

AUTARQUIAS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Trata o presente do complexo e sempre controvertido problema da imunidade tributária das autarquias.

Colhe-se do ofício que foi *cancelado* o impôsto predial do apartamento 301 da Rua Monte Alegre, 172, por estar *isento nos termos do art. 31 da Constituição Federal*; daí a dúvida por mim levantada quanto ao atendimento da determinação, uma vez que, embora pertencendo o imóvel ao IAPB, tem esta Procuradoria sustentado a inexistência da imunidade tributária dos entes autárquicos.

A Diretoria-Geral da Receita adotou o parecer do ilustre Diretor do Departamento de Instrução Fiscal, Dr. JOAQUIM MARTINS LEAL FERREIRA, assim concluído:

“Resumindo, pois, entendo que a Administração estadual deverá continuar, como vem fazendo até hoje, a defender a não ampliação, às autarquias, da imunidade fiscal constitucional aplicável somente às entidades políticas expressamente enumeradas na alínea *a* do inciso V do art. 31 da Carta de 1946. A partir de 1967 e por força da Emenda Constitucional 18, entendo que as autarquias (entidades administrativas) estarão acobertadas pela imunidade de impostos prevista no inciso acima, mas somente em relação: 1) ao seu *patrimônio*, quando vinculado às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; 2) à sua *renda*, quando vinculada às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; e 3) aos seus *serviços*, quando vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes”.

O problema consiste, portanto, em saber-se se as autarquias estão incluídas no princípio constitucional da imunidade recíproca, uma vez que a elas não faz, expressamente, qualquer referência o art. 31, V, *a*, da Carta Magna de 1946:

“Art. 31 — À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

V — lançar impostos 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”.

No âmbito estadual, a lei concede às autarquias mera *isenção*, assim mesma com os limites dos pressupostos estabelecidos no art. 77 da Lei n.º 899, de 28 de novembro de 1957:

“Art. 77 — Ficam isentos do impôsto predial e territorial os bens das autarquias enquanto utilizados nos fins próprios dessas pessoas jurídicas.

Parágrafo único — Não se incluem nessa isenção os bens destinados à revenda, locação ou os utilizados em fins estranhos aos peculiares das referidas pessoas jurídicas”.

A Administração, face à controvérsia doutrinária e jurisprudencial que a matéria ensejou, determinou, pelo Av. 36/61, com relação à hipótese do parágrafo único acima, que “embora não reconhecida a isenção, as guias respectivas consignarão apenas a cobrança das taxas, com a ressalva de que a abstenção da cobrança do impôsto não significava haver o Estado aberto mão da mesma, mas que, ao contrário, a Fazenda se reserva o direito de cobrá-lo oportunamente, se fôr confirmado o direito a essa cobrança por decisão judicial” (item 2.º).

Em consequência da manifesta incompatibilidade dos dispositivos citados surge o problema que poderia desde logo, *primo actu oculi*, ser solucionado com a feliz síntese do ilustre Procurador do Estado da Guanabara, Dr. SÉRGIO FERRAZ, em recente parecer constante da *Revista de Direito da Procuradoria-Geral*:

“Cremos desnecessária, já a esta altura, análise mais exaustiva do art. 31, V, *a*, da Constituição Federal. A imunidade tributária assegurada à União, aos Estados e aos Municípios estende-se, como proclama pacífica hermenêutica, às autarquias. Entretanto, cinge-se essa imunidade a impostos, não atingindo, em consequência, as taxas e as *contribuições*.”

.....
Também já atualmente são despiciendas as controvérsias quanto a terem, ou não, sido contempladas as autarquias no rol das imunidades do art. 31, V, da Constituição. Após amplo debate doutrinário, de que a *Revista de Direito da Procuradoria-Geral* contém abundante registro, estratificou-se o entendimento favorável à inclusão das autarquias no elenco do benefício constitucional, eis que tais entidades mais não são que mera descentralização, ditada por motivo de dinâmica administrativa, da própria União, do Estado ou do Município” (vol. 15, pág. 351).

A matéria, evidentemente, complexa, controvertida e relevante exige algumas considerações, ante a posição assumida pela Administração e a respeitável conclusão a que chegou o Dr. LEAL FERREIRA, em seu citado e brilhante parecer.

A interpretação do comando constitucional — Imunidade e Isenção

Ponto fundamental para os que sustentam a inaplicação do princípio da imunidade aos entes autárquicos consiste, precisamente, na interpretação

do dispositivo constitucional, que se considera de *direito excepcional* (cf. LEOPOLDO BRAGA, *O Problema da Imunidade Fiscal das Autarquias em face do Direito Positivo*, in *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, vol. 7, pág. 183). Veja-se, a respeito, o que sustenta LEAL FERREIRA:

“Parece-me que essa norma de hermenêutica (interpretação restritiva de dispositivos de exceção, que são todos os que concedem exoneração de tributos, seja por via de isenção ou de imunidade constitucional), hoje universalmente aceita e defendida pela unanimidade dos juristas que se ocupam da matéria, não carece de maiores dissertações nesta oportunidade” (n.º 25, pág. 20).

.....
“Fiel a esses ensinamentos, entendo que o aplicador da norma fiscal de exceção, seja ela de natureza ordinária ou constitucional, há de dar ao preceito a interpretação mais adequada, vale dizer, reconhecer a franquia apenas e tão somente aos casos expressa e taxativamente enumerados, com exclusão de quaisquer outros, por mais simpática que a sua equiparação possa nos parecer” (n.º 28, pág. 18 e 19).

Para fins de interpretação é a *imunidade*, bem se vê, equiparada à *isenção*, ambas consideradas *normas fiscais de exceção*, exigindo, em consequência, interpretação restritiva.

As distinções existentes entre *imunidade* e *isenção* não se referem, apenas, à origem e aos efeitos, mas, decorrentemente, à própria interpretação, com “relevantes consequências práticas”, como ressalta AMÍLCAR FALCÃO. É impreterível situar, preliminarmente, a imunidade na conjuntura constitucional. Vigente o princípio da discriminação de rendas, a imunidade assume relêvo incontestado, por isso que ligada à própria estrutura política do País. Seria, assim, impróprio conceber o instituto como uma simples regra de restrição à competência tributária. É preciso ter presente que a partilha tributária já é fixada na Constituição com a ressalva proibitiva, consubstanciada no princípio da imunidade, que assume, por isso, manifesta e superior posição hierárquica no Direito Tributário Constitucional, colocando-se *antes* da partilha, *antes* mesmo da própria competência distribuída às pessoas políticas.

Conclui-se, portanto, que o problema a examinar-se é essencialmente de *competência* tributária, sem fixar, aprioristicamente, que a competência da União, dos Estados ou dos Municípios é *ampla* e que qualquer *restrição* traduzirá uma perturbação às suas autonomias. Na verdade, nem é ampla a competência tributária, nem a aplicação do princípio da imunidade traduz restrição propriamente dita à autonomia, pois, ao contrário, *excluindo* a competência tributária, visa a imunidade, precisamente, resguardar a autonomia das pessoas políticas, através da possibilidade de realização, sem peias, dos meios e instrumentos de governo.

