

IMPOSTO DE RENDA/AUTARQUIA - PARECER

PAULO NADER

*Professor de Direito Processual Civil da UNIFENAS – Faculdade de Direito de
Poços de Caldas e Advogado.*

CONSULENTE: DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE ÁGUA E ESGOTO – DEMAÉ POÇOS DE CALDAS – MG

O Departamento Municipal de Água e Esgoto de Poços de Caldas – DEMAÉ, Autarquia do Município de Poços de Caldas, formulou-me consulta, pela qual, resumidamente, expõe:

1 – Em 9 de setembro do corrente ano, foi notificado pela Secretaria da Receita Federal – Sistema de Fiscalização – para que, no prazo de 90 dias, lhe apresente *todos os livros pertinentes a uma escrituração contábil completa*, comerciais e fiscais, na forma da Legislação do Imposto de Renda. (sic).

2 – A notificante entende que, pelos documentos analisados nos escritórios do Consultante, o qual cobra tarifas dos usuários pelo fornecimento de água e instalação da rede sanitária, está ele caracterizado como *contribuinte do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica*.

3 – E mais: o Consultante estaria nas condições previstas no art. 147 do RIR, c/c com o art. 150, § 3º, da Constituição Federal.

4 – E, ainda, que a intimação deverá ser respondida *por escrito*, no prazo de 90 dias, com encaminhamento dos elementos solicitados, ou com justificação da não apresentação deles, sob pena de acarretar *arbitramento dos lucros da interessada, com base na receita bruta*.

5 – Finalmente, pergunta se estaria sujeito ao pagamento do Imposto de Renda e à escrituração de pessoa jurídica de Direito Privado, com conseqüente apresentação de Balanços, Demonstração de Lucros e Perdas e Declaração de Renda.

RESPONDO:

Não pode a união tributar os municípios nem suas autarquias no tocante ao patrimônio, renda ou serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, porque protegidos pela imunidade tributária.

1 – Como a própria Receita Federal esclarece, o Consulente é uma Autarquia, ou seja: ente administrativo autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica de direito público interno, patrimônio próprio e atribuições estatais específicas (Cf. *Hely Lopes Meirelles*, Direito Administrativo, 5ª ed. Forense, pp. 308/9).

Como está previsto na Lei Municipal que o criou, o DEMAÉ se dedica a uma atividade específica ou típica de serviço público, descentralizado. E o renomado mestre acima citado completa a definição de autarquia, assim: A autarquia é forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço retirado da Administração centralizada. Por essa razão, à autarquia só deve ser outorgado serviço público típico, e não atividades industriais ou econômicas ainda que de interesse coletivo. Para estas, a solução correta é a delegação a organizações particulares, ou a entidades paraestatais (ob. cit., p. 309, com grifos originais).

2 – O Consulente, criado pela Lei Municipal nº 1.220, de 15-9-65, é uma entidade autárquica, com personalidade jurídica própria, sede e foro na cidade de Poços de Caldas, dispondo de autonomia

econômico-financeira e administrativa, *art. 1º. Exercendo a sua ação em todo o município de Poços de Caldas*; *art. 2º, tem, em suma, competência, com exclusividade, para operar, manter, conservar e explorar, diretamente, os serviços de água potável e de esgotos sanitários, além de atividades correlatas e típicas desses serviços. E tem como patrimônio*; *art. 4º, todos os bens móveis, imóveis, instalações, títulos, materiais e outros valores próprios, atualmente destinados, empregados e utilizados nos sistemas públicos de água e esgotos sanitários. E sua receita, basicamente, porém do produto de quaisquer tributos e remunerações decorrentes diretamente dos serviços de água e esgoto, tais como: tarifas de água e esgoto, instalação, reparo, aferição, aluguel e conservação de hidrômetros, serviços referentes a ligação de água e esgoto, prolongamento de redes por conta de terceiros, multas etc. art. 5º, letra a. Auxílios, subvenções do Município, do Estado e da União integram a receita como previsto ainda no mencionado art. 5º.*

3 – Consabido que a Constituição Federal, Título VI, Capítulo I, regula o Sistema Tributário Nacional e estabelece limitações ao poder de tributar, dispondo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à UNIÃO, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – Instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

E no parágrafo 2º afirma:

