

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA UNIÃO

I — SURGIMENTO DA QUESTÃO

Com o advento da Lei n.º 4.502/64, o Ministério da Fazenda resolveu ressuscitar a cobrança de tributos de pessoas jurídicas de direito público interno. O Poder Judiciário reagiu, através dos Presidentes — Ministros Ribeiro da Costa (Supremo Tribunal) e Vilas Boas (Tribunal Superior Eleitoral); por igual, o Legislativo Federal — via Presidente do Senado e Mesa da Câmara dos Deputados, todos expressando repulsa ao procedimento fiscal insólito.

Em conseqüência, vem à baila o estudo do problema, vez que o Executivo não se manifesta conformado com o ponto de vista exarado pelos demais Poderes. E, constituindo êle um assunto objetivo em debate, não se poderá ignorá-lo sob a alegação simplista de que se estará discutindo o óbvio.

II — COMO FOI SUSCITADO O ASSUNTO

A investida do Departamento de Rendas da União teve como fulcro a cobrança de imposto de consumo sobre automóveis adquiridos pelo Supremo Tribunal para seu serviço. Tal atitude obrigou o Presidente daquela Corte, decidindo em caráter administrativo, a se pronunciar dêste modo:

“O Supremo Tribunal Federal goza, face à Constituição, de imunidade tributária.”

E explica:

“O imposto de consumo é da competência tributária da União Federal (vide art. 15, II, da Carta Magna). Logo, a União Federal não pode cobrar êste imposto de seus próprios órgãos, que são a mesma pessoa jurídica de direito público interno.” (Portaria n.º 34, publ. in *D. J.* de 7-3-66, pág. 596.)

O Senado Federal, igualmente chamado a pagar o mencionado imposto, manifestou-se também em caráter administrativo, através do Presidente Moura Andrade, na forma noticiada pelo *D. C. N.*, Sec. II, de 4-4-66, pág. 699:

“Não há tributo ou cobrança da União aos seus próprios órgãos ou serviços, aos quais são atribuídos créditos autorizados por Lei, para sua manutenção e atendimento das funções de cada um deles (Const., arts. 61, I e VI, e 73.)”

No que foi acompanhado pelo Tribunal Superior Eleitoral, mercê do despacho do Ministro Vilas Boas:

“Decido na forma por que se pronunciaram os Exm.ºs Srs. Presidentes do Senado e do Supremo Tribunal Federal.”

(*D. J.* de 17-5-66, pág. 1.625.)

Volve-se o órgão arrecadador para a Câmara dos Deputados.

Outrora, o Departamento de Rendas Internas do Ministério da Fazenda havia redigido Circular (n.º 85/63), pela qual informava, *erga omnes*, que a Câmara gozava de **imunidade fiscal**, “não sendo exigível o pagamento de imposto de consumo sobre as mercadorias que adquiriu para o seu uso e consumo próprios”.

Agora, via de **Parecer** (A. T. n.º 423/65), avisou que a dita Circular ficava revogada, assim fundamentando a legitimidade da tributação:

“O Regulamento do Imposto de Consumo, baixado com o Dec. n.º 56.791, de 26-8-1965, porém, no Capítulo das isenções não traz qualquer disposição que permita ser mantida aquela **imunidade**, ou, melhor dizendo, a **isenção** do imposto para aquisições no mercado interno, limitada a exceção tributária, pelo seu art. 10, aos produtos importados.” (Os grifos são nossos.)

E conclui estribando a exigência no art. 276 do Reg. n.º 56.791 à Lei n.º 4.502/64, cujo texto claro preceitua:

“As isenções concedidas até 30 de novembro de 1964, por leis gerais ou especiais, a empresas ou instituições públicas ou privadas, restringem-se, a partir de 1.º de janeiro de 1965, aos produtos por elas diretamente produzidos ou importados, para o seu próprio uso.”

Escusado dizer que a Câmara não aceitou a interpretação legal fazendária, pelas mesmas razões já apontadas (ver *D. C. N.*, Sec. I, 11-6-66, fls. 3.652/53).

De fato, não é possível acolher o entendimento do Órgão Executivo: Ele malbarata a terminologia; confunde as expressões **imunidades** e **isenções**. Porém, as figuras são dis-

tintas, e, por isso mesmo, a imunidade não vem regulada em lei específica, nem nenhuma lei ordinária se refere a ela. A não-incidência de impostos sobre as pessoas jurídicas imunes é axiomática; a sua discriminação em qualquer estatuto consistiria redundância; a arguição seria, no mínimo, um pleonismo, por se tratar de direito absoluto.