Conseqüentemente, se a indagação consiste em apurar-se o *limite* da

exclusão constitucional, ou, ainda, a *própria competência do Estado*, não há como se admitir uma só regra, restritiva, que tem pertinência incontestável no campo da *isenção*, onde o problema da competência *inexiste*, até porque o poder de isentar pressupõe o de tributar. Cabível, portanto, para verificar-se se as autarquias estão ou não incluídas no dispositivo constitucional, qualquer método interpretativo, de resto concebido, hodiernamente, para as leis fiscais, ante a indiscutível posição do direito fiscal no rol do direito comum (Cf. EZIO VANONI, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, trad. de RUBENS GOMES DE SOUZA, pág. 182; PUGLIESE, *Derecho Financiero, Derecho Tributario*, trad. esp., pág. 123; RAFAEL BIELSA, *Nociones Preliminares de Derecho Fiscal*, pág. 54; GIÓRGIO TESORO, *Principii di Diritto Tributario*, 1938, pág. 26; RUBENS GOMES DE SOUZA, *Compêndio*, pág. 53; AMÍLCAR DE ARAUJÓ FALCÃO, *Introdução ao Direito Tributário*, pág. 89).

Realmente, a *imunidade*, no dizer de HELY LOPES MEIRELES (in *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 84, pág. 143) “é a exclusão da tributação por mandamento constitucional” ou, na definição de GILBERTO DE ULHÔA CANTO (*Temas de Direito Tributário*, vol. 3.º, pág. 190, n.º 326), “é impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público, dotado de poder impositivo, exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas”. Apura-se, assim, que na *imunidade há falta de competência tributária*, não se formando a *obrigação fiscal*, que sequer chega a nascer. É, pois, caso de *não incidência*, apenas com a diferença de origem, vez que quando da *não incidência propriamente dita* verifica-se a inoocorrência do fato gerador, e na *imunidade existe*, expressa ou implícita, proibição constitucional, independentemente do fato gerador, no caso, ante o caráter subjetivo adotado pela Carta Magna de 1946. Precisa e judiciosa é a afirmação de ALTOMAR BALEEIRO (in *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 61, pág. 309) no sentido de que se verifica a imunidade quando “o legislador ordinário não pode tributar *pessoa, coisa ou atividade*, porque *lho defende de fazê-lo, expressa ou implicitamente, a Constituição*” (Veja-se a definição do Projeto do Código Tributário Nacional de RUBENS GOMES SOUZA, art. 5.º).

Na *isenção*, ao contrário, é *indiferente* o aspecto da *competência*. Ela necessariamente existe para impor o tributo e constitui pressuposto para o poder de isentar. Há, conseqüentemente, incidência tributária. Forma-se a obrigação, e, com a isenção, tem-se a sustação do cumprimento da obrigação fiscal com a dispensa do pagamento do imposto. O Projeto do Código Tributário Nacional, de RUBENS GOMES DE SOUZA, definia a isenção como a “dispensa legal do pagamento do tributo devido” (art. 141); BALEEIRO (ob. cit., pág. 309), afirma que ela existe quando “o legislador, por considerações de política legislativa, de sua apreciação discricionária, exclui expressamente do imposto que poderia decretar constitucionalmente, certa pessoa, coisa ou atividade”; ULHÔA CANTO (ob. cit., pág. 190, n.º 327) entende que “isenção é a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para instaurar determinado tributo, do exercício dessa competência quanto a fatos, atos ou pessoas”. No mesmo sen-

(*) *Imunidade - fato que a constituir/impõe*

tido RUBENS GOMES DE SOUZA, quando afirma traduzir a isenção “o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido” (*Compendio de Legislação Tributária*, pág. 70).

Bem se vê, grande distância separa a *imunidade* da *isenção*; enquanto a primeira decorre da Constituição, é imutável, no sentido de que só nos termos da Carta Magna pode ser alterada, traduz medida de ordem política ligada ao próprio regime federativo e se situa no campo da *competência* tributária constitucional, a segunda, ao contrário, decorre de lei ordinária, é essencialmente revogável, traduz medida discricionária e se situa meramente no campo do “favor fiscal” (franquia).

O pranteado jurista Prof. AMÍLCAR DE ARAUJO FALCÃO analisa, minuciosa e profundamente, a matéria, começando por estabelecer a diferença entre *não incidência* e *imunidade*:

“O fato gerador indica, consoante dissemos, o *an, si e quando* da relação tributária ou, como se expressa A. BERLIRI, define a obrigação tributária, sob os pontos de vista temporal, espacial e quantitativo.

Para configurar-se concretamente a obrigação tributária, é necessário que ocorra o fato gerador. Quando se verifica a ocorrência do fato gerador, diz-se que, juridicamente, houve a incidência do tributo.

Se não ocorrer o fato gerador, obviamente, não se instaura a relação tributária, portanto, não há incidência. Juridicamente, dá-se a essa situação o nome de não incidência.

A não incidência compreende duas modalidades: a da não incidência pura e simples e a da não incidência qualificada, não incidência por disposição constitucional ou imunidade tributária. No primeiro caso, a não incidência decorre da circunstância de não se verificarem os pressupostos materiais indispensáveis para a constituição ou integração do fato gerador: o fato gerador não existe, não ocorre ou não chega a integrar-se.

A imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo Estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição, faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida”.

Conceitua em seguida a imunidade:

“A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos,

situações ou pessoas, por disposição constitucional” (*in Fato Gerador da Obrigação Tributária*, págs. 128/130).

Após citar RUBENS GOMES DE SOUZA, no que tange à diferença entre *isenção* e *não incidência*, prossegue o Mestre já com apoio em A. BERLIRI:

“Por isso mesmo, A. BERLIRI designa como falta de legitimação à tributação (*difetto di legittimazione*) a não incidência, e, portanto, também a imunidade, e acrescenta que entre ela e a isenção existe uma espécie de antítese ou antinomia — “*tra le due situazioni vi è quindi, sotto un'apparente analogia, una specie di antitesi*”. Sim, porque na imunidade, e, portanto, na não incidência (“*nel difetto di legittimazione si è in presenza di una situazione che presenta qualcosa di meno della fattispecie prevista dal legislatore come idonea a generare l'obbligazione tributaria*”), alguma coisa falta para que se instaure a obrigação tributária, isto é, a competência impositiva para tributar determinada situação ou fato; enquanto na isenção (“*nell'esenzione tributaria, al contrario, si è in presenza di una situazione che presenta qualcosa di più rispetto a quella fattispecie*”) há qualquer coisa a mais, além do fato gerador, pois este último ocorre, mas uma outra circunstância neutraliza a sua eficácia, por isso que torna inexigível o débito (“*oltre a verificarsi la fattispecie, si è verificata anche un'altra circostanza che neutralizza l'efficacia del fatto generatore*”)” — (*in ob. cit.*, págs. 134/135).

