, as mesmas condições das pessoas de direito público* e a Emenda Constitucional nº 5 não lhes retirou a imunidade; fez, apenas, o imposto do selo recair na parte não protegida por essa imunidade.

Assim foi o voto do eminente Ministro GONÇALVES DE OLIVEIRA, num caso em que a recorrente era também a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo.

A fundação não tem renda. *Ela recebe do estado todo o dinheiro de que dispõe para suas aplicações*. Se tributarmos esse dinheiro, o estado estará tributando a própria renda que fornece à fundação, para que ela preencha suas finalidades.” (82)

Se assim já era diante da Carta de 1946, o que dizer em frente da inovação inserida no texto constitucional, com a Emenda número 18/65? Está evidente, portanto, o acerto do que escreveu, em 1975, o Ministro RAFAEL MAYER, então Consultor-Geral da República:

“*Distintamente das denominadas fundações de direito público, espécie do gênero autarquia*, a que se aplica necessariamente o regime jurídico da entidade pública em cujo conceito se insere, as *fundações oficiais de direito privado*, como é o caso da Rural-Minas, não gozam de

(79) Tribunal Pleno, em 23-3-65 (in: Ementário 612, fls. 143 ss.).

(80) In: Ementários 595, fls. 744 ss., e 590, fls. 695 ss., respectivamente: “Após a EC nº 5, de 21-11-61, em contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, é devido o imposto federal de selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sobre o patrimônio daquelas entidades.”

(81) As leis a ele relativas foram revogadas pelo art. 15 da Lei nº 5.143/66.

(82) In: *RTJ*, 36/15.

imunidade tributária que é extensiva tão-somente às autarquias (art. 19, III, e § 1º da Constituição.)” (83)

17. Do ponto de vista teórico, é válido, também, questionar a imunidade dos Territórios Federais. O principal motivo pelo qual ocorre debatê-la arrima-se no reconhecimento certo de que, para definir a sua natureza jurídica, há, em nosso país, opiniões doutrinárias em vários sentidos, capazes de afiançar a dupla extensão da vedação tributária.

No CJ 6.140-RO (84), estando em causa a competência para dirimir litígios decorrentes das relações de trabalho de servidores com a administração centralizada ou indireta (art. 110 da Constituição), o Ministro ANTÔNIO NEDER, relator, empreendeu envolvente abordagem que permite acompanhar as diversas correntes que se formaram em torno da matéria.

Como adeptos daquela que sustenta que o território federal “constitui algo descentralizado da administração Federal”, foram discriminados OCÉLIO MEDEIROS, CARLOS MEDEIROS DA SILVA, LEOPOLDO T. DA CUNHA MELLO, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO E SERPA LOPES (85); perfilhando o entendimento de que é “autarquia geográfica”, HELY LOPES MEIRELLES, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, CRETILLA JÚNIOR, OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO e JOSÉ AFONSO DA SILVA (86); preconizando a natureza de fundação, MICHEL TEMER (87) e SÉRGIO DE ANDRÉA FERREIRA (88), no sentido de que o território federal é pessoa política.

Em separado da reconstituição do dissenso, a concepção tradicional, que nega personalidade aos Territórios Federais, foi fortalecida com a transcrição das conclusões de estudo do Ministro RA-

(83) Ementa que encimou o Parecer nº L-081 (publicado, na íntegra, no DO de 24-10-75, p. 14.117).

(84) Pleno, em 18-4-79 (in: RTJ, 90/429). Fixada, por unanimidade, a competência da Justiça Federal comum para apreciar recurso interposto em reclamação movida contra o Território Federal de Roraima.

(85) *Territórios federais*, Rio, Ed. Nacional de Direito Ltda., 1944, pp. 102 e 516; Pareceres, in: *Revista de Direito Administrativo*, v. 12, abr./jun. 1948, pp. 398 e 402; *Curso de direito civil* — parte geral, 18ª ed., Saraiva, v. 1, p. 104; *Curso de direito civil*, 4ª ed., Freitas Bastos, 1962, v. 1 pp. 338 ss.

(86) *Direito administrativo brasileiro*, 7ª ed., São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1979, p. 768; *Natureza e regime* (...) cit. pp. 399 ss; *Dicionário de direito administrativo*, 3ª ed., Forense, 1978, p. 506; *Princípios gerais de direito administrativo*, Forense, v. 2, p. 220; *Curso de direito constitucional positivo*, 2ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 171.

(87) *Território federal nas constituições brasileiras*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 73.

(88) *Lições de direito administrativo*. Ed. Rio, 1972, p. 67.

FAEL MAYER, elaborado ao tempo que exercera o cargo de Consultor-Geral da República, valendo, portanto, a reprodução de tópico que as resume:

“(...) os territórios federais são, essencialmente, espaços delimitados do território nacional, subtraídos ao domínio dos estados e sob o domínio eminente da União, esta que os administra, em caráter de descentralização ou desconcentração mediante a instituição de um governo local, sem a interseção de uma personalidade jurídica. Nem autonomia política, nem ente autárquico, os Territórios Federais devem ser, pois, entendidos, sem o esforço de querer enquadrá-los nas categorias gerais, como entidades *sui generis*, bem delineadas pelas características de de um vir-a-ser, de uma parcela ou de uma circunscrição submetida à União que se destina e se encaminha a ser um estado-membro da Federação, circunstância que impregna a sua organização e o seu aspecto jurídico.” (89)

O Ministro ANTÔNIO NEDER, em seu voto, declarou-se a favor da visão unitária, com a terminologia empregada pelo Ministro RAFAEL MAYER, para considerar o “território federal como sendo entidade *sui generis* integrante da administração federal para descentralizar serviço desta”, tendo em vista que “o nosso direito não dispõe de modo sistematizante sobre a matéria, e que, por isto, não é fácil, diante das normas incongruentes que a regulam, fixar-lhe um contorno jurídico definitivo, e, conseqüentemente, definir-lhe a natureza jurídica” (90).

Raciocinando por essa solução jurídica, como, de resto, pela corrente que a abrange, a imunidade dos territórios federais só pode ser a irrestrita, em virtude da “sua dependência e integração da União” — para o Ministro RAFAEL MAYER — e da falta de autonomia política e administrativa — segundo o Ministro ANTÔNIO NEDER.

Do pressuposto, contudo, não é possível partilhar, sendo outra, em conseqüência, a extensão da vedação tributária.

(89) A natureza jurídica dos territórios federais. In: *Arquivos do Ministério da Justiça*, 138, pp. 24-5, ou *Revista de Direito Administrativo*, v. 145, p. 15.

(90) Trata-se de posicionamento individual do relator, que não reflete o do Supremo Tribunal Federal. Em dois conflitos semelhantes, apreciados antes e depois do mencionado CJ 6.140-RO, na linha de conta do plenário, para o efeito do prevalecimento da mesma solução jurídica, não entrou a imperiosidade de definir, preliminarmente, a natureza jurídica dos territórios federais: CCJJ 6.148-RR, relator o Ministro DJACI FALCÃO, em 8-3-79 (in: Ementário 1.129-1, fls. 63-73), e 6.250-RO, relator o Ministro CORDEIRO GUERRA, em 8-11-80 (in: RTJ, 96/584).

Em verdade, da decomposição dos elementos conceituais dos Territórios, aquele decisivo de sua natureza é a aptidão para ter direitos e contrair obrigações, cuja evidência sobressai não obstante todo o esforço desenvolvido para enfraquecê-la.

O próprio Ministro RAFAEL MAYER, embora asseverando a carência de personalidade e privação de patrimônio, acabou por admitir “certo poder de gestão patrimonial”, até mesmo a utilização ilimitada de bens alheios pela administração dos territórios, alcançado, aí, o poder de disposição, tudo a título da delegação conferida pela União. (91)

Ora, a disponibilidade de transferência patrimonial imediata inere à personalidade, levando ao reconhecimento da autonomia, não havendo, por isso, vencer a dilúcida linguagem de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA MELLO, ao referir à capacidade administrativa, que verdadeiramente os caracteriza:

“(...) sendo os territórios entidades personalizadas, dispõem de titularidade relativamente aos interesses que a ordem normativa lhes confiou, quais sejam, os de administrar sua coletividade. Neste sentido têm interesses próprios e negócios próprios. Relativamente aos interesses e negócios confiados à sua gestão dispõe de direitos oponíveis ao próprio Estado no sentido de que a administração dos próprios interesses e negócios é um bem privativo seu, subtraído, pois, à ação dos órgãos executivos da União”. (92)

Fácil é de ver, pois, que o propósito em atribuir à natureza dos territórios federais conteúdo *sui generis* significa, em última análise, a admissão de personalidade jurídica de fato, erguido o quadro institucional em que inseridos como barreira intransponível da de direito, o que, *data venia*, não convence.

Aliás, esse ilogismo já havia ganhado exata dimensão nas palavras do Ministro OSWALDO TRIGUEIRO, que, tratando os territórios como pessoas jurídicas — unidades descentralizadas da administração federal; entidades políticas com direito a representação no Congresso —, afirmou:

“No vigente quadro institucional, é evidente o ilogismo de recusar-se ao território a qualidade de pessoa jurídica que se reconhece aos estados e ao Distrito Federal, quando as três entidades, integrantes da União, atendem ao mesmo objetivo de descentralização política e administrativa, embora em graus variáveis. Esse ilogismo afigura-se ainda

(91) *A natureza jurídica (...)*, cit., p. 28.

(92) *Natureza e regime (...)*, p. 406.

mais acentuado quando se considera que a lei define como pessoas jurídicas os municípios dos territórios, meras subdivisões administrativas, subordinadas ao governo territorial.

Quanto ao aspecto patrimonial, parece por igual injustificável que os municípios tenham patrimônio próprio, enquanto que os territórios permanecem privados dessa prerrogativa. A confusão do patrimônio do território com o da União é irreal, praticamente inviável e, por isso, inconveniente aos interesses da administração.