Ensina Pontes de Miranda (**Coment. à Const. 1946**, Vol. II, Ed. Borsoi, 1960):

"É isento de impostos quem os deveria e foi liberado de os prestar; é isento aquele de quem se receberia (*ex emptus*) e, por alguma razão, não mais se pode receber (*ex eme*). Ao imune nada se concedeu, porque dêle nunca se poderia receber; nenhum munus tem, nem teve. Desmune-se do encargo fiscal o isento; o imune, de modo nenhum, nunca teve o encargo, o munus."

Por isso, a Lei e Decreto citados não cuidam nem poderiam cuidar do óbvio, isto é, das imunidades fiscais, que por si se definem. Ficaram, na sua seara, a das isenções, capituladas nos arts. 8.º a 11 do Decreto citado. Por conseguinte, é de todo inadequado o amparo legal em que se pretendeu estribar a Fazenda para justificar tributação do in-tributável.

III — IMUNIDADE TRIBUTÁRIA FACE A CONSTITUIÇÃO

Dispõe o art. 15, II, da Carta Magna:

"Art. 15 — Compete à União decretar impostos sobre:

.....
II — Consumo de mercadoria."

Adiante, o mesmo diploma determina:

"Art. 31 — A 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."

Carlos Maximiliano (**Coment. à Const. Bras.**, vol. I, Ed. Freitas Bastos, 1961) define imposto como "a contribuição obrigatória lançada pelo Estado sobre os habitantes ou sobre os bens, a fim de prover as necessidades dos serviços públicos"; e a oportunidade de tributar, segundo Eduardo Espinola (**Const. dos Est. Un. do Bras.**, vol. 1.º, Freitas Bastos, 1952), se verifica "quando se não trate de onerar bens a entidades públicas, suas rendas e serviços propriamente". Acrescenta o último autor: "O dispositivo determina que a nenhuma das entidades de direito públi-

co interno é permitido lançar impostos sobre bens, rendas e serviços das outras..."

Para que, em tese, a tributação, como qualquer ato do Poder Público, seja válida, é requisito indispensável a existência dos elementos que norteiam a relação jurídica: Sujeito capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei.

A respeito do assunto, vale a magistral lição de Pontes de Miranda (Ob. vol. cit.):

"A regra jurídica de tributação incide sobre o suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não se pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim nasceu o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as execuções."

Portanto, uma vez que a imunidade tributária excluiu a possibilidade de composição do suporte fático, não pode haver incidência de tributo.

IV — A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PERANTE AS EMENDAS CONSTITUCIONAIS

Resta atentar, finalmente, para as Emendas Constitucionais. Cuidaram da espécie — TRIBUTAÇÃO — as Emendas n.ºs 5/61, 10/64 e 18/65.

Quanto às duas primeiras, deixamos de fazer comentários, pois que foram reformadas pela emenda superveniente (n.º 18/65, artigo 25).

Como era de prever, a última reforma constitucional não alterou o princípio da imunidade tributária das pessoas de direito público interno. Apenas o art. 2.º modificou a redação do art. 31, V, a, da Constituição de 1946, preferindo dizer que "É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar impostos sobre... o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros." Evidentemente, a substituição da palavra bens pelo termo patrimônio em nada veio conflitar-se com a caracterização da imunidade tributária em si, ficando, assim, de pé as considerações expendidas quando examinamos o texto original da Carta Magna.

Particularmente no que tange ao imposto de consumo, razão específica das nossas cogitações, vemos que o art. 11, caput, da Emenda n.º 18/65, substituiu a denominação original ("Imposto de Consumo") por uma definição ("Imposto sobre produtos industrializados").

Demais disso, o parágrafo único do citado artigo declara:

"O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores."

Por aí se observa que a tributação é lançada sobre o produto em si mesmo, sem preocupação quanto à pessoa do consumidor.

Porque o mencionado art. 25, emenda cit., revogou a Constituição Federal (art. 202), não mais se procura dar a certos tributos, tanto quanto possível, um caráter pessoal e doar a sua aplicação conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Vale informar que a orientação anterior tinha merecido os encômios de Henry J. Gumpel e Rubens Gomes de Souza (*Taxation in Brazil*, Ed. Harvard Law School, 1957), verbis:

"Invariably intended as taxes on the use or consumption of goods, collected from the producer but recovered by him from the consumer as an element of the price, they have presented the revenue authorities with the double advantage of arousing little protest from the public and of requiring a relative simple mechanism for their assessment and collection."