Chega, finalmente, o ilustre jurista ao ponto questionado, para concluir que da *distinção* entre *imunidade* e *isenção* decorrem conseqüências práticas e, dentre elas, o cabimento da *interpretação ampla* da norma relativa à imunidade constitucional:

“A distinção, além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem conseqüências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o pagamento do tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos casos de não incidência, quer, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico, etc., são admitidos” (*in ob. cit.*, pág. 135).

Sem discrepar desse entendimento, sustenta o conceituado GILBERTO DE ULHÔA CANTO, incisivamente (*ob. cit.*, págs. 189 e 195):

“O conceito de imunidade não é estreme de incertezas, e se verifica muitas vezes confundido com o de isenção e o de não

incidência. Encontram-se decisões judiciais freqüentes, que aludem a um fenômeno tipicamente de imunidade como se fôsse de isenção, e, o que ainda se apresenta pior e mais grave, aplicam à imunidade regras de hermenêutica válidas apenas quando se trate de isenção”.

.....
“O argumento em favor de não extensibilidade do dispositivo constitucional do § 5.º do art. 15 da Constituição às autarquias, que, mais freqüentemente, se vê a fundamentar as decisões dos tribunais, consiste em que o texto constitucional alude apenas à União, aos Estados e aos Municípios, não contemplando aquêles órgãos descentralizados. Assim, em se tratando de disposição que limita a competência tributária, deve ser interpretada estrita e literalmente. A estas considerações, tenho procurado opor, e com certa tenacidade, a seguinte objeção: é exato o processo hermenêutico preconizado pela doutrina, e tradicionalmente aceito, de interpretar as regras sobre isenção, estritamente de acôrdo com o texto legal que as consigna. E porquê? Porque a isenção é uma renúncia ao poder tributário por quem dêle dispõe, de sorte que não se devê presumir essa renúncia, aquilo que seria um favor, uma autolimitação, além dos termos em que manifestada na lei. É exata essa concepção. Entretanto, nada tem de aplicável à hipótese de imunidade, porque esta é uma limitação constitucional, e a imunidade tributária recíproca é, estritamente, um instrumento político de governo. Num país federativo, é essencial a consignação dessa regra. Sem ela, as esferas do poder compartimentadas pela Constituição não podem atuar. Não se trata de um favor, de uma renúncia ao direito de impor, por parte de um ente público, mas de uma restrição, com a qual lhe foi atribuída a competência tributária”.

Se é assim, não há sentido, *data venia*, na afirmação de que a imunidade constitui uma *norma de exceção*. Ela é indissociável do regime federativo, devendo a interpretação ser exercida, apenas, tendo em vista o *aspecto da competência*, e, nesse campo, não há critério específico, sendo, ao contrário, em homenagem ao princípio da legalidade, cabíveis todos os métodos interpretativos, até mesmo no sentido ampliativo, como demonstra o Dr. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, em seu excelente trabalho sobre *Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões* (vol. II, pág. 656):

“Não sendo a imunidade tributária uma renúncia ao direito de tributar, um favor que se dá (como no caso das isenções), mas uma limitação constitucional, devemos interpretar suas normas como genéricas, podendo as mesmas sofrerem uma exegese ampliada. Constituindo a *imunidade* uma limitação à compe-

tência tributária que os entes políticos recebem da Constituição Federal, evidentemente deve ela ser examinada em seu ângulo genérico, não como se fôsse uma exceção”.

Não é sem razão, portanto, que RUY BARBOSA NOGUEIRA (*Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, pág. 22), adverte:

“As disposições que delimitam ou vedam a tributação, instituindo estas a chamada “imunidade tributária”, significam, respectivamente, que reduzem ou excluem o próprio poder de tributar. Essa consideração é relevante na interpretação, porquanto, se não existe, sequer, o poder de tributar; se a Constituição o exclui no ponto de vista examinado, o tributo não pode existir por meio de raciocínio ou interpretação, pois nem mesmo a lei poderia criar o tributo, pôsto que ao legislador ordinário não fôra concedido êsse poder, antes limitado ou vedado pela Constituição. Estas figuras são, pois, da máxima hierarquia jurídico-tributária, como excludentes da incidência”.

Poder-se-ia, desta maneira, concluir, no tocante à interpretação, com as palavras de GILBERTO ULHÔA CANTO no sentido de que “deve-se ter em vista que a Constituição é um instrumento político, e as regras pertinentes ao regime federativo, à coexistência das órbitas de governo, precisam ser interpretadas teleologicamente, atendendo-se à finalística das disposições constitucionais, sem peias decorrentes do texto escrito” (ob. cit., pág. 196). A mesma opinião encontra-se em ALIOMAR BALEEIRO (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, n.º 30, págs. 132 e 133).

A Imunidade e as Autarquias

Resta, já agora, verificar se as autarquias estão incluídas no princípio constitucional da imunidade recíproca. Não encontra qualquer amparo no regime federativo a possibilidade de um ente público exercer poder impositivo sobre o outro. A importância do instituto da imunidade ante sua posição hierárquica nas normas de direito constitucional tributário resultou, evidentemente, da relevante finalidade limitadora a que se presta o princípio jurídico.

Seria, desta maneira, uma incoerência negar-se a inclusão de qualquer ente público no comando constitucional — art. 31, V, a — sob a simples alegação de que só se beneficiam as pessoas políticas expressamente enumeradas. RUY BARBOSA, apesar de haver tornado expresso o instituto da imunidade na Constituição de 1891, ressalta que nos Estados Unidos, “a Constituição não se pronuncia de maneira alguma, negando à União o direito de tributar serviços ou instituições estaduais e aos Estados o de tributar serviços ou instituições federais. Não há, contudo, princípio ali mais sólido-

mente assentado que o da reciprocidade dessa isenção tributária entre a União e os Estados” (*Comentários à Constituição Brasileira*, vol. 1/146). Assim também ocorre na Argentina (cf. GILBERTO ULHÔA CANTO, ob. cit., pág. 191, e ALIOMAR BALEEIRO, *O Direito Tributário na Constituição*, págs. 133 e 134).

Aliás, BALEEIRO (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 96), demonstra que o princípio é consequência “remota é indireta da teoria dos poderes implícitos”, quando afirma:

“Em nenhum dispositivo da Constituição dos Estados Unidos ou de suas 22 emendas se contém expressamente o princípio da *reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities*. Ela é consequência remota e indireta da teoria dos “poderes implícitos”, inseparável do nome de HAMILTON, que, desde a convenção de Filadélfia, defendeu a necessidade de expansão da competência federal, em detrimento da ciumenta autonomia dos Estados”.

As normas implícitas resultam, necessariamente, dos princípios gerais que informam o regime e das que estão expressas. Estas e aquelas, harmônicamente, integram a legislação. E, como ensina BALEEIRO (*Limitações*, pág. 223) “é no próprio texto expresso da Constituição que, por vêzes, encontramos o prestígio atribuído ao que nêle está implícito ou resulta da extensão e compreensão de suas disposições”. A Constituição, enfim, é um todo homogêneo constituído, assim, de normas escritas e não escritas, cumprindo ao intérprete, “saber qual o interesse que o texto tem por fito proteger” (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1946*, vol. I, pág. 173).