A administração do território seria impossível se o seu governo não pudesse praticar inúmeros atos que pressupõem a plena capacidade jurídica. Eles se obrigam em contratos de toda espécie, desde os relativos à compra de material de expediente aos pertinentes à exploração de jazidas minerais e à construção de obras e empreendimentos públicos.” (93)

Na perspectiva de que o território federal é pessoa jurídica pública, autarquia especialíssima de natureza estritamente administrativa — e, daí, portanto, a forma ampla de administração consagrada, com grau máximo de descentralização: autonomia administrativa e financeira (art. 3º do Decreto-Lei nº 411/69) —, a imunidade que lhe cabe é a restrita do § 1º do art. 19 da Constituição da República, observada, pois, a vinculação às finalidades explícitas no art. 2º do mesmo Decreto-Lei nº 411, de 6-1-69, dentre as quais a primordial é a inscrita no inciso I, o “desenvolvimento econômico, social, político e administrativo, visando à criação de condições que possibilitem a sua ascensão à categoria de estado”.

18. Derradeiro ponto importa sobressair, pois há movimento doutrinal que pode tender a ressoar, considerando não esgotado o domínio do § 1º do art. 19 da Constituição da República, a despeito do abrigo das fundações de direito público.

Trazendo para a faixa clássica reservada às pessoas jurídicas de direito público as sociedades de economia mista (94), essa vertente ganhou voto unânime dos participantes do 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido, em São Paulo, pelo IBET, quando se procedeu à apreciação da tese “Da Imunidade Tributária das Sociedades de Economia Mista Prestadora de Serviços Públicos

(93) In: *Direito constitucional estadual*. Rio, Forense, 1980, p. 309.

(94) Que não se confundem com as sob o controle acionário do poder público, RREE 79.840-MG, relator o Ministro MOREIRA ALVES, 2ª Turma, em 18-8-75 (in: RTJ, 75/204), e 91.035-RJ, relator o Ministro SOARES MUNOZ, 1ª Turma, em 26-6-79 (in: RTJ, 96/ 1.323).

e da Inexigibilidade do ICM sobre os Materiais Aplicados em Serviços Públicos de Pavimentação”, de autoria de EUGÊNIO DOIN VIEIRA (95)

O seu texto, correspondendo à visão lateral da questão — às municipais, criadas especificamente para a prestação de “serviços públicos”: o calçamento de vias públicas —, foi assim recebido pelo Professor GERALDO ATALIBA:

“.....

Concordo que haja imunidade neste caso — embora pareça que a Constituição está dizendo, e até de modo muito claro, que a imunidade não se estende às sociedades de economia mista e às empresas públicas.

.....

A Constituição fixa o princípio de que os serviços públicos são imunes. Então é evidente que o serviço municipal, desempenhado por uma entidade criada pela lei municipal, é imune a impostos. O serviço público federal, desempenhado por uma entidade criada por lei federal, é igualmente imune. E me parece que não é difícil concordar com isto.

Se essa entidade que vai desempenhar esse serviço, conforme foi afirmado, é sempre uma entidade criada pela lei da pessoa política titular do serviço e, portanto, criatura desta entidade (criatura, pois, da pessoa política criadora, desempenhando serviço que é próprio dessa pessoa política), então o princípio geral da imunidade deve se aplicar a essa entidade, independentemente da “roupa” que ela vista. A Constituição permite que ela vista roupa de direito público — autarquia — ou que use roupa de direito privado — empresa pública ou sociedade de economia mista. Tem-se sempre a presença de um serviço público, regulado por lei da pessoa política competente, e desempenhado por uma entidade criada por essa pessoa política titular desse serviço. Não vejo como negar o reconhecimento de que, aí, há imunidade. Só seria possível negar a imunidade nesses precisos casos, com o argumento de que, aí, se adotou forma de empresa pública, ou forma de sociedade de economia mista. Mas as formas, no direito, só se justificam porque servem a determinadas finalidades. Quando a Constituição põe sob o abrigo da imunidade o serviço público, ela não faz distinção de “formas”.

(95) In: *Revista de Direito Tributário*, 6(21/22), jul./dez. 1982, pp. 271-283.

A tese considera um caso limitado: é o caso de uma entidade criada por uma pessoa política, desempenhando serviço do qual essa mesma pessoa política é titular. Nesse caso o argumento que, como eu dizia, pode ser oposto à imunidade é o da simples letra da Constituição, quando fala em "concessão" de serviço no § 1º do art. 19. Mas não pode ser considerado porque, no caso, a figura da concessão está excluída. É que, aí, não há uma concessão; porque não há concessão de serviço público quando a lei de uma pessoa política, titular de um serviço, cria uma entidade e determina que essa entidade desempenhe esse serviço.

....." (96)

Convém recordar que o Supremo Tribunal Federal, em vários tempos, tem-se pronunciado contrariamente ao reconhecimento da imunidade tributária das sociedades de economia mista: o que há de vivo na sua tradição jurisprudencial é justamente a consagração do que está compendiado, desde a vigência da Constituição de 1946, na Súmula nº 76 (97), cuja base pode ser aferida no decidido, por exemplo, no RMS 2.724-DF, relator o Ministro EDGARD COSTA:

"Sociedade de economia mista; suas características. O hibridismo do capital é incompatível com a natureza patrimonial dos entes autárquicos, somente aos quais se estendem os privilégios de que goza a Fazenda Pública, e, pois, a imunidade tributária. (98)

Sem se afastar da essência do rígido posicionamento do Excelso Pretório, a fundamentação traçada por um dos mais preeminentes cultores da ciência do direito tributário nacional o supera, à medida que potencia, sobremaneira, os "serviços públicos" que, não raro, seriam desempenhados pelas pessoas jurídicas de direito privado questionadas, dele extraíndo, em última análise, a integração para o fim de legitimar a imunidade.

A solução perfilhada impressiona, mormente porque, sob certo aspecto, pode constituir significativo avanço em relação a tão pacificada jurisprudência, conservada, contudo, a sua estrutura inicial. Inclusive, não lhe seria completamente estranho outro julgado da Corte Suprema, o mais recente sobre a matéria, o RE 75.000-SP (99). Referido decisório, figurando a Petróleo Brasileiro S.A.

(96) *Da imunidade tributária das sociedades (...)* cit., pp. 288-9.

(97) "As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, a, da Constituição Federal."

(98) Ementário 257, fls. 171.

(99) 1ª Turma, em 27-5-80 (in: *RTJ*, 94/613).

(Petrobrás) como recorrente, está exatamente resumido na ementa do seguinte teor:

1) Constituição de 1967, arts. 163 e 169. Lei nº 2.004, de 3-10-53, art. 2º

Monopólio das atividades pertinentes à pesquisa e à lavra do petróleo. Não se trata de serviço público inerente à estrutura política da União Federal, e sim de monopólio legalizado para proteger o interesse geral envolvido nas referidas atividades.

2) O princípio da imunidade tributária recíproca não favorece a Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobrás), que é sociedade comercial de economia mista sem ser delegatária da União para executar serviço que a esta seja inerente como pessoa jurídica de direito público.

3) Imposto de transmissão de imóvel entre vivos cobrado pelo Estado de São Paulo à Petrobrás. É legítima a cobrança.

4) Recurso extraordinário a que o Supremo Tribunal Federal nega provimento para confirmar o acórdão que julgou exigível o referido imposto."

Em seu voto, observou o relator, Ministro ANTÔNIO NEDER:

".....

Vê-se do exposto que a Petrobrás recorrente considera que o discutido monopólio é inerente à estrutura da União Federal como pessoa jurídica de direito público, e ainda mais, que a ela, Petrobrás, foi concedida, pelo art. 2º da Lei nº 2.004/53, a execução de tal serviço, donde a sua qualidade, que ela proclama, de verdadeira legatária da União para executar o questionado monopólio.

Estou em que a tese da Petrobrás não se harmoniza com as normas acima citadas.

Sem dúvida, conceitualmente a idéia de monopólio não pode afastar-se da de livre competição, que é a sua antítese, porquanto a conceituação de monopólio só adquire sentido próprio e pleno quando se acha referida a uma normalidade em que pelo menos hipoteticamente deve imperar a plena concorrência, e a liberdade, também plena, da livre iniciativa, de indústria, de comércio, isto é, do livre jogo da oferta e da procura numa economia de mercado (cf. *Nueva Enciclopedia Jurídica*, XVI, p. 591).

Admitindo a livre competição em tudo que diz respeito ao comércio e à indústria, a Constituição afastou de tal liberdade a pesquisa e a lavra do petróleo, evidentemente por causa do interesse público envolvido nessas operações, legalizando, assim, o monopólio invocado pela recorrente (Constituição, art. 163).

Trata-se, pois, da legalização de certo monopólio, e não da estatização, de um serviço, como pretende, cerebrinamente a Petrobrás.

Não se deve confundir *serviço público e indústria de interesse geral* (PONTES DE MIRANDA, *Comentários*, II, p. 420).

.....

Vê-se que a combinação dos arts. 163 e 169 da Carta Política demonstra que a finalidade perseguida pelo constituinte no que diz respeito ao monopólio foi o de apenas legalizá-lo como exceção ao regime de livre iniciativa que ela instituiu, e não de transformá-lo em serviço público inerente à estrutura política da União Federal, como foi salientado acima.

Se não se trata de serviço público e sim de monopólio legalizado para proteger interesse geral, não se tem como aceitar a tese da recorrente.

.....” (100)

Pelo que ficou implícito, é admissível surpreender respaldo à tese colacionada. Realmente, o tópico transcrito apresenta-se bastante claro para mostrar que se, no cerne da controvérsia, ao invés do monopólio das atividades atinentes à pesquisa e à lavra do petróleo, estivesse “serviço público inerente à estrutura política da União Federal”, o reconhecimento da imunidade não poderia ser elidido, ainda que cometido a sociedade de economia mista.

Malgrado assim pareça, é temerário não formar com aqueles que se colocam na linha do entendimento consubstanciado na citada Súmula nº 76, cujo sentido de existência, muito ao contrário, se viu reforçado após a sua edição. Também, aqui, bem indica magistério do Ministro RAFAEL MAYER, constante do parecer inicialmente invocado:

“No tocante à matéria, o efeito imediato da Emenda 18, de 1965, é o de explicitar e delimitar, isto é, tornar incontroversa a imunidade da autarquia e ao mesmo tem-

(100) In: RTJ, 94/617.

po circunscrever a ela, *subjetivamente*, em atenção à sua natureza e finalidade, a intangibilidade aos impostos. *A partir daí, não mais se poderá cogitar de entidades outras que se tenham como implicitamente compreendidas no princípio.*" (101)

De resto, há que referir, ademais, que, na apreciação da legitimidade da prerrogativa publicística que lhe pretende outorgar, aspectos outros cumpre aventar, pena de patinar a final na formalização da compreensão sustentada como *questão de exterioridade da forma jurídica*.