Já agora, pelo referido parágrafo único do art. 11, vemos: Ao tempo em que o fenômeno da não-cumulatividade diminui, em parte, o encargo dos sucessivos consumidores e intermediários, por outro lado "o mecanismo relativamente simples da sua contribuição e recolhimento" tornou-se mais complicado, vez que não se pode supor que o comerciante médio, pelo Brasil a fora, saiba agir dentro do critério adotado.

De qualquer sorte, porém, a União continua imune ao imposto, vez que, em última análise, é sempre o consumidor, ou consumidores, que suportam o ônus, embora não-cumulativamente. E, no caso, sendo a pessoa do consumidor identificada com a do Estado, não haverá, pois, tributo a cobrar.

Todavia, é aconselhável, a fim de tornar mais viável argüir a imunidade tributária em tempo, que os órgãos públicos procurem sempre adquirir os produtos nas respectivas fontes de produção.

Fichário, na Biblioteca, do Dr. Angelo São Paulo: Locação (RE 51.607); Testamento Falso (AI 24.842); Falência, Protesto de Título (RE 46.618); Compra e Venda, Direito de Preferência (RE 56.957); Pertinência de arquivamento de recurso (RE 57.738); Peculato e Furto (HC 42.102); e Nulidade de Julgamento de Juri (HC 43.250). E, no "Boletim da Biblioteca do STF": n.º 3, O Gravador nos Tribunais; n.º 18, O Comparcimento de Ministros de Estado à Câmara dos Deputados; e n.º 21, O Regimento Interno do Tribunal de Ética Profissional da O.A.B., Seção de Brasília.

CÂMARA DOS DEPUTADOS

PARECER DA MESA

A Mesa da Câmara dos Deputados aprovou, em sua 16.ª Reunião, realizada em 25 de maio de 1966, o Parecer emitido pelo Sr. Primeiro-Vice-Presidente, Deputado Baptista Ramos, relativo à Consulta da Diretoria-Geral da Câmara sobre o procedimento a adotar face à cobrança do Imposto de Consumo pelo Departamento de Rendas Internas do Ministério da Fazenda.*

PARECER

Processo: Consulta sem número de 4 de maio de 1966 — Diretoria-Geral da Câmara. Interessado: A mesma Diretoria e a do Patrimônio. Assunto: Procedimento a adotar face à cobrança de Imposto de Consumo pelo Departamento de Rendas Internas, Ministério da Fazenda. Parecer: 1.º-Vice-Presidente, Deputado Baptista Ramos. I — Relatório. 1) Através da Circular n.º 85/63 — D.R.I. —, o Ministério da Fazenda informou que a Câmara dos Deputados gozava de imunidade fiscal, "não sendo exigível o pagamento de imposto de consumo sobre as mercadorias que adquirir para o seu uso e consumo próprios". (Doc. 1). 2) Posteriormente, via de Parecer A. T. n.º 423/65, o referido Ministério avisou que, face ao advento da Lei n.º 4.502/64 e Decreto número 56.791/65, dita Circular ficava revogada. (Doc. 2). 3) Todavia, atentou a Diretoria da Câmara para os pronunciamentos do Supremo Tribunal e Senado (Docs. 3 e 4) que repelem essa última atitude do Fisco, acobardando-a de descabida. 4) Por isso, a Secretaria da Casa, com louvável diligência, traz o problema ao conhecimento da Mesa, para cuja solução oferecemos o presente pronunciamento. II — Parecer. 1) A Lei e o Decreto regulamentador do imposto de consumo, por tratarem de isenção do tributo, não se aplicam a pessoa de direito público interno. O Parecer n.º 423/65 fundamentou a legitimidade da tributação desta forma: "O Regulamento do Imposto de Consumo, baixado com o Decreto n.º 56.791, de 26 de agosto de 1965, porém, no Capítulo das isenções, não traz qualquer disposição que permita ser mantida aquela imunidade ou, melhor dizendo, a isenção do imposto para aquisições no mercado interno, limitada a exceção tributária, pelo art. 10, aos produtos importados." (Doc. 2, anexo. Os grifos são nossos.) E conclui estribando a exigência "no art. 276 do Reg. 56.791 à Lei n.º 4.502/64, cujo texto claro preceitua: "As isenções concedidas até

(*) D.C.N. — S. I — 11-6-66, pág. 3.652.