Ora, se a imunidade é um princípio inseparável do regime federativo; se o fim último do instituto consiste em proteger *means and instrumentalities* do governo; se, na realidade, o que se visa é a perfeita harmonia entre as pessoas de direito público; como se admitir que a *autarquia*, ente público descentralizado, sofra imposição tributária? Seria, bem é de ver-se, a frustração de todo um princípio que se vem aperfeiçoando desde a célebre decisão do *Chief Justice* MARSHALL, no caso *McCulloch vs. Maryland* (1819). No Brasil, todavia, a imunidade se apresentou e se mantém com as peculiaridades que se impõem ante o equilíbrio e igualdade existentes, nesse particular, entre a União, os Estados e os Municípios. Consistindo as autarquias mero processo de descentralização, com o fim precípuo de substituir a administração geral na execução de serviços técnicos ou especiais, não há como se deixar de reconhecer aos entes administrativos os mesmos privilégios das entidades matrizes. Na conceituação de HELY LOPES MIRELLES (*Direito Administrativo Brasileiro*, pág. 280), “as autarquias são órgãos autônomos da administração, criados por lei, com personalidade jurídica de direito público, patrimônio próprio e atribuições estatais espe-

cíficas” (cf. art. 2.º do Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, e art. 157 do Código de Contabilidade do Estado, anexo à Lei n.º 899, de 1957).

Certo, assim, que o fim último das autarquias é a realização de um serviço público, daí a procedência da afirmação de BIELSA no sentido de que ela “é considerada a respeito do Estado como um de seus órgãos, porque o fim da entidade autárquica é a realização de seus próprios interesses, que são também interesses do Estado” (*Derecho Administrativo*, pág. 494). Já D’ALESSIO acentuava que o ente autárquico se caracteriza pela criação e pela função; é criação do Estado para exercer funções próprias do Estado.

Portanto, não impressiona o fato da *personificação*, porque ela não desnatura a condição de pessoa de direito público das autarquias, nem a natureza pública dos serviços que lhe são confiados (cf. CARLOS MEDEIROS SILVA, *Autarquias Estaduais e Municipais*, *Rev. For.*, vol. 155, pág. 14).

A propósito, sustentou TITO PRATES DA FONSECA (*Autarquias Administrativas*, 1935, pág. 70):

“São pessoas de direito público, primeiramente pelos seus fins, que se enquadram nos fins do Estado, em descentralização por serviços. São pessoas jurídicas de direito público, porque a personalidade jurídica, encarada em seus efeitos, como faz SANTI ROMANO, é uma capacidade de direito, e a autarquia é uma forma específica da capacidade de direito público, capacidade de reger por si os próprios interesses, embora respeitem também ao Estado, em cujos fins se vão perder.

A verdadeira razão da tendência descentralizadora por serviços é a defesa dos interesses gerais, em cuja realização se fundem os sujeitos administrados e os administradores”.

Prosségue o renomado jurista, focalizando, já agora, o problema do serviço público:

“A autarquia realiza um serviço que, em rigor, poderia estar confiado a uma administração pública geral — União, Estado ou Município — e, muitas vêzes, foi destacado dessa administração. Por isso mesmo, a autarquia filia-se à organização geral da administração pública territorial, é um membro do Estado e participa, em medida mais ou menos ampla, das faculdades inerentes ao poder público”.

Sobre o tema, tem sido constantemente citado o pronunciamento judicioso e esclarecedor de FRANCISCO CAMPOS (*Pareceres*, 2.ª série, págs. 207 e segs.):

“A personificação do serviço público não altera, porém, a natureza das coisas, ou não transfere do plano do interesse

público para o plano do interesse privado os serviços ou os bens destacados da administração central constituiriam um instituto, uma instituição ou um estabelecimento autônomo. A personificação e a patrimonialização de um serviço público não tem por fim desnaturar a sua administração, transformando-a de pública em privada; é apenas um método ou um processo de organização do serviço público, uma técnica mediante a qual, por motivos políticos, econômicos, sociais ou administrativos, de conveniência, de utilidade ou de oportunidade, o Estado destaca da massa da administração central certos interesses, um determinado patrimônio e uma porção de sua própria competência, atribuindo-os, com o fim de realizar de modo eficaz a sua função em uma ou outra esfera da sua finalidade política, econômica ou moral, a um ente dotado de órgãos próprios de deliberação e ação... Os serviços, finalmente, mantêm ou conservam o seu caráter público, de onde a delegação ou transferência ao ente autônomo de poderes, prerrogativas ou privilégios que constituem atributos exclusivos do Estado”.

Deixa claro, seu ponto de vista, quando reafirma:

“Personificando um serviço público, ao contrário, o Estado não manifesta a vontade de desestatizar o serviço, de privá-lo das vantagens, privilégios e exclusividades do poder público; a personificação de serviço público não é uma queda do mesmo serviço do plano da administração pública no plano da administração privada, mas tão somente uma forma, um método, um processo, uma técnica de repartição e de exercício da competência do Estado”.

Se é assim, não há como se deixar de incluir as *autarquias* no elenco da imunidade recíproca. Seria desnecessário, conseqüentemente, o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, seja porque a lei ordinária é imprópria para reger matéria de exclusivo âmbito constitucional, seja porque a interpretação teleológica do art. 31, V, *a*, conduziria, inevitavelmente, à conclusão favorável à imunidade dos entes personalizados. Todavia, várias são as leis, hodiernamente, que incluem em seus textos, expressamente, a imunidade das autarquias, sem se tornarem incompatíveis com o comando da Constituição Federal (Lei n.º 4.380, de 1964, art. 16; Lei n.º 3.807, de 1960, art. 119; Decreto-lei n.º 72, de 1966, art. 2.º, etc.).

Na verdade, também a pesquisa do elemento histórico revela o entendimento de que seria supérflua a consignação expressa das autarquias no texto, “pois está implícito que as autarquias seguem as mesmas condições das pessoas de direito público de cujo flanco brotaram” (cf. ALIOMAR BALEIRO, *Alguns Andaimos da Constituição*, pág. 71; SULLY ALVES DE

SOUZA, in *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 50, pág. 479; JOSÉ DUARTE, *A Constituição Brasileira*, 1.º vol., pág. 573; EDMILSON MOREIRA ALVES, *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. XXV, pág. 264).