O problema começa exatamente pelo *não acatamento legislativo*, num intransponível corte dogmático — para não dizer autoritário, com perniciosas seqüelas —, das solicitações *adequadas* da ordem jurídica. No ciclo mais recente, inclusive, não raro deslizou o legislador, de maneira "conscienciosa", para conturbada atipicidade, cuja importância mais pode ser avaliada em face da construção de modelos baseados sempre no *posterius*, nunca no *prius*.

A transmutação, pura e simples, em "serviço público" do objeto legal de sociedade de economia mista estigmatiza o arcabouço constitucional, pois *não é admissível possa ela, enquanto pessoa jurídica de direito privado*, embora ostentando a peculiaridade de estar inserida no quadro da administração pública indireta, *exercer poderes expressivos de soberania, de coersão, sobre outros particulares*; compete-lhe, sim, na execução proficiente de seu objeto, visar a *lucro* a ser distribuído a seus acionistas, dentre eles, os *particulares*, como dividendos.

Sobre a pauta dos que têm meditado sobre a matéria, destacadamente a de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (102), cabe acrescentar que, pelo art. 242 da atual Lei das Sociedades Anônimas, *não obstante reprimida a sua sujeição à falência, são seus bens penhoráveis e executáveis, respondendo, subsidiariamente, a pessoa jurídica que a controla pelas suas obrigações*.

De outro lado, o preceituado no art. 125, I, da Constituição da República (que repete a regra da de 1967, art. 119, I) aponta tratamento disforme — sobre o qual, também, há que pôr o maior cuidado —, que assaca, francamente, a participação do Estado na execução de relevantíssimo papel: *liberta dos limites de competência da Justiça Federal as causas em que sociedade de economia mista* for interessada, na condição de autora, ré, assistente ou oponente, mantida, *na mesma alçada*, ao lado da União e de enti-

(101) In: *Imunidades das autarquias (...)*, cit., p. 44.

(102) *Prestação de Serviços Públicos e Administração Indireta*. 2ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1979, pp. 103 ss.

dade autárquica, a *empresa pública federal*. Claro, idêntico caminho foi obrigada a seguir a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, em reiterados julgados, considerou que a competência da Justiça Federal se exaure nos lindes em que lhe fixou a Constituição (103), levando-o à edição da Súmula nº 556 (104).

Essa fixação de competência, inatacável em relação às sociedades de economia mista — a diferenciação das empresas públicas federais é que é insatisfatória, à medida que, não correspondendo à sua natureza jurídica, mais se revela como consagração da anomalia já referida —, sugere o seu confinamento à margem da imunidade tributária: mesmo quando criada na órbita *federal* e *para além* de eventual desempenho de “serviço público”, ainda assim o processamento de causas do interesse da prestadora se verificará perante a Justiça comum ... E mais. Prevalecendo a integração de seu objeto no domínio do serviço público, poder-se-á anular o reconhecimento do exercício do direito de greve, pois, como é cediço, este não existe, a teor do art. 162 da Constituição da República, no campo do serviço público *lato sensu*. De outra parte, principalmente no âmbito municipal, não convém deixar distante a possibilidade da assunção de postura monopólicia ao arrepio do art. 163 da mesma Carta, como pode suceder na hipótese concreta ventilada na tese de EUGÊNIO DOIN VIEIRA.

Se o *dilema* aconselha, pelo menos, o não reconhecimento da imunidade das sociedades de economia mista, não por isso ocorre comprometimento com a invocação do decidido no RE 93.078-SP (105): como já atrás houve ocasião de referir, nele a espécie versada era outra, assentada a imunidade ao imposto predial em razão de que os bens imóveis desapropriados, por delegação, pela DERSA (Desenvolvimento Rodoviário S.A.), passaram a constituir bens públicos.

Da mesma forma e numa outra perspectiva, é insuscetível de dúvida que os *lucros distribuídos*, não os ingressados nas reservas da sociedade, constituem *renda* e, como tal, coberta pela imunidade quando incorporada à receita da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, independentemente de tratar-se, ou não,

(103) No CJ 5.996-SP, relator o Ministro LEITÃO DE ABREU, Pleno, em 9-2-76, chegou-se a decretar a inconstitucionalidade do art. 16 do Decreto-Lei nº 60/66 — redação atribuída pelo de nº 669/79 —, na parte que determinava fossem “os feitos de interesse do BNCC, sociedade de economia mista, processados privativamente perante a Justiça Federal, com os direitos, privilégios e prerrogativas da Fazenda nacional” (in: *RTJ*, 77/12).

(104) “É competente a *Justiça comum* para julgar as causas em que é parte sociedade de economia mista.”

(105) In: *RTJ*, 107/656.

de sociedade de economia mista, bem assim da posição acionária do ente público ⁽¹⁰⁶⁾.

19. Para encerrar este capítulo, importa dizer uma palavra em relação ao ICM e ao IPI, dada a acentuada controvérsia em torno de sua compreensão no art. 19, III, da Constituição da República.

No centro do conflito interpretativo que emerge dos próprios textos constitucionais — e sem prejuízo do anteriormente referido no tocante às expressões “patrimônio, renda ou os serviços” —, cresce a mais viva atenção para o problema da coexistência, ou não, do princípio da não-cumulatividade com o da imunidade tributária.

Também tem feito apelo a especial reflexão, consolidando a real complexidade da questão, a norma tributária complementar, constante do art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406, de 1968, que sujeita mesmo ao ICM os entes públicos que pratiquem atos de comércio, independentemente do porte de sua clientela.

Conveniente, contudo, principiar por outro ponto não menos saliente, o fenômeno da repercussão, característico de ambos os impostos. Consistente na transferência pelo contribuinte de direito ao *de facto*, que suporta o imposto ou no preço da mercadoria — quando em etapa de processo de circulação — ou do produto industrializado — na hipótese de sua saída do estabelecimento se vincular a operação mercantil —, a distinção teve, desenganadamente, o revelado objetivo de impedir, por via oblíqua, comprometimento da imunidade tributária recíproca, esmaecida na *aquisição* por pessoas jurídicas de direito público.

Trasladado para o contribuinte de fato ou nele, afinal, recaindo *economicamente* o imposto, o Pretório Excelso chegou a inclinar-se no sentido de deslocar também a vedação. Primeiro, em ato administrativo de sua egrégia Presidência, a Portaria nº 34/66, pela qual o Ministro RIBEIRO DA COSTA, para obstar incidência do então imposto de consumo sobre automóveis adquiridos para o serviço do Supremo Tribunal Federal, invocou a imunidade, explicando que “a União Federal não pode cobrar este imposto de seus próprios órgãos, que são a mesma pessoa jurídica de direito público interno” ⁽¹⁰⁷⁾. A essa fundamentação aderiu a presidência do Ministro LUIZ GALLOTTI, por *acosião* de nova compra, só que com a circunstância de que, se acaso positivado o recolhimento do imposto, insuficiente seria a verba disponível ⁽¹⁰⁸⁾.

(106) RE 66.888-MG, relator o Ministro THEMÍSTOCLES CAVALCANTI, 2ª Turma, em 5-5-69 (in: RTJ, 50/525).

(107) In: DJ, 7-3-66, p. 699.

(108) In: RTJ, 57/260.

Na mesma senda, sua jurisprudência não tardou em assimilar a imunidade do *comprador*, pessoa jurídica de direito público. Discutidos e decididos nesse sentido, com ascenderado empenho, na então 1ª Turma, vejam-se, apenas por exemplo, os RRMSS 16.627-SP e 17.380-SP, relatados pelo Ministro BARROS MONTEIRO, em 24-10 e 13-11-67; 19.000-SP, relator o Ministro VICTOR NUNES LEAL, em 17-6-68; e RE 68.450-SP, relator o Ministro ALIOMAR BALEEIRO, em 4-12-68 (109).

Entretanto, ao julgar, em 9-9-70, os ERE 68.215-SP, figurando, da mesma forma, entidade pública como adquirente de mercadorias para próprio uso (110), o plenário reformulou, por maioria, seu anterior entendimento (111), acolhendo a orientação da incompatibilidade da consideração econômica com a relação jurídica tributária, até hoje dominante, conforme jurisprudência reiterada que veio a cristalizar-se no enunciado sumular nº 591 (112).

Certo é que, sob várias luzes, foi a matéria versada com desenvoltura, concitando à breve rememoração dos argumentos que motivaram ambas as perspectivas, inclusive o convencimento vencido que, pelo menos, teve a valia de resolver a noticiada investida do Departamento de Rendas da União, a qual, à mesma época, além do Supremo Tribunal Federal, alcançou o Tribunal Superior Eleitoral (113) e as duas Casas do Congresso Nacional (114).

No plano da concepção superada, suas linhas de força foram exauridas na fundamentação expendida pelo Ministro ALIOMAR BALEEIRO, que já em 1959 discorria sobre os pressupostos da verificação do efeito econômico.

Durante o julgamento dos ERE 68.215-SP, assim se manifestou:

“(...) o legislador ordinário não pode esposar uma forma jurídica ou adotar uma técnica legislativa que tenha como consequência anular um princípio contido na Constituição (...). A Constituição não quer apenas uma fórmula sacramental. O que quer é que, de fato, o Estado

(109) In: *RTJ*, 45/88, 44/127, 46/18 e 53/386.

(110) Relator para o acórdão o Ministro THOMPSON FLORES (in: *RTJ*, 57/244).

(111) RE 68.538-SP, relator para o acórdão o Ministro BARROS MONTEIRO, em 3-12-69 (in: *Ementário* 811, fls. 146/187).

(112) “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.”

(113) Resolução nº 8.162, de 22-6-67, relator o Ministro VICTOR NUNES.

(114) Imunidade tributária da União. In: *Revista de Informação Legislativa*, Subsecretaria de Edições Técnicas, Senado Federal, 3(10), abr./jun. 1966, p. 63.

não perca um tostão do seu patrimônio ou de seus serviços, por tributação de uma outra pessoa de direito público.” (115).