30 de novembro de 1964, por leis gerais ou especiais, a empresas ou instituições públicas ou privadas, restringem-se, a partir de 1.º de janeiro de 1965, aos produtos por elas diretamente produzidos ou importados, para seu próprio uso." (Doc. 2, cit.) Não é possível acolher o entendimento. Não se confundem as expressões imunidades e isenções. As figuras são distintas e por isso mesmo a imunidade não vem regulada em lei específica, nem nenhuma lei ordinária refere-se a ela. A não-incidência de impostos sobre as pessoas jurídicas imunes é axiomática; a sua discriminação em qualquer estatuto consistiria redundância, conforme ensina Pontes de Miranda Cft. Const. 1946, Vol. II, Ed. Borsói, 1960): "É isento de imposto quem os deveria e foi liberado de os prestar; é isento aquele de quem se receberia (ex emptus) e, por alguma razão, não mais se pode receber (ex emo). Ao imune nada se concedeu, porque dele nunca se poderia receber; nenhum munus tem, nem teve. Desmune-se do encargo fiscal o isento; o imune, de modo nenhum, nunca teve o encargo, o munus." Justamente por isso foi que o Ministro Ribeiro da Costa (Doc. 3, junto), defendendo este princípio de imunidade, declara: "O Supremo Tribunal Federal goza, face à Constituição, de imunidade tributária." Porque "O Imposto de Consumo é da competência tributária da União Federal (vide art. 15, II, da Carta Magna). Logo, a União Federal não pode cobrar este imposto de seus próprios órgãos, que são a mesma pessoa jurídica de direito interno". Coerentemente, diz o Presidente do Senado Federal (Doc. 4): "Não há tributo ou cobrança da União aos seus próprios órgãos ou serviços, aos quais são atribuídos créditos autorizados por Lei, para sua manutenção e atendimento das funções de cada um deles (Const., artigo 61, I e VI, e 73)." Ora: A lei e decreto citados não cuidam nem poderiam cuidar do óbvio, isto é, das imunidades fiscais, que por si se definem. Ficaram na sua seara, a das isenções, capituladas nos arts. 8.º a 11 do decreto citado. Por conseguinte, é de todo inadequado o amparo legal em que se pretendeu estribar a Fazenda para justificar tributação do intributável. 2) A inteligência dos artigos 15, II, e 31, V, a, da Constituição. Reza o primeiro: "Art. 15 — Compete à União decretar impostos sobre: ... II — Consumo de mercadoria." Dispõe o segundo: "Art. 31 — A 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." Carlos Maximiliano (Coment. à

Const. Bras. — Vol. I, Ed. Freitas Bastos, 1965) define imposto como "a contribuição obrigatória lançada pelo Estado sobre os habitantes ou sobre os bens, a fim de prover as necessidades dos serviços públicos", e a oportunidade de tributar, segundo Eduardo Espinola (Const. dos Estados Unidos do Brasil, Vol. 1.º, Freitas Bastos, 1952), se verifica "quando se não trate de onerar bens pertencentes a entidades públicas, suas rendas e serviços propriamente". Acrescenta o último autor: "O dispositivo determina incisivamente que — a nenhuma das entidades de direito público interno é permitido lançar impostos sobre bens, rendas e serviços das outras..." Fica, assim, mais uma vez demonstrado: Aquilo que a pessoa de direito público interno — no caso, a Câmara — adquire para si, para o seu serviço, é intributável. Se a Constituição proíbe que uma pessoa jurídica com muito maior razão não se poderia admitir que o Poder Executivo, através do Ministério da Fazenda — que é parte da União —, lance impostos ou taxas sobre o Poder Legislativo, que também é parcela da União. 3) Últimos reparos. Resta atentar, finalmente, para as Emendas Constitucionais. Trataram da espécie — Tributação — as Emendas números 5/61, 10/64 e 18-65. A primeira não será objeto de cogitação porque a Emenda n.º 18, supervenientemente, cogitou do assunto; a segunda também não, vez que não se referiu aos artigos em foco; quanto à terceira, Emenda n.º 18/65, veio de fato renovar a matéria tributária, e diz no seu artigo 2.º: "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." A substituição da palavra bens pelo termo patrimônio, em nada veio alterar a caracterização da imunidade. E se nada houve que, mesmo absurdamente, contrariasse a imunidade tributária dos órgãos federais, ficam de pé todas as considerações anteriores. 4) Conclusão. a) A Câmara Federal, pessoa de direito público interno, é imune à tributação em geral, e conseqüentemente ao Imposto de Consumo, não se podendo aplicar a ela diplomas legais ordinários que disciplinam o capítulo das isenções tributárias; b) Os artigos números 15, II, e 31, V, a, da Magna Carta, fulminam de nulidade quaisquer atos do Executivo exercidos contra a disposição literal citada; c) A situação constitucional atual, no que se refere à mencionada imunidade fiscal, permanece a mesma após o advento das emendas constitucionais que tratam da espécie; d) Por tudo exposto, somos pela total improcedência da exigência tributária. Em 26 de maio de 1966. (as.) Baptista Ramos.