A doutrina na sua grande maioria manifesta-se *data venia* favoravelmente à imunidade (cf. HELY LOPES MEIRELES, *Direito Administrativo Brasileiro*, pág. 283, e *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 84, pág. 142; J. H. MEIRELES TEIXEIRA, *Estudos de Direito Administrativo*, vol. I, pág. 161 e segs.; GILBERTO ULHÔA CANTO, *Temas de Direito Tributário*, vol. 3.º, pág. 194; CARLOS MEDEIROS SILVA, *Pareceres do Consultor Geral da República*, vol. V, 1954, pág. 343; RUBENS GOMES DE SOUZA, *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 54, página 485; ALIOMAR BALEIRO, *Limitações*, págs. 132, e *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 61/308; SULLY ALVES DE SOUZA, *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 50, pág. 476; LUCIO BITTENCOURT, *Rev. For.*, vol. 93, pág. 263; COTRIM NETO, *Direito Administrativo das Autarquias*, pág. 290 e segs.; ALFREDO DE ALMEIDA PAIVA, *Rev. de Dir. Adm.*, págs. 42/264; ATALIBA NOGUEIRA, *Noções de Direito Tributário*, pág. 65; ADROALDO MESQUITA DA COSTA, *Diário Oficial*, Seção I, parte I, 8/6/67, pág. 6.157; *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 81, pág. 419; OSWALDO DE MORAES, *A Analogia no Direito Tributário*, pág. 30; MIGUEL LINS e CELIO LOUREIRO, *Teoria e Prática do Direito Tributário*, página 433, etc.).

Extensão da imunidade — Revenda

É impossível deixar de reconhecer que a admissibilidade irrestrita do instituto da imunidade aos entes autárquicos traz para o erário das pessoas políticas, em particular dos Estados e dos Municípios, vários problemas.

Não fôsse, aliás, a notória repercussão do princípio que se vem destinando, também, a terceiros, por certo, não se levantariam tantas vozes na doutrina e na jurisprudência contrárias à aplicação da imunidade aos entes autárquicos.

Realmente, toda construção interpretativa feita para justificar a inclusão das autarquias no comando constitucional serviria, igualmente, para evidenciar que a imunidade, em momento algum, deveria desviar-se do alto propósito a que se destina no regime federativo, para amparar situações outras em que se não vislumbra serviço público e, conseqüentemente, finalidade própria do governo, ou das autarquias.

Creio que ao tributar um imóvel adquirido pela autarquia com a *destinação específica e única de revenda*, como no caso presente, não pratica o Estado qualquer ação perturbadora, não atingindo, portanto, os meios e instrumentos de ação, simplesmente porque a atividade não é pública, mas privada, o beneficiário da imunidade é o particular e não a autarquia.

O comando constitucional teve por mira impedir a interferência de um governo na ação de outro, ainda que em matéria de sua exclusiva competência, quando se trate, evidentemente, de um *serviço público* prestado *uti universi*. Só este fato poderia justificar a neutralização do imposto que, igualmente, visa ao atendimento indiscriminado das necessidades coletivas.

Essa orientação teleológica da norma constitucional não se chocaria, mas, ao contrário, estaria perfeitamente harmonizada com o sentido econômico que legitima, modernamente, a interpretação das normas fiscais (cf. RUBENS GOMES DE SOUZA, *Compêndio*, pág. 54; AMILCAR FALCÃO, *Fato Gerador na Obrigação Tributária*, pág. 71; CARVALHO PINTO, *Hermenêutica das Leis Fiscais, Rev. For.*, vol. 87, pág. 42; VANONI, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, pág. 273; TROTABAS, *Interpretação das Leis Fiscais, Rev. For.*, vol. 102, pág. 449).

Cuidando do assunto, ALZOMAR BALEEIRO, com ampla e incontestável visão jurídica, ministrava excelente e irrefutável ensinamento:

“Uma interpretação puramente literal conduzirá ao resultado de que todo bem, toda renda ou todo serviço, que pertença à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, goza da imunidade do art. 31, V, a.

Esse resultado não deve ser aceito porque leva o aplicador ao absurdo de que o dispositivo concebido no objetivo de evitar a destruição de uma esfera de governo permita essa mesma destruição pela extensão de seu alcance. A Constituição não poderá ser interpretada de sorte que ameace a organização federal por ela instituída ou ponha em risco a coexistência harmônica e solidária da União, Estados e Municípios.

Que quer o art. 31, V, a? Sem dúvida, que o imposto federal não anule ou embarace os meios de ação dos Estados e Municípios, para exercício das atribuições da respectiva competência e reciprocamente.

Terá a imunidade fiscal também a eficácia econômica de aniquilar ou subverter a existência de um Estado ou Município, tirando-lhe todo ou parte apreciável do campo tributário?

Se essa resposta for afirmativa, segundo os dados da Ciência das Finanças, que observa os fatos tributários, há de reputar-se inadmissível, por absurda, a extensão da regra do art. 31, V, a, a todo e qualquer bem, renda ou serviço.

A solução se contém na apreciação concreta de efeitos e não na abstrata consideração de uma regra...” (*Limitações*, páginas 124/125).

Vai mais longe o Mestre, com a conclusão que veio consagrada na Constituição Federal de 1967, relativamente às autarquias:

“Essas considerações nos levam a supor que a interpretação do art. 31, V, a, importa a distinção entre bens e rendas vinculadas às atividades fundamentais de cada pessoa de direito público interno, dentro das atribuições de sua competência, como instrumento desta, e bens ou rendas de todo alheios a essa

competência, porque de caráter puramente especulativo ou patrimonial, sem a menor conexão com o interesse comum das demais esferas de governo. Então teríamos aplicável ao Brasil a jurisprudência americana relativa à tributação das agências estaduais pelo fisco federal, conforme sejam *proprietary* ou *government*” (págs. 127 e 128).

Não ficou somente nesse ponto, o ilustre jurista. Voltado, já agora, para o problema das autarquias, após demonstrar a insuficiência da interpretação literal e aconselhar a orientação através da *ratio legis*, fulmina a questão com o irresponsável argumento:

“Toda vez que a imunidade for inútil, porque o tributo, pela sua natureza ou por seus efeitos econômicos, não atinge os meios de ação da pessoa de direito público, mas apenas a particulares, que razoavelmente devem suportar o gravame, não há porque excluí-los à sombra do art. 31, V, a” (págs. 132/133).

E, no caso particular deste processo, acentua:

“Tomemos o exemplo corriqueiro de Institutos de Aposentadoria e Pensões, que, como particulares, constroem casas para alugar ou vender. Nada existe de governamental ou de serviço público nesse negócio, que é tradicionalmente privado. Se a autarquia aluga ou promete a venda, concedendo desde logo a posse ao futuro comprador, não há porque beneficiar a este com a imunidade que a Constituição instituiu no interesse de resguardar a aparelhagem dos serviços públicos” (pág. 134 — veja-se *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 61, pág. 319, e *Direito Tributário da Constituição*, pág. 140).

“Vigorará, entretanto, a imunidade para tudo quanto for de caráter instrumental ou funcional de autarquia, isto é, dos bens, rendas e serviços que a entidade emprega como meios de desempenho de serviços públicos ou atividades da competência específica do governo que a instituiu, para a previdência social ou outro fim público. Os edifícios da direção e agências, os hospitais, ambulatórios, ambulâncias, etc., desde que utilizados exclusivamente na assistência dos indivíduos para os quais foi criado o serviço público, estão imunes” (pág. 135).