E, de modo mais impressionante, no voto que proferiu já após o prevalecimento do ponto de vista antagônico ao seu:

(...) a imunidade, como princípio constitucional e de acordo com o art. 166 do Código Tributário, pressupõe a realidade cientificamente apurada do fenômeno da repercussão.

Assim, quando a União, por exemplo, compra um equipamento qualquer e o estado exige ICM nessa operação, quem paga (17%) é a União. Quando um estado compra um equipamento, suponhamos caminhão de limpeza, ou de terraplenagem, e a União exige do fornecedor IPI, lesa 30% do estado, dificultando tremendamente a execução de serviços públicos mais relevantes para o País.” (116)

Nada de casual provocou a alteração jurisprudencial. Em data anterior à dos julgados que validaram o fenômeno da transferência, a mesma 1ª Turma recusara a imunidade na aquisição de automóveis pela Caixa Econômica Federal (117). Logo depois, idêntica diretriz foi seguida pela 3ª, no julgamento do RE 52.479-SP (118), para admitir a cobrança do imposto de consumo sobre mercadorias vendidas a compradores imunes.

Mas, a volta rápida, em 180 graus, do plenário do Excelso Pretório foi marcada pelo predomínio da tese que o Ministro ELOY DA ROCHA, vencido, expusera em prol da não-extensibilidade da vedação, no citado RE 65.538-SP, sintetizada nesta parte conclusiva de seu voto:

“(...) no antigo imposto de consumo, como no atual imposto sobre produtos industrializados, contribuintes são as pessoas expressamente mencionadas na lei, e, entre elas, o industrial.

A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. E somente ao sujeito passivo da obrigação tributária, e não a outrem, pode dizer respeito a imunida-

(115) In: RTJ, 57/259-60.

(116) RE 78.619-RN, 1ª Turma, em 3-9-74 (in: RTJ, 74/181).

(117) RMS 16.489-GB, relator o Ministro LAFAYETTE DE ANDRADA, em 19-9-66 (in: RTJ, 38/623).

(118) Relator o Ministro GONÇALVES DE OLIVEIRA, em 27-10-66 (in: RTJ, 40/695).

de ou a isenção. Para esse efeito, nenhum relevo tem a figura do contribuinte de fato. O contribuinte de fato, que é o consumidor, aparece nos impropriamente chamados impostos indiretos, como, por exemplo, no imposto de vendas e consignações, hoje imposto de circulação de mercadorias. Quem paga esse imposto é o comerciante, mas quem lhe suporta o ônus, que se insere no preço, é, no fim, o consumidor.” (119)

Havia certa razoabilidade *prática* no fundamento daqueles que sustentaram a imunidade tributária do contribuinte de fato, para entender que, só assim, mais eficazmente se concretizaria o princípio constitucional.

Aliás, foi o que me bastou para, em artigo estampado no jornal *O Estado de S. Paulo*, insinuar orientação que, no fundo, não discrepava da corrente de pensamento liderada pelo Ministro ALIOMAR BALEEIRO (120), pois também visava a assegurar o mais fiel da imunidade, “principalmente ao constatar-se a presença intensa e marcante do Poder Estatal na ordem econômica, atuando não só a título supletivo, o que lhe é legítimo, mas, na realidade, assumindo papel nitidamente concorrencial”.

Igualmente calcado nessa inconfutável realidade, que “mostra a atuação intervencionista ampla, desregrada e tumultuária, em todos os campos, sem que se lhe possa opor obstáculo efetivo”, foi a tônica do voto vencido do Ministro OSCAR CORRÊA, proferido no RE 95.885-MG (121), para recusar a imunidade do Instituto do Açúcar e do Alcool, justamente por desenvolver “atividade comercial comum, em concorrência com os demais vendedores do ramo, atividade empresarial completamente alheia às suas finalidades essenciais”.

A partir desse prisma, claro que a consideração expedida objetivou quebrantar a rigidez que, não obstante a injuridicidade da repercussão econômica, poderia se impor pelo apego exclusivo ao elemento forma jurídica, redundando no constante reconhecimento da imunidade, *mesmo naquelas atuações das pessoas jurídicas de direito público reputadas como inconciliáveis com as suas respectivas finalidades precípuas.*

(119) In: Ementário 811, fls. 158.

(120) “(...) entendo perfeitamente viável, no exame de cada caso concreto, que ora se enfatize a forma jurídica, ora a realidade econômica, mantendo, em qualquer alternativa, íntegra a imunidade tributária recíproca” (*Imunidade tributária recíproca*, edição de 6-12-81).

(121) Relator o Ministro CORDEIRO GUERRA, Pleno, 5-5-83 (in: *RTJ*, 107/1 e 105-10).

Em verdadeiro rigor doutrinário, mais do que salvar a imunidade de comprometimento certamente advindo da desenfreada intervenção do Estado na ordem econômica, essa orientação acaba por transmitir-lhe a anomalia desta, para tolerar, tudo somado, resvalos no ordenamento constitucional, mercê de análise menos refletida.

Ora, se, em tese, o único entendimento que se compadece com a geratriz do princípio é aquele que não deve desgarrar da essencialidade, a transformação pragmática de seus lindes não é suficiente para constranger a sólida argumentação do voto do Ministro ELOY DA ROCHA, no sentido de que nada interfere ter o contribuinte de fato imunidade, se o *legal não a tem*.

Ademais, o tratamento que o Pretório Excelso dava à matéria vinha comprometido pela própria natureza da questão, estritamente *objetiva*: se é a severa definição dos sujeitos passivos da obrigação tributária, o dualismo contribuinte e responsável, o *melhor garante* para a realização do princípio da imunidade, libertá-lo desse limite, por forma que cubra o "contribuinte de fato", importa torná-lo maleável, adiada a sua configuração para momento posterior atípico e sobre quem não guarda a menor vinculação com o fato gerador.

Por isso, sem revestir a condição de contribuinte, o ponto mais extremo em que se pode conceber a vedação diz com o responsável tributário, substituto ou supletivo, como clarificou o Ministro ALIOMAR BALEEIRO: "a transferência evidentemente não se opera contra quem seja imune ou isento do imposto" (122).

Neste passo, uma última ponderação de reforço. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, firme no art. 128 do CTN, conceitua a responsabilidade tributária como,

"A sujeição passiva à obrigação tributária, por força de lei, imposta à pessoa física ou jurídica, que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha vinculação direta a seu fato gerador, seja por substituição excludente daquele, seja por atribuição supletiva do cumprimento da respectiva obrigação, total ou parcialmente." (123)

(122) "Direito tributário (...)", cit., p. 480.

(123) *A responsabilidade no direito*. São Paulo, 1982, p. 32.

(124) "Art. 58 — § 4º — Os órgãos da administração pública centralizada e as autarquias e empresas públicas federais ou municipais, que explorem ou mantenham serviços de compra e revenda de mercadorias, ou de venda ao público de mercadorias de sua produção, ainda que exclusivamente ao seu pessoal, ficam sujeitas ao recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias."

Fácil de confirmar, pois, o clima de imprecisão que, para além do *responsável*, levaria a consagração da equiparação do “contribuinte de fato”, desarticulando mesmo a imunidade, transformada, aí, no seu *contrário*, uma vez que longe está ele, como mero *consumidor*, de sujeitar-se passivamente à obrigação tributária.

Firmemente delineada a premissa — imunidade das pessoas jurídicas de direito público tão-somente enquanto contribuintes *de jure* —, não é difícil prever os seus reflexos.

Na sistematização positiva do ICM, a alteração introduzida pelo art. 3º do Ato Complementar nº 34, de 30-1-67, acrescentando o § 4º ao art. 58 do CTN, principiou a impedir consenso a respeito de sua inclusão na imunidade (124).

A matéria, em face desse preceito, foi objeto de debate no plenário do Supremo Tribunal Federal, levantada a discussão acerca do tema central que consistiu em saber se pode estado-membro exigir do Instituto Brasileiro do Café (IBC) o imposto sobre suas operações ou se está ele protegido pela imunidade recíproca.

O Pretório Excelso, por maioria, se posicionou pela inaplicabilidade do AC nº 34/67, com a explícita aceitação de que a *venda* de café é serviço que inere às finalidades essenciais da autarquia, à precisa medida que, como controladora da sua comercialização, executa a política cafeeira nacional. E as ementas, nos respectivos acórdãos, assim ficaram redigidas:

“Imunidade recíproca. Venda de café pelo IBC.

1 — Está protegida pela limitação constitucional resultante da imunidade recíproca a operação de venda de café celebrada antes do Dec.-Lei nº 406/68, pelo IBC, por conta da União, como agente desta na política de comercialização externa daquele produto.

2 — No caso especial dessa operação oriunda de política da União Federal no controle do comércio exterior e do balanço de pagamento, a imunidade recíproca não foi afastada pelo art. 58, § 4º, do C. Trib. Nac., na redação introduzida pelo Ato Complementar nº 34, de 30-1-67.” (125)

Três mandados de segurança idênticos, o julgamento conjunto se prolongou por quase 6 anos, findando em 16-10-74. Não surpreende, assim, acabasse lembrada a norma do art. 6º, § 1º, III, do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-68, até hoje vigente, que validou, como contribuintes do ICM,

“os órgãos da administração direta, as autarquias e empresas públicas federais, estaduais ou municipais, que

(125) MMSS 18.809, 18.991 e 19.097, todos do DF, relator o Ministro ALIOMAR BALEEIRO, em 16-10-74 (in: *RTJ*, 77/709, 727 e 745).

vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que, para esse fim, adquirirem ou produzirem.” (126)

Instrumento legal baixado com base no § 1º do art. 2º do Ato Institucional nº 5/68, sua legitimidade, contestada, de início, pela inexistência, na Carta à época em vigor, de preceito que provesse a instituição de novas categorias de contribuintes, se tornou indiscutível graças ao princípio da recepção em matéria constitucional: sobrevindo a Emenda nº 1, de 1969, o disposto no art. 23, § 4º, supriu a omissão, passando o diploma a contar com a eficácia da lei complementar nele referida (127).

A simples circunstância de que, no Supremo Tribunal Federal, o dispositivo de 1968 só veio à baila em 1974 — e como extensão de fundamento — confirma que a questão da validade do Decreto-Lei nº 406/68 ficou suplantada.

Por isso, ao término do mesmo ano e ainda a título de convicção defendida sem o comprometimento colegiado, o Ministro OSWALDO TRIGUEIRO reafirmava, à margem do argumento principal desenvolvido para solver o tema então em debate, o entendimento vencido que, na qualidade de relator primitivo, sustentara no MS 19.097-DF (128).

Desta feita, decidindo a 1ª turma pela incidência do ICM nas vendas procedidas pelo Posto de Abastecimentos de Bicas, da Estrada de Ferro Leopoldina, deixou assinalado, como mero suporte de reforço, que:

“Ainda que a Rede Ferroviária Federal não fosse sociedade de economia mista, como é conceituada pela jurisprudência do Supremo Tribunal, estaria sujeita ao tributo em causa, *ex vi* do disposto no art. 6º, III, do Decreto-Lei nº 406/68, explícito em impor essa obrigação tributária aos órgãos da administração pública direta, bem como às autarquias e empresas públicas federais.” (129)

Todavia, a partir do dissídio de teses jurídicas, o Supremo Tribunal Federal, ao ensejo de nova decisão plenária, dissipou toda

(126) Desse modo votava o Ministro LEITAO DE ABREU, abonando, desde logo, a inexistência de incompatibilidade com a regra que substituiu o § 4º acrescentado ao art. 58 do CTN pelo A.C. 34/67 (in: *RTJ*, 77/720, 738 e 761).

(127) COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1978, p. 142; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito constitucional* (...), cit., pp. 162-3.

(128) In: *RTJ*, 77/747.

(129) RE 79.413-MG, em 12-11-74 (in: *RTJ*, 72/278-80).

a dúvida acerca da previsão do Decreto-Lei nº 406/68, assentando, em aresto assim ementado:

“A atividade exercida pelo IBC, que é uma autarquia, quando compra e vende café, diz respeito às suas finalidades essenciais, e conseqüentemente abrangida pela imunidade tributária do art. 19, § 1º, da Constituição Federal. O art. 6º, § 1º, nº III, do Decreto-Lei nº 406/68, só pode ser aplicado se harmonizado com o princípio da imunidade constitucional.

RE conhecido e provido. (130)

Assegurada a imunidade das operações governamentais de *venda do café*, celebradas depois do Decreto-Lei nº 406/68, em julgamento posterior, o do RE 95.885-MG — anteriormente referido, os mesmos fundamentos foram reiterados para prover pretensão do Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA).

Diante da paridade com a situação jurídica do IBC (competência para, na execução da política cafeeira nacional, controlar a comercialização do café), o Plenário, embora por maioria de votos, também identificou, na atividade de venda de álcool, em destilaria própria, a imprescindível vinculação à finalidade essencial do IAA — a execução da política agroindustrial açucareira do Brasil —, estando, igualmente, abrangida pela imunidade tributária do art. 19, § 1º, da Constituição da República (131).

(130) RE 88.625-PR, decidido com o voto condutor do Ministro CORDEIRO GUERRA, em 22-2-79, por unanimidade de votos (in: *RTJ*, 89/614). Ausente o Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE da sessão final de julgamento, convém registrar que, no RE 81.740-SC, do qual foi relator, o mesmo plenário, em 5-11-75, havia decidido que “o Sesi é contribuinte do ICM, ex vi do disposto no art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei 406/68.” Em seu voto, destacou o seguinte tópico do proferido pelo Ministro OSWALDO TRIGUEIRO, no RE 75.505-PR (in: *RTJ*, 65/575): “Parece-me certo que o ICM não grava o patrimônio, nem as rendas, nem os serviços do Sesi. Ele recai sobre a comercialização de bens de consumo e é, na verdade, pago pelo consumidor. Se as próprias agências governamentais, sem exceção, estão sujeitas ao pagamento do ICM, não vejo como possa o Sesi liberar-se dessa imposição, qualquer que seja a conceituação jurídica dessa entidade” (in: *RTJ*, 76/302-3).

(131) Relator o Ministro CORDEIRO GUERRA, em 5-5-83 (in: *RTJ*, 107/1097). Aliás, em relação à receita dessa autarquia, mas fundadas na imunidade do art. 19, III, a, da Constituição Federal, ambas as turmas já tinham firmado entendimento no sentido de que a contribuição paga pelo usineiro ou produtor, para custeio de seus serviços (Decreto-Lei nº 308/67, art. 3º), é insuscetível de integrar a base de cálculo do ICM: RREE 68.979-SP, relator o Ministro ANTÔNIO NEDER, 2ª Turma, em 9-6-72 (in: *RTJ*, 62/359) (“Por sua natureza e por seu objeto, tal contribuição compõe o serviço público para cujo custeio foi instituída, senão que se confunde com ele (...) Que o serviço executado pelo IAA é serviço público federal, não se pode negar”); e 94.618-PE, relator o Ministro SOARES MUÑOZ, 1ª Turma, em 23-6-81 (in: Ementário 1.220-1, fls. 553).

Vê-se, dessa sorte, que, a par da natureza do produto, a quebra do consenso verificado na decisão-paradigma foi a novidade jurisprudencial efetivamente significativa. Antecipando a sua vez, o Ministro DÉCIO MIRANDA, ao votar vencido, observou:

“Deu-se, no caso, como fundamento da imunidade do Instituto do Açúcar e do Alcool, em relação ao ICM do álcool que produz, situação similar à que ocorreria em relação a outras autarquias federais, que também produzem determinada mercadoria, para cujo fomento são instituídas, mas que o fazem somente em caráter experimental ou demonstrativo.

Fundou-se essa imunidade, segundo ouvi do eminente relator e das decisões precedentes, no art. 19, inciso III, letra *a*, da Constituição, segundo o qual “é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal, e aos municípios instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros”.

Este sistema, estas expressões constitucionais, têm sua contrapartida, seu reflexo, no Código Tributário Nacional, elaborado a partir da reforma que resultou na Constituição de 1967.

Impostos sobre o patrimônio e a renda são os definidos no Capítulo III do Título III do Livro Primeiro do Código Tributário Nacional; sobre os serviços, os de que cuidam as Seções V e VI do Capítulo IV do mesmo Título.

Já o imposto sobre a circulação de mercadorias em nenhum daqueles pressupostos incide — o patrimônio, a renda, ou os serviços.

É, em essência, um imposto de consumo, pois recai sobre o consumidor final, sucessivamente trasladado pelo produtor ao atacadista, por este ao varejista, que, por sua vez, o carrega ao consumidor.

Não está, visivelmente, compreendido na imunidade recíproca. *É isto porque a imunidade não se traslada na cadeia da circulação.*

.....

O Instituto do Açúcar e do Alcool ou outra autarquia qualquer que produza, eventualmente, uma determinada mercadoria, há de pagar o imposto sobre circulação de mercadorias. Este pagamento não significa sobrecarga, ou

detrimento, ao patrimônio da autarquia. Por quê? *Porque é imposto que se traslada ao comprador. Cada comprador recebe a mercadoria com o imposto acrescido e tem o direito de, sucessivamente, nas operações subseqüentes, ir acrescentando sua parcela do imposto.*

.....

Na verdade, quem paga este imposto não é quem produz, é quem consome. Então, se um determinado elo da produção, ou da circulação, é isento deste imposto, o que está acontecendo, na verdade, é que ele está se beneficiando de favor que não se converte em proveito do barateamento final do produto. *A parcela, que caberia ao Estado, é aproveitada como crédito ficto do intermediário ou do revendedor, e o preço final não reflete o benefício.*

....." (132)

Quanto ao primeiro ponto grifado, diversa já era a orientação da Suprema Corte, desfavorecendo, por conseguinte, a limitação reeditada pela classificação dos impostos prevista no CTN (133). Da mesma maneira, desautorizada se encontrava a invocação do aspecto respeitante à trasladação do imposto ao comprador, porquanto, em julgados mais recentes, posta a repercussão econômica do tributo (para alcançar o contribuinte de fato), fora ela repelida, entendendo-se que a relação jurídica tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte legal ou responsável (134). Em relação ao último fundamento em destaque, o Ministro

(132) In: *RTJ*, 107/1102-4.

(133) Decisões de ambas as turmas referidas no item 10 deste capítulo. Recorde-se que, no RE 89.173-SP (nota 27), o Ministro DECIO MIRANDA, estando em causa o imposto de importação, havia sustentado — vencido, por igual — idêntico critério.

(134) HUGO DE BRITO MACHADO, examinando, no seu *Curso de direito tributário*, (3ª ed. Rio, Forense, 1986, pp. 223-4, o art. 6.º § 1.º, III, do Decreto-Lei nº 406/68, assevera, com toda a propriedade: "Pouco importa se esses órgãos, ao vender mercadorias, transferem o ônus do imposto a terceiros. A relação jurídica tributária se instaura entre o fisco e o contribuinte de direito, vale dizer, aquele a quem a lei atribui essa condição de contribuinte, porque ligado, diretamente, à situação que constitui fato gerador do tributo. O chamado contribuinte de fato é estranho à relação de tributação. O órgão da administração pública direta é imune, logo não pode ser obrigado a pagar o ICM. Aliás, o argumento de que ele transfere o ônus do imposto ao comprador é inteiramente inaceitável, porque, se prevalecesse, também o inverso deveria ser verdadeiro, isto é, quando um órgão da administração pública efetuasse uma compra, o comerciante vendedor não deveria pagar o ICM porque afinal quem suporta o ônus deste é o comprador, que é imune."

DÉCIO MIRANDA, ao contrário, se colocou condicionado pela realidade de acórdão do Pleno, precedente que também não contara com o seu apoio.

Esse, portanto, o dado do tratamento da matéria que permite expressar a posição que o Supremo Tribunal Federal adotou em face do princípio da não-cumulatividade, antes da exceção criada pela Emenda Constitucional nº 23, de 1985 (Constituição da República, art. 23, II; e Decreto-Lei nº 406/68, art. 3º).

Preliminarmente, parece intuitivo que referência alguma ao IPI se tenha feito necessária no domínio da imunidade tributária recíproca. No entanto, mesmo inexistente condição prévia para envolvê-lo (135), o ângulo de igualação com o ICM — impostos plurifásicos e não cumulativos, suscetíveis de serem colhidos pela vedação — autoriza se dê extensão à solução para o problema do aproveitamento do crédito fiscal, em virtude justamente da intercalação de ente imune no sucedimento que lhes é próprio.

A citada decisão plenária, proferida nos ERE 92.766-RJ (136), ao definir o exato sentido da Súmula nº 571 (137), afirmou, por maioria de votos, o direito das torrefadoras de café, em *revenda* no mercado interno, ao crédito do ICM *recolhido* por ocasião da *compra* do produto pelo IBC.

Resumindo o entendimento majoritário, disse o Ministro RAFAEL MAYER, relator:

“Justo porque é da substância desse imposto, servindo-lhe de base de cálculo, o valor agregado ou acrescido, que se presume ocorrente em cada operação, parece-me dificultoso admitir que a venda feita pelo IBC ao consumidor, em módulo inferior ao da compra e sem acréscimo de valor — mesmo que o IBC não estivesse revestido da imunidade que no ponto a construção jurisprudencial lhe conferiu — pudesse servir de suporte para o abatimento

(135) Em tese, residiria ela na eventualidade legítima de as pessoas jurídicas de direito público, como contribuinte *de iure* (vendedoras, vale dizer) e sem afronta ao princípio da subsidiariedade inscrito no art. 170, § 1º, da Constituição da República, operarem processo de transformação física, química, mecânica ou técnica, que redundasse, *para consumo*, “produto industrializado” final (CTN, arts. 46, II e parágrafo único e 51, II e III).

(136) Julgado em 16-9-82 (in: RTJ, 100/1248).

(137) Súmula nº 571: “O comprador de café ao IBC, ainda que sem expedição de nota fiscal, habilita-se, quando da comercialização do produto, ao crédito do ICM que incidiu sobre a operação anterior.”

de montante na operação que sobrevém, se em si mesmo não representa um valor impossível.

Assim é que a solução dada pelo acórdão paradigma, que tenho como condizente com o sentido da Súmula número 571, se impõe como decorrência da própria natureza do tributo em causa, pela sua sucessividade e não cumulatividade sob o critério do valor acrescido, cabendo retroceder em busca da operação anterior que o suportou, para retirar dela a referência para o necessário abatimento na operação atual, toda vez que intermedeia um lapso ou hiato no curso da impossibilidade, em razão de operação por qualquer motivo isenta.” (138)

Manifestações discordantes não deixaram a descoberto nenhum aspecto da complexa questão. Assim, a expressão renovada do voto do Ministro DÉCIO MIRANDA, ao sustentar o acórdão embargado, de sua lavra:

“.....

No caso concreto, essa cadeia se quebra num determinado momento, pela intromissão no círculo de comercialização, do Instituto Brasileiro do Café. Então, este fato, que é inteiramente anômalo, na teoria do valor acrescentado, tem de merecer uma consideração especial. Não se pode ignorar essa situação anômala, que a teoria não previu, de ocorrer, no ciclo da comercialização, que um determinado produtor, agente da comercialização, não acrescenta valor algum ao tributo e, pelo contrário — e

(138) In: RTJ, 100/1.256-7. O Ministro NÉRI DA SILVEIRA, concorrendo com o seu voto, situou a questão nesta linha: “Logra, a meu pensar, inteira pertinência, assim, defina este colendo Tribunal a exata compreensão da Súmula nº 571, no que respeita ao crédito do ICM que incidu sobre a operação anterior. No exame da controvérsia, não compreendo se possa considerar senão o valor do ICM efetivamente pago, e não aquele que constituiria objeto de pagamento pelo vendedor, na hipótese de não ser imune o IBC (...). Compreendo que a norma do art. 3º do Decreto-Lei nº 406, de 1968, não autoriza a conclusão do acórdão embargado, quando admite, como valor a ser abatido, por *fictio juris*, aquele que o IBC recolheria se imune não fosse. É que, em verdade, o art. 3º do diploma aludido, ao reafirmar o princípio constitucional da não-cumulatividade, estabelece abatido, em cada operação, “o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado”. A meu entender, não se há de dar abatimento de imposto não pago. Nem guarda maior relevo, outrossim, *data venia*, o argumento posto no aresto embargado, consoante o qual o IBC vende às torrefadoras o produto por quantia inferior à da aquisição do produtor. O de que se cogita, a propósito da não-cumulatividade, não é o preço da mercadoria, mas o tributo efetivamente pago. A torrefadora há de fazer inserir, na sua escrituração, determinado quantitativo a título de abatimento e este cumpre ser certo e documentado, não por mera *fictio juris*. A base de cálculo para o crédito do ICM não pode ser *fictícia*” (pp. 1258-9).

esta é a maior anomalia, que normalmente não ocorre nas operações comerciais e industriais — que a operação subsequente não tenha valor acrescentado mas valor subtraído, pelo subsídio governamental via IBC. Normalmente, a não ser quando o comerciante vende com prejuízo, há sempre um *quantum* de valor acrescentado.

.....

Digo que esta operação é toda peculiar e tem de ser vista de uma maneira peculiar, e a maneira peculiar de vê-la, que, no meu entender, está nos acórdãos, que consideraram o assunto, e na Súmula, que os compendiou, e é justamente a incidência ficta no valor exato daquela operação que o IBC realizou. E acrescento mais, que o problema não existiria, se o IBC praticasse normalmente a operação e vendesse, ao menos, pelo mesmo preço pelo qual comprou. Ninguém tem um desconto de 15% que represente, na verdade, 20 ou 30%, porque 15%, sobre um valor que não existe, quando se comprou por menos desse valor, não são 15%. Então, é um desconto privilegiadíssimo, que nenhum outro comerciante ou industrial tem em qualquer outra cadeia sucessiva de operações comerciais.

O que se quer, em verdade, e a Súmula admite, é que se calcule um imposto teórico sobre o preço, como se fosse a primeira operação sobre um determinado produto. A primeira operação sofre, então, o imposto original de 15%. Essa operação do IBC passa a ser considerada primeira operação, do ponto de vista teórico e legal, e sobre ela é que se deve imaginar um imposto capaz de ser deduzido, o que já é até um favorecimento a mais do torrefador, a quem se deu um abatimento e se dá outros que não se previu, o imposto que não se pagou. Essa concessão da Súmula e dos acórdãos já é extraordinariamente favorável aos torrefadores. Quer dizer, imagina-se que eles possam aproveitar-se de imposto que, na verdade, não foi pago delo IBC.

.....” (139)

E do pronunciamento do Ministro MOREIRA ALVES, arrematando a discussão, estes passos que bem marcam a orientação adotada:

“(...) não deveria haver crédito algum de ICM em favor do torrefador, pois — o que não foi previsto pelo

(139) In: RTJ, 100/1261-3.

constituente nem pelo legislador ordinário, que se ativeram apenas à hipótese comum de cadeia de operações integrantes de um único ciclo econômico de valores que são aumentados por agregação à medida que as operações se realizam — com a intromissão do IBC nessa cadeia de vendas e de revendas, esta se rompe em duas distintas: a entre o produtor e o IBC, e a entre o IBC e o torrefador, que irá dar margem a um novo ciclo econômico, desligado do anterior pela baixa do valor da operação em razão, *não do interesse comercial do IBC* (como sucederia se este assim agisse para, por exemplo, enfrentar concorrentes), mas sim do interesse público relativo à comercialização do produto, com reflexos, inclusive, nas operações internacionais de que captamos divisas.

Sucedede, porém, que esta Corte, por não haver — pelo menos é esse o meu entendimento — considerado esse aspecto, veio a firmar o entendimento cristalizado na *Súmula 571*, onde se alude a *operação anterior*.

O Sr. Ministro DÉCIO MIRANDA, no voto que integra o acórdão embargado, tentou compatibilizar o enunciado da súmula com o aspecto do problema que trouxe à calva, e se orientou, então, no sentido de criar uma ficção: a operação anterior seria a realizada entre o IBC e o torrefador, operação essa que, embora imune ao ICM, se consideraria para o efeito do crédito tributário, como se imunidade não tivesse havido.

A falha dessa solução — reconheço-o, agora — está em que esse entendimento cria ficção sem lei. Foi, é certo, uma solução de conciliação, em face da existência da súmula.

Hoje, à vista do debate que se trava no julgamento destes embargos, não votaria nem de acordo com o acórdão embargado, nem em conformidade com o trazido a confronto para a demonstração da divergência, e isso porque a solução correta me parece seja a de considerar-se que, com a interferência do IBC, se quebra a cadeia de circulação da mercadoria, razão por que, em operação posterior, não há direito a crédito de tributo pago no ciclo econômico anterior.

.....” (140)

(140) In: *RTJ*, 100/1264-5.

Definidas e fundamentadas as posições antagônicas e a intermediária, quer parecer que, antes da edição da Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a conclusão majoritária do Supremo Tribunal Federal, recebendo os Embargos, superou qualquer impasse: àquela época, 1982, decidiu em estrita observância a princípio contemplado no art. 23, II, da Constituição da República, cuja essência desmerecia fundamento calcado em exigência legal.

Outra a redação do dispositivo constitucional, a atenção acaba concentrando-se na restrição introduzida: "... A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito do imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes;"

Inserida no conjunto de reajustes do sistema tributário, a curiosa causa declarada da inovação (que teve origem na Proposta de Emenda à Constituição nº 39) foi "delimitar a abrangência do princípio da não cumulatividade, para evitar o surgimento de controvérsia na interpretação do ICM", como dá correta notícia o consignado na etapa dos trabalhos parlamentares preparatórios (141).

O certo, contudo, é que o teor da redação vigente, pelo menos em princípio, não produziu o anunciado efeito. Mencionadas a isenção e a não incidência, é ela, sim, que pode, com essa inclinação, gerar outras polêmicas, como a em torno, após o seu advento, da validade dos termos sumulares do verbete de nº 571.

De um lado e à primeira vista, a imunidade, na pureza dos conceitos doutrinários, poderia, sem exagero, ser considerada excluída de seu alcance, persistindo intangível o entendimento mais recente do Excelso Pretório, que lhe deu nova feição.

Na verdade, porém, parece mais defensável a sua abrangência, tendo o constituinte derivado cometido outra impropriedade terminológica, ao empregar a expressão "não incidência" em sentido despojado de rigor jurídico.

A essa conclusão se chega — suplantada, pois, a Súmula 571 — pela dificuldade em conceber, na sucessão da cadeia do ICM, a possibilidade de ocorrência de operação qualificada como tal, o que importaria, em última análise, a inocuidade da alusão à figura da não incidência.

(141) In: DCN, 24-11-83, p. 2511.

20. Vindo a lume, a 18-9-86 ⁽¹⁴²⁾, o documento apresentado pelos membros da Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, o seu exame passou a ser o fecho obrigatório do alentado caminho também percorrido com o fito de levantar os problemas que a vedação tem suscitado no Excelso Pretório.

Sob certo aspecto, o trabalho não deixa de causar certa frustração à expectativa em torno dele criada, exceto se se entender que a questão constitucional, no concernente à imunidade recíproca, não apresenta maiores dúvidas, à qual corresponde, plenamente, a previsão em vigor.

Para não dizer que a identidade é absoluta, a proposta se limitou a acrescentar, ao lado das autarquias, as fundações públicas, quase uma superfetação inadmissível, pois somente fez transparecer, às expressas, o entendimento, aqui, igualmente, sustentado, da sua abrangência, a independer de explicitação (art. 135, III, *a*, e parágrafo único).

Mais do que nunca, portanto, a discussão do tema permanece franqueada.

III — Imunidade dos templos de qualquer culto

S U M A R I O

21. *Fundamento e sentimento da expressão "qualquer culto".* 22. *Sua extensão.* 23. *A proposição da Comissão Provisória de Estudos Constitucionais.*

21. A imunidade prevista na alínea *b* da norma constitucional (art. 19, III) abrange "os templos de qualquer culto". Primeira dos tipos de imunidade *política*, introduzidos pela Constituição de 1946, seu fundamento decorre da segunda parte do § 5º do art. 153 da Constituição da República, na qual se consagra o direito fundamental da *liberdade de culto*.

Como exteriorização de uma das formas de liberdade do pensamento, convém notar que o culto religioso não se antepara com resistência constitucional, desde que as manifestações de vene-

(142) In: *DO*, 185, suplemento especial, 26-8-86.

ração à divindade não acarretem comoção da ordem pública ou contrariedade aos bons costumes.

Mantendo, pois, a neutralidade do Estado e, especialmente, assegurando às minorias da sociedade o livre professar dos seus preitos religiosos, prudentes se apresentam as restrições apostas ao seu exercício, porque, não se podendo conceber culto que não cultive, primordialmente, sua expansão, eventuais práticas atentatórias poderiam redundar na negação da própria garantia individual, mediante ruptura de outros valores políticos igualmente impreteríveis.

Deste modo, entendendo-se — como é óbvio — à margem da expressão “qualquer culto” toda exteriorização que dê causa à perturbação da paz social ou afronte os bons costumes (143), a possível dificuldade em determinar a inteligência do art. 19, III, b, acaba por residir no conceito de “templo”.

Antes, contudo, de seu exame, vem a calhar célebre acórdão (144) do Pretório Excelso, no qual se debateu questão das mais delicadas, relativa à sujeição do livre exercício dos cultos religiosos à ordem pública, aos princípios que a mantêm e ao respeito dos direitos de outrem.

No caso, impetrado, em 1949, pelo Chefe da Igreja Católica Brasileira contra ato do Governo que proibira o culto público em seu templo (impedidos, pois, os fiéis de a ele comparecerem, sob o fundamento de que da sua prática advinha manifesta confusão com os costumes e solenidades externas da Igreja Católica Apostólica Romana), o seu relator, Ministro LAFAYETTE DE ANDRADA, para indeferir o *mandamus*, admitiu que

“se o poder público, apreciando fatos, entender indispensável sua ação de polícia para impedir o excesso de liberdade, pode empregá-la em detrimento dos que, usando dessa liberdade, forem de encontro à tranqüilidade, à ordem, perturbando os direitos de terceiros.”

Considerando, afinal, o mandado de segurança como impróprio ao fim colimado — no que mereceu a adesão da maioria do

(143) “A ordem pública é um estado que se caracteriza pela possibilidade de desempenho das atividades normais pelos membros da comunidade” e “bons costumes são aqueles que uma comunidade, por sua maioria, assim considera num dado momento” (conforme MANUEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, *Comentários à Constituição brasileira*, 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 1983, pp. 593-4).

(144) Proferido no MS 1.114, de 17-11-49 (in: *Os grandes julgamentos do Supremo Tribunal Federal*, Ministro EDGARD COSTA, 1947/1955, Rio de Janeiro, Ed. Civilização Brasileira, v. 3, pp. 136-156).

Supremo Tribunal Federal, vencido o Ministro HAHNEMANN GUIMARÃES —, deixou claro, em seu voto, que

“a liberdade só lhe é negada naquilo que prejudica a liberdade do culto da Igreja Católica Apostólica Romana, naquilo que for igual ao desta Igreja, causando confusão, prejudicando sua missão, trazendo perturbação às suas práticas seculares e notórias. Porque nesse ponto, realmente, vai de encontro à *ordem pública* e às normas de direito que garantem a cada Instituição, a cada religião, o uso de seus ritos, o uso de suas insígnias, de suas características.”

Encarada, objetivamente, a manutenção das providências adotadas pela autoridade pública, pois, em última análise, é a liberdade de crença que é inviolável e o culto, sua *prática externa*, protegido e tutelado, interessando, logo, ao Estado, à sociedade, aos usos e costumes, ao consórcio civil, como bem observado pelo Ministro OROSIMBO NONATO, o seu desfecho autoriza concluir que a restrição então aposta ao culto público da Igreja Católica Apostólica Brasileira — evitar má distribuição dos cultos, por amor da ordem e da proteção que todos, indistintamente, merecem —, se também bisada sob a égide do texto constitucional em vigor, implicaria o não reconhecimento da imunidade tributária, por contrariedade ao art. 153, § 5º, *in fine*, da Constituição da República.

22. Estatuída de maneira que tem ensejado dissensão, doutrina e jurisprudência assinalam, comumente, a dificuldade em estabelecer qual seja a sua extensão.

A orientação dominante, contudo, é a que sustenta entendimento restritivo da previsão constitucional ⁽¹⁴⁵⁾, inclusive do Supremo Tribunal Federal, desde a Carta de 1946 (art. 31, V, b), conforme o decidido no RE 21.826-DF ⁽¹⁴⁶⁾.

Para afirmar a incidência do imposto predial, o relator, Ministro RIBEIRO DA COSTA, teceu estas considerações:

“A imunidade estatuída no art. 31, nº V, letra b, da Constituição, em favor da recorrente, é limitada, restrita,

(145) É a posição de PONTES DE MIRANDA, para quem somente os templos, como locais onde se realizam os cultos, são imunes (in: “*Comentários (...)*”, t. 2, p. 425). Dela diverge o Ministro ALIOMAR BALEIRO, cuja lição abarca tudo quanto vinculado ao exercício do próprio culto: “a imunidade relativa aos templos de qualquer culto só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas” (in: *Direito tributário (...)*, p. 88, e *Limitações (...)*, p. 182).

(146) 1ª Turma, em 2-7-53 (in: *Revista de Direito Administrativo*, v. 50, out./dez. 1957, pp. 84-6).

sendo vedado à entidade tributante lançar imposto sobre *templos de qualquer culto*, aos bens imóveis pertencentes à Irmandade da Glória, ora recorrente, não se estende a isenção em apreço, pois a eles não se refere, expressamente, a preceituação constitucional. Essa é restrita, inampliável, eximindo da tributação apenas os *templos*. Não, assim, a todos os bens imóveis da Irmandade. Se esta os possui, deve pagar os respectivos tributos que apenas não incidem sobre o templo, a saber a Igreja, o seu edifício, e dependências.

Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.”

Nessa decisão houve referência à questão da interpretação das imunidades que merece reserva, sem chegar, todavia, a comprometer a sua conclusão. Com efeito, a ressalva se impõe, pois não procede “a linha de princípios geralmente aceita, qual seja a de que as imunidades, como as isenções, são de caráter restrito e por isso mesmo expressas, não comportando, nesse caso, senão excepcionalmente, a inteligência extensiva por força de compreensão”.

De qualquer sorte, evidenciado que não estava o lote compreendido nem sequer entre as dependências do templo, deveria, como o foi, ser alvo de lançamento do imposto pela autoridade tributária competente, porque “imóvel distinto com características próprias, isolado do templo”, sem destinação imprescindível à realização do culto, como naquelas hipóteses aventadas pelo Ministro NELSON HUNGRIA, em seu voto, “o espaço destinado ao adro ou à aglomeração de fiéis, em dias de festas religiosas ou de cerimônia que atraem grande número de fiéis”.

Já à luz da Constituição vigente, idêntica solução foi tomada no RE 85.139-SP ⁽¹⁴⁷⁾. Sob o prisma fático, tratava-se, igualmente, de terreno, mas com prédio em construção. O Ministro THOMPSON FLORES, relator, reconhecendo que “no imóvel não funciona, nem o templo, nem a casa paroquial”, concluiu pela sujeição da Paróquia de São Sérgio Radonejski ao imposto territorial urbano.

Por último, vale aludir à Representação nº 937-RJ ⁽¹⁴⁸⁾, cujo acórdão teve como inconstitucional parte da norma contida no art.

(147) 2ª Turma, em 27-8-76 (in: Ementário 1.034-3, fls. 835).

(148) Relator o Ministro CUNHA PEIXOTO, Pleno em 9-11-77 (in: Ementário 1.197-1, fls. 88/320).

16, VII, b, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, promulgada em 23-7-75, que pretendeu reger a imunidade em causa *verbis*:

“Art. 16 — É vedado ao Estado:

.....

VII — instituir impostos sobre:

.....

b) os templos de qualquer culto *ou os serviços por eles mantidos, se a respectiva renda for aplicada exclusivamente na manutenção do próprio templo ou de suas obras assistenciais.*”

Para embasar a sua iniciativa, alegou o Procurador-Geral da República que o constituinte estadual, limitado pelo princípio da simetria ao padrão federal (Constituição da República, arts. 13 e 200), não seguiu o modelo restrito da regra superior análoga, extravasando os cotornos ali previstos — e que dizem respeito, unicamente, à prática do culto —, além de, com o emprego impróprio do termo “serviços”, ter originado restrição ao poder municipal de tributar.

Acolhida por maioria, vencidos os Ministros relator, XAVIER DE ALBUQUERQUE e LEITÃO DE ABREU, é conveniente, mais pela diversidade de fundamentação, reproduzir a trajetória dos votos proferidos.

O Ministro CUNHA PEIXOTO, entendendo não ocorrer, na hipótese, imunidade e, sim, isenção, concluiu, após invocar PONTES DE MIRANDA e ALIOMAR BALEEIRO:

“Na amplitude em que se encontra a letra b, inciso VII, do art. 16, passa a ser ele inconstitucional, principalmente, porque, realmente, estabelece uma isenção de ordem geral, invadindo a esfera de atribuições do Poder Executivo. Considero, assim, inconstitucional o nº VI e a parte ‘*ou serviços por eles mantidos, se a respectiva renda for aplicada exclusivamente na manutenção do próprio templo ou de suas obras assistenciais*’, esta de nº VII, ambos do art. 16.”

O do Ministro MOREIRA ALVES, concordando na conclusão, considerou que o dispositivo impugnado consubstanciava restrição à imunidade *irrestrita* estabelecida na Constituição da República, nestes precisos termos:

“Tendo em vista que a Constituição Federal não estabelece nenhuma restrição aos templos de qualquer culto

e, no caso, a Constituição estadual, com relação aos templos de qualquer culto, estabelece uma série de restrições, ao declarar que a imunidade não ocorrerá se a renda não 'for aplicada exclusivamente na manutenção do próprio templo ou de suas obras assistenciais', considero inconstitucionais todas as expressões restritivas."

Em manifestações expressas, acompanharam-no os Ministros CORDEIRO GUERRA e ELOY DA ROCHA, aquele salientando que os templos indicados na letra *b* do inciso III do art. 19 da Constituição são no sentido *material* ("distingo bem entre o edifício, a sede do culto e os exercícios das atividades do Vigário ou Ministro protestante") e este, prescindindo da consideração de tratar-se, ou não, de restrição — ou até mesmo de ampliação do princípio constitucional —, opinou no sentido de que

"o que é certo, e bastante para o reconhecimento de sua inconstitucionalidade, é que ele não se harmoniza com a norma da Constituição Federal, a que o Estado se deve subordinar."

Efetivamente vencidos, pois, os pronunciamentos dos Ministros XAVIER DE ALBUQUERQUE e LEITÃO DE ABREU, um em parte e o outro na sua totalidade.

Aderindo a um dos fundamentos aduzidos pelo relator, o Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE pautou o seu voto pela partição da matéria, para, de um lado, considerar inconstitucional parte da norma que, a seu ver, representava ampliação da imunidade ("o que na verdade ela faz é assegurar a imunidade constitucional federal e lhe acrescentar outra: é ampliá-la, estendê-la também aos serviços quando sua renda for aplicada na manutenção do templo ou culto.") e, por isso, extrair a violação do art. 18, § 1º, da Constituição da República ("Parece-me que o constituinte estadual não poderia fazê-lo [instituir imunidade paralela] porque, de algum modo estaria regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar (...)); de outro — e aqui o ponto onde residiu a sua divergência —, considerou constitucionais as expressões finais da mencionada alínea, "ou de suas obras assistenciais", cujo fulcro deslocou para a alínea *c* do inciso III do art. 19 da Constituição ("Se não fosse pelo fato de ser templo de culto, a própria índole do serviço assistencial iria buscar, na letra subsequente, a imunidade prevista pela Constituição Federal").

Já o Ministro LEITÃO DE ABREU, para rejeitar, por inteiro, a arguição de inconstitucionalidade, considerou que a primeira parte da norma constitucional estadual — "os templos de qualquer culto"

— é meramente repetitiva do preceituado na Constituição da República, art. 19, III, b. No mais, também não vislumbrou óbice ao estipulado, uma vez que, tratando-se de *isenção*, se cuidou de salvar de imposto serviços e obras assistenciais, que os templos porventura venham a instituir. E, assim, finalizou o seu voto:

“Imunes os templos de carga tributária, quanto aos serviços que lhes sejam essenciais, que correspondam à sua natureza, podem, não obstante, estar sujeitos a tributos em relação a outros serviços que venham, acidentalmente, a prestar, ao libertá-los do imposto sobre tais serviços, a Carta Estadual estatui isenção, cuja outorga não ofende preceito constitucional da União.”

A simples averiguação de abalizadas opiniões divergentes — e, frise-se, mesmo entre os Ministros que formaram o entendimento majoritário, cada qual com fundamentação díspar das demais — ratifica o alto grau de inconvergência a respeito do tema.

Que o dispositivo afinal inquinado de inconstitucionalidade procurou veicular imunidade, dúvida não cabe pairar, porque está dito no art. 16, VII, da Constituição do Rio de Janeiro que “é vedado ao estado instituir impostos”.

Por isso, quer parecer, *data maxima venia*, que o melhor desate da questão demandaria, primeiro, reflexão sobre a permissividade, ou não, de as constituições estaduais disporem acerca da imunidade no âmbito estadual e municipal, para, em seguida, adequá-la ao conceito de “templo” que se reputa legítimo, consoante o espírito que informa a regra análoga superior, da Constituição da República.

Como toda imunidade é vedação constitucional ao poder de tributar, afigura-se tranqüilo que somente ao *poder constituinte* cumpre estabelecê-la. Com efeito, é o próprio fundamento lógico do poder constituinte, perceptível de maneira translúcida em relação a constituição rígida, como a nossa, que autoriza a categórica assertiva, à medida que não há como negar o reconhecimento de um poder — detentor da competência das competências, segundo salienta SOUTO-MAIOR BORGES ⁽¹⁴⁹⁾ — capaz de fixar regras constitucionais superiores àquelas erigidas conforme a Constituição.

Existindo, então, um poder *anterior* e *inicial* e tendo em vista a natureza fundamental do poder de tributar, *poder*, em última análise, de *dispor sobre competência*, não se tem como admitir a

(149) *Isonções tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Sugestões Literárias S.A., 1980, p. 185.

possibilidade de criação de limitações a esse *mesmo* poder que não aquelas plasmadas pelo Poder Constituinte, cuja superioridade, como bem assinala MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO⁽¹⁵⁰⁾,

“deriva de terem uma origem distinta, provindo de um poder que é ponte de todos os demais, pois é o que constitui o Estado, estabelecendo seus poderes, atribuindo-lhes e limitando-lhes a competência.”

Tanto é verdade que PONTES DE MIRANDA, ao comentar o art. 18, § 1º, da Constituição da República, enfatiza que, mesmo quando o mencionado dispositivo diz que pode constar de lei complementar a regulação das “limitações constitucionais do poder tributário”,

“com isso não abriu as portas a limitações pela União no tocante à tributação: o que se permitiu foi regularem-se as limitações constitucionais do poder de tributar, isto é, limitações que constem da Constituição e não estabelecerem-se limitações extraconstitucionais. *Regular limitação constitucional não é criar limitações, porque, aí, seria o legislador, e não o Congresso Constituinte, que limitaria.*”⁽¹⁵¹⁾

Vê-se, pois, que há impossibilidade de a matéria, reservada ao Poder Constituinte, ser regulada de modo diverso pelas Constituições Estaduais — salvo configurando *bis in idem* para facilitar o trabalho do intérprete —, não se admitindo, em consequência, falar em imunidades de direito constitucional estadual e, muito menos, naquelas que venham a atingir impostos municipais.

Diante do exposto, cabível, positivamente, a colocação centrada no cotejo do preceituado no art. 16, VII, b, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro com a norma do art. 19, III, b, da Constituição da República, em relação às quais deve imperar absoluta teleológica.

Mesmo sem pretender negar ou diminuir a excepcional relevância da conformação pragmática da norma constitucional em questão, resultante de inegável *política* de *vedação* da concretude da competência tributária, não se afigura plausível, em nome de maior fortalecimento do princípio matriz — o da liberdade de culto —, dar-lhe espaço ilimitado, a título de preencher a sua finalidade teleológica.

(150) *Curso de direito constitucional*, 12ª ed. Saraiva, 1983, p. 20.

(151) *Comentários* (...), cit., t. 2, p. 384.

Em verdadeiro rigor, à dimensão dada pelo constituinte brasileiro não pode deixar de repercutir a omissão em relação a outros elementos de definição, que fez certos na previsão da imunidade subsequente.

Portanto, na área delimitada pelo texto constitucional, a busca da *intentio legis*, para realizar a regra de interpretação aplicável na matéria, leva ao reconhecimento da imunidade quando se tratar de casa paroquial — que RUY CIRNE LIMA reputa *pertença-imóvel do templo* ⁽¹⁵²⁾ —, e, no máximo, de bens móveis que, não raro, se prestam a templo, consoante exemplos lembrados por ALIOMAR BALEEIRO ⁽¹⁵³⁾.

No mais, nem com a maior benevolência estudiosa é possível acomodar os seminários e conventos, muito menos as atividades praticadas nos templos, embora com a finalidade da sua prestação, como já sustentado por CELSO BASTOS ⁽¹⁵⁴⁾, bem assim operações comerciais (venda de objetos litúrgicos efetuadas no âmbito da igreja) e rendas porventura auferidas em decorrência da prestação de serviços (administração de sacramentos ou celebração de culto).

23. Confirmada a inviabilidade de orientação ampla, é mister preconizar a adoção de conceito que não redunde no esmaecimento da garantia assecuratória da liberdade de culto.

Também aqui, plenamente insatisfatória a proposta da Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, que assumiu, da mesma forma com o sucedido em relação à recíproca, posição de mero esclarecimento:

“Art. 135 —
.....
III —
.....
b) os templos de qualquer culto, e suas dependências adjacentes, indispensáveis ao pleno exercício das atividades religiosas;”

Inócua aos lindes do preceito em vigor e tendo em vista, ainda, que a questão não se apresenta resguardada de nenhuma dúvida, à proposição colhe redargüir com o afirmar a imperiosa necessidade de submetê-la a criteriosa revisão, para, tornando a imunidade mais efetiva, salvar a validade do princípio constitucional.

(152) *Imunidade tributária*. In: *Revista de Direito Público*, 7(31), p. 208; ou do *Serviço Público*, 39(110-3), p. 85.

(153) In: *Imunidades e isenções* (...), cit. p. 77.

(154) *Imunidades dos templos*. In: *Revista de Direito Tributário*, 2(5), jul./set. 1978, p. 223.