A vedação do inciso VI, letra *a*, é extensiva às autarquias e às fundações mantidas pelo Poder Público, no que se refere *ao patrimônio, à renda e aos serviços*, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

4 – *está aí a traça da imunidade recíproca das entidades tributantes, ou entidades políticas, a chamada intergovernamental.*

A Receita Federal finca o seu entendimento no art. 147 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) que, por sua vez, faz

remissão ao art. 150, § 3º, da Constituição Federal, este com a seguinte redação:

As vedações do inciso VI, letra *a*, e do parágrafo anterior (2º) não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

O art. 147 do RIR, localizado no Capítulo III, Seção II, que trata das imunidades, no entanto, está assim redigido:

O disposto no § 3º do art. 147 não se aplica à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (*C.F., art 150, § 3º*).

Ora, o § 3º do art. 147 do mesmo RIR tem a seguinte dicção:

O disposto neste artigo é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes. (*C.F., art. 150, § 2º*).

A redação desse § 3º reproduz, por sua vez, a disposição do § 2º do art. 150 da Carta Magna, acima transcrito.

Ao exegeta mais apressado pode parecer que esse § 3º arreda a imunidade das autarquias por conter as expressões contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário.

Na presente consulta, trata-se de uma autarquia que presta um serviço essencial à comunidade poçoscaldense. Ela fornece água potável e todos os serviços da rede sanitária aos munícipes. Apenas isso. Não desenvolve nenhuma atividade paralela, de cunho marcadamente privado e econômico. Não explora os serviços de água e esgotos visando a um lucro, ou seja, não leva em consideração, e não poderia fazê-lo, como ocorre na empresa privada, as despesas e receitas e a diferença entre uma e outra, que representaria o resultado econômico ou lucro diferentemente da

atividade privada, em que esse resultado é repassado ou distribuído ao proprietário, aos sócios ou acionistas.

Por finalidades essenciais há de se admitir aquelas que são a própria razão de ser da entidade autárquica ou da Federação, ou seja, o seu objetivo social.

Por delas decorrentes há de se compreender apenas aqueles serviços, patrimônio ou rendas vinculadas à própria finalidade, como elemento de suporte (Cf. *Ives Gandra da Silva Martins*, Comentários à Constituição do Brasil, v. 6º, Tomo I, p. 196).

Portanto, inexistiria a vedação ou imunidade, no caso do fornecimento de água potável e serviços de esgotos, se o Município de Poços de Caldas não contasse com a autarquia por ele criada com a finalidade de prover a população desses serviços essenciais.

O cobrar tarifa, no caso vertente, não pode ser entendido como receita contraposta à despesa. Uma autarquia que, paralelamente, ao lado dos serviços essenciais, desenvolva atividade econômica de caráter privado, cobrando tarifas, estaria na exceção prevista no parágrafo ora em comento. E a redação do art. 149 do RIR é bastante esclarecedor e no sentido da consulta ora respondida. Não é o caso do Consulente, que não ostenta capacidade contributiva, a teor do art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

4 – Conseqüentemente, descabe argumentar com a aplicação da Legislação do Imposto de Renda. O Consulente está sujeito às normas da Contabilidade Pública e ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Não está obrigado a manter livros fiscais ou escrituração paralela, ou ao cumprimento de obrigações acessórias, visto que não é sujeito passivo de obrigação tributária, perante a União.

Importa trazer à baila o Mandado de Segurança que o Consulente impetrou contra a União Federal, em favor do Departamento Municipal de Eletricidade, outra autarquia do município de Poços de Caldas, pela tentativa de cobrança do IOF Imposto sobre Operações Financeiras, o qual foi provido em todas as instâncias. A União recorreu extraordinariamente - RE 192886 7 - e foi vencida - (DJ de 10/3/1997).