Nada, por certo, seria necessário aditar. Apenas, para ressaltar a impropriedade da interpretação literal, poder-se-ia acrescentar que essa orientação traduziria uma manifesta desigualdade entre os próprios segu-

rados dos institutos. Há casos em que a revenda é feita através da escritura definitiva com garantia hipotecária, e os que assim adquirissem não se beneficiariam da imunidade, pelo fato do *domínio* não pertencer à autarquia; ademais, na prática, o que se vem constatando é o uso do imóvel por terceiros, como consequência de locação pactuada entre êstes e o promitente comprador; mas não é só: a imunidade, por incrível que possa parecer, atinge, por vêzes, lojas utilizadas por comerciantes.

Todavia, a Jurisprudência não acolheu êsse entendimento para, ao contrário, entender, consoante o enunciado n.º 74 da *Súmula*, que:

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

Prevaleceu, assim, o caráter subjetivo da norma constitucional, segundo a qual foi estabelecida a imunidade em atenção somente à pessoa de direito público, sem considerar, portanto, o fundamento do próprio princípio e do efeito econômico que aconselharia, na verdade, outra interpretação. O que está imune, assim, é a pessoa jurídica, independentemente do ato, fato ou negócio. A simples participação e, no caso, a simples retenção do domínio já seria suficiente para que não se formasse a obrigação tributária. Nem mesmo aceitou, a jurisprudência citada, a oportuna observação de TITO PRATES DA FONSECA, no sentido de que os bens destinados à revenda não constituem bens públicos (cf. *Revista Forense*, vol. 91, pág. 51).

A solução para tão complexo problema, face à natureza da matéria, seria a Emenda Constitucional. Foi, aliás, o que ocorreu com o imposto do sêlo, surgindo a Emenda Constitucional n.º 5 para impedir que os efeitos da imunidade, que atingia o instrumento de que participasse qualquer pessoa de direito público (vide enunciado n.º 303, da *Súmula*), viesse beneficiar terceiro contratante (vide enunciado n.º 468, da *Súmula*).

Entendimento jurisprudencial

É precisamente neste campo que se acentua, com grande e incontestante intensidade, a controvérsia que envolve a matéria. ULHÔA CANTO observa a preponderância no Tribunal Federal de Recursos do entendimento contrário à imunidade e o “quadro desconcertante” no Supremo Tribunal Federal (ob. cit., pág. 194). LEOPOLDO BRAGA, MEIRELES TEIXEIRA, EDMILSON MORAES ALVES, enfim, quantos tenham apreciado a matéria ressaltam a discórdia jurisprudencial.

De fato, podem-se apontar ainda algumas decisões nos dois sentidos; seja no Tribunal Federal de Recursos, seja no Supremo Tribunal Federal e, até mesmo, nos Estados, tanto com relação ao imposto do sêlo, como quanto aos demais impostos, senão vejamos:

Imposto do Sêlo

TFR — Favorável — *RDA*, vol. 42, pág. 271; vol. 42, pág. 264, vol. 45, pág. 80;

Contrária — *RDA*, vol. 47, pág. 34, vol. 42, pág. 272; vol. 44, pág. 81; vol. 45, pág. 75, vol. 45, pág. 79; vol. 58, pág. 189; vol. 46, pág. 96 e *Rev. Trib.*, vol. 247, pág. 631.

STF — Favorável — *RDA*, vol. 54, pág. 25; vol. 58, pág. 184; 71, pág. 1959; *Rev. Trim. Jur.*, vol. 11, pág. 72; vol. 10, págs. 41 e 478; vol. 8, pág. 240; *Rev. Trib.*, vol. 289, pág. 891;

Contrária — *RDA*, vol. 51, pág. 311; vol. 51, pág. 312; vol. 67, pág. 69; vol. 70, pág. 83; *Rev. Trim. Jur.*, vol. 10, pág. 237.

Demais Impostos

TFR — Favorável — *RDA*, vol. 57, pág. 148; vol. 59, pág. 120; vol. 59, pág. 126; vol. 75, pág. 233; vol. 83, pág. 290.

Contrária — *RDA*, vol. 39, pág. 169; vol. 55, pág. 249; vol. 56, pág. 136; vol. 32, pág. 99; vol. 57, pág. 146; *D. J.* de 16/10/1964, pág. 824, ap. 199.

STF — Favorável — *RDA*, vol. 71, pág. 149 e 151; *Rev. Trim. Jur.*, vol. 23, pág. 503; *RDA*, vol. 72, pág. 63 e vol. 73, pág. 112.

T. J. S. P. — Favorável — *RDA*, vol. 75, págs. 80 e 118; vol. 76, pág. 27; vol. 72, pág. 66; vol. 73, pág. 114 e vol. 84, pág. 141.

Contrária — *RDA*, vol. 75, pág. 76; vol. 76, pág. 30, vol. 77, pág. 101 e vol. 79, pág. 137.

T. J. Ceará — Favorável — *Rev. Direito Fortaleza*, vol. LXVI, pág. 294.

Todavia, assumiu preponderância no Supremo Tribunal Federal o entendimento favorável à imunidade das autarquias, como se infere dos seguintes enunciados da *Súmula*:

73 — A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, *a*, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais.

74 — O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais.

75 — Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão *inter vivos*, que é encargo do comprador.

303 — Não é devido o imposto federal de sêlo em contrato firmado com autarquia anteriormente à vigência da Emenda Constitucional n.º 5, de 21-11-1961.

336 — A imunidade da autarquia financiadora, quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento.

468 — Após a Emenda Constitucional n.º 5, de 21-11-1961, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o

impôsto federal de sêlo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sôbre o patrimônio daquelas entidades.

Conquanto não seja, evidentemente, imutável a *Súmula*, parece-me difícil alterar essa jurisprudência preponderante, que vem sendo mantida, como se vê de algumas ementas:

no sentido do enunciado 73 — (*D. J.* 24-12-1964, pág. 986; *D. J.* 24-6-1966, pág. 2.255; *D. J.* 28-9-1966, pág. 3.303; *D. J.* 8-6-1966, pág. 1.982, no S. T. F.; *Rev. TFR Jurisprudência*, vol. 2, pág. 107; *D. J.* 7-12-1966, pág. 4.319);

no sentido do enunciado 74 — (*D. J.* 24-6-1966, pág. 2.255; *D. J.* 21-9-1966, pág. 3.201; *D. J.* 31-8-1966, pág. 2.912, no S. T. F.; *D. J.* 31-3-1967, pág. 752, no TFR);

no sentido do enunciado 303 — (*D. J.* 15-6-1966, pág. 2.101; *D. J.* 5-10-1966, págs. 3.384 e 3.385; *D. J.* 19-10-1966, pág. 3.641; *D. J.* 17-11-1966, pág. 4.001; *D. J.* 23-11-1966, pág. 4.095; *D. J.* 30-11-1966, pág. 4.194; *D. J.* 7-12-1966, pág. 4.309; *D. J.* 19-12-1966, pág. 4.425; *D. J.* 27-6-1967, pág. 2.016 no S. T. F.);

no sentido do enunciado 324 — (*D. J.* 3-5-1967, pág. 1.233), no S. T. F.;

no sentido do enunciado 336 — (*D. J.* 23-11-1966, pág. 4.093);

no sentido do enunciado 468 — (*D. J.* 24-9-1964, pág. 749, apenso 179; *D. J.* 29-10-1964, pág. 863; *D. J.* 1-6-1966, pág. 1.868; *D. J.* 15-6-1966, pág. 2.099; *D. J.* 24-6-1966, pág. 2.247; *D. J.* 14-9-1966, pág. 3.104; *D. J.* 28-9-1966, págs. 3.304 e 3.305; *D. J.* 30-11-1966, pág. 4.193; *D. J.* 19-12-1966, pág. 4.441; *D. J.* 8-3-1967, pág. 493; *D. J.* 12-4-1967, pág. 939; *D. J.* 26-4-1967, pág. 1.135; *D. J.* 15-6-1967, pág. 1.833; *D. J.* 8-6-1966; pág. 1.725). No TFR é volumosa a jurisprudência no sentido dos enunciados 303 e 468.

Convém notar que, com relação ao enunciado 468, o Supremo Tribunal Federal não exclui a imunidade das autarquias quando a elas couber a satisfação do tributo (cf. *Rev. Trim. Jur.*, vol. 39/69 e 36/14).

Não obstante, recentemente, o Tribunal Federal de Recursos decidiu no Mandado de Segurança n.º 53.417, em que foi relator o Ministro DJALMA DA CUNHA MELLO, conforme ementa publicada no *D. J.* 25-4-1967, pág. 1.110, que:

“Autarquias federais.

Não devem impostos ou taxas e contribuições no tocante a imóveis onde sediadas, bem assim no que se destinem a suas agências, hospitais, postos médicos ou escolas.

Inexiste imunidade tributária no que concerne a imóveis havidos para alugar, revender ou servir a objetivos não previstos em Lei”.

Além disso, julgou constitucional o art. 77 da Lei n.º 899, de 1957, no Mandado de Segurança 25.411, GB (relator o Ministro ANTÔNIO NEDER), segundo ementa publicada no *D. J.* de 22-5-1967, pág. 1.466:

“Constituição Federal de 1946, art. 31, V, *a*; Lei 899, de 1957, art. 77 do Estado da Guanabara. Arguição de inconstitucionalidade dessa norma legal em face daquele texto constitucional. A mencionada norma não é inconstitucional porque o seu texto cuida de tributação de bem não dotado de afetação pública, mas de destinação privada. Arguição de inconstitucionalidade rejeitada por maioria, no TFR”.

Todavia, no próprio Tribunal Federal de Recursos, mais recentemente, ainda, foi decidido (*D. O.* de 11-8-1967, pág. 2.376) no Mandado de Segurança n.º 28.462:

Ementa — “IPASE — Impôsto Predial e Territorial — Nos termos da *Súmula* n.º 73 do Egrégio Supremo Tribunal Federal, a imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, *a*, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais”.

A Emenda Constitucional 18 e a Constituição de 1967

A Emenda Constitucional 18 tornou expressa a imunidade das autarquias. Entende o douto LEAL FERREIRA que ela traduz uma *extensão* da imunidade tributária. A mim me parece, ao contrário, que ela veio *restringir*, de modo expresso, a imunidade que, amplamente, estava sendo aplicada às autarquias. Eis a redação do art. 12 da Emenda Constitucional:

“O disposto na alínea *a* do inciso IV do art. 9.º, observado o disposto nos seus §§ 1.º e 2.º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, tão somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes”.

Na Constituição de 1946 (art. 31, V, *a*), a imunidade foi instituída *ex ratione personae*, pôsto que nenhum outro pressuposto objetivo ou de vinculação foi, expressamente, previsto. A Emenda Constitucional n.º 18, teve, evidentemente, um propósito restritivo, precisamente o de fazer incidir a imunidade “aos serviços próprios das pessoas jurídicas”. De tal monta foi êsse objetivo, que alcançou até mesmo as pessoas políticas (art. 9.º, § 2.º). A Carta de 1967, todavia, manteve o mesmo critério, restri-

tivo com relação às autarquias, segundo o disposto no art. 20, III, a, e § 1.º:

“Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
III. Criar impôsto sôbre:

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

.....
§ 1.º. O disposto na letra a do n.º 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 vinculação às atividades essenciais do bem, da renda e dos serviços, para fins de imunidade, constituía medida impreterível, ante a interpretação literal dada ao dispositivo, que fugia, assim, às suas razões históricas, ao seu verdadeiro alcance, e trazia, na prática, não só prejuízo ao erário público, como também benefício injustificável a terceiros. O Projeto de RUBENS GOMES DE SOUZA já estabelecia a restrição, em seu art. 7.º.

O certo é que, já agora, embora prevaleça, com respeito às autarquias, o critério subjetivo, passou a ser fundamental a atividade exercida que, necessariamente, há de revestir-se de uma *essencialidade*. Não há, na norma constitucional, um caráter objetivo, pois o que importa para o nascimento da obrigação fiscal, não é, propriamente, o fato gerador, mas, principalmente, a existência ou não de uma atividade essencial. Não estão imunes as atividades exercidas a latere pelas autarquias, mas, apenas, as que representem a razão precípua e fundamental da criação do ente personalizado. De fato, essa parece ser a verdadeira orientação requerida pela matéria, pois, se a autarquia é a *longa manus* da pessoa política que a cria, somente as atividades a estas pertencentes é que podem ser acobertadas com a imunidade.

O conceito de *essencialidade* está ligado ao de serviço público. Sempre foi sustentada a dificuldade, notadamente no Estado moderno, de conceituação de serviço público. SEABRA FAGUNDES lembra que “a caracterização de um serviço público como essencial se afigura impossível à luz de considerações apriorísticas e doutrinárias” (*in Revista de Direito da Procuradoria Geral*, vol. 14, pág. 561). Todavia, em linhas gerais, por serviço público se há de entender “os que a administração presta diretamente à comunidade, ao reconhecer que a sua utilização é uma necessidade coletiva e perene” (*in HELY LOPES MEIRELLES, Direito Administrativo Brasileiro*, pág. 266).

Já o conceituado Prof. MARIO MASAGÃO classifica o serviço público, quanto à matéria, ensinando:

“Quanto à matéria, o serviço público administrativo divide-se em duas categorias: serviços concernentes à atividade essencial do Estado (tutela de direito) e serviços relativos à atividade facultativa (promoção do bem-estar geral, cultura e progresso). A primeira desdobra-se em três setores: declaração do direito em tese, exercício da polícia preventiva e defesa da Nação contra o inimigo externo. A segunda abrange vários aspectos, entre os quais o do equilíbrio da população com o território, a instrução pública, a educação do povo, a saúde pública, o fomento da economia, etc. Tradicionalmente, essas duas categorias são denominadas, respectivamente, ação jurídica e ação social.” (*in Curso de Direito Administrativo*, pág. 281).