No despacho, que o repeliu, o relator, Min. Celso Mello, afirmou:

A cláusula de garantia representada pelo princípio da imunidade tributária recíproca qualifica-se, em última análise, como um importantíssimo instrumento constitucional destinado a inibir, pela repulsa à submissão fiscal de uma entidade federada a outra, qualquer ensaio, que, eventualmente concretizado, gera situação de risco apta a inviabilizar o funcionamento do Estado Federal ou a ameaçar a própria sobrevivência política da Federação, consoante adverte, em autorizado magistério, a nossa melhor doutrina (*Aliomar Baleeiro*, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 91, 1977, *Forense*; *João Barbalho*, Constituição Federal Brasileira, p. 40, 1992, *edição fac-similar do Senado Federal, Brasília*; *Paulo de Barros Carvalho*, Curso de Direito Tributário, pp. 119/120, 4ª ed., 1991, *Saraiva*; *Francisco Campos*, Direito Constitucional, v. I/7 134, 1956, *Freitas Bastos*; *Rui Barbosa*, Comentários à Constituição Federal Brasileira, coligidos por *Homero Pires*, v. 1/345, 1934, *Saraiva*; *Ricardo Lobo Torres*, Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia, p. 193, item nº 2, 1995, *Renovar*, v.g).

Não custa enfatizar que o favor constitucional da imunidade tributária estende-se, por igual, às autárquicas. A regra que impede a incidência do poder tributante, em tema de impostos, sobre as autarquias, acha-se consubstanciado no art. 150, § 2º.

E de permeio afirma:

O Supremo Tribunal Federal – quando vigente a ordem constitucional precedente - ao definir a extensão dessa imunidade estabelecida em favor dos entes autárquicos, reconheceu-a no sentido ora preconizado, ressaltando que a expressão, *vinculados às suas finalidades essenciais ou dela decorrentes (...)*, alcança não só os serviços, mas também o patrimônio e a renda das autarquias... (RTJ 106/789, Rel. Min. Moreira Alves).

E arrematando o nosso entendimento, trazemos em nossa companhia o nome de um dos maiores tributaristas pátrios, Ruy Barbosa Nogueira, que, em parecer a respeito da imunidade das autarquias, assevera incisiva e definitivamente: assim, todas as

imunidades institucionalizadas pelas alíneas a, b, c e d, item VI do art. 150 da vigente Constituição da República, atendidas respectivamente as disposições do art. 14 do CNT e *as dos §§ do mesmo art. 150*, são *situações* ou *entidades* que, por suas naturezas, *ontológicas*, e finalidades, *teológicas*, são e estão constitucionalmente reconhecidas como sem nenhuma *capacidade econômica ou contributiva*.

Sobre essas entidades, ou sobre o universo de seus bens e atividades ou sem fins empresariais e lucrativos, não pode incidir e não incide qualquer imposto *in pecunia*, CTN, arts. 3º e 16, porque, nos termos da Constituição e/ou do CTN e de seus atos constitutivos, seus bens e serviços são afetados integralmente ao custeio de suas finalidades essenciais. Isso significa que são cem por cento contribuintes de impostos *in natura* e *in labore* e não poderiam ficar sujeitos ao *bis in idem* nem bitributação (*in Imunidades*, Ed. Saraiva, 2ª ed., 1992, p. 7, grifos do autor e nossos).

O DEMAÉ não é empresa privada ou pública nem sociedade de economia mista. A empresa pública e a sociedade de economia mista, como de correntio saber, regem-se pela legislação aplicada às empresas privadas. O patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades são normalmente tributados, visto que exercem atividade de caráter privado, cf. §§ 1º e 2º do art. 173 da Constituição Federal.

Sobre a imunidade, observa Sacha Calmon Navarro Coelho, nos seus Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, Ed. Forense, 1990, pp. 345 e 346:

Governo não paga Governo. A pessoa Jurídica de Direito Público não tem capacidade contributiva. E a Constituição manda que se tribute levando em conta a aptidão das pessoas, inclusive das políticas.

Esse mesmo tributarista traz a respeito de renda e serviços o ensinamento de Aliomar Baleeiro, em Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar:

Rendas não são apenas os tributos, mas também os preços públicos que possam provir do exercício de suas atribuições, de venda de seus bens e utilização de seus serviços.

...

Serviços são os públicos, segundo a noção que deles dá o direito administrativo, *p. 346*.

CONCLUSÃO

O consulente não é sujeito passivo de obrigação tributária perante a União Federal. Se não está obrigado tributariamente, não será compelido a cumprir obrigações acessórias, ou seja, manter livros exigidos pelo Direito Comercial e livros fiscais, à disposição da Receita Federal.

E, conseqüentemente, está desobrigado de atender à intimação da Receita Federal, no tocante ao objeto de sua expedição.

Sub censura, é o meu parecer.