Não constituem objeto de descentralização por serviço as atividades essenciais do Estado, desempenhando assim as autarquias serviços essenciais ou técnicos, parecendo-me destarte, que a expressão atividade essencial, no âmbito das entidades administrativas, quer significar a atividade precípua, fundamental, a razão mesma da descentralização. O sentido é o de restringir, de limitar à principal e indispensável atividade do ente personalizado.

Em que pesem, porém, as dificuldades que sempre se apresentam, notadamente para conceituar o que seja essencial no serviço público, seria impossível deixar de sustentar que a *essencialidade* está ligada à generalidade, e, ainda, que o enquadramento da atividade, no rol do direito privado, *per se*, seria suficiente para excluir qualquer possibilidade de *serviço público essencial*. Ora, na revenda constata-se uma iniciativa de caráter, nitidamente, privado (cf. BALEEIRO, *Limitações*, pág. 134, *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 61, pág. 319, e *Direito Tributário da Constituição*, pág. 140) e que objetiva um benefício individual, apenas. Na jurisprudência americana, a despeito das particularidades ali encontradas, distingue-se, perfeitamente, a atividade pública da privada, para fins de imunidade (cf. BALEEIRO, *Rev. de Dir. Adm.*, vol. 61, pág. 319); assim, também, no Direito Argentino (cf. MANUEL ANDREOZZI, *Derecho Tributário Argentino*, ed. 1951, vol. I, pág. 319).

Tanto assim ocorre, na verdade, que a Lei n.º 4.380, de 21 de agosto de 1964, em seu art. 65, proibiu aos Institutos “iniciar novas operações imobiliárias”. O Decreto n.º 58.082, de 25 de março de 1966, porém, em seu art. 1.º (acrescenta o inciso IV no art. 4.º do Dec. n.º 56.793, de 1965), concedeu, indevidamente, às autarquias uma imunidade de que não se beneficiam desde a Emenda Constitucional n. 18, a despeito de consolidar o entendimento de que o bem da autarquia não mais estaria acobertado pela imunidade. Eis a redação:

“Art. 1.º — O imóvel deixará de gozar de imunidade tributária a partir da data da promessa de venda ou promessa de cessão de direitos, devendo êste fato ser comunicado pelo promitente ou cedente ao órgão oficial próprio dentro de 30 (trinta) dias, contados do respectivo instrumento”.

Ora, êsse momento que o decreto previu para fazer cessar a imunidade — promessa de venda ou promessa de cessão — não tem nenhuma pertinência, nem sentido. A imunidade, como já foi salientado, é princípio constitucional e opera efeitos *ex tunc*. O bem deixa de ser imune com a Emenda Constitucional n.º 18, ante a sua não afetação aos serviços próprios e essenciais da autarquia. A destinação do imóvel a fins outros ou a sua não utilização nos serviços administrativos do Instituto impedem a aplicação da imunidade e autorizam o nascimento e formação da obrigação tributária. Se assim não fôr entendido, teremos o absurdo de reduzir a uma inutilidade o texto constitucional, até porque seria considerada essencial uma atividade que a própria Lei n.º 4.380, de 1965, *excluiu*, ou melhor, *proibiu!*

Finalmente, sem razão se me afigura, *data venia*, a tese do parecer de fls. 7/9, no sentido de que a vinculação às atividades essenciais diz respeito, somente, aos serviços. Entendo, nesse particular, do mesmo modo que o ilustre Dr. LEAL FERREIRA, já que, inegavelmente, a referência abrange os bens, as rendas e os serviços. Seria oportuna a lição de RUI BARBOSA: “A função lógica da conjunção não se limita a vincular um ao outro os dois termos da série: atua em toda ela, estendendo aos anteriores a relação expressa no tocante aos dois que a encerram” (*Replica*, págs. 204 e 205). Por outro lado, o bem não poderia ser encarado isoladamente, mas, ao contrário, em função do serviço público a que serve, essencial ou não, o que demonstra a inutilidade da controvérsia (a redação do Projeto de RUBENS GOMES DE SOUZA era mais clara: “... no que se refere aos serviços que por sua natureza competem ao poder público, aos bens diretamente utilizados em tais serviços, e às rendas derivadas de uns e de outros” — art. 7.º).

Concluindo, pois, entendo:

1.º — Na vigência da Constituição de 1946 as autarquias estão amparadas pela imunidade tributária, eis que implícita no texto;

2.º — Os bens prometidos vender pelas autarquias não se incluem na imunidade tributária prevista na Carta de 1946, por falta de afetação aos serviços essenciais e próprios da autarquia, não obstante ser impossível desconhecer o critério subjetivo da norma e a jurisprudência preponderante, em contrário, do Supremo Tribunal Federal;

3.º — Após a Emenda Constitucional 18 e com a Constituição de 1967 tornou-se *expresso* o ponto de vista acima exposto (itens 1 e 2) segundo o qual a imunidade só abrange os bens, as rendas, e os serviços

vinculados às suas finalidades essenciais, ou dela decorrentes, devendo o Estado exigir o pagamento do tributo, ainda que não tenha ocorrido promessa de venda ou de cessão.

Parece-me difícil continuar a sustentar com êxito, em Juízo, o ponto de vista expresso no item 2.º, muito embora não seja imutável a *síntula*, e a orientação que se vislumbra, atualmente, nesse sentido, no Tribunal Federal de Recurso.

É o meu parecer, *sub censura*.

Rio de Janeiro, 22 de agosto de 1967.

GUILHERME ANTUNES BAPTISTA
Procurador do Estado

Visto. Aprovo o magnífico parecer do Dr. GUILHERME ANTUNES BAPTISTA. O problema da imunidade tributária das autarquias foi, ali, extensa e eruditamente examinado.

Nos termos do Decreto 735, de 1966, dou caráter normativo à tese principal ora aprovada, qual seja a de que a imunidade, *in casu*, restringe-se aos bens, rendas e serviços vinculados às finalidades precípua para que criado o ente autárquico. Assim, deverá o Estado continuar a exigir o pagamento dos tributos, sempre que não ocorrer a ressalva acima exposta.

A Secretaria de Finanças.

Em 4 de outubro de 1967.

LINO NEIVA DE SÁ PEREIRA
Procurador-Geral do Estado

BEM HAVIDO POR DESAPROPRIAÇÃO AMIGAVEL. CESSÃO A PARTICULAR

Por duas vêzes já opinamos neste processo. Agora, como suscite o culto assessor do Exmo. Sr. Diretor do Departamento do Patrimônio novas indagações, voltamos a emitir parecer.

Em nossas anteriores promoções, concluímos pela inconveniência da cessão autorizada pela Lei n.º 952. Diversos argumentos foram arrolados em prol dessa opinião: a inconstitucionalidade das leis meramente autorizativas, as pretensões (ainda não atingidas por prescrição) dos ex-proprietários do imóvel objetivado na lei em espécie (trata-se de bem havido por desapropriação), a obrigação de afrontar estabelecida no artigo 1.150 do Código Civil, a péssima redação da Lei n.º